



HAL
open science

L'influence du management de la responsabilité sociétale sur les caractéristiques instrumentales et organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion

Sena John Ahyee

► **To cite this version:**

Sena John Ahyee. L'influence du management de la responsabilité sociétale sur les caractéristiques instrumentales et organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion. Economies et finances. Université Montpellier, 2015. Français. NNT : 2015MONTD006 . tel-01226446

HAL Id: tel-01226446

<https://theses.hal.science/tel-01226446v1>

Submitted on 9 Nov 2015

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.

THÈSE

Pour obtenir le grade de
Docteur

Délivré par l'**Université de Montpellier**

Préparée au sein de l'école doctorale Economie-Gestion
(ED 231)

Et de l'unité de recherche Montpellier Recherche en
Management (EA 4557)

Spécialité : Sciences de Gestion

Présentée par **Sèna JOHN AHYEE**

**L'INFLUENCE DU MANAGEMENT DE LA
RESPONSABILITE SOCIETALE SUR LES
CARACTERISTIQUES INSTRUMENTALES ET
ORGANISATIONNELLES DE LA FONCTION DE
CONTROLEUR DE GESTION**

Sous la direction de : Sophie Giordano-Spring et Denis Travaillé

Soutenue le 5 Juin 2015 devant le jury composé de

Sophie GIORDANO-SPRING, Maitre de Conférences HDR,
Université de Montpellier

Directrice de thèse

Denis TRAVAILLE, Professeur des Universités,
IAE de Lyon, Université Jean Moulin Lyon 3

Co-directeur de thèse

Nicolas BERLAND, Professeur des Universités,
Université Paris Dauphine

Rapporteur

Marc BOLLECKER, Professeur des Universités,
Université de Haute Alsace

Rapporteur

Marie-Andrée CARON, Professeure,
ESG- Université du Québec à Montréal

Examineur

Gérald NARO, Professeur des Universités,
Université de Montpellier

Examineur

Yannick GOMEZ, Responsable Service Finance et
Contrôle de gestion, CEA Marcoule

Invité



« 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

« Vanité des vanités, dit Qohéleth, vanité des vanités, tout est vanité » (L'écclésiaste 1, 2)

J'aimerais à travers ces quelques lignes remercier tous ceux qui ont contribué à la réalisation de ce projet de doctorat.

Je remercie tout d'abord le professeur Yves Dupuy qui, avec une bienveillance toute particulière, m'a initié à la recherche en sciences de gestion. Je lui suis particulièrement reconnaissant de m'avoir introduit dans le monde de la recherche par la porte de la passion et non celle de la performance.

Je remercie ma directrice, le docteur Sophie Spring dont j'ai eu l'honneur d'être le premier doctorant officiel. Je remercie aussi mon co-directeur le professeur Denis Travaillé. Avec rigueur et bienveillance, ils m'ont guidé sur le chemin du doctorat et ont permis l'aboutissement de ce projet de thèse.

Je remercie les professeurs Nicolas Berland et Marc Bollecker d'avoir accepté de participer à mon jury de thèse comme rapporteurs. Leurs travaux de recherche respectifs ont constitué une source d'inspiration constante pour moi pendant ces quatre ans de recherche.

Je remercie les professeurs Gérard Naro et Marie-Andrée Caron, ainsi que Mr Yannick Gomez du CEA Marcoule, d'avoir accepté de siéger dans mon jury de thèse. Leur présence dans ce jury est un très grand honneur pour moi.

Je remercie le docteur Guylaine Loubet de Montpellier Business School qui a été d'un soutien déterminant dans la phase empirique de cette recherche.

Je remercie tous les chercheurs du groupe « comptabilités et société » de Montpellier Recherche en Management pour tous les conseils et remarques dont j'ai pu bénéficier dans ce processus de recherche.

Je remercie mes amis et collègues de l'ISEM et de Montpellier Business School, pour leur soutien et leur amitié. Je remercie tout particulièrement Pauline, Jacqui, Raissa, Benjamin, Salwa, Ilda, Rosalie, Samaneh, Miew, Justine, avec qui j'ai pu donner un sens au concept de « compagnon de thèse ».

Enfin, je remercie ma très chère et tendre Alina pour son soutien indéfectible.

Sommaire

Introduction générale..... 1

Partie 1 : Approche conceptuelle et méthodes de la recherche..... 14

Chapitre 1. Vers un élargissement des finalités du contrôleur de gestion aux enjeux environnementaux et sociaux ? 16

Introduction..... 16

Section 1. Le contrôleur de gestion : gardien de la performance économique ? 18

Section 2. Le contrôleur de gestion : acteur du management et du reporting environnemental et social ? 49

Conclusion du chapitre 1 68

Chapitre 2. L'influence du management de la responsabilité sociétale sur les caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion: une analyse théorique..... 78

Introduction..... 78

Section 1. La fonction de contrôleur de gestion : une fonction organisationnelle contingente ? 80

Section 2. Le management de la responsabilité sociétale : un nouveau facteur de contingence de la fonction de contrôleur de gestion ? 97

Conclusion du chapitre 2 128

Chapitre 3. Les méthodes de la recherche empirique 130

Introduction..... 130

Section 1. L'étude empirique qualitative : méthodes et contextes de recherche 132

Section 2. L'étude empirique quantitative : variables, hypothèses et procédure de test 157

Conclusion du chapitre 3 177

Partie 2 : Les résultats de l'étude empirique 180

Chapitre 1. Une relative stabilité des caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion dans des contextes de management de la responsabilité sociétale 182

Introduction..... 182

Section 1. Le management de la responsabilité sociétale dans les organisations explorées 184

Section 2. Le contrôleur de gestion maintenu dans ses finalités économiques 202

Conclusion du chapitre 1 217

Chapitre 2. L'absence d'influence significative du management de la responsabilité sur les caractéristiques instrumentales et organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion 220

Introduction..... 220

Section 1. Présentation des caractéristiques instrumentales et organisationnelles associées aux contrôleurs de gestion de l'échantillon 222

Section 2. Analyses causales relatives à l'influence du management de la responsabilité sociétale ... 242

Conclusion du chapitre 2 265

Chapitre 3. Discussion générale des résultats de la recherche 268

Introduction..... 268

Section 1. Contrôleur de gestion et management de la responsabilité sociétale 269

Section 2. Formation du contrôleur de gestion et comptabilité environnementale et sociétale 286

Conclusion du chapitre 3 297

Conclusion Générale 299

Bibliographie..... 306

Répertoire des tableaux, des figures, des encadrés et des images.....	329
Annexes	334

INTRODUCTION GENERALE

En 2014, dans un contexte économique français marqué par des difficultés sur le front de l'emploi, la filière du contrôle de gestion est apparue comme relativement épargnée. C'est ce qui ressort de plusieurs analyses :

« Aujourd'hui, un jeune comptable, comme un contrôleur de gestion, qui a des connaissances en droit, est bilingue français-anglais donc capable de dialoguer avec une filiale à l'étranger, n'aura que l'embaras du choix pour décrocher un job », explique-t-on chez Manpower. Pour ce type de profil, les entreprises n'hésitent pas à dérouler le tapis rouge : CDI avec des rémunérations qui démarrent autour de 35000 € et peuvent vite atteindre 55000 € par an. D'après l'Apec, les professionnels de la comptabilité-conseil et de la gestion arrivent en 3^{ème} position des professions de services qui recruteront le plus cette année. » (Le Parisien, 25 Mars 2014¹) ; « En période de crise, il est essentiel de renforcer les équipes en contrôle de gestion et en trésorerie pour rassurer les organismes bancaires et les dirigeants » (Le Figaro, 17 Mars 2014²).

L'existence d'une demande de « contrôleur de gestion », soulignée par ces analyses, invite à consacrer une attention particulière à la formation de cet acteur organisationnel. Or, l'épisode récent de la tentative de suppression de la mention « contrôle de gestion » (Martinez & Naro, 2013a), au niveau des formations « master en sciences de gestion » (Annexe 1), apparaît comme un signe des problèmes de légitimité que connaît la formation des contrôleurs de gestion.

Pourtant, les recherches réalisées depuis le début du 20^{ème} siècle établissent des fondements pour l'activité du contrôleur de gestion (Bollecker, 2007), et servent de base à l'élaboration des modules de formation menant à ce métier. D'ailleurs les arguments mobilisés par les défenseurs du master « contrôle de gestion », dans leurs échanges avec le ministère de l'enseignement supérieur, se fondent largement sur ces travaux : « *le contrôle de gestion constitue au même titre que la finance, le marketing, la comptabilité, les ressources humaines,*

¹ <http://www.leparisien.fr/espace-premium/actu/oui-ces-filieres-recrutent-25-03-2014-3705537.php#xtref>

² <http://www.lefigaro.fr/emploi/2014/03/17/09005-20140317ARTFIG00182-les-employeurs-cherchent-des-contrôleurs-de-gestion.php>

une véritable fonction de l'entreprise qui mobilise des compétences et des savoir-faire spécifiques se matérialisant par des pratiques, des dispositifs et des instruments propres. Il est, au sein des entreprises, un véritable métier distinct notamment de la comptabilité et de la finance. » (Martinez & Naro, 2013a) ; « ...les diplômés de master « contrôle de gestion » forment au métier de contrôleur de gestion qui nécessite des savoir-faire et des compétences spécifiques... Le contrôle de gestion apparaît ainsi comme un métier à part entière dans les organisations publiques et privées, il se matérialise par des missions, des méthodes, des outils et dispositifs spécifiques : le calcul des coûts, les systèmes de prévision, de gestion et de contrôle budgétaires, les systèmes de mesure et de pilotage des performances par les tableaux de bord, les systèmes de reporting trimestriels. » (Martinez & Naro, 2013b).

La demande en « contrôleur de gestion » et la nécessité de renforcer la légitimité des formations en contrôle de gestion apportent donc une justification forte à la recherche sur les contrôleurs de gestion. En effet, par les connaissances qu'elle produit, cette recherche fonde la qualité des formations et contribue à leur institutionnalisation.

En contribuant à la qualité de la formation, la recherche sur les contrôleurs de gestion participe ainsi à l'un des principaux objectifs initialement associés à la recherche en comptabilité / contrôle. En effet, dans son analyse des liens entre la recherche et la formation comptable, Sterling (1973) souligne que l'une des finalités de la recherche comptable est d'observer les pratiques des comptables et de les formaliser en vue de les enseigner.

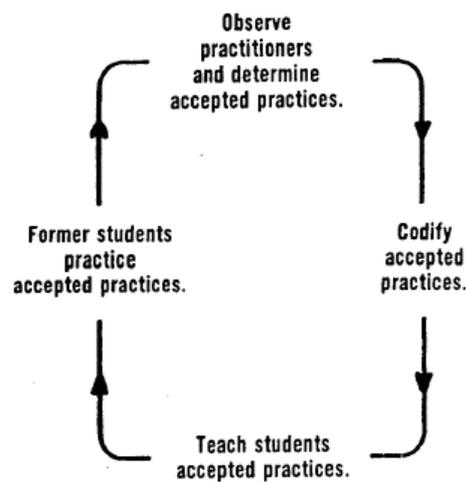


Image 1 Le lien entre la recherche et la formation en comptabilité (Sterling 1973)

Plus récemment dans le contexte français, Dupuy, Lacroix, & Naro (2006) présentent le chercheur en comptabilité comme un relais des pratiques comptables et comme un constructeur de théories comptables. Pour eux, afin de tenir au mieux son rôle de formateur, le chercheur en comptabilité mène des activités d'observation systématique et de formalisation des pratiques comptables : « *il s'agit d'engager une démarche originale, visant à repérer, caractériser, et traduire au plan des formations d'hypothétiques invariances ou mimétismes au sein de pratiques a priori complètement contingentes.* » (p. 12).

Pour continuer à tenir son rôle, la recherche sur les contrôleurs de gestion doit explorer et formaliser autant que possible les missions confiées à ces acteurs dans le cadre des problématiques très actuelles des organisations : responsabilité sociale des entreprises, gestion de projet, réseaux d'entreprises, normalisation comptable... (Bollecker, 2007).

La question des attributions des contrôleurs dans les enjeux de responsabilité sociale ou sociétale des organisations paraît particulièrement d'actualité. En effet, les thématiques de la responsabilité sociétale des entreprises et du développement durable ont connu un traitement important sur les plans académique et politique ces dernières années (Carroll & Shabana, 2010 ; Commission Européenne, 2011 ; Fleming, Roberts, & Garsten, 2013 ; Gladwin, Kennelly, & Krause, 1995). Par ailleurs, la question de la place du contrôleur de gestion dans ces démarches devrait conduire à s'interroger sur le contenu de la formation au métier de contrôleur de gestion. En effet, si la responsabilité sociétale des organisations implique de nouvelles attributions pour le contrôleur en matières sociale et environnementale, il apparaîtrait tout à fait justifié de modifier les programmes de formation en conséquence. C'est à ce titre que certains auteurs ont suggéré le renforcement des modules de contrôle de gestion environnemental et de comptabilité sociétale dans la formation des contrôleurs (Gray & Collison, 2002 ; Lafontaine, 2006).

Enjeu théorique de la recherche

Des chercheurs se sont intéressés à cette question depuis les années 1990 jusqu'à nos jours. Les travaux réalisés mettent en évidence une attitude positive³ des contrôleurs envers les enjeux environnementaux et leur implication plutôt faible sur les aspects de la responsabilité sociétale autres qu'économiques (Ayoub & Djerbi, 2013 ; Fajfrowski, 2011 ; Lafontaine, 2006 ; Lodhia, 2003 ; Medley, 1997 ; Bebbington, Gray, Thomson, & Walters, 1994 ;

³ Le concept « attitude positive » renvoie à une perception positive des questions de développement durable par les comptables interrogés (Bebbington et al., 1994)

Williams, Wilmshurst, & Clift, 2010 ; Wilmshurst & Frost, 2001). Ces travaux exploratoires ont permis de décrire les attributions et le rôle des contrôleurs de gestion dans les démarches de responsabilité sociétale. Dans une moindre mesure, ils ont aussi proposé des explications de ce phénomène.

Ainsi, il a été suggéré, dans une étude réalisée au début des années 1990 auprès de directeurs financiers anglais, une perspective individualiste selon laquelle les faibles attributions des contrôleurs en matières environnementales et sociales sont dues à un manque d'intérêt et de motivation des contrôleurs pour ces enjeux (Bebbington et al., 1994 ; Zvezdov, Schaltegger, & Bennett, 2010). Dans cette même étude et plus tard dans une étude réalisée dans les années 2000 auprès de comptables fidjiens, il a aussi été suggéré une perspective fonctionnaliste selon laquelle c'est l'organisation qui maintient le contrôleur dans ses finalités économiques même dans un contexte de management de la responsabilité sociétale (Bebbington et al., 1994 ; Lodhia, 2003).

Cette seconde perspective se fonde sur une approche que l'on peut qualifier de « théorie fonctionnaliste du contrôleur de gestion ». Par ailleurs, elle suggère surtout que la stratégie de responsabilité sociétale et sa mise en œuvre ne serait pas un facteur de contingence de la fonction de contrôleur. A ce titre, elle s'ancre de manière spécifique dans le courant théorique que nous désignerons dans cette thèse comme « la théorie contingente de la fonction de contrôleur de gestion ». En effet, comme le souligne Bollecker (2007, p.91) : « [...] *Au-delà de la description des pratiques et des activités, la recherche sur les contrôleurs de gestion a également cherché à comprendre l'environnement de ce dernier susceptible d'influencer ces propres missions* ». D'après Caron, Boisvert, & Mersereau (2011, p. 129): « *Parmi les facteurs contextuels les plus étudiés, nous retrouvons la structure de propriété de l'entreprise (dépendante ou indépendante) (Yazdifar et Tsamenyi 2005, Byrne et Pierce 2007), les systèmes d'information (Caglio 2003, Scapens et Jazayeri 2003), la structure de la fonction finance (Emsley 2005, Burns et Baldvinsdottir 2005), la place de l'expertise financière dans les opérations de l'entreprise, sa stratégie et les compétences de ses gestionnaires (Zoni et Merchant 2007), la globalisation/internationalisation (Burns et Baldvinsdottir 2005, Granlund et Lukka 1998) et les innovations (Ezzamel, Lilley et Willmott 1997) dans les pratiques comptables.* ».

Cette perspective fonctionnaliste du rôle du contrôleur dans les démarches de responsabilité sociétale pose deux principales questions théoriques : la théorie fonctionnaliste du contrôleur

de gestion reste-t-elle d'actualité ? Le management de la responsabilité sociétale est-il un facteur de contingence de la fonction de contrôleur de gestion ?

En effet, même si elle reste implicitement mobilisée pour la formation des contrôleurs de gestion et explicitement utilisée pour défendre l'existence de ces formations (Martinez & Naro, 2013a, 2013b), la théorie fonctionnaliste du contrôleur de gestion fait l'objet de critiques (Bessire, 1995 ; Morales, 2013 ; Morales & Pezet, 2010) qui pourraient remettre en cause sa pertinence. Par ailleurs, l'explication fonctionnaliste du rôle relativement faible du contrôleur dans les démarches environnementales et sociales n'a été que brièvement suggérée et n'a pas fait l'objet de travaux spécifiques. La littérature n'a proposé, ni testé aucune hypothèse spécifique sur l'influence du management de la responsabilité sociétale sur la fonction de contrôleur de gestion.

Dans le but de contribuer à l'approfondissement de cette perspective fonctionnaliste **nous étudierons dans cette thèse la problématique de l'influence du management de la responsabilité sociétale sur les caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion.**

Ancrage épistémologique et méthodologique de la recherche : fonctionnalisme et réfutationnisme

Dans le cadre de cette recherche nous nous référons à l'épistémologie objectiviste et plus précisément fonctionnaliste.

D'après Chalmers (2011, p. 188) : « *L'objectiviste privilégie, dans son analyse de la connaissance, les caractéristiques des éléments ou des corps de savoir auxquels sont confrontés les individus, indépendamment de leurs attitudes, de leurs croyances ou d'autres états subjectifs* ». Il précise aussi que : « *Quand ils s'interrogent sur le statut d'une théorie ou d'un programme de recherche, les objectivistes s'intéressent au premier chef aux caractéristiques de ces théories ou des ces programmes plutôt qu'aux croyances, convictions, ou attitudes des individus ou groupes impliqués dans cette recherche* » (p. 193). Dans une perspective objectiviste, l'idéal est la production d'une connaissance potentiellement généralisable, ou tout au moins mobilisable de manière relativement décontextualisée.

Nous nous référons de manière plus précise au cadre épistémologique fonctionnaliste.

Selon Hopper et Powell (1985), le fonctionnalisme est un des principaux courants épistémologiques en contrôle de gestion. En effet, de nombreuses recherches considèrent les entreprises comme des structures sociales stables, orientées généralement vers la

maximisation du profit. Elles considèrent que les outils du contrôle de gestion peuvent déterminer les comportements organisationnels des acteurs. Leur ontologie est généralement réaliste, considérant qu'il y a une réalité économique et organisationnelle que les outils comptables permettent de modéliser ou de contrôler. Elles considèrent aussi que les acteurs dans l'organisation sont contraints, influencés par le monde social, monde social composé d'éléments indépendants en relation.

Bollecker (2007) souligne l'importance de l'approche fonctionnaliste dans les travaux sur les contrôleurs de gestion. Pour l'auteur, les travaux ancrés dans cette logique « *considèrent le contrôleur de gestion comme un individu qui subit et intègre des contraintes organisationnelles et environnementales pour l'exercice de sa fonction* » (Bollecker, 2007, p. 88). L'absence de contributions initiales discutant l'hypothèse de la réalité des contrôleurs de gestion, l'observation d'outils de gestion utilisés pour caractériser les finalités des contrôleurs, l'utilisation de l'enquête par questionnaire comme méthode de recherche, sont autant d'éléments justifiant le positionnement fonctionnaliste initial des recherches sur le sujet. Plus récemment, les débats sur l'évolution des activités, des compétences, des outils, du fait des évolutions de l'environnement économique, de l'apparition de nouveaux systèmes informatiques, sont caractéristiques de la persistance de l'épistémologie fonctionnaliste dans la recherche sur les contrôleurs de gestion.

Au regard de l'enjeu théorique associé à ce travail, à savoir l'approfondissement de l'approche fonctionnaliste des attributions du contrôleur de gestion dans les démarches de responsabilité sociétale, il nous paraît pertinent d'inscrire notre recherche dans ce cadre épistémologique.

Nous adoptons une épistémologie fonctionnaliste concernant le statut de la connaissance que nous ambitionnons de produire. Concernant la méthode de production de cette connaissance, nous adoptons une approche réfutationniste.

D'après Chalmers (2011, p. 73), « *le falsificationniste [réfutationniste] n'a aucun mal à admettre que l'observation est guidée par la théorie dont elle suppose l'existence. Et il renonce le cœur léger à toute prétention d'établir la vérité des théories – ou leur vérité probable – à partir des faits d'observation. Il considère les théories comme des conjectures ou des suppositions librement créées par l'esprit qui s'efforce de résoudre les problèmes posés par les théories précédentes et de décrire de façon appropriée le comportement de certains aspects du monde ou de l'univers. Une fois énoncées, les théories spéculatives*

doivent être confrontées rigoureusement et impitoyablement à l'observation et à l'expérience. Il faut éliminer les théories incapables de résister aux tests de l'observation ou de l'expérience et les remplacer par d'autres conjectures spéculatives. La science progresse par essais et erreurs, par conjectures et réfutations. Seules les théories les mieux adaptées survivent. On ne s'autorisera jamais à dire d'une théorie qu'elle est vraie, mais on tendra à affirmer qu'elle est la meilleure disponible, qu'elle dépasse toutes celles qui l'ont précédée ». Dans cette perspective épistémologique, Chalmers souligne à la suite de Popper que « *pour faire partie de la science, une hypothèse doit être falsifiable* » (p. 75), et « *une hypothèse est falsifiable si la logique autorise l'existence d'un énoncé ou d'une série d'énoncés d'observation qui lui sont contradictoires, c'est-à-dire, qui la falsifieraient s'ils se révélaient vrais* » (p. 76).

L'adoption d'une telle approche peut faire l'objet de débats en sciences sociales. Toutefois, pour l'instant, rien ne disqualifie de manière définitive le réfutationnisme par rapport au confirmationnisme ou toute autre approche épistémologique.

En effet, selon Blanchot (1999, p. 58-59) : « *Pour qu'on puisse légitimement parler de science, une double condition doit donc être remplie : la discipline doit construire des modèles, des théories, c'est-à-dire fournir des explications causales aux phénomènes qu'elle étudie (critère de scientificité 1) et ces modèles doivent être soumis à une discussion critique et, en particulier, être testables de façon intersubjective (critère de scientificité 2). On ne peut légitimement prétendre que ces deux critères sont unanimement reconnus par le monde universitaire et les pouvoirs publics, la conception poppérienne de la science n'étant pas exempte de critiques. Néanmoins, on ne peut davantage soutenir qu'ils sont moins acceptés que d'autres. D'une part, le falsificationisme (ou réfutationnisme ou infirmationisme) demeure une position épistémologique défendue (voir, par exemple, M Blaug [1994], pour ce qui concerne la discipline économique). D'autre part, K. Popper reste l'une des figures marquantes de l'épistémologie contemporaine [J. Girin 1990, p. 171] et il n'est pas contesté que ses contributions continuent de faire référence dans la plupart des institutions d'enseignement et de recherche [...]* ». Pour l'auteur, « *[...] Il n'est même pas exclu que l'épistémologie poppérienne puisse servir à affirmer le statut scientifique de la gestion* » (p. 62).

C'est donc selon cette approche que nous proposons et soumettons à différents tests des énoncés relatifs à l'influence du management de la responsabilité sociétale sur la fonction de contrôleur de gestion.

Notre démarche méthodologique se fonde plus précisément sur l'analyse de Platt (1964). D'après Platt (1964, p. 347) : « *Les champs qui évoluent rapidement sont les champs où une méthode spécifique de recherche scientifique est systématiquement utilisée et enseignée, une méthode cumulative d'inférence inductive* ». Pour lui, les principales dimensions de cette méthodologie sont : l'élaboration d'hypothèses alternatives, la mise en place de démarches expérimentales visant à exclure une ou plusieurs hypothèses, l'adoption d'un protocole de recherche pour avoir des résultats non erronés, l'amélioration de la formulation des hypothèses restantes et la mise en œuvre du même processus sur ces hypothèses.

Selon ce discours sur la méthode scientifique, les deux premières étapes sont relatives à ce que Platt appelle des « inventions intellectuelles ». Il s'agit de construire dans une logique rationaliste des hypothèses relatives au phénomène étudié, et de proposer la meilleure combinaison de méthodes pour interroger leur pertinence. La troisième étape consiste en une confrontation des conjectures à la réalité empirique. Enfin la quatrième étape vise un raffinement de la théorie, dans le but de soumettre les hypothèses restantes à la réfutation empirique. Les hypothèses qui résistent à la réfutation empirique fondent ainsi la connaissance scientifique (Popper, 1984). Platt, par son discours méthodologique, ancre ainsi la démarche scientifique dans une épistémologie réfutationniste ou poppérienne: « *Nous apprenons, répond Popper, en formulant des hypothèses, des conjectures sur le monde et en cherchant à savoir si ces hypothèses ne sont pas fausses. Nos théories ne sont donc que des tentatives – Popper utilise l'expression anglaise de « tentative theories » – d'expliquer le monde, dont nous ne gardons que celles qui n'ont pas été réfutées. Nous ne pourrions jamais atteindre la vérité, mais nous pouvons nous en approcher en réfutant les théories les moins bonnes.* » (Blanchenay, 2005, p. 16)

Cette méthodologie proposée par Platt (1964) mobilise de manière successive deux modes d'action qui sont au cœur de l'activité scientifique : la déduction et l'induction.

La déduction est un mode de raisonnement qui part d'un discours général pour tirer de manière logique des conséquences concernant un phénomène plus particulier. L'induction par contre se fonde sur les connaissances relatives à un phénomène particulier pour tirer des conséquences générales.

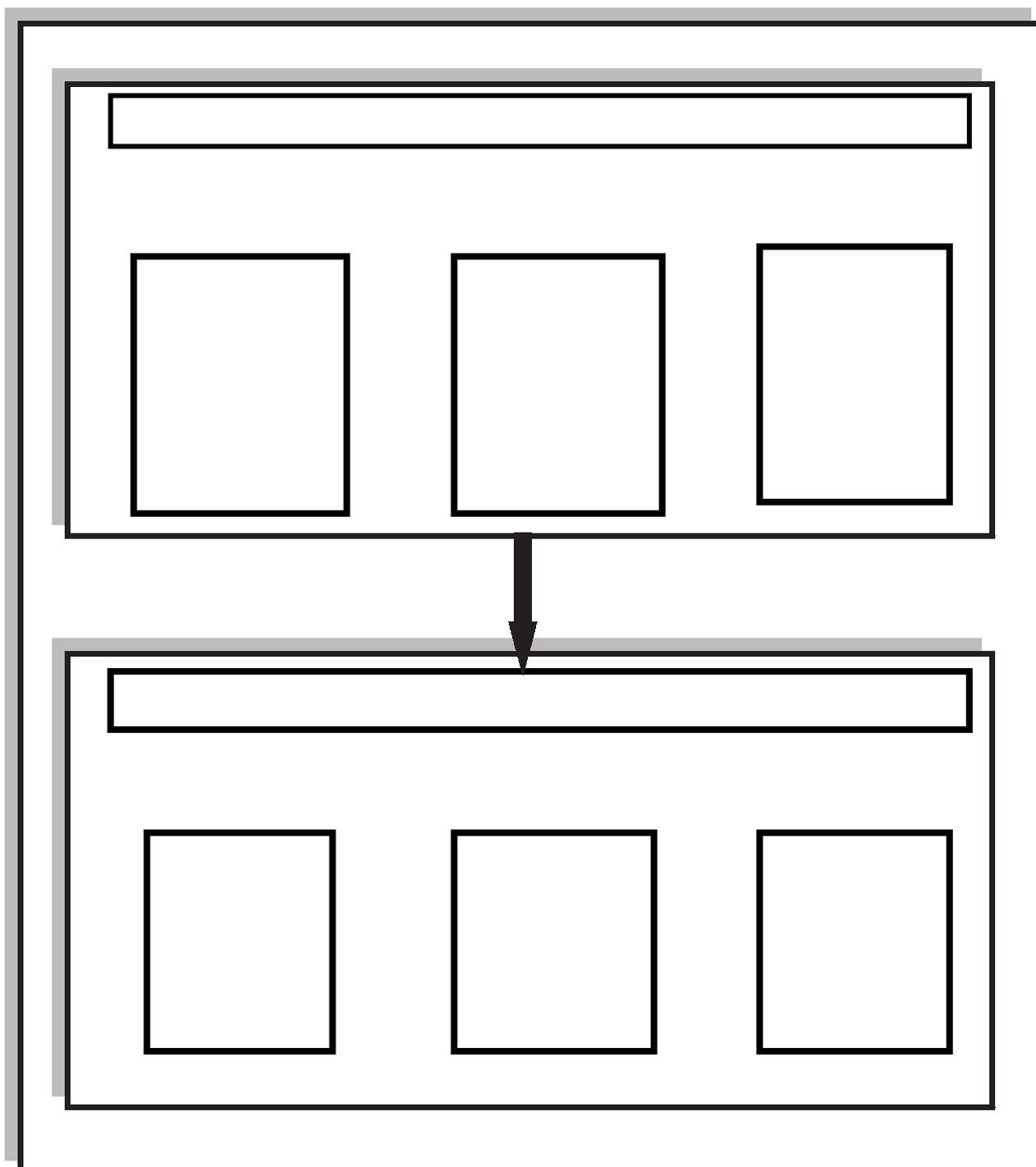
Ainsi, pour appliquer la démarche de Platt à notre sujet, la première étape consiste en la construction intellectuelle de conjectures et d'hypothèses sur l'influence du management de la responsabilité sociétale sur la fonction de contrôle. Nous utilisons dans ce travail le concept « hypothèse » pour « désigner tout énoncé que l'on soumet à un examen, qu'il décrive un fait ou un événement particulier, ou qu'il exprime une loi générale ou quelque autre proposition plus complexe » (Hempel, 2012, p. 49). La première étape de notre démarche est donc rationaliste et déductive.

Comme le souligne Hempel (2012, p. 68) : « une idée scientifique sera souvent introduite initialement sous une forme qui n'offre que des possibilités limitées et minces d'être testée ; et, sur la base de ces tests initiaux, on lui donnera progressivement une forme plus définie, plus précise, et contrôlable de plusieurs façons ». Ainsi, à la suite de notre analyse théorique, nous mettons en œuvre une démarche empirique exploratoire visant l'évaluation de la vraisemblance du discours théorique et la construction des hypothèses réfutables. A la suite de cette démarche préalable, nous mettons en œuvre un test des hypothèses. Nous utilisons le concept de « test d'hypothèse » dans le sens que lui attribue Hempel, c'est-à-dire l'évaluation empirique des implications qui découlent d'une hypothèse. Dans les démarches d'évaluation de l'analyse théorique proposée, c'est la logique inductive qui est mobilisée. En effet, il s'agit de partir d'observations ou d'expérimentations pour tirer des conclusions concernant les hypothèses à rejeter concernant le phénomène en cause.

Structure de la thèse

Dans le cadre de cette méthodologie, notre démarche générale de recherche se décompose en trois étapes : une analyse théorique de la problématique, une évaluation empirique préalable des propositions théoriques, et un test empirique des hypothèses.

Le présent document de synthèse rend compte de ces trois étapes sur la base de six chapitres répartis en deux parties. La première partie du document est relative à l'approche théorique et méthodologique de la recherche. La deuxième partie présente et discute les résultats empiriques obtenus.



Dans la première partie, les chapitres 1 et 2 correspondent à l'approche théorique de la problématique de recherche. Le chapitre 3 est consacré à la présentation des méthodes de recherche mobilisées.

L'objectif du premier chapitre est, sur la base d'une analyse de la littérature académique, de synthétiser l'état des connaissances sur la thématique générale, et de faire émerger une question de recherche plus précise. Dans la première section, nous présentons les caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion. Une fois les caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion présentées, nous explorons dans la deuxième section la littérature relative aux attributions des contrôleurs de gestion dans les démarches de management et reporting environnementaux et sociaux. L'analyse de cette littérature montre que l'influence des démarches de management de la responsabilité sociétale sur le contrôleur n'a cependant pas fait l'objet d'exploration empirique spécifique.

C'est donc sur la base des travaux analysés dans le premier chapitre que nous proposons de nous focaliser sur la question de recherche suivante :

le management de la responsabilité sociétale influence-t-il significativement les caractéristiques instrumentales et organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion ?

Cette question qui est au cœur de la thèse se décompose en sous-questions que sont : le management de la responsabilité sociétale influence-t-il significativement l'utilisation d'outils de gestion économique, sociale, environnementale par le contrôleur de gestion ? Le management de la responsabilité sociétale influence-t-il significativement les missions et le positionnement organisationnel du contrôleur de gestion ?

Le deuxième chapitre de la première partie propose une analyse théorique de la question ainsi posée.

Dans ce chapitre, nous présentons dans une première section le cadre théorique contingent de la fonction de contrôleur auquel se rattache notre raisonnement théorique. Dans une deuxième section nous caractérisons le concept de management de la responsabilité sociétale et proposons une réflexion sur le déterminisme entre les modalités du management de la responsabilité sociétale et les caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion. Dans cette contribution théorique, nous suggérons qu'une approche dissociée du management de la

responsabilité sociétale n'influence pas significativement les outils, les missions et le rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion. Nous suggérons aussi que l'approche intégrée du management de la responsabilité sociétale influence significativement les caractéristiques instrumentales et organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion.

Concernant la question posée, les conjectures suivantes émergent de cette analyse théorique : P1) le management dissocié de la responsabilité sociétale a une influence non significative sur les caractéristiques instrumentales et organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion ; P2) le management intégré de la responsabilité sociétale a une influence significative sur les caractéristiques instrumentales et organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion.

Dans le troisième chapitre, nous présentons les démarches et méthodes de recherche empiriques qui nous permettent d'affiner et confronter ces conjectures aux réalités empiriques.

La première étude est qualitative. Elle est basée sur des entretiens semi-directifs (11) et des analyses documentaires (22) dans cinq contextes organisationnels. Elle vise l'évaluation de la vraisemblance de l'analyse théorique et la mise en évidence de la proposition réfutable. Cette étude empirique qualitative met en évidence que la proposition théorique P2 semble contrefactuelle. Elle permet la reformulation des propositions de recherche et la formulation d'hypothèses testables. La deuxième étude empirique est caractérisée par la construction d'un questionnaire (72 questions) que nous avons soumis à une population de 192 personnes (acteurs organisationnels en poste ayant reçu une formation académique en contrôle de gestion) susceptibles de travailler à un poste de contrôleur de gestion ou assimilé. Nous avons collecté en retour 92 réponses de contrôleurs de gestion que nous avons analysées et exploitées dans une optique de test des hypothèses émises.

Dans la deuxième partie du document, nous présentons et discutons les résultats empiriques obtenus.

Le premier chapitre de cette partie présente les résultats de l'étude empirique qualitative. Deux principaux constats sont issus de cette approche qualitative. Dans les organisations étudiées on observe que le management de la responsabilité sociétale est dissocié, et au même moment les contrôleurs de gestion sont membres des directions administratives et financières et focalisés sur des missions économiques.

Dans ces organisations engagées dans des démarches de responsabilité sociétale, il n'y a pas eu de modification de leurs missions et de leur rattachement organisationnel. Il n'y a pas eu non plus une modification des outils de gestion utilisés par les contrôleurs du fait des démarches de responsabilité sociétale. Ils continuent d'utiliser des outils de management et reporting économiques. Ils n'utilisent toujours pas les outils de management et reporting environnementaux, sociaux et globaux.

Dans le deuxième chapitre, nous présentons les résultats de l'étude quantitative par questionnaire visant à tester les hypothèses émises. Les données collectées par questionnaire montrent que l'influence du management de la responsabilité sociétale sur les caractéristiques instrumentales et organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion n'est pas significative sur le plan empirique. Toutes les hypothèses émises ont été réfutées.

Le troisième chapitre de cette deuxième partie ouvre une discussion des résultats qualitatifs et quantitatifs d'un point de vue théorique et pratique. Du point de vue théorique, les résultats obtenus confortent la théorie fonctionnaliste du contrôleur de gestion. Par ailleurs, même si nous constatons que le management de la responsabilité sociétale n'est pas un facteur de contingence de la fonction de contrôleur, nous soulignons la nécessité de travaux futurs sur le lien entre la dissociation du management de la responsabilité sociétale et l'effet de ce management sur les caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion. Du point de vue pratique, nous nous fondons sur les résultats présentés dans cette thèse pour justifier le faible intérêt de l'introduction du contrôle de gestion environnemental et de la comptabilité sociétale dans la formation des contrôleurs.

Ces éléments de discussion nous permettent d'esquisser des perspectives théoriques, méthodologiques et pratiques à la présente étude.

**PARTIE 1 : APPROCHE CONCEPTUELLE ET
METHODES DE LA RECHERCHE**

Chapitre 1. VERS UN ELARGISSEMENT DES FINALITES DU CONTROLEUR DE GESTION AUX ENJEUX ENVIRONNEMENTAUX ET SOCIAUX ?

Introduction

Dans quelle mesure les démarches de développement durable et de responsabilité sociétale des organisations modifient-elles les caractéristiques de l'activité des contrôleurs de gestion ? Les contrôleurs de gestion voient-ils leurs finalités élargies à la mise en œuvre et à l'évaluation des stratégies de responsabilité sociétale ? Par l'utilisation de quels outils cela se traduit-il ? Ces questionnements sont au cœur du présent travail de recherche.

De telles questions interrogent de manière fondamentale l'évolution des caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion. Y en a-t-il ? Quelles sont-elles ?

La recherche d'hypothétiques caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion se fonde sur une double hypothèse d'existence du « contrôleur de gestion » et de possibilité de caractériser son rôle dans l'organisation. Si on admet l'hypothèse de l'existence d'un acteur théoriquement ou empiriquement nommé « contrôleur de gestion », comment peut-on caractériser cet acteur ? Est-ce l'appartenance à un corps professionnel institutionnalisé comme le médecin ou l'avocat ? Est-ce la possession d'une compétence spécifique théorique ou professionnelle ?

Si aux Etats-Unis, en Angleterre, au Canada, des associations telles que Institute of Management Accountants (IMA), Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), Certified Management Accountants (CMA)⁴, semblent structurer l'activité de contrôleur de gestion, tel n'est pas le cas en France où l'activité n'est pas règlementée, comme peut l'être celle d'expert-comptable ou de commissaire aux comptes. En France, l'association nationale des directeurs financiers et de contrôle de gestion (DFCG), initialement « association nationale des contrôleurs de gestion » (ANCG), devrait contribuer à l'institutionnalisation de l'activité de contrôleur de gestion. Cependant cette association n'est officiellement ni

⁴ Cet ordre comptable a fusionné avec d'autres ordres comptables canadiens pour donner aujourd'hui l'ordre des comptables professionnels agréés (CPA)

responsable de la formation des contrôleurs de gestion, ni garante de l'homogénéité de leurs compétences. Les diversités de l'institutionnalisation de l'activité de contrôleur de gestion rendent donc difficile la caractérisation par le prisme professionnel.

A défaut de pouvoir caractériser le contrôleur de gestion par sa formation spécifique, ou ses compétences uniques à décider ce qui est à faire dans une situation et juger si cela a été bien fait, comme tout professionnel (Becker, 2010, p. 10), c'est par le prisme organisationnel que les recherches sur le contrôleur de gestion ont très tôt tenté de le caractériser. Ce positionnement épistémologique dit structuro-fonctionnaliste (Bouquin, 1997), associe au contrôleur de gestion les finalités de mise en place et de suivi de certaines dimensions des systèmes de contrôle de gestion (Bollecker, 2007). L'approche fonctionnaliste a donc caractérisé le contrôleur de gestion sur la base entre autres de ses missions, ses outils, son rattachement hiérarchique, son implication organisationnelle.

Les questionnements généraux de ce travail étant relatifs à l'évolution des caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion du fait des démarches de développement durable ou de responsabilité sociétale, l'objectif de ce premier chapitre est de faire émerger une question de recherche plus précise permettant de compléter les connaissances sur le sujet.

Pour ce faire, nous consacrons la première section du chapitre à la caractérisation de la fonction de contrôleur de gestion. Que savons-nous des caractéristiques de cette fonction ? Existe-t-il une théorie du contrôleur de gestion ? Sur la base d'une revue de la littérature nous essayons de préciser les principales caractéristiques de la fonction, susceptibles d'être modifiées par les démarches de responsabilité sociétale.

La deuxième section présente les réponses déjà apportées par la littérature sur les questions qui nous préoccupent dans cette recherche. Nous présentons ainsi le courant de recherche qui a émergé dans les années 1990 dans le contexte anglo-saxon, et qui s'est intéressé à l'implication de la profession comptable et des contrôleurs de gestion dans les enjeux associés au développement durable. Nous présentons aussi les travaux qui ont analysé le rôle des contrôleurs de gestion dans les démarches de développement durable et de responsabilité sociétale dans le contexte français.

Au regard des caractéristiques de la fonction et des études réalisées sur la place des contrôleurs dans les démarches de responsabilité sociétale, nous justifions en conclusion la question de recherche sur laquelle nous nous focalisons dans la suite de la recherche.

Section 1. Le contrôleur de gestion : gardien de la performance économique ?

Dans cette première section, l'objectif est de synthétiser les caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion en nous fondant les travaux de recherche réalisés depuis le début du 20^{ème} siècle. Ces éléments caractéristiques sont surtout relatifs aux outils, aux missions et au rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion.

Dans les années 1980, des critiques sont émises concernant les outils et les missions, annonçant une évolution éventuelle de ceux-ci. Les études réalisées depuis les années 1990 nous permettent d'évaluer les évolutions effectives des caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion sur ces aspects.

1.1 La fonction de contrôleur de gestion : des caractérisations initiales aux remises en cause

Résumé : Quelles sont les caractéristiques initiales de la fonction de contrôleur de gestion ?

Dès le début du 20^{ème} siècle des travaux définissent de manière normative les caractéristiques instrumentales et organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion. Suivent des travaux empiriques descriptifs, qui ont souligné la conformité entre les principales propositions normatives et les pratiques. Deux missions principales sont attribuées au contrôleur de gestion : l'évaluation de la performance économique et l'aide à la décision économique. Pour ce faire, il utilise différents outils de gestion que sont : la comptabilité de gestion, le budget, la comptabilité générale, l'audit interne, l'informatique... Il est le plus souvent rattaché à la direction administrative et financière ou à la direction générale.

Dans les années 1980, différentes propositions critiques ont été émises concernant la comptabilité de gestion et le budget. De nouveaux outils de gestion sont proposés au contrôleur de gestion. Dans la même logique, des appels sont lancés pour une plus grande utilisation des indicateurs non financiers par le contrôleur de gestion. Enfin, le contrôleur est invité à s'investir davantage dans la prise de décision.

Quelles sont les caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion? Les premiers travaux sur les contrôleurs de gestion, au début du 20^{ème} siècle, proposent une description

principalement normative des missions, des outils, du rattachement hiérarchique des contrôleurs de gestion. Dans la deuxième moitié de ce siècle apparaissent des travaux qui enrichissent sur la base de données empiriques ces éléments caractéristiques de la fonction.

Tous ces travaux ont contribué à la construction théorique de la fonction de contrôleur de gestion.

1.1.1 Les premières études sur le contrôleur de gestion : une approche normative et descriptive de la fonction

a) Les propositions normatives initiales concernant les missions, les outils, le positionnement organisationnel du contrôleur

Une des premières analyses formalisées sur la fonction de contrôleur de gestion est proposée par Roy Bernard Kester (1928), professeur à l'université de Columbia⁵, dans *Accounting Review*. Sa vision de la mission du contrôleur de gestion (*controller*) est celle-ci: « *Dans la description ci-dessus, il a été fait mention des outils de reddition de compte associés au management, les statistiques d'un côté et la comptabilité de l'autre. Mon opinion est que ces deux activités devraient être conduites par un contrôleur, qui les superviserait toutes deux.* » (Kester 1928, p. 242)

Pour Kester, le contrôleur de gestion suit les activités, établit des standards, élabore des rapports d'activités, participe à l'interprétation de ces rapports, fournit des conseils sur les stratégies opérationnelles. Dès l'origine, le contrôleur de gestion est caractérisé par l'utilisation d'outils statistiques et comptables de reddition de compte. Il a une mission d'évaluation *a posteriori* des performances économiques de l'organisation. Il n'a pas de finalité opérationnelle. L'approche d'Elliott (1940, p. 186) confirme en deux nombreux points celle de Kester (1928).

Associée à cette conception initiale, l'émergence dès 1919 de l'Institute of Cost Accountants (Young, 1980), devenue par la suite National Association of Accountants, puis Institute of Management Accountants, va contribuer aux Etats-Unis à la formalisation des missions de cet acteur, notamment par la mise en place d'un diplôme professionnel en comptabilité de gestion (*Certificate in Management Accounting*). Par ailleurs, soulignons que Kester était directeur de la recherche et des publications de l'association entre 1925 et 1928⁶, époque de publication de

⁵ <http://fisher.osu.edu/departments/accounting-and-mis/the-accounting-hall-of-fame/membership-in-hall/roy-bernard-kester/>

⁶ <http://fisher.osu.edu/departments/accounting-and-mis/the-accounting-hall-of-fame/membership-in-hall/>

son article. Son travail institutionnel et académique va donc, parmi d'autres, contribuer à la construction conceptuelle de la fonction de contrôleur de gestion.

Dans son analyse de la littérature académique relative au contrôleur de gestion, Bollecker (2007, p. 47) mentionne l'apport d'Anderson en 1947, pour qui la fonction du contrôleur de gestion « *comprend l'enregistrement et l'utilisation de tous les faits pertinents concernant une entreprise afin : de protéger les actifs de l'entreprise, de se conformer aux exigences légales de conservation des enregistrements et de publication des rapports financiers ; de communiquer à la direction des informations qui l'aideront dans la planification et le contrôle des opérations* ». Par rapport à Kester qui, semble-t-il, insistait sur la dimension évaluatrice de la fonction, Anderson souligne bien la dimension transmission d'information dans une optique d'aide à la décision.

Il apparaît donc que très tôt la fonction de contrôleur de gestion a été conçue comme une fonction de collecte, de traitement et de transmission de données de nature statistique et comptable, dans une double finalité d'évaluation des performances économiques et d'aide à la prise de décision dans l'organisation.

Ces développements initiaux sur le contrôleur de gestion permettent de le caractériser par l'utilisation des outils de gestion suivants : comptabilité générale, comptabilité de gestion, audit interne, statistiques.

En 1965, Robert N. Anthony, enseignant et théoricien du contrôle de gestion à la *Harvard Business School*, présente le *controller*, le contrôleur de gestion, comme un fonctionnel dont le rôle est de contribuer à la construction et au fonctionnement du système de contrôle de gestion. Ses missions sont relatives à l'élaboration des budgets, à la planification du besoin en fonds de roulement, à la sélection des investissements, à l'évaluation des performances économiques (Anthony, 1965). Avec Anthony, on assiste, semble-t-il, sur le plan conceptuel à un recentrage du contrôleur de gestion sur des finalités de planification et d'évaluation économiques internes des activités. Au-delà, pour Anthony (1965), le contrôleur de gestion est aussi chargé de fournir au responsable les informations nécessaires à la prise de décision. Dans cette perspective, le contrôleur de gestion reste caractérisé par l'utilisation de la comptabilité de gestion, outil conceptuel d'évaluation et d'aide à la décision économique (Caplan, 1966, p. 497).

Sur le plan organisationnel, le contrôleur de gestion selon Kester (1928) est un fonctionnel. Il a pour seules responsabilités l'enregistrement et l'analyse des opérations, et la fourniture

d'informations de gestion. Il est indépendant des opérationnels et doit avoir un accès direct au directeur général. Ce positionnement fonctionnel est confirmé par Anthony (1965), qui fait du contrôleur un acteur sans pouvoir opérationnel, chargé de la mise en place de différents outils de contrôle de gestion. Contrairement aux opérationnels dotés du pouvoir de décision, les fonctionnels n'ont qu'une responsabilité de recherche, de formation, d'information. Ils n'ont pas de pouvoir de décision. En appliquant ce principe au contrôleur de gestion, dans les entités organisées en divisions relativement autonomes, ni le contrôleur de division, ni celui du siège n'ont un pouvoir sur un manager opérationnel. Le contrôleur de gestion a un devoir d'information envers le manager auquel il est rattaché. C'est un expert en informations de gestion.

En France, le contrôleur de gestion est apparu dans les organisations en référence, semble-t-il, au *controller* américain. D'après Mathey (2004), « *envoyée aux Etats-Unis dans les premières années d'après-guerre, au début des Trente glorieuses, une mission française découvre les effets positifs de l'introduction dans la structure des entreprises d'un personnage nouveau : le controller* ». L'association nationale des contrôleurs de gestion (ANCG) lancée en 1964, devenue par la suite association des Directeurs Financiers et de Contrôle de Gestion (DFCG), publie une plaquette intitulée « le contrôleur de gestion ». A travers ce document, l'association fixe de manière normative les missions des contrôleurs de gestion. Dans cette dynamique, Launois en 1970, dans un ouvrage intitulé « *Le contrôleur et le conseiller de gestion* », propose une confusion des rôles de contrôleur et de conseiller en gestion (Bollecker 2007).

En résumé, aux Etats-Unis et en France, on a assisté au cours du 20^{ème} siècle à une construction théorique et normative de la fonction de contrôleur de gestion. Par le travail de chercheurs et par le biais d'associations ou de formations structurées autour des caractéristiques théoriques de la fonction, cette perspective normative va se diffuser dans les pratiques organisationnelles.

b) Les travaux empiriques sur les missions et les outils des contrôleurs de gestion

Des études empiriques, réalisées dans la deuxième moitié du 20^{ème} siècle, mettent en évidence une relative cohérence entre la construction théorique et la pratique des contrôleurs de gestion.

Ainsi, Simon, Kozmetsky, Guetzkow, & Tyndall (1954), observent les outils de gestion utilisés par les contrôleurs de gestion et les associent à trois missions (Bouquin & Kuszla,

2014; Zoni & Merchant, 2007) : le suivi des performances (*scorekeeping*), la mise en évidence des données significatives (*attention directing*), l'aide à la décision (*problem solving*).

L'étude de Bülher en 1979 (citée par Lambert, 2005), réalisée à partir d'un échantillon de soixante-douze entreprises de la région Rhône-Alpes en France, donne les résultats suivants : « 91% des contrôleurs de gestion ont en charge le contrôle de gestion, 83% s'occupent du contrôle budgétaire, 68% de la comptabilité analytique. Parmi les activités connexes, 37% ont en charge l'informatique, 38% le juridique et le fiscal, 37% la comptabilité générale, 36% l'audit interne et 16% la formation. » (Lambert, 2005, p. 101-102)

Ces résultats illustrent des contrôleurs de gestion caractérisés par l'utilisation d'outils du contrôle de gestion (contrôle budgétaire, comptabilité analytique,...) conformément à l'approche d'Anthony (1965). Toutefois, on note aussi la prise en charge de missions connexes, contingentes au milieu organisationnel du contrôleur de gestion. Ainsi apparaît un léger décalage entre les préconisations normatives et les pratiques.

Dans l'étude d'Ardoin et Jordan en 1979 à partir d'offres d'emploi (Lambert 205, p. 107), la principale mission des contrôleurs est de contribuer à l'amélioration de l'efficacité et de la rentabilité des activités. Il s'agit d'une mission d'aide à la prise de décision, orientée vers la performance économique. Cette finalité se traduit concrètement par des tâches de formation des utilisateurs aux outils de gestion, d'aide à l'évaluation des performances par la mise en évidence d'écarts, et par le calcul d'indicateurs financiers pertinents. Ce constat empirique est conforme aux finalités théoriques associées à la fonction de contrôleur de gestion. Janell & Kinnunen (1980) observent que les contrôleurs de gestion de structures décentralisées sont associés l'installation de systèmes de contrôle de gestion, et à la fourniture d'informations de gestion pertinentes aux responsables opérationnels. Ils sont caractérisés par la construction et l'utilisation de plans financiers, de budgets et d'indicateurs de performance économique. Les techniques de comptabilité des coûts, de comptabilité financière, d'audit et de contrôle interne sont les plus utilisées dans leurs activités.

Les observations empiriques de Sathe (1983) confirment que les deux missions des contrôleurs de gestion sont : l'aide à la décision et l'évaluation des performances économiques. Pour lui, ces finalités se traduisent par l'opérationnalisation de la planification et du contrôle budgétaire. Un autre pan du travail des contrôleurs de gestion consiste en l'élaboration périodique de rapports sur la performance financière de l'entreprise. Enfin, par

diverses analyses économiques et financières, les contrôleurs aident les responsables à prendre des décisions dans des domaines tels que la politique de communication, les actions promotionnelles, la distribution, la gestion des stocks, la fixation des prix. Ces analyses sont basées sur l'utilisation de la comptabilité de gestion. Dans une autre contribution, Dumoulin (1983, p. 12-13) associe aux contrôleurs de gestion quatre principales missions : « 1. *Les missions de gestion prévisionnelle et de suivi des résultats, matérialisées par les outils de gestion classiques : budgets (199), tableaux de bord (128), études économiques et financières (84) ; 2. Les missions liées à la conception du système d'information de gestion : comptabilité générale (67), comptabilité analytique (89), informatique de gestion (79), organisation (78) ; 3. Les missions déléguées des fonctions les plus proches: participation à l'élaboration du plan avec la direction générale (47), gestion financière (46) ; 4. Les missions de caractère administratif : contrôle interne (36), gestion administrative (28) ».*

Cette étude met en évidence les missions connexes qui restent associées à la fonction de contrôleur de gestion : conception des systèmes d'information, gestion financière, gestion administrative.

Au-delà de la description des outils et des missions des contrôleurs de gestion, les questions relatives à leur autorité et les difficultés associées à leur rattachement organisationnel ont aussi été abordées par les travaux empiriques.

c) Les travaux empiriques sur le comportement organisationnel des contrôleurs de gestion

Henning & Moseley (1970) se sont intéressés à l'autorité du contrôleur de gestion. Leur recherche auprès de dirigeants et de contrôleurs souligne que cette autorité n'est pas uniforme. L'étude montre que les contrôleurs ont tendance à surévaluer leur autorité comparativement à la perception des autres managers et de leurs supérieurs. Une forte autorité leur est attribuée concernant la budgétisation, le reporting économique et le contrôle interne.

La question du positionnement organisationnel des contrôleurs a été abordée par Sathe (1978). Dans son étude, il interroge les enjeux de la dépendance hiérarchique des contrôleurs de gestion décentralisés. D'après lui, l'évolution de l'environnement économique et les contraintes en matière de reporting financier renforcent le pouvoir des contrôleurs du siège sur les contrôleurs de divisions, et donc l'activité évaluatrice de ceux-ci. Les avis recueillis auprès de 180 cadres de grandes entreprises américaines ne convergent pas sur le sujet. Pour certains

c'est le rapport avec les responsables opérationnels, et par conséquent l'activité d'aide à la décision qui doit primer. Pour d'autres au contraire, c'est le lien avec le contrôleur du siège, et donc la mission d'évaluation, qui doit être au cœur de l'action des contrôleurs.

En synthèse selon Sathé, le lien hiérarchique entre le contrôleur et le responsable opérationnel est pertinent lorsque l'activité d'aide à la décision et l'implication organisationnelle sont déterminantes pour le succès de la division. La relation hiérarchique entre le contrôleur de division et celui du siège apparaît importante dans les situations de baisse des résultats financiers, où le contrôle financier a besoin d'être renforcé.

Cette analyse traduit une contingence entre les missions du contrôleur de gestion et la stratégie de l'organisation. Sur ce sujet, d'après Hopper (1980), dans un positionnement décentralisé, les contrôleurs sont principalement appelés à interagir avec les responsables opérationnels et à remplir une mission d'aide à la décision économique.

Par ailleurs, sur cette question du positionnement organisationnel, Dumoulin (1983) souligne qu'en France le contrôleur est rattaché dans 15% des cas à la direction générale et dans 36% à la direction administrative et financière. Au-delà, son analyse suggère aussi un effet du positionnement organisationnel sur les activités des contrôleurs. Au niveau du siège, les contrôleurs sont plus orientés vers des activités de planification et d'évaluation de la performance économique. Dans les filiales, ils s'occupent en priorité de l'aide à la décision opérationnelle et de la production d'indicateurs financiers à transmettre au siège (reporting).

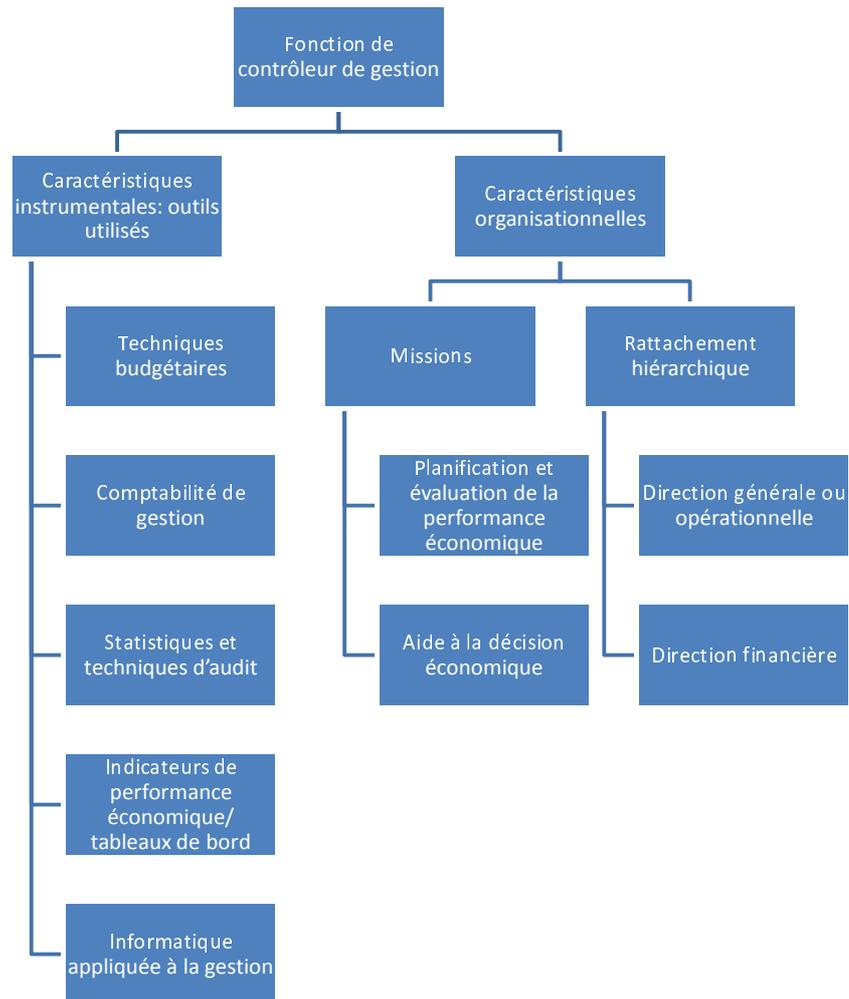
De ces travaux, il ressort aussi que le rattachement du contrôleur de gestion à la direction générale et/ou à la direction financière constitue aussi une caractéristique de la fonction.

d) Esquisse d'une théorie fonctionnaliste du contrôleur de gestion

D'après Bouquin et Kuszla (2014, p. 164-165), « le statut de « fonctionnels » des contrôleurs est cependant l'occasion d'une triple ambiguïté. Une première source d'ambiguïté tient à la difficulté de mesurer l'influence réelle qu'ils exercent... Une seconde source d'incertitude provient de la diversité des rattachements hiérarchiques du service central de contrôle de gestion... Une troisième source d'ambiguïté tient, enfin, à la diversité des définitions de fonctions des contrôleurs et à celle des services qui leur sont rattachés... ». Cette analyse souligne la difficulté persistante de la caractérisation théorique et empirique de la fonction de contrôleur de gestion. Cette difficulté semble due à la diversité des pratiques organisationnelles et à l'absence d'une définition normalisée de la fonction.

Toutefois, au-delà des diversités organisationnelles et géographiques, les contributions théoriques et empiriques mobilisées permettent d'esquisser une théorie, une caractérisation conceptuelle, de la fonction de contrôleur de gestion.

En référence à ces travaux, on peut définir théoriquement le contrôleur de gestion comme tout acteur dans l'organisation dont les missions sont la planification et l'évaluation de la performance économique, et l'aide à la décision économique. Dans le cadre de ses missions, il utilise principalement des techniques de gestion budgétaire, de comptabilité de gestion et des indicateurs de performance économiques. Il peut avoir des attributions annexes relatives à la comptabilité financière, au contrôle interne, au système d'information. Il est le plus souvent rattaché à la direction financière et/ou à la direction générale ou opérationnelle.



invité à sortir d'un rôle passif de gardien de la performance, d'évaluateur, pour prendre une part plus active dans la prise de décision.

Au niveau des outils, trois critiques peuvent être identifiées : la critique de la comptabilité de gestion, la critique de la planification stratégique et la critique de la démarche budgétaire.

a) *La critique de la comptabilité de gestion « traditionnelle »*

Kaplan (1984) synthétise quelques-unes des critiques émises contre la comptabilité de gestion : inadéquation des anciennes techniques de calcul des coûts avec le nouvel environnement de production, focalisation excessive sur la performance financière à court-terme, optimisation des indicateurs financiers par l'utilisation de techniques comptables, utilisation excessive de montages financiers, réduction des investissements en actifs immatériels... L'ouvrage « *Relevance lost : the rise and fall of management accounting* » (Johnson & Kaplan, 1987), qui détaille ces critiques et ouvre des pistes de renouvellement, apparaît comme un des principaux marqueurs de cette période de remise en cause.

Pour faire suite à ces critiques, un certain nombre de propositions conceptuelles et instrumentales sont faites. De nouveaux outils de gestion sont proposés aux contrôleurs de gestion. Ils sont regroupés, malgré leur diversité, sous l'appellation de techniques de « gestion stratégique des coûts » (Shank, 1989).

D'après Shank (1989), la gestion stratégique des coûts se différencie de l'approche traditionnelle en comptabilité de gestion par le fait qu'elle est fondée sur les développements en stratégie d'entreprise. Les thématiques abordées sont : l'analyse de la chaîne de valeur, l'analyse du positionnement stratégique et des inducteurs de coûts.

L'analyse de la « chaîne de valeur » implique une perspective plus large que celle de la comptabilité de gestion traditionnelle. L'enjeu ici est d'optimiser chaque niveau de la chaîne de valeur, de l'approvisionnement à la commercialisation.

L'approche basée sur le positionnement stratégique, défend une nécessaire adéquation entre la logique stratégique de l'entreprise et son système de calcul des coûts. La gestion des coûts ne peut être la même dans une stratégie de domination par les coûts et dans une stratégie de différenciation.

L'approche basée sur les inducteurs de coûts vise une meilleure maîtrise des coûts, par une meilleure compréhension de leurs causes. L'objectif est de mettre en évidence des inducteurs plus pertinents que ceux volumiques traditionnels.

Les contrôleurs de gestion sont invités à adapter leurs systèmes de coût aux enjeux stratégiques des entreprises. Ils disposent pour cela de nouveaux outils comptables : *life cycle costing*, approche stratégique des coûts, *activity based costing*, analyse du coût de la qualité... L'*activity based costing* (ABC) est probablement la proposition instrumentale caractéristique de cette période de remise en cause.

b) La critique de la planification et du budget

Au-delà des techniques de comptabilité de gestion, c'est la logique même de la planification, fondement de la démarche du contrôleur de gestion, qui subit des attaques dans les années 1990. Pour Mintzberg (1994), la planification stratégique ne permet pas l'émergence de nouvelles logiques stratégiques et ne favorise pas les changements organisationnels, nécessaires à l'adaptation de l'entreprise. Elle est un style de management « calculateur » qui ne favorise pas l'engagement des acteurs. Enfin, elle repose sur trois hypothèses présentées comme erronées : la possibilité d'anticiper l'avenir, la possibilité de dissocier élaboration et mise en œuvre de la stratégie, la possibilité de formaliser le processus stratégique.

Pour les auteurs critiques envers la planification stratégique, la stratégie doit se faire au plus près des actions par les managers, et non pas par les cadres ou stratèges de la direction générale. Au-delà de la planification stratégique, le processus budgétaire qui lui est associé fait aussi l'objet de critiques.

Cette critique du processus budgétaire est ancienne. Elle date notamment des années 1960-1970 avec la proposition du « *zero-base budget* » (Burrows & Syme, 2000) comme solution aux limites du budget classique. Cependant, elle trouve une nouvelle jeunesse dans les travaux de Hope & Fraser (1997, 1999) qui animent un groupe international de réflexion baptisé « *Beyond Budget Round Table* ». Leur proposition phare consiste en la suppression du budget. Dans leur discours, le processus budgétaire est accusé d'avoir émergé dans une période de stabilité économique et de n'être plus adapté à l'environnement instable d'aujourd'hui ; d'être un frein au changement radical et à l'apprentissage organisationnel ; de ne pas permettre la gestion des actifs immatériels (satisfaction clients, innovation, capital intellectuel...) ; de se concentrer sur des indicateurs comptables au lieu de contribuer à l'évaluation de la valeur

pour l'actionnaire ; d'installer un cadre contraignant qui ne favorise pas la créativité (Alcouffe, Berland, & Levant, 2008). Avec cette critique du processus budgétaire, Hope & Fraser (1999, p. 18), à travers les travaux du *Beyond Budget Round Table*, suggèrent de nouvelles pistes pour une gestion sans budget.

Avec les critiques sur les outils, deux débats émergent aux Etats-Unis à partir des années 1980 concernant le comportement organisationnel du contrôleur de gestion. Le premier est relatif au renforcement du rôle d'aide à la décision et à une plus forte implication dans la prise de décisions stratégiques et opérationnelles. Le second est relatif à l'élargissement du champ d'activité des contrôleurs et à une meilleure prise en compte des enjeux non financiers par ceux-ci.

c) Les appels au contrôleur de gestion « business partner »

La littérature professionnelle américaine est le principal vecteur des appels à l'évolution de la fonction de contrôleur de gestion, *via* les publications de la revue *Management Accounting*.

Selon Crescenzi & Kocher (1984), les avancées technologiques et les nouveaux systèmes de traitement de données fournissent au contrôleur l'opportunité de prendre un rôle plus important dans la prise de décision. Débarrassés des tâches routinières de collecte et de traitement des données, il peut désormais se concentrer sur la prise de décision et ses effets. Runk & Loretta (1989) expriment pour leur part l'influence de l'environnement externe. Ils soulignent que l'environnement de plus en plus compétitif nécessite une implication plus forte des contrôleurs de gestion dans la prise de décision. Pour répondre à ce défi, ils suggèrent aux contrôleurs de développer des compétences en stratégie d'entreprise. Il leur faut aussi améliorer leur compréhension du métier de leur entreprise, afin de pouvoir mettre en évidence les facteurs clés de succès. Pipkin (1989) est porteur d'un discours similaire. Il souligne qu'après s'être concentrés pendant trop longtemps sur leurs missions d'évaluation, il devient impératif pour les contrôleurs de prendre plus d'importance dans l'aide à la décision opérationnelle. Pour lui, le contrôleur de gestion doit être intégré dans les équipes opérationnelles et participer activement à la prise de décision, tout en étant rattaché hiérarchiquement au responsable fonctionnel. Oliver (1991) revient sur la nécessité pour les contrôleurs de prendre une part active dans la formulation et la mise en œuvre de la stratégie de l'entreprise. Pour elle, les contrôleurs de gestion doivent automatiser leurs activités routinières et se concentrer sur la fourniture d'informations relatives aux clients, aux parts de marchés, aux concurrents... Ils doivent devenir des partenaires d'affaire. Dans ce partenariat,

les comptables et les opérationnels mettent ensemble leurs compétences pour optimiser les décisions prises. Les « contrôleurs-partenaires » réalisent des projections qui permettent d'anticiper les conséquences financières et opérationnelles des décisions. Ce partenariat d'affaire devient *business advocate* chez Jablonsky & Keating (1995). Ils invitent les contrôleurs de gestion à passer d'une activité « policière » à une activité de promotion des bonnes pratiques managériales et de formation. D'après Jablonsky & Keating (1995, p. 23) : « *Comme formateurs, les financiers professionnels seront chargés d'aider les responsables à se focaliser sur <l'économie réelle> (termes de AT&T) de l'entreprise. Responsables et financiers professionnels seront les participants d'un processus de formation mutuel. Les responsables transmettront aux financiers une meilleure connaissance des opérations de l'entreprise (devenir plus compétent sur les réalités de l'entreprise), pendant que les financiers professionnels apprendront aux responsables comment analyser les opportunités d'affaires en termes financiers et évaluer les impacts de ces décisions sur l'entreprise toute entière (devenir plus compétents sur le plan financier). Comme intégrateurs, les financiers professionnels se concentreront sur l'intégration des différentes fonctions de l'entreprise par l'élaboration de systèmes qui fourniront l'information financière aux responsables opérationnels, aux responsables de centres, à la direction générale simultanément* ».

Jablonsky & Barsky (1999) reviennent sur cette opposition entre *business partner/business advocate* et *beancounter/corporate cop*. Les uns mettent l'accent sur l'aide à la décision et sont plus impliqués dans les activités opérationnelles, les autres sont plus focalisés sur les rapports financiers et le contrôle budgétaire.

d) Les appels à une plus forte utilisation des indicateurs non financiers par les contrôleurs

Le second débat est associé aux propositions appelant les contrôleurs à intégrer plus d'éléments non financiers dans leurs analyses. Elles font suite aux analyses de Kaplan (1984) relatives à l'élaboration d'outils de contrôle de gestion adaptés, pertinents et moins centrés sur les indicateurs financiers. Les contrôleurs de gestion doivent dès lors proposer et utiliser des outils de gestion qui intègrent des indicateurs non financiers et permettent une meilleure prise en compte des enjeux à long terme. Pour Besson & Bouquin (1991), la fonction contrôle de gestion souffre d'un déficit de légitimité persistant et d'un manque de pertinence de ses outils. Se positionnant dans la lignée de Kaplan (1984), ils soulignent que « *c'est en fait une critique de l'orientation financière et comptable de la fonction contrôle de gestion qui s'exprime, de*

sa relative impuissance à conduire le changement industriel du fait de son enfermement dans une attitude quelque peu policière et distanciée, plus proche de la direction générale que des opérationnels. » (Besson & Bouquin, 1991, p. 60). A travers cette contribution, ils se font les relais de l'appel à l'élargissement des attributions des contrôleurs. A ce titre, ils concluent leur analyse de la manière suivante : *« l'enjeu, en effet, est de rompre avec le langage financier du coût pour adopter le langage stratégique de la valeur, associant la désutilité financière du coût à l'utilité mise en évidence par le concept de chaîne de valeur. La raison d'être de la fonction de contrôle de gestion, c'est au fond l'optimisation du couple coût-valeur de la coordination organisationnelle »* (Besson & Bouquin, 1991, p. 71).

Pour Cooper (1996), dans un environnement où les opérationnels s'approprient de plus en plus les enjeux de gestion des coûts, c'est l'existence même des contrôleurs qui est à remettre en cause. En effet, avec les nouvelles techniques de coûts, les opérationnels disposent des moyens pour prendre les décisions et s'auto-évaluer. Dès lors, la valeur des contrôleurs de gestion n'est plus dans la réalisation de tâches classiques, mais dans l'analyse des processus, dans les analyses de marché, dans la stratégie et dans les enjeux comportementaux associés à la mise en place des nouvelles technologies. Il importe donc pour leur survie organisationnelle qu'ils deviennent experts dans le traitement et l'analyse de données non financières.

Lorino (1996), dans la même logique, va plus loin que la fourniture de données non financières. Pour lui, dans un environnement où les opérationnels prennent en charge les questions de performance économique et financière, le contrôleur doit devenir un « expert en pilotage », moins centré sur des éléments techniques et opérationnels, porteur de compétences méthodologiques et animateur de la coopération transversale. Selon Lorino (1996, p. 275) : *« La fonction de pilotage ne peut plus être une fonction technique, de nature financière, portée par quelques dirigeants et une fonction unique d'expertise (généralement le contrôle de gestion). Les opérationnels se pilotent eux-mêmes. Tout ce dont ils ont besoin, c'est un support méthodologique et pédagogique : ils n'ont pas besoin d'un copilote, toujours tenté de prendre les commandes à la place du pilote, mais d'un navigateur. Les fonctions de contrôle ont parfois bien du mal à se redéfinir comme fonctions d'expertise, tant elles sont habituées à jouer le rôle de « bras occulte » du dirigeant et à être investies d'une mission de vigilance, de critique, de jugement et pour tout dire, de défiance. L' « expert en pilotage » a pourtant un rôle décisif à jouer : aide à la conception d'outils de mesure et de pilotage ; introduction de méthodes, notamment pour le diagnostic et la résolution des problèmes ; organisation de l'animation de gestion, de ses cycles de planification, de ses rites ; pédagogie de la*

performance, formation aux méthodes et aux outils du pilotage ; rappel permanent des solidarités et des coopérations transversales nécessaires. »

Ces critiques et ces appels à l'évolution de la fonction de contrôleur de gestion vont influencer les travaux de recherche réalisés dans les années 1990.

1.2 Une relative stabilité des caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion dans la période post années 80?

Résumé: Les caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion ont-elles changé ?

Les travaux réalisés depuis les remises en cause permettent d'évaluer les évolutions effectives des caractéristiques du contrôleur de gestion. Concernant leurs outils, on constate le maintien du budget, ainsi que la faible utilisation des indicateurs non financiers et des nouveaux outils de comptabilité de gestion. Les contrôleurs utilisent de plus en plus de progiciels dans leur activité, mais l'effet de ces progiciels sur leurs missions reste difficile à évaluer. Concernant l'implication organisationnelle, les recherches ne permettent pas de tirer des conclusions précises. Les contrôleurs de gestion sont toujours en charge de l'évaluation de la performance et de l'aide à la décision. Selon l'organisation, le contrôleur peut avoir un profil plutôt évaluateur/*beancounter* ou intégrateur/*business partner*. Enfin, les travaux de recherche se sont intéressés à d'autres caractéristiques du contrôleur de gestion : l'image, les compétences et l'identité. Toutefois, les outils de gestion utilisés, le rattachement hiérarchique, et les missions apparaissent comme les caractéristiques factuelles principales de la fonction de contrôleur de gestion.

A la suite des critiques émises, diverses contributions permettent d'évaluer les évolutions observées. Au-delà des travaux qui permettent d'évaluer ces évolutions, notons l'accroissement des travaux sur l'image, la formation, l'identité des contrôleurs de gestion.

1.2.1 L'évolution de l'outillage et de l'implication organisationnelle du contrôleur de gestion à la suite des critiques

a) Contrôleur de gestion, outils de gestion stratégique des coûts et budget

L'enquête de Chiapello (1990, citée par Lambert, 2005, p. 103), réalisée en France avec le soutien de l'association des Directeurs Financiers et de Contrôle de Gestion (DFCG), constate

le maintien de la comptabilité de gestion et du contrôle budgétaire comme caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion. Selon Lambert (2005, p. 103): « *La prévision budgétaire, le reporting, l'analyse des écarts et la mise au point des procédures apparaissent comme les tâches principales du contrôleur de gestion. Chiapello (1990a) donne, grâce à une enquête réalisée sur le sujet, une liste des différents domaines d'intervention du contrôleur de gestion, venant confirmer la présentation de l'APEC : < Il s'occupe dans plus de 97% des cas des budgets, du contrôle budgétaire, des tableaux de bord et du système d'information de gestion. Il s'occupe de la comptabilité générale pour 28% d'entre eux, de la comptabilité analytique pour 76% d'entre eux et de la planification pour 52% d'entre eux. Entre 1982 et 1989, une forte extension des compétences semble avoir eu lieu puisque désormais trois quarts des entreprises laissent au contrôle de gestion la responsabilité de la comptabilité analytique, contre un tiers auparavant. Une évolution moins forte mais identique est à noter concernant la planification (Chiapello, 1990a, p.19)> ».*

Dans une enquête sur les outils de gestion utilisés par les contrôleurs, Drury & Tayles (1995) soulignent la forte utilisation du coût complet comme outil d'aide à la décision, notamment pour la fixation des prix de vente ; la faible adoption des méthodes de coûts par activité ; la faible utilisation des indicateurs non financiers. Ezzamel, Lilley, & Willmott (1997) présentent des conclusions similaires dans une autre étude réalisée en Angleterre. Ces travaux suggèrent une faible adoption des propositions instrumentales issues du courant critique.

Dans une autre enquête réalisée en France, Jordan (1998) observe que dans les entreprises de plus de 500 personnes, le contrôleur de gestion est principalement chargé du budget, du suivi des résultats et des tableaux de bord, de la comptabilité analytique, des plans à plus d'un an. Dans les entreprises de moins de 500 personnes, lorsqu'il est rattaché à la direction financière, il reste en charge du budget, du suivi des résultats, de la comptabilité analytique, de l'informatique de gestion. Lorsqu'il est rattaché à la direction générale, il a des attributions plus variées qui associent aux précédentes le plan à plus d'un an, la comptabilité générale et l'audit interne. D'après cette étude, le contrôleur interagit avec les autres fonctions organisationnelles principalement dans le cadre de la préparation du budget, du contrôle budgétaire, des études économiques ponctuelles, des re-prévisions, de la préparation du plan à plus d'un an et des évaluations individuelles. Le budget reste donc l'outil caractéristique de la fonction de contrôleur de gestion.

Siegel & Sorensen (1999) aux Etats-Unis confirment que les outils traditionnels des contrôleurs de gestion restent très présents dans leurs pratiques. Guilding, Cravens, & Tayles

(2000) constatent globalement une faible adoption des outils de gestion stratégique des coûts, et par conséquent une relative stabilité des outils utilisés par les contrôleurs de gestion.

Pour Burns & Yazdifar (2001), les évolutions technologiques et l'apparition des progiciels de gestion intégrés sont les avancées les plus significatives dans les pratiques du contrôle de gestion. Le budget, l'analyse des écarts et variations, les prévisions flottantes restent les outils de gestion les plus utilisés par les contrôleurs de gestion. L'étude de Garg, Ghosh, Hudick, & Nowacki (2003), réalisée avec le soutien de l'Institute of Management Accountants (IMA) et du cabinet Ernst & Young, montre que l'adoption de nouveaux outils de comptabilité de gestion ne constitue pas une priorité des organisations. Les outils traditionnels restent fortement utilisés. Les évolutions observées concernent principalement la mise en place de nouveaux systèmes technologiques et de progiciels de gestion. Burns & Baldvinsdottir (2005) montrent dans leur étude de cas que malgré les turbulences environnementales et la réorientation stratégique, les nouvelles techniques de comptabilité de gestion ne sont pas systématiquement adoptées. Byrne & Pierce (2007) confirment aussi cette faible diffusion des techniques de gestion stratégique des coûts.

Yazdifar & Tsamenyi (2005), dans leur étude auprès de contrôleurs de gestion anglais, montrent que le reporting financier et l'évaluation des performances, la planification et le contrôle budgétaire apparaissent toujours comme caractéristiques de l'activité des contrôleurs de gestion. L'étude réalisée par Damitio & Schmidgall (2007) aux Etats-Unis confirme ces conclusions. Langfield-Smith (2008) constate aussi la faible diffusion des outils de gestion stratégique des coûts.

Concernant l'abandon du budget, Ekholm & Wallin (2000) en Finlande constatent le maintien du budget comme outil caractéristique de la fonction de contrôleur de gestion. Ce constat est confirmé par Bescos (2002) en France. Libby & Lindsay (2010), dans une enquête aux Etats-Unis et au Canada, confirment que le budget reste un outil de gestion pertinent et créateur de valeur, que les entreprises ne souhaitent pas abandonner. Sur la base d'une enquête internationale auprès de contrôleurs de gestion (500 réponses), Duban-Doyard & Doche (2010) montrent que la prévision et l'évaluation budgétaire (budget et reporting) restent au cœur de la mission des contrôleurs de gestion. D'après eux : « ... à l'heure actuelle, les trois activités principales du contrôleur de gestion sont les prévisions (budget), le reporting (tableaux de bord...) et le conseil à la direction générale et aux managers. La production du chiffre demeure donc une activité majeure et laisse peu de temps par exemple à la mise en place et au suivi des plans d'actions (6e place du classement pour l'item « Agir » ; cf «

Répartition des activités du contrôleur de gestion »)... Pour le cœur de métier la compétence d' « élaboration des prévisions » est incontestablement prépondérante, quel que soit le pays ou le secteur d'activité. Viennent ensuite le pilotage par les tableaux de bord et le suivi des coûts et des marges. L'importance accordée au contrôle de gestion stratégique varie selon les pays, avec une suprématie de cette compétence dans les pays anglo-saxons. En tout état de cause, le renforcement de cette compétence est une priorité dans tous les pays, ce qui correspond logiquement à une volonté de privilégier le conseil aux directions générales sur la production des chiffres».

Les résultats 2011, 2013 de l'observatoire international du contrôle de gestion (DFCG, 2012, 2013) confirment que le budget reste intimement associé à la fonction de contrôleur de gestion.

Les conclusions de Clinton & White (2012), qui répliquent l'étude réalisée par Garg et al. (2003) sur les pratiques en contrôle de gestion aux Etats-Unis, restent cohérents avec les observations de 2003. Ainsi, la mise en place de nouveaux outils de comptabilité de gestion n'est toujours pas une priorité des contrôleurs américains. Les outils traditionnels des contrôleurs (budgets, analyses statistiques, détermination du point mort, coûts variables, coûts directs...) restent plébiscités.

En synthèse, les études réalisées montrent donc un maintien du budget comme outil principal de la fonction de contrôleur de gestion et la faible adoption des outils de gestion stratégique des coûts.

b) Contrôleur de gestion et indicateurs non-financiers

Concernant l'utilisation des indicateurs non financiers par les contrôleurs, des éléments de réponse sont proposés par l'étude d'Ahrens (1997) auprès de contrôleurs de gestion allemands et anglais. D'après cette étude, la dimension économique et financière de l'activité des contrôleurs reste dominante. Ils restent focalisés sur les enjeux de performance financière et animent peu la coopération transversale. Ces résultats sont confirmés par l'étude d' Ahrens & Chapman (2000).

Malleret (1998, p. 23) s'intéresse au « rôle joué par les contrôleurs de gestion dans le recueil d'information sur la qualité de service et, parallèlement, la place qu'occupent ces dernières dans les documents émis par le service contrôle de gestion, en particulier dans le tableau de bord ». Pour elle, il semble intéressant que les contrôleurs de gestion s'impliquent dans le

suivi des indicateurs de qualité, parce que ceux-ci peuvent être considérés comme des indicateurs avancés des résultats financiers. Les données recueillies dans cinq entreprises françaises soulignent la faible utilisation par les contrôleurs de gestion des indicateurs de qualité. Nobre (2001), qui s'intéresse de manière spécifique au contrôleur de gestion de la petite et moyenne entreprise, souligne que la dimension technique relative aux données comptables et aux coûts constitue la base du rôle du contrôleur dans l'entreprise.

Dans une autre étude, Bollecker (2001b) s'intéresse à la production de données non-financières par les contrôleurs de gestion. Il réalise une enquête par questionnaire auprès de 1010 entreprises du « Grand Est » français (81 réponses exploitables). L'étude souligne que les directions et les contrôleurs de gestion continuent de plébisciter l'utilisation des données financières. Concernant l'implication des contrôleurs dans la production de données non-financières, Bollecker (2001b, p. 15) souligne que : « ... *l'exploitation complète (recueil, traitement, analyse, diffusion) de ces données est assurée par 33% des contrôleurs de gestion de notre échantillon. 31% des répondants déclarent ne pas assumer des activités de recueil, souvent considérées comme coûteuses en temps. L'utilisation des DNF [données non financières] à des fins d'éclaircissement ou de simple analyse du fonctionnement de l'entreprise par le contrôleur de gestion, est constatée dans 11% des cas. Enfin, 7% des contrôleurs n'ont qu'un rôle d'agent de communication (recueil et diffusion) dans la production des données non financières.* ».

En cohérence avec ces résultats, l'étude de Garg et al. (2003) sur les pratiques des contrôleurs de gestion américains, montre que les priorités de ceux-ci sont toujours la production d'informations financières et l'aide à la maîtrise des coûts.

Vaivio (2004), en se fondant sur le cas d'une entreprise britannique, invite les contrôleurs de gestion à mobiliser davantage les indicateurs non-financiers pour une meilleure contribution à l'apprentissage organisationnelle et à la création de connaissance. Toutefois, Davis & McLaughlin (2009) mentionnent la persistance d'une faible interaction entre les contrôleurs américains avec les autres fonctions organisationnelles. L'étude de Clinton & White (2012) souligne leur attachement à leurs outils traditionnels. D'après cette recherche, les priorités des contrôleurs américains en 2012 étaient la réduction des coûts et la recherche d'efficacité. Dans une économie américaine en sortie de crise, les contrôleurs ont semble-t-il été très utilisés comme gardien des ressources et de la performance économique. La finalité de leur intégration dans les fonctions opérationnelles a semble-t-il été de diffuser plus fortement les indicateurs économiques et financiers traditionnels, et non l'utilisation des indicateurs non financiers par les contrôleurs.

c) Implication organisationnelle du contrôleur de gestion

Concernant l'implication organisationnelle du contrôleur de gestion, il reste difficile de savoir s'il reste un évaluateur « *beancounter* » ou s'il est désormais un « *business partner* ». D'un côté, des travaux expriment le maintien du contrôleur évaluateur, de l'autre d'autres soulignent l'avènement du *business partner*.

Dans l'étude de Fern & Tipgos (1988), les directeurs administratifs et financiers interrogés ne partagent pas l'enthousiasme des contrôleurs quant à leur plus forte participation aux processus de planification stratégique. Pour les directeurs administratifs et financiers, les contrôleurs doivent se concentrer sur la traduction des priorités stratégiques en budgets. D'après l'étude de Jordan (1998), les contrôleurs consacrent toujours 55% de leur temps à la technique. Ils souhaiteraient se consacrer davantage à l'animation et à la conception, et moins à la technique. Pour Scheumann (1999), les contrôleurs sont toujours en dehors du processus de planification stratégique, ou sont intégrés après la réalisation de choix majeurs. D'après lui, le passage des contrôleurs à un rôle de partenaire d'affaires n'est pas acquis et sera plus lent que prévu. Pour Davis & McLaughlin (2009), les scandales financiers des années 2000 ont favorisé la résistance des missions d'évaluation et de contrôle interne face à celles d'aide à la décision. Pour eux, les contrôleurs sont peu associés aux décisions concernant la fixation des prix, la distribution, le développement de nouveaux produits. Baldvinsdottir, Burns, Norreklit, & Scapens (2009), sur la base d'entretiens avec des contrôleurs de gestion anglais, concluent à la nécessité du maintien du contrôleur « évaluateur économique et financier ». Pour eux, suite à une décennie marquée par des scandales économiques, des faillites et des crashes financiers, il semble indispensable de maintenir les contrôleurs dans leurs missions traditionnelles. Ils soulignent la nécessité pour les contrôleurs de gestion de trouver un juste équilibre entre leurs finalités d'évaluation et celles d'aide à la décision. Les travaux de Lambert & Sponem (2009, 2012) soulignent la faible diffusion du contrôleur partenaire et la persistance du contrôleur technicien et vérificateur. Enfin, selon Duban-Doyard et Doch (2010), « ...le chemin à parcourir est encore long avant que le contrôleur de gestion ne devienne un véritable *business partner* (conseil aux dirigeants) en matière de pilotage de l'activité opérationnelle ». Lambert & Morales (2009), Morales & Lambert (2013) montrent dans leur étude de cas qu'il reste difficile pour les contrôleurs de gestion d'atteindre le statut de partenaire.

Contrairement à ces travaux, d'autres recherches illustrent l'avènement des contrôleurs partenaires.

Granlund & Lukka (1998) signalent l'évolution du rôle des contrôleurs de gestion finlandais sur la base d'entretiens semi-directifs. Pour eux les contrôleurs de gestion des multinationales finlandaises semblent fortement impliqués dans les équipes opérationnelles et centrés sur l'aide à la décision. Néanmoins cette orientation opérationnelle ne se fait pas au détriment de la mission d'évaluation. Ces résultats sont cohérents avec ceux antérieurs de Siegel & Kulesza (1996). D'après leur étude soutenue par l'association américaine des contrôleurs de gestion (*Institute of Management Accountants*), les technologies de l'information, la pression concurrentielle, les restructurations organisationnelles ont entraîné l'automatisation et la centralisation de nombreuses opérations de contrôle. Ces évolutions ont permis aux contrôleurs de gestion d'être plus investis dans des tâches d'analyse et d'aide à la décision. Ce constat est confirmé par Siegel & Sorensen (1999), pour qui les contrôleurs de gestion sont passés de « compteurs de haricots » à « partenaires d'affaires » dans les entreprises américaines. Bien que les activités traditionnelles occupent encore une large partie de leur temps, les tendances sont à une plus forte participation à la prise de décision et à la réalisation de missions ponctuelles. D'après cette étude, les contrôleurs se voient prendre plus de place dans la prise de décision. Cette conclusion est aussi celle de Garg et al. (2003). Jarvenpaa (2007), sur la base d'une étude de cas longitudinale sur 5 ans, illustre comment les contrôleurs de gestion sont devenus des partenaires dans une compagnie du domaine des télécommunications.

Au-delà du débat sur l'avènement du *business partner*, notons les contributions d'Indjejikian & Matejka (2006) sur le rôle des contrôleurs opérationnels dans la gestion du slack organisationnel, et de Maas & Matejka (2009) sur les ambiguïtés de rôle associées à la fonction de contrôleur. Maas et Matejka (2009) observent un lien négatif entre les missions d'évaluation et celles d'aide à la décision. Plus les contrôleurs sont incités à évaluer, plus ils perçoivent une ambiguïté et un conflit dans leur rôle. Ils soulignent aussi l'association positive entre le conflit, l'ambiguïté de rôle et les erreurs de reporting. Ils en déduisent qu'une orientation évaluatrice du rôle des contrôleurs peut impacter la qualité du reporting financier.

Zoni & Merchant (2007) s'intéressent plus particulièrement à l'implication organisationnelle des contrôleurs de gestion dans les multinationales italiennes (17). Ils soulignent que dans ces organisations, les contrôleurs sont en général impliqués dans la prise de décision. Ils mettent

aussi en évidence un lien positif entre l'implication des contrôleurs et l'intensité capitaliste, l'interdépendance opérationnelle, la formalisation de la planification stratégique et des processus budgétaires. D'après cette étude, plus les managers sont compétents en matière financière plus ils favorisent l'implication des contrôleurs, contrairement aux hypothèses théoriques (cf. Jablonsky et Keating 1996).

Toujours concernant l'implication organisationnelle du contrôleur, Bollecker (2011) a plus particulièrement étudié la socialisation organisationnelle des contrôleurs de gestion. Les résultats de son étude par questionnaires (120 réponses exploitables) et par entretiens (26), lui permettent de proposer trois profils de contrôleurs de gestion. Les « légitimés » sont les plus socialisés. Ils bénéficient d'une culture financière forte et d'un rôle bureaucratique faible. Les « marginalisés » bénéficient d'un rôle bureaucratique fort et d'une culture financière forte. Ils sont les moins socialisés. Les « intégrés » bénéficient d'une culture financière moins importante et d'un rôle bureaucratique variable. Ils sont moyennement socialisés et sont les plus représentés dans l'échantillon. Cette étude souligne la contingence organisationnelle de la socialisation des contrôleurs de gestion.

Les travaux réalisés ne permettent donc pas d'émettre un avis définitif concernant l'implication organisationnelle des contrôleurs de gestion. Ce qui est certain c'est qu'ils restent associés à l'évaluation des performances et l'aide à la décision économiques.

d) Contrôleur de gestion et nouveaux systèmes d'information

Au-delà, de nombreux travaux des années 1990-2000 ont interrogé l'impact des nouvelles technologies sur l'implication des contrôleurs dans la prise de décision. Ils ont aussi interrogé l'apparition de nouvelles missions pour les contrôleurs de gestion du fait des progiciels de gestion.

D'après l'étude de Sangster (1996) en Grande Bretagne, les contrôleurs de gestion sont peu impliqués dans la mise en œuvre et le déploiement des progiciels de gestion. Pour Bescos (2002) en France, les nouvelles technologies et les progiciels de gestion ne constituent pas la priorité des membres de la fonction gestion-finance.

Au contraire, Davis & Albright (2000) mettent en évidence une implication plus forte des contrôleurs de gestion dans l'aide à la décision du fait des progiciels de gestion. Pour Granlund & Malmi (2002), les effets des progiciels sur les missions des contrôleurs varient selon les cas observés. Dans certains cas, ils sont juste chargés de la mise en place et de la formation au module de comptabilité, alors que dans d'autres ils sont en charge de la

formation à des modules autres que comptables. Caglio (2003) observe que la mise en place du progiciel fut l'occasion pour les contrôleurs de gestion d'une organisation italienne d'expérimenter une hybridation de leurs compétences comptables et celles liées à la gestion des systèmes d'information. Les résultats de l'étude de cas de Scapens & Jazayeri (2003), dans la filiale européenne d'une multinationale américaine, confortent les apports de Caglio.

Pour Meyssonier & Pourtier (2006), les tâches habituelles du contrôle de gestion évoluent peu au regard de la mise en place du progiciel de gestion. Le progiciel consolide l'existant et contribue à des améliorations de forme. Parfois le progiciel n'inclut pas d'application pour le contrôle de gestion, ce qui nécessite des développements complémentaires. Cette enquête invite à relativiser l'impact des progiciels sur les pratiques des contrôleurs de gestion. Pour Meyssonier & Pourtier (2006, p. 62) : *« l'évolution ne se traduit pas toujours par une émancipation des contraintes de collecte et de mise en forme des informations et ne se fait que peu au profit de tâches plus stratégiques liées au conseil des managers... A l'issue de notre étude, il apparaît que la mise en place des ERP ne joue pas un rôle décisif dans l'évolution de la fonction du contrôleur de gestion ».*

Pour Sangster, Leech, & Grabski (2009) le succès ou l'échec de la mise en place du progiciel conditionne l'évolution des missions des contrôleurs de gestion. Pedra (2009) s'interroge aussi sur les effets des progiciels de gestion intégrée (PGI) sur le contrôle de gestion. Les données collectées soulignent une certaine simplification dans la transmission des données au sein des organisations. Néanmoins d'un autre côté, la mise en place du progiciel entraîne de nouvelles procédures qui alourdissent l'organisation.

Il ressort de ces travaux une certaine confusion concernant l'impact réel de la mise en place du progiciel sur les missions des contrôleurs de gestion.

D'autres travaux ont suggéré l'élargissement des missions des contrôleurs à la mise en place et au suivi des systèmes d'information. Ainsi Vandrzyk, Sen, & Sen (2001) suggèrent une plus grande implication des contrôleurs dans la construction des bases de données. Joseph & George (2005) défendent eux la thèse d'une fusion des fonctions de contrôleurs de gestion et de gestionnaire des bases de données. Pour Azan & Bollecker (2011) la mise en place de progiciels modifie considérablement les compétences nécessaires aux contrôleurs. D'après ces chercheurs, les contrôleurs de gestion doivent développer des compétences en progiciels de gestion, en programmation et en algorithmique.

Toutefois, l'état des travaux ne traduit pas l'existence d'un consensus concernant l'émergence de missions supplémentaires pour les contrôleurs de gestion du fait des progiciels de gestion intégrés.

1.2.2 Des caractéristiques nouvelles étudiées : l'image, les compétences, et l'identité du contrôleur de gestion

a) L'image du contrôleur de gestion

Dans la période *post* critiques, d'autres travaux se sont focalisés sur l'image des contrôleurs de gestion. L'idée de ces recherches est de comprendre l'origine d'une image quelque peu négative de la fonction, afin d'y remédier, et ainsi attirer les meilleurs talents. Déjà Half (1980) interrogeait le problème d'image des contrôleurs de gestion américains. Son analyse soulignait la méconnaissance et la faible valorisation du métier par les dirigeants. A la suite de cette étude, il invite surtout à un travail d'institutionnalisation renforcé, fondé sur la mise en avant d'un diplôme professionnel fort.

Les années 2000 voient un retour en force des travaux sur l'image des contrôleurs de gestion. Friedman & Lyne (2001) s'intéressent au stéréotype du contrôleur « *beancounter* », à sa supposée disparition, à ses modes de transmission. Ils soulignent la persistance de cette image. Hoffjan (2004) s'intéresse plus particulièrement à l'image du contrôleur de gestion dans le contexte allemand, *via* l'analyse de 73 publicités mentionnant les contrôleurs de gestion. Il en ressort que les contrôleurs ont clairement une image « *savings commissioner* ». Ils sont perçus comme des réducteurs de dépenses. Bien qu'ils contribuent ainsi à renforcer la situation globale de l'organisation, cela leur confère une mauvaise réputation. L'une des pistes proposées pour améliorer leur image est une plus forte interaction avec les opérationnels.

Fornierino & Godener (2006), sur la base d'une enquête réalisée auprès de 1187 contrôleurs de gestion (136 réponses exploitables), proposent une vision actualisée des missions des contrôleurs de gestion, de leur image auprès des dirigeants et des compétences mobilisées dans leurs activités. Cette étude met en évidence deux profils de contrôleurs de gestion. Les « techniciens » sont associés aux activités de définition du système de gestion et contrôle du respect des procédures, d'adaptation des outils de gestion aux besoins des décideurs, de traitement des données budgétaires. Les « conseillers » sont associés aux trois activités précédentes plus celles de conseil stratégique et conseil opérationnel. D'après les réponses, les

contrôleurs de gestion adhèrent plus à l'image du conseiller (65%) qu'à celui du technicien (35%). L'image de « surveillant » est associée tant aux conseillers qu'aux techniciens.

Plus récemment, une publicité en couverture de *Financial Management*, la revue de l'association anglaise des contrôleurs de gestion, fut l'occasion pour Baldvinsdottir, Burns, Norreklit, & Scapens (2009) de proposer une analyse historique de l'image des contrôleurs de gestion. Selon cette étude, le contrôleur de gestion est présenté entre 1970-1980 comme un acteur rationnel, fournissant des informations pour la décision. A partir des années 1990, une image d'aventurier et d'explorateur est associée au contrôleur. Plus récemment, le métier est présenté comme plaisant et séduisant.

L'image du contrôleur qui ressort de l'étude de Morales & Pezet (2010), dans une entreprise française du secteur aéronautique est celle classique d'expert économique et financier. Ils sont des médiateurs de la financiarisation. Dans cette recherche, nous retrouvons des contrôleurs de gestion qui orientent les acteurs (ingénieurs) vers une vision économique et financière, et véhiculent le message financier imposé par la holding qui dirige l'entreprise.

b) La formation et les compétences du contrôleur de gestion

D'autres études se sont focalisées sur les compétences des contrôleurs de gestion.

A la fin des années 1990, les appels à l'évolution de la pratique des contrôleurs poussent Francis & Minchington (1999) à s'interroger sur leurs compétences quantitatives. Ils mettent en évidence le fait qu'ils mobilisent peu ces compétences dans leurs activités quotidiennes. Les compétences quantitatives apparaissent surtout comme des éléments de légitimation de la profession. Pour Boer (2000), les compétences en matière d'aide à la décision, celles relationnelles et communicationnelles, apparaissent comme déterminantes pour le contrôleur de gestion du futur. Ils doivent aussi développer des compétences technologiques afin de mettre en place des outils de reporting sur mesure pour les managers. La construction et la manipulation des bases de données doit être aussi incluse dans les compétences spécifiques des contrôleurs de gestion. Enfin, la gestion de la trésorerie et des connaissances organisationnelles plus larges sont pour Boer nécessaires au contrôleur du futur. Pour Maher (2000), la critique des outils traditionnels du contrôle de gestion a eu un impact sur la formation des contrôleurs. A la suite des remises en cause des années 1980, les années 2000 apparaissent surtout comme une période d'adaptation de la formation des contrôleurs de gestion.

Bescos (2002) en France s'intéresse aux compétences futures des membres de la fonction gestion-finance, notamment des contrôleurs de gestion. Son enquête souligne que les compétences futures sont liées à la communication, à l'interprétation des données chiffrées, aux nouvelles technologies et aux techniques classiques de contrôle de gestion.

Cependant, les praticiens et les académiques ne semblent pas tout à fait accordés sur les compétences techniques fondamentales nécessaires aux contrôleurs. C'est ce qui ressort de l'étude de Tan, Fowler, & Hawkes (2004) en Nouvelle Zélande. L'étude souligne néanmoins que les sept thèmes prioritaires pour les deux groupes sont identiques. Cela remet en cause un certain discours selon lequel les formations ne tiennent pas compte des besoins des praticiens.

Cette perception d'un décalage entre les besoins des entreprises et la formation des contrôleurs reste vivace dans le contexte américain. C'est ce qui ressort de la contribution de Tatikonda (2004) relative à la formation des contrôleurs de gestion et des comptables en général aux Etats-Unis. Pour Tatikonda, les universités ne s'impliquent pas encore suffisamment dans la formation des contrôleurs « *business partner* » dont ont besoin les entreprises. Le même discours se retrouve chez Burns, Hopper, & Yazdifar (2004) en Angleterre. Pour ces auteurs, face à un rôle plus orienté vers l'aide à la décision, il faut aider les contrôleurs à porter un regard plus critique sur les outils qui leur sont proposés, de manière à anticiper leurs défaillances. Ahadiat (2008) essaie de faire émerger les compétences jugées nécessaires aux contrôleurs de gestion sur la base d'une enquête auprès de professionnels. D'après cette enquête les contrôleurs de gestion doivent être formés à l'éthique des affaires, aux logiciels d'aide à la décision, au calcul de coûts, à la gestion et au contrôle budgétaires...

Cable, Healy, & Emil (2009) et Siegel, Sorensen, Klammer, & Richtermeyer (2010a) analysent des manuels de contrôle de gestion américains pour voir si les modifications souhaitées ont été effectuées. Pour eux, il existe toujours un décalage entre la formation des comptables et les besoins des entreprises. Pour que les contrôleurs de gestion puissent pleinement jouer leur rôle de partenaire, ils suggèrent (Siegel, Sorensen, Klammer, & Richtermeyer, 2010b) l'introduction dans la formation de modules de psychologie sociale, de management des processus, de management des ressources humaines, de marketing... L'enjeu est une meilleure connaissance de l'entreprise et de ses processus, pour de meilleures contributions. Plus récemment Singer & Wiesner (2013) furent les relais du même discours.

Au-delà de ces travaux descriptifs et/ou normatifs, d'autres études ont proposé des analyses causales concernant les compétences et la formation des contrôleurs de gestion.

Ainsi, à la suite des appels à une plus forte implication organisationnelle, Coad (1999) soutient sur la base d'une étude par questionnaire, que les contrôleurs dotés de capacités d'apprentissage organisationnel sont plus aptes à l'implication organisationnelle que ceux dotés de capacités d'évaluateur. Dans la même dynamique, Emsley, Nevicky, & Harrison (2006) suggèrent que la formation continue contribue au renforcement du style cognitif des contrôleurs de gestion et à leur implication dans les démarches d'innovation. Dans une autre étude, Emsley & Chung (2010) s'intéressent aux effets de l'implication organisationnelle des contrôleurs et de leur style cognitif sur l'introduction de nouveaux dispositifs de contrôle de gestion. Ils soulignent l'effet médiateur de l'implication organisationnelle sur le lien entre style cognitif et introduction de nouveaux outils de contrôle de gestion. L'effet semble plus important dans les changements radicaux que dans ceux non radicaux.

c) Les travaux sur les compétences relationnelles du contrôleur de gestion

D'autres travaux français se sont surtout focalisés sur les compétences relationnelles des contrôleurs de gestion et leur intérêt.

Bollecker (2001a) présente ainsi les contrôleurs de gestion comme des hommes de liaison, relais entre les directions et les cadres opérationnels. Déjà, dans une contribution précédente (Bollecker, 2000), il soulignait la dimension relationnelle du métier de contrôleur via l'analyse de 198 annonces émises entre 1996 et 1997. Il montrait en effet que 40,4% des annonces de recrutement exigeaient des compétences relationnelles. Dans une autre contribution, Bollecker (2002), il suggère que les contrôleurs jouent un rôle important dans l'apprentissage organisationnel. Dans les réunions d'évaluation qu'ils mènent, ils assurent une activité de traduction de l'information auprès des supérieurs hiérarchiques et des responsables opérationnels. Pour Bollecker (2002, p. 124) : « *Lorsque les contrôleurs de gestion incitent, lors des réunions de suivi de réalisations, à la socialisation de la connaissance entre les décideurs – en raison de problèmes de coordination entre les services opérationnels – les entreprises réalisent des apprentissages organisationnels.* ».

Godener, Fornerino, & Deglaïne (2003) s'intéressent de manière plus spécifique aux liens entre les pratiques de communication orale des contrôleurs en entretien et les attitudes des managers envers le contrôle de gestion. L'enquête réalisée auprès de 1187 contrôleurs de

gestion (118 réponses) suggère qu'une communication ouverte des contrôleurs est positivement associée à une évaluation favorable du contrôle de gestion par les managers. L'usage d'un mode de communication plus agressif par les contrôleurs de gestion est positivement associé à une attitude défavorable des managers envers le contrôle de gestion.

Dans un souci d'enrichissement du cadre conceptuel de Godener et al. (2003) et d'analyse plus fine de la dimension relationnelle du métier du contrôleur de gestion, Bollecker & Niglis (2006) s'appuient sur des concepts de marketing relationnel pour proposer une nouvelle grille d'analyse. Leur analyse interroge l'intérêt pour les contrôleurs de gestion d'interagir avec les opérationnels dans une logique de marketing opérationnel. Dans la même dynamique, Bollecker & Niglis (2009) essaient d'identifier via une étude par questionnaires (126 réponses) les comportements des contrôleurs suscitant l'adhésion des acteurs ainsi que les déterminants de ces comportements. D'après leurs résultats, la mobilisation de la logique du marketing relationnel semble adaptée dans une logique de décentralisation des décisions et des outils. Ducrocq, Bironneau, Le Roy, & Thenet (2012), sur la base d'une étude par questionnaires (129 réponses), soulignent aussi l'importance des compétences relationnelles dans l'exercice du métier de contrôleur de gestion.

d) L'identité du contrôleur de gestion

Un courant de recherche portant sur l'identité des contrôleurs de gestion a aussi émergé au milieu des années 1990.

La contribution de Bessire (1995) peut être considérée comme l'une des premières à analyser l'identité des contrôleurs en dépassant la vision classique. Dans cette étude, les contrôleurs de gestion français sont présentés comme des hommes de pouvoir. A l'opposé des caractérisations classiques qui les présentent comme des producteurs d'information comptable neutres, cette étude souligne leur influence à travers la diffusion des techniques comptables dans toute l'organisation. Lambert & Sponem (2005) se sont intéressés à l'implication des contrôleurs de gestion dans la manipulation des rapports comptables et financiers internes. Se basant sur les données d'entretiens (32) réalisés dans treize entreprises françaises, ils suggèrent que les pressions des actionnaires poussent les contrôleurs de gestion à manipuler les données économiques. Leur analyse souligne comment les contrôleurs doivent mettre en avant certaines données au détriment d'autres dans leurs rapports. Les contrôleurs, par leurs conseils, aident les opérationnels à mettre de côté certaines recettes une fois que leurs objectifs sont atteints afin d'en bénéficier l'exercice suivant. Ils contribuent aussi à la

manipulation des résultats en jouant sur les amortissements et les provisions. Pour Lambert et Sponem, dans les entreprises qui ne subissent pas la dictature des marchés, la manipulation de données apparaît pour les contrôleurs comme un outil de légitimation et de pouvoir. Dans celles contraintes par les marchés financiers, cette manipulation apparaît comme un outil de réponse aux injonctions contradictoires des marchés.

Lambert & Pezet (2007, 2010), en mobilisant les travaux du sociologue Michel Foucault, montrent « *à partir d'une étude de cas menée chez un équipementier automobile, comment le contrôleur de gestion, si souvent décrit comme le gardien de la norme, est également un producteur de vérité sur l'entreprise* » (Lambert et Pezet, 2007, p. 185). Cette contribution illustre les ambiguïtés de la fonction et souligne la nécessité pour les contrôleurs de réaliser un travail d'autodiscipline leur permettant de concilier des enjeux difficilement conciliables : discipliner et conseiller. Dans ce travail, les auteurs montrent surtout que les contrôleurs de gestion sont des constructeurs d'une « vérité organisationnelle » économique et financière. Dans la même logique, Morales & Pezet (2010) présentent les contrôleurs de gestion, dans l'étude ethnographique qu'ils réalisent, comme des médiateurs de la financiarisation. Une contribution traitant de la manière dont les contrôleurs de gestion contribuent à la fabrication du consentement à la financiarisation est proposée par Legalais & Morales (2014). Farjaudon & Morales (2011, 2013) montrent que les contrôleurs de gestion étendent leur influence dans l'organisation par l'introduction de la mesure financière des marques. Par leur approche, les contrôleurs de gestion permettent la préservation des intérêts de l'actionnaire au détriment des autres parties prenantes. Cette analyse présente donc les contrôleurs de gestion comme défenseurs des intérêts économiques dominants.

Par ailleurs, Redslob & Gerard (2010) s'intéressent à l'identité des contrôleurs de gestion dans les armées françaises, tandis que Dondeyne (2013) interroge la légitimité du contrôle dans un centre de recherche public français. Demaret & Méric (2013) s'intéressent aux fondements de la légitimité organisationnelle du contrôleur de gestion. Ces études illustrent les efforts fournis par les contrôleurs de gestion pour construire une identité en adéquation avec leurs environnements particuliers.

Lambert & Morales (2009), Morales & Lambert (2013) s'intéressent eux aussi à la construction de l'identité des contrôleurs de gestion français. Ils montrent que cherchant à s'identifier à des consultants internes, les contrôleurs de gestion cherchent à cacher une partie de leur activité qu'ils considèrent comme dégradante. Dans leur étude de cas, les contrôleurs

de gestion aspirent à devenir des « partenaires d'affaires », plus impliqués dans la prise de décision. Or, dans l'entreprise ils sont cantonnés à des tâches techniques perçues comme ingrates, qualifiées par les auteurs de « sale boulot ». Ce cas illustre un contrôleur de gestion, chargé du suivi des outils d'aide à la décision et orienté vers l'évaluation économique, qui aspire, apparemment sans grand succès, à une plus grande participation à la prise de décision.

Enfin, Morales (2013) interroge le travail identitaire des contrôleurs de gestion français en articulation avec leur projet professionnel. Il analyse le rôle du discours du contrôleur en partenaire des opérationnels dans la dynamique du discours professionnel. A cet effet, il propose une étude par entretiens (45). Il souligne ainsi la diversité des activités regroupées sous des catégories communes. D'après Morales, l'activité de catégorisation des contrôleurs de gestion leur permet de réorienter leur identification et de se positionner comme des partenaires. Pour lui, « *le projet des contrôleurs de gestion consiste donc à réorienter discursivement leur identité professionnelle de manière à se constituer en un groupe professionnel homogène et reconnu* » (p. 66).

Conclusion de la section 1 : Vers une formalisation enrichie des caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion

Les travaux empiriques réalisés suggèrent qu'au-delà des discours, les missions du contrôleur de gestion restent fondamentalement centrées sur la planification, l'évaluation de la performance économique et l'aide à la décision économique. Au niveau de l'outillage, on constate un maintien des techniques budgétaires, de la comptabilité de gestion traditionnelle et des indicateurs de performance économique. L'utilisation des progiciels de gestion intégrés apparaît comme une caractéristique instrumentale nouvelle. Le contrôleur reste un membre des directions financières et le débat persiste concernant la primauté entre la mission d'évaluation et celle d'aide à la décision.

Au-delà de ces caractéristiques instrumentales et organisationnelles sur lesquelles la recherche depuis le début du 20^{ème} siècle permet un certain consensus, de nouvelles caractéristiques ont été étudiées depuis les années 1990 permettant un enrichissement de la théorie du contrôleur de gestion. Ces caractéristiques sont : l'image, le contenu de la formation, les compétences techniques et relationnelles, l'identité. Toutefois la diversité des méthodologies et des postulats épistémologiques associés à ces travaux incitent à des études complémentaires pour consolider les connaissances relatives à ces caractéristiques. Toutefois, il semble possible de

dire qu'on peut caractériser la fonction de contrôleur de gestion sur la base de plusieurs critères que sont : les outils de gestion utilisés, les missions, le rattachement hiérarchique, l'image, la formation, les compétences techniques et relationnelles, l'identité.



Section 2. Le contrôleur de gestion : acteur du management et du reporting environnemental et social ?

D'après Gladwin, Kennelly, & Krause (1995), le développement durable est associé à la maximisation simultanée des objectifs écologiques, économiques et sociétaux ; à l'amélioration de la qualité de vie par la préservation des écosystèmes ; à la réalisation des activités humaines en tenant compte des contraintes environnementales ; à la préservation des équilibres physiques et sociétaux ; au respect et à l'utilisation prudente de toutes les ressources (humaines, naturelles, sociales, culturelles, scientifiques...). Il s'agit d'un concept en émergence depuis le début des années 1990 (Boisvert & Vivien, 2006). Pour Helfrich (2010), ce concept est aujourd'hui intimement lié à celui de responsabilité sociétale. Selon le livre vert (2001) de la commission européenne sur la responsabilité sociale ou sociétale : « *le concept de responsabilité sociale des entreprises signifie essentiellement que celles-ci décident de leur propre initiative de contribuer à améliorer la société et rendre plus propre l'environnement* » (Commission Européenne, 2001, p. 4). Plus récemment, la commission européenne a défini la responsabilité sociale des entreprises comme « *la responsabilité des entreprises vis-à-vis des effets qu'elles exercent sur la société* » (Commission Européenne, 2011, p. 7). Ainsi, cette responsabilité semble aujourd'hui intimement liée à la contribution des organisations à la résorption de différents problèmes économiques, sociétaux et environnementaux. Dans cette logique, les démarches de responsabilité sociétale ou de management de la responsabilité sociétale peuvent être conçues comme toutes démarches permettant de répondre aux enjeux économiques, aux enjeux sociaux, aux enjeux sociétaux et aux enjeux environnementaux. L'idéal étant de satisfaire tous ces enjeux simultanément.

Les questionnements initialement associés à notre étude sont relatifs aux liens entre les démarches de responsabilité sociétale et la fonction de contrôleur de gestion.

Un courant de recherche, né en Angleterre, a abordé ces questions sous l'angle de l'attitude et de l'implication des contrôleurs de gestion dans les démarches de responsabilité sociétale et de développement durable. Ce courant s'inscrit dans une interrogation plus globale relative à la prise en charge des enjeux du développement durable par les professionnels de la comptabilité. L'analyse de cette littérature spécifique apparaît comme pertinente dans notre démarche de problématisation.

Dans une logique de contextualisation de ce courant de recherche, nous abordons dans un premier temps les contributions relatives à l'implication de la profession comptable dans les enjeux du développement durable et de la responsabilité sociétale. Dans un deuxième temps, nous présentons les travaux traitant spécifiquement de l'attitude et de l'implication des contrôleurs de gestion dans les initiatives associées au développement durable.

2.1 Quels rôles pour la profession comptable face aux enjeux environnementaux et sociaux ?

Résumé : Les comptables sont-ils impliqués dans la comptabilité et le reporting environnementaux ?

Les années 1990 sont marquées par les débats autour du développement durable et de la responsabilité sociétale des organisations. L'idée est que les organisations doivent répondre à des enjeux économiques, sociaux et environnementaux. Dans cette dynamique, des travaux sont réalisés sur la comptabilité environnementale et sociale. Cette nouvelle approche comptable implique non seulement la production et la diffusion de données environnementales et sociales, mais aussi la mise en œuvre de démarches permettant d'optimiser au-delà de la performance économique, celles environnementale et sociale. Dans la logique des travaux sur la comptabilité environnementale et sociale, des chercheurs se sont interrogés dès les années 1990 sur l'implication et l'attitude de la profession comptable face à ces enjeux. Concernant la profession, après une implication faible jusqu'aux années 2000, on note une montée en puissance des initiatives relatives aux enjeux environnementaux. Concernant les comptables financiers, malgré une attitude positive envers les enjeux environnementaux et sociaux, ils utilisent peu les outils de la comptabilité environnementale et sociale et s'investissent peu dans le reporting environnemental. Certains auteurs soulignent que ce sont les organisations qui maintiennent les comptables dans leurs attributions classiques et confient les enjeux environnementaux et sociaux à d'autres acteurs.

Avec l'émergence des débats autour du développement durable, un nouveau champ de recherche comptable a émergé : la comptabilité environnementale et sociale (*social and environmental accounting SEA*). A cette approche comptable est associé un nouveau questionnement : quel rôle pour les comptables en matière de comptabilité environnementale et sociale ? Après avoir brièvement présenté ce champ de recherche, nous aborderons les

travaux analysant l'attitude des organisations professionnelles et des comptables financiers face à la comptabilité environnementale et sociale.

2.1.1 Émergence et développement de la recherche en comptabilité et contrôle de gestion environnementaux et sociaux

D'après Gray, Dillard, & Spence (2009), les premières pratiques en matière de comptabilité sociale et environnementale remontent aux années 1950-1960. Il s'agissait de pratiques volontaires de diffusion d'informations environnementales et sociales permettant aux organisations de légitimer leur rôle social et environnemental. Dans les années 1980-1990, les discours sur le développement durable ont suscité de nombreuses initiatives en la matière (Gray & Laughlin, 2012). Dans cette dynamique, les chercheurs en comptabilité ont manifesté un intérêt croissant pour les enjeux du développement durable, dans le but de légitimer la durabilité des activités des entreprises et développer des techniques de comptabilité conformes aux enjeux du développement durable (Bebbington & Gray, 2001). Au-delà des propositions en matière de comptabilité et de *reporting* environnementaux et sociaux (Christophe, 1992 ; Gray et al., 2009), des propositions en matière de comptabilité de gestion environnementale ont aussi émergé (Burritt, 2004 ; Milne, 1996).

C'est dans ce contexte qu'une communauté académique spécifique s'est constituée autour de cette approche comptable. Différentes revues critiques des travaux réalisés soulignent l'ambiguïté persistante autour du concept de « comptabilité sociale et environnementale » et la diversité des thématiques abordées (Bebbington, 1997 ; Bebbington & Larrinaga, 2014 ; Deegan & Soltys, 2007 ; Gray et al., 2009 ; Gray & Laughlin, 2012 ; Mathews, 1997 ; Owen, 2008 ; Parker, 2005, 2011). Parker (2011) met en avant le traitement plus important accordé aux questions environnementales par rapport à celles sociales. Néanmoins ce constat doit être modéré. En effet, selon Mathews (1997), les contributions en comptabilité sociale étaient dominantes entre 1971-1980. A partir des années 1980, les travaux sur la comptabilité environnementale ont connu une importante croissance et sont devenus majoritaires (Mathews, 1997 ; Parker, 2011). A partir de 2004, on assiste semble-t-il à un rééquilibrage entre les publications environnementales et sociales (Parker, 2011). Selon certains auteurs (Parker, 2005 ; Gray et Laughlin, 2012), la recherche en comptabilité environnementale et sociale est surtout caractérisée par les nombreux travaux sur la publication des données environnementales et sociales (*reporting*). Ces recherches se sont focalisées sur la description des publications, sur les déterminants et les fondements théoriques de ces publications.

Concernant les développements en comptabilité et contrôle de gestion, (Bartolomeo et al., 2000) identifient quatre approches: le contrôle de gestion environnemental, la comptabilité des matières et de l'énergie, le *reporting* sociétal et le *reporting* financier.

Le *reporting* financier est relatif à l'évaluation des effets financiers, en termes de retours et de risques, des facteurs environnementaux. Il s'agit de l'application des techniques de comptabilité traditionnelle aux enjeux environnementaux. Le *reporting* sociétal vise l'élargissement de logique de reddition de compte traditionnelle. Il implique, au-delà de la production et du suivi des indicateurs économiques, la production et le suivi d'indicateurs environnementaux et sociaux. Il a pour objectif de rendre compte auprès des parties prenantes de l'atteinte des divers objectifs sociétaux de l'entreprise. La comptabilité des matières et de l'énergie est relative au suivi et à l'analyse des consommations de ressources et d'énergies avec autant de rigueur que le suivi et l'analyse des indicateurs financiers. Enfin, le contrôle de gestion environnemental est relatif à l'intégration des problématiques environnementales dans les enjeux de profitabilité et de rentabilité des entreprises. Cela se traduit par l'analyse d'investissements environnementaux, l'analyse des coûts additionnels induits par les réglementations environnementales.

D'après Bartoloméo et al. (2000), ces différents dispositifs de contrôle de gestion environnemental sont censés permettre une gestion optimale des ressources affectées aux enjeux du développement durable. Burritt (2004) et plus récemment (Antheaume, 2013) essaient dans leurs contributions d'explicitier davantage les différents courants qui caractérisent le contrôle de gestion environnemental.

D'autres travaux se sont intéressés aux caractéristiques des systèmes de contrôle de gestion environnemental et social. Selon (Essid & Berland, 2011), trois types de travaux peuvent être distingués. En premier, ceux qui s'intéressent à l'institutionnalisation du contrôle de la responsabilité sociétale (Berland & Loison, 2008 ; Loison & Pezet, 2006 ; Moquet & Pezet, 2006), puis ceux relatifs aux relations entre les dimensions des systèmes de contrôle de la responsabilité sociétale (Henri & Journeault, 2010 ; Meyssonier & Rasolofo-Distler, 2008 ; Sautereau-Moquet, 2008), et enfin ceux s'intéressant aux facteurs de contingence des modes de contrôle de la responsabilité sociétale (Marquet-Pondeville, 2001).

Parallèlement à ces travaux sur la comptabilité environnementale et sociale, le contrôle de gestion environnemental, les systèmes de contrôle de la responsabilité sociétale, des chercheurs ont interrogé l'implication de la profession comptable dans les enjeux

environnementaux et sociaux. Deux courants de recherche peuvent être distingués. Le premier s'intéresse à l'implication de la profession dans l'institutionnalisation de la comptabilité environnementale et sociale. Le deuxième se focalise sur l'attitude des professionnels comptables face aux enjeux de responsabilité sociétale.

2.1.2 Les comptables et la comptabilité environnementale et sociale

a) Les institutions comptables et les enjeux du développement durable

Cook (2009), Lamberton (2005), Lovell & MacKenzie (2011), MacKenzie (2009), ont analysé selon différentes approches l'implication de la profession comptable dans l'institutionnalisation de la comptabilité environnementale et sociale.

Lamberton (2005) propose une synthèse sur l'émergence et la structuration d'un cadre conceptuel comptable adapté aux enjeux du développement durable (*Global Reporting Initiative Sustainability Accounting Guidelines*). Il montre comment ce cadre adopte l'architecture et les concepts associés au cadre comptable financier. Cette analyse souligne de manière implicite l'implication des ordres comptables dans l'émergence des lignes directrices de la *Global Reporting Initiative*. MacKenzie (2009) et Cook (2009) analysent l'implication du normalisateur comptable européen (*International Accounting Standard Board IASB, International Financial Reporting Interpretations Committee IFRIC*) dans l'institutionnalisation de la comptabilité carbone. Ce dispositif comptable devait réglementer la comptabilisation des opérations réalisées sur le marché « carbone » associé à la politique européenne de réduction des gaz à effet de serre. Cette initiative fut un échec, puisque l'avis émis par l'IFRIC sur la comptabilisation des droits « carbone » fut retiré par l'IASB six mois après son émission en juin 2005. Lovell et MacKenzie (2011) analysent le rôle d'organisations professionnelles comptables (*Canadian Institute of Chartered Accountants, Institute of Chartered Accountants in England and Wales*) dans l'institutionnalisation de la comptabilité « carbone ». Ils distinguent deux périodes. La première s'étend de 1990 à 2005. Sur cette période, l'implication de la profession dans les enjeux du développement durable est qualifiée d'hésitante. L'engagement se concrétise à travers des débats sur l'enregistrement comptable des crédits « carbone ». Les recommandations de l'IASB sur le sujet n'ont pas pu faire consensus et ont été retirées. Néanmoins les travaux se poursuivent pour faire converger les opinions sur le sujet. Cette première période se caractérise aussi par des publications de différentes organisations professionnelles comptables : *Environmental Stewardship : Management, Accountability and the Role of Chartered Accountants* (Canadian Institute of

Chartered Accountants, 1993), *Environmental Accounting and Auditing : Survey of current Activities and Development* (Fédération des Experts Comptables Européens, 1993), *Sustainability : The Role of Accountants* (Institute of Chartered Accountants in England and Wales 2004). L'enjeu de ces publications était d'attirer l'attention des comptables sur les questions de développement durable et de mettre en évidence leurs potentiels rôles. L'ordre comptable canadien est aussi reconnu pour son implication forte dans la *Global Reporting Initiative*, ainsi que dans la création d'une association (*International Emissions Trading Association*) militant pour le traitement des problèmes relatifs à la comptabilité des émissions de gaz à effet de serre. Sur la deuxième période, à partir de 2005, l'engagement de la profession comptable est qualifié de stratégique. D'après Lovell et MacKenzie, cette période se caractérise par un engagement plus affirmé de la profession sur les questions de changement climatique. Cela se traduit en 2008 par un travail conjoint de l'*International Accounting Standards Board* (IASB) et du *Financial Accounting Standards Board* (FASB) sur la question de la comptabilisation des droits d'émission des gaz à effet de serre (*Emissions Trading Schemes Project*). De nombreuses initiatives visant à sensibiliser sur les enjeux du changement climatique sont aussi portées par des ordres comptables. Ainsi, l'*Association of Chartered Certified Accountants* publie en 2008 et 2009 des rapports sur le changement climatique et le rôle potentiel des comptables. Elle met à la disposition de ses membres sur internet des outils et des informations relatifs à la comptabilité environnementale. L'*Institute of Chartered Accountants in England and Wales* lance en 2008 et 2009 plusieurs programmes de formation portant sur la comptabilité et le *reporting* environnementaux. Le *Chartered Institute of Management Accountants* publie en 2006 et en 2008 différents rapports pour inciter les contrôleurs de gestion à prendre un rôle actif dans le management environnemental et la comptabilité « carbone ». Globalement, les auteurs soulignent une participation plus forte des associations comptables aux débats et à la diffusion des outils associés à la comptabilité et à l'audit environnemental. A partir des années 2005, les ordres professionnels ont surtout compris qu'il y avait une opportunité pour que les comptables prennent le leadership sur les questions de comptabilité et d'audit environnemental. Cependant, peu de travaux ont étudié l'utilisation effective des outils de comptabilité environnementale et sociale par les comptables. Sur le sujet, Clarke & O'Neill (2005, p. 120) concluent que les comptables n'ont pas de compétences techniques et scientifiques suffisantes en matière environnementale pour être considérés comme des professionnels de l'environnement.

Au-delà des recherches relatives à la contribution de la profession comptable à l'institutionnalisation de la comptabilité environnementale, le deuxième courant de recherche sur l'implication des comptables dans les enjeux du développement durable a surtout analysé leurs attitudes face à ces enjeux.

b) Les comptables financiers et les enjeux environnementaux

Deegan, Geddes, & Staunton, (1996) interrogent l'attitude des comptables australiens par rapport au *reporting* environnemental. Leurs résultats soulignent une implication faible des comptables dans les enjeux environnementaux. D'après cette étude, les comptables australiens sont opposés à l'intégration des données environnementales dans les états financiers. Ils sont aussi sceptiques quant à leur rôle dans le *reporting* environnemental, tant cette activité leur paraît éloignée de leur mission initiale. Dans la même logique, Lhodia (2003) interroge l'attitude des comptables face aux enjeux environnementaux aux Iles Fidji. Sur la base d'entretiens semi-directifs avec des comptables en cabinet (10), des comptables en entreprise (6) et des managers en entreprise (3), Lhodia souligne une perception mitigée des questions environnementales par les comptables. Parmi les comptables en cabinet, certains considèrent que les comptables n'ont aucun rôle particulier à jouer sur ces questions. Aucun cabinet n'est directement impliqué dans des missions d'audit environnemental. Concernant les pratiques de *reporting*, les interviewés sont d'accord sur la nécessité de normes relatives à ces pratiques. Globalement cette étude suggère une perception positive des enjeux environnementaux par les comptables. Néanmoins, ceux-ci ne sont pas très impliqués dans des démarches de comptabilité et *reporting* environnementaux. Pour l'auteur, un renforcement de leur compétence et une régulation plus forte par les instances professionnelles pourraient favoriser une plus forte implication. L'étude de Kuasirikun (2005) auprès de comptables thaïlandais propose des résultats similaires. Sur la base d'une enquête par questionnaires (59) et entretiens (18), Kuasirikun analyse l'attitude des comptables thaïlandais envers les enjeux de responsabilité sociétale et de développement durable. Bien que les comptables soient d'accord sur le rôle sociétal de leurs organisations et l'intérêt de la comptabilité environnementale et sociale, ils ne perçoivent pas vraiment leur rôle en matière environnementale et sociale. Pour eux, leur finalité est de produire des informations économiques et financières pour l'évaluation et l'aide à la décision. Kuasirikun souligne aussi que sur le plan organisationnel les comptables sont maintenus dans une fonction de pourvoyeur d'informations économiques et financières. Ainsi, pour l'auteur, il n'existe pas de résistance a priori des comptables à l'utilisation et à la mise en œuvre de la comptabilité environnementale et sociale. Mais cette

initiative n'est souvent pas de leur ressort. Ils sont contraints par l'organisation et la perception de leur hiérarchie sur le sujet.

Zulkifli & Amran (2006) contribuent à ce courant à travers une étude par entretiens (14) auprès de comptables et de managers malaisiens. L'enjeu de leur étude est d'apporter des éléments sur la connaissance et l'attitude des comptables par rapport à la comptabilité environnementale et sociale. Les entretiens révèlent une faible connaissance de la comptabilité environnementale et sociale par les comptables, malgré la reconnaissance de l'intérêt de cette approche. Les comptables sont peu impliqués dans les démarches de responsabilité sociétale. Cependant, une volonté organisationnelle forte et une meilleure réglementation pourrait les contraindre à s'impliquer davantage dans ces enjeux.

Dans leur étude par questionnaire (55) auprès des membres de l'ordre des experts comptables du Bangladesh et par entretien avec le président de l'ordre, Islam & Dellaportas (2011) soulignent la perception positive de la comptabilité environnementale et sociale par les comptables. Cependant, ils sont globalement peu impliqués dans le management des enjeux environnementaux et sociaux. La comptabilité environnementale et sociale ne constitue pas un aspect important de leur pratique professionnelle.

Kamla, Gallhofer, & Haslam (2012) étudient l'attitude et la perception de la comptabilité environnementale et sociale par les comptables syriens. Dans cette recherche, 24 entretiens semi-directifs sont réalisés avec des comptables enseignants-chercheurs, régulateurs et praticiens. Conformément aux travaux précédents, cette étude souligne une perception positive mais une faible implication des comptables dans les enjeux environnementaux et sociaux associés au développement durable.

Au-delà de ces travaux qui portent sur les organisations comptables et les comptables financiers, des études se sont intéressées de manière spécifique à l'implication des comptables de gestion, contrôleurs de gestion, dans le management et le *reporting* associés au développement durable.

2.2 Quelle est l'implication du contrôleur de gestion dans le management et le reporting environnemental et social ?

Résumé : Les contrôleurs de gestion, acteurs du management environnemental et social ?

Dès les années 1990, des chercheurs se sont intéressés à l'implication des contrôleurs de gestion dans les démarches de management environnemental et social. Les travaux réalisés dans différents pays et dans différents contextes organisationnels mettent en évidence un même phénomène : les contrôleurs de gestion ont une attitude positive envers les enjeux environnementaux et sociaux, mais ils sont peu impliqués dans les démarches de management associées. Leurs caractéristiques ne semblent pas fondamentalement modifiées par les démarches de responsabilité sociétale. Le contrôleur de gestion semble maintenu dans ses finalités économiques, même dans un contexte de management de la responsabilité sociétale.

Sur l'implication des contrôleurs de gestion dans la gestion des enjeux environnementaux et sociaux, notons la contribution séminale de Bebbington et al. (1994).

D'après Bebbington et Larrinaga (2014 p. 3), le rapport Brundtland de 1987 fut l'occasion pour le gouvernement britannique de lancer divers travaux sur l'économie verte ou environnementale. C'est dans ce contexte que l'un des ordres comptables britanniques (*Chartered Association of Certified Accountants*) a chargé Rob Gray de faire des propositions permettant à la profession comptable de s'associer à cette dynamique. Cette mission a donné lieu à un rapport (*The Greening of Accountancy. The Profession after Pearce*) et à différents travaux de recherche sur la comptabilité environnementale. L'un de ces projets de recherche s'est focalisé sur l'attitude des contrôleurs de gestion par rapport à la comptabilité environnementale.

Avant d'initier l'étude publiée en 1994, Bebbington et al. (1994) ont réalisé des entretiens et des visites d'entreprise en Angleterre, en Nouvelle Zélande et au Canada afin de collecter des données relatives à leurs questionnements. Leur approche exploratoire souligne que non seulement les contrôleurs de gestion sont rarement impliqués dans les démarches environnementales liées à la responsabilité sociétale, mais aussi que les dirigeants ne perçoivent pas l'intérêt de les intégrer dans ces démarches. Suite à ces résultats, les

chercheurs se sont interrogés sur la perception que les contrôleurs de gestion ont de la comptabilité environnementale. L'idée étant qu'une perception positive favoriserait à terme une meilleure utilisation des outils de management et de comptabilité environnementale.

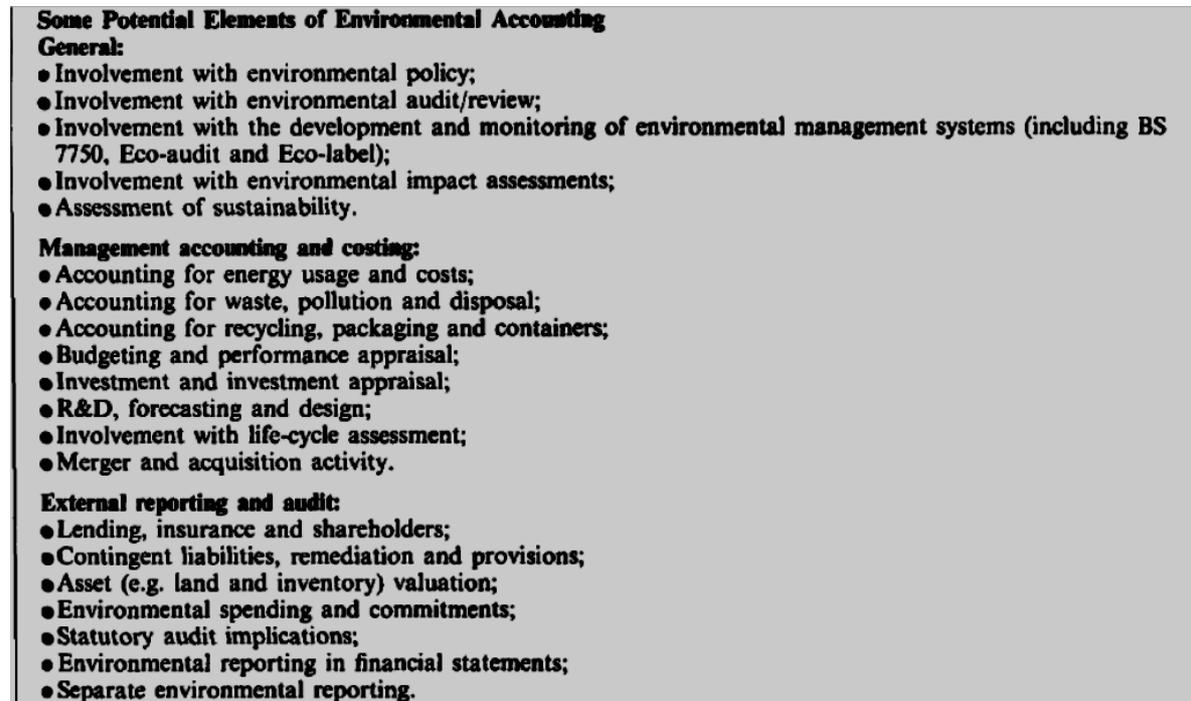


Image 2 Quelques techniques associées au contrôle de gestion environnemental (Bebbington et al. 1994, p. 111)

Une enquête par questionnaire auprès des directeurs financiers de 1000 entreprises britanniques est réalisée. Le questionnaire est structuré en trois sections : informations de base sur l'entreprise, politique environnementale et implication des comptables, informations sur les répondants et leurs perceptions des enjeux environnementaux.

D'après cette étude, les contrôleurs de gestion sont plus orientés vers les approches financières de la comptabilité environnementale que vers celles non financières. Leur attention reste focalisée sur les consommations de ressources et sur l'évaluation des investissements environnementaux. Concernant leur implication dans les politiques environnementales, même s'ils semblent au fait de ces démarches, leur implication reste faible. Ils s'investissent peu dans l'évaluation des impacts environnementaux, dans la rédaction des politiques environnementales, dans l'évaluation de la performance environnementale des fournisseurs, dans les analyses de cycle de vie...

Accountants' Level of Involvement in Environmentally-related Activities			
<i>Activity with which accounting staff involved</i>	<i>Percentage of companies undertaking activity</i>	<i>Degree of involvement where company undertakes activity 5 (high)–1 (low)</i>	
		<i>Mean</i>	<i>S.D.</i>
Disclosure in financial statements	21	3.1	1.4
Screening of investments	45	2.7	1.4
Disclosure elsewhere in annual report	39	2.7	1.4
Environmental budgets	36	2.5	1.3
Environmental audit/review of energy	64	2.4	1.4
Screening of investment appraisal	56	2.4	1.3
Car and transport policy	66	2.1	1.2
Environmental audit/review of wastes	57	2.1	1.3
Environmental impact assessments	55	2.1	1.2
Environmental policy	56	1.9	1.1
R&D policy	50	1.9	1.1
Supplier audits	50	1.7	1.0
BS 7750	49	1.7	1.0
Life-cycle analysis	30	1.7	1.1
Activity centre appraisal	35	1.6	0.8
Sustainable development	34	1.6	1.0

Image 3 Degré d'implication des comptables dans le management environnemental (Bebbington et al. 1994)

Les données relatives aux attitudes des contrôleurs de gestion face aux enjeux environnementaux soulignent leur désir de s'impliquer dans les démarches de comptabilité environnementale, même si cela ne se traduit pas forcément dans les faits.

En synthèse, d'après Bebbington et al. (1994), les contrôleurs de gestion perçoivent positivement sur les enjeux environnementaux lorsque leurs entreprises réalisent des rapports environnementaux et, négatives dans le cas contraire. Même si les contrôleurs de gestion s'accordent sur un hypothétique impact des enjeux environnementaux sur leurs activités, leurs pratiques en matière de comptabilité environnementale restent rares.

Gray, Walters, Bebbington, & Thompson (1995) proposent des données et analyses complémentaires concernant ces travaux. D'après leurs données plus 85% des répondants considèrent les problématiques environnementales comme importantes. Pour plus de 90% elles gagneront en importance dans les années suivantes. Malgré ce constat, peu d'éléments viennent confirmer une évolution organisationnelle substantielle du fait des logiques environnementales. Ils observent surtout des logiques de réorganisation ou de réorientation de l'activité. Les réorganisations ne touchent pas le cœur de leur activité. D'après cette étude, les

contrôleurs de gestion peuvent être associés à trois rôles potentiels. Le premier est relatif à leur rôle traditionnel, caractérisé notamment par le calcul des coûts environnementaux. Le deuxième est lié à la mise en évidence de nouveaux enjeux comptables (provisions environnementales, évaluations des actifs et des engagements environnementaux...), sans toutefois sortir de leurs attributions classiques. Enfin, dans un troisième rôle, les contrôleurs de gestion mobilisent de nouvelles techniques adaptées à une nouvelle manière de concevoir et de contrôler l'organisation. Il ressort des observations que les contrôleurs de gestion sont peu impliqués dans les premières expérimentations en matière de contrôle de gestion environnemental.

Pour Wycherley (1997), même si des auteurs soutiennent que les contrôleurs de gestion peuvent contribuer à la mise en œuvre des démarches environnementales, peu de travaux montrent l'utilisation par ceux-ci d'outils de contrôle de gestion environnemental. D'après son étude réalisée par entretiens auprès de 30 responsables « environnement », les contrôleurs de gestion, les comptables en général, apparaissent comme le groupe organisationnel le plus difficile à impliquer dans le management environnemental.

Medley (1997) conclut que, malgré leurs potentiels atouts professionnels, de nombreux contrôleurs de gestion ne sont pas encore familiers des outils de management environnemental.

Dans une autre étude, Wilmshurst & Frost (2001) analysent sur la base d'une enquête par questionnaire la contribution des contrôleurs de gestion au management environnemental. Dans cette contribution, le système de management environnemental est défini comme la partie du système global de management qui inclut les structures organisationnelles, les activités de planification, les responsabilités, les procédures, les ressources qui permettent de développer, de mettre en place, d'évaluer les stratégies environnementales. Dans cette perspective, les contrôleurs sont présentés comme pouvant jouer un rôle important dans la planification, la mise en place et l'évaluation des réponses environnementales des entreprises. Cela implique la valorisation des actions environnementales, l'évaluation de la performance environnementale, le traitement des informations financières et le suivi des actions environnementales. Les contrôleurs peuvent jouer un rôle dans la détermination des informations environnementales pertinentes pour la prise de décision, et dans la production de rapports sur les résultats environnementaux. Une autre activité forte réside dans le calcul et la gestion des coûts environnementaux. Pour ces auteurs, le rôle des contrôleurs peut être

caractérisé en deux points : l'implication dans les activités internes, à travers les enjeux de performance et de respect des normes, et la participation à la production de données économiques et environnementales destinées aux divers partenaires. Sur le plan empirique, l'enquête est réalisée auprès de directeurs financiers et directeurs généraux des 500 plus grandes entreprises australiennes.

Le questionnaire adressé aux contrôleurs de gestion portait sur des éléments de comptabilité environnementale et leur implication dans le management environnemental. En moyenne, d'après cette étude, les directeurs administratifs et financiers considèrent que la politique environnementale ne concerne pas particulièrement les contrôleurs de gestion. Ils sont plutôt opposés à la diffusion obligatoire des données environnementales dans les rapports de gestion.

	1	2	3	4	5	Average
Concern about the environment is a passing fad	39	47	9	2	3	1.842
Environmental issues lie outside the accountants realm	9	30	33	23	5	2.860
The environmental impact of an organization (both positive and negative) should be quantified and included in the financial statements	22	29	26	17	6	2.560
The accountant should contribute to the company's environmental management	7	11	46	35	1	3.140
The accountant has a professional responsibility to advocate the environmental agenda within the financial aspects of the company's management	9	14	63	14	0	2.821
Environmental information is important to users of annual reports	6	11	40	37	6	3.260
Environmental disclosure should be a mandatory component of the annual report	19	27	25	24	5	2.690
Environmental disclosures, where possible, should be in quantitative terms	12	21	39	40	5	3.170
Reporting entities should prepare environmental information for public disclosure	13	13	33	39	2	3.040

1, strongly disagree; 3, neutral; 5, strongly agree; results as percentages of responses.

Image 4 Attitudes des directeurs administratifs et financiers face aux enjeux environnementaux (Wilmshurst et Frost 2001, p. 141)

D'après cette étude, les contrôleurs de gestion s'impliquent, en majorité, peu ou pas dans le développement de politiques environnementales et dans la diffusion d'informations environnementales. En majorité, ils interviennent peu dans l'élaboration des objectifs d'émission de gaz, dans l'évaluation des impacts environnementaux, dans les stratégies de réponse aux contraintes législatives, dans les audits environnementaux.

	No involvement	Low	Medium	High
Development of the environmental policy	32	46	13	9
Disclosure of environmental information	43	12	12	33
Environmental budget or emission targets	55	5	9	31
Environmental impact assessment	50	4	7	39
Response to government environmental legislation	46	4	14	36
Environmental audit or reviews	45	7	13	35

By % of respondents.

Image 5 Implication des fonctions comptables dans le management environnemental (Wilmshurst et Frost 2001, p. 142)

Dans son étude aux îles Fidji, Lhodia (2003) s'intéresse aussi au rôle des contrôleurs de gestion en matière de contrôle de gestion et de *reporting* environnementaux. Pour les contrôleurs interrogés, les enjeux environnementaux sont importants pour leurs organisations. Cependant, ils ne perçoivent pas un effet particulier de ces enjeux sur leurs pratiques. Aucune des entreprises en question n'a mis en place des dispositifs de contrôle de gestion environnemental. Certaines disposent de services dédiés aux questions environnementales. Les acteurs de ces services perçoivent mal le rôle que pourraient jouer les contrôleurs de gestion dans le management environnemental. Globalement, les contrôleurs de gestion ne s'impliquent pas dans le contrôle de gestion et le *reporting* environnementaux. Ils se considèrent dans ces entreprises avant tout comme des gardiens de la performance économique.

Lafontaine (2006) renforce ces conclusions à travers son étude qualitative par entretiens dans sept établissements français certifiés ISO 14001. D'après cette étude, « *les responsables environnement occupent une place privilégiée au cœur des SME [systèmes de management environnemental], alors que les responsables financiers n'interviennent que de façon ponctuelle dans les prises de décision et le suivi des actions environnementales.* » (Lafontaine 2006, p. 6). Pour Lafontaine (2006, p. 7), « *ce qui ressort aussi des entretiens, c'est que les responsables environnement ne voient pas en quoi les comptables et les contrôleurs de gestion pourraient être concernés par le suivi des actions environnementales* ». Certains verbatims de cette étude sont particulièrement explicites concernant l'implication des contrôleurs de gestion dans les enjeux environnementaux : « *La fonction comptable n'est pas vraiment concernée par la gestion environnementale si ce n'est au niveau du processus de budgétisation. L'évaluation de la performance environnementale est de la compétence du service environnement du site qui transmet les résultats directement au niveau du siège du groupe (cas 4).... A priori, il n'y a pas de lien entre les fonctions comptable et environnement.*

Par contre, il y a intervention du contrôle de gestion au cours de la procédure budgétaire, comme pour tous les autres services de l'entreprise (cas 5)... ».

Ainsi, dans les organisations, les enjeux environnementaux sont pris en charge par des fonctions « environnement » spécifiques, maintenant les contrôleurs de gestion dans leurs missions économiques. Lafontaine (2006) observe un cas où un même acteur est en charge des questions environnementales et du contrôle de gestion. Néanmoins, ce profil de contrôleur de gestion fortement impliqué dans le management environnemental reste rare.

Sur la base de leur enquête par questionnaire réalisée au Canada (16 réponses), Caron, Fortin, & Ferchichi (2006) se sont plus particulièrement intéressés aux liens entre la formation des contrôleurs et leur engagement dans des activités relatives à la comptabilité environnementale. Cette étude souligne surtout que le contrôleur de gestion ne fait qu'appliquer ses compétences économiques et financières classiques aux enjeux environnementaux. Ainsi, il participe à la constatation des charges et coûts relatifs aux enjeux environnementaux. Il est peu engagé dans la gestion environnementale, dans l'audit environnemental et dans l'élaboration de la politique environnementale. Cette étude met aussi en évidence une attitude favorable des contrôleurs envers les enjeux environnementaux.

Plus récemment, Caron & Fortin (2010) se sont intéressés aux liens entre l'engagement professionnel, organisationnel du contrôleur et son expérimentation de la responsabilité sociale des entreprises. L'enquête par questionnaire réalisée (24 réponses) souligne de manière persistante que les contrôleurs de gestion et directeurs financiers ont une implication faible dans les enjeux de responsabilité sociétale, notamment ceux environnementaux. L'étude suggère aussi que les directeurs financiers des entreprises dites responsables sont plus engagés dans les enjeux de responsabilité sociétale.

Dans une autre étude, réalisée en Australie, Williams et al. (2010) s'intéressent de manière spécifique à l'implication des contrôleurs de gestion dans les pratiques de *reporting* environnemental et social dans les administrations publiques australiennes. Un questionnaire est diffusé auprès des directeurs financiers d'entités publiques australiennes. Sur les 195 réponses obtenues, 95 répondants ont déclaré participer à des démarches de *reporting* environnemental et social. Les départements « planification » et « environnement » sont les plus impliqués dans cette démarche. Une analyse plus approfondie des données suggère que ces enjeux sont principalement portés par le département « environnement », qui collabore avec d'autres services dont ceux financiers. La moitié des répondants n'intègrent pas les

contrôleurs de gestion dans la démarche de *reporting* environnemental et social. Pour ceux qui intègrent les contrôleurs au processus, les principales raisons sont : maîtrise de la démarche budgétaire, évaluer la viabilité financière des démarches, mobilisations de diverses compétences analytiques. Les contrôleurs de gestion sont associés à la démarche pour leurs compétences traditionnelles : production d'informations financières, aide dans le calcul des coûts, conseils financiers divers...

Gates & Germain (2010) interrogent l'impact de la stratégie, du secteur industriel, de la présence en bourse et de la nationalité sur la prise en compte des indicateurs associés au développement durable. Ils réalisent une enquête par questionnaire auprès de 400 contrôleurs de gestion de grandes entreprises françaises (79 réponses). Les données collectées soulignent que les indicateurs de performance sociétale apparaissent peu dans les systèmes de contrôle. Ce résultat suggère une faible utilisation des outils de management environnemental et social par les contrôleurs de gestion.

Fajfrowski (2011) montre aussi cette faible implication des contrôleurs de gestion dans les dispositifs de management environnemental et social. Dans son analyse de deux sites du groupe AREVA, il montre que les dispositifs de responsabilité sociétale dans cette entreprise sont mis en œuvre par des acteurs autres que les contrôleurs de gestion. Les contrôleurs de gestion ne participent pas non plus aux audits sociétaux. Sur les sites étudiés, les contrôleurs de gestion interviennent principalement dans le processus budgétaire, la production de tableaux de bord, la gestion de la trésorerie. Ils restent focalisés sur la dimension économique de la responsabilité sociétale. Les dispositifs environnementaux et sociétaux sont principalement du ressort du responsable « Qualité Santé Sécurité Environnement ». Les verbatims suivants fondent ces conclusions :

« Mes rapports avec le contrôleur de gestion sont très orientés économique, pour la performance sociale et environnementale, c'est le travail du département Qualité et Amélioration continue. C'est ce service qui vérifie si on a tenu ce qu'il fallait tenir au niveau des indicateurs EHS... (Responsable Achat Lattes E5)

J'ai très peu de relation avec le contrôleur de gestion, il est plus un gardien du score, qu'un initiateur de mon travail. Il identifie les écarts. Le budget alloué sert à aménager le poste et le site. La démarche qualité a toujours existé, bien avant Areva Way (Responsable Qualité Amélioration Continue. Lattes)

...j'ai peu de relations avec le contrôleur de gestion... ma fonction est transversale au niveau du site (représentation syndicale, CHSCT, médecine du travail) et externe au site (inspection du travail, CRAM, ADEME)... je travaille sur le bilan carbone du site (Responsable Santé Sécurité. Lattes. E8)

...une fois par an, il [le contrôleur de gestion] prépare le budget concernant le chiffre d'affaires, les coûts, les résultats, les amortissements, les provisions, on définit alors un plan de progrès économique et chaque mois le Contrôle de Gestion montre l'avancement des progrès économiques (réalisé/budget) et ceci est communiqué au comité de management (Directeur Adjoint. Site de Marcoule. E4)... »

En synthèse de son étude de cas Fajfrowski (2011, p. 283) propose l'analyse suivante : *« Le groupe Areva est connu pour son engouement et ses efforts en matière de DD [développement durable], le CG [contrôle de gestion] y est très orienté « performance économique », celle-ci est d'ailleurs placée en seconde position sur la liste des thèmes du référentiel. Certains responsables avouent même ne rencontrer le contrôleur de gestion que très rarement. La fonction CG [contrôle de gestion] joue donc un rôle très classique avec une forte implication dans la préparation et l'architecture des budgets, le suivi des dépenses, les calculs et interprétations des écarts et sa mission de reporting. Il est vu comme « le gardien du score » et non comme un initiateur, voir comme un formateur à une démarche de gestion plus intégrée, confirmant l'impression de cloisonnement ci-dessus. Il n'y a pas de demandes particulières au niveau des informations (sous-entendu il se contente d'informations qu'il a l'habitude de manipuler, il n'est pas au croisement d'informations particulières de type environnementales ou sociales) de sa part vis-à-vis des autres responsables. Il reste donc attaché à son domaine de prédilection, le domaine économique et financier... La performance sociale et environnementale, c'est le travail du responsable Qualité... »*

Dans l'étude par questionnaire (40 réponses) complémentaire à cette étude de cas, 60% des répondants considèrent que le développement durable ne constitue pas une priorité des contrôleurs de gestion. Près de 80% considèrent que les questions de développement durable relèvent d'autres fonctionnels.

Dans une logique similaire, Volatier (2011) étudie l'implication des directions administratives et financières dans les dynamiques de développement durable. Pour lui, par leur contribution au pilotage des entreprises, les directeurs financiers sont aptes à participer activement aux démarches structurées de développement durable. Dans le cadre de cette recherche, l'auteur

réalise un vingtaine d'entretiens qualitatifs et une enquête par questionnaire auprès de 9000 professionnels de la finance et du contrôle de gestion issus de la base du cabinet CEGOS (environ 100 réponses). Sur la base des données collectées, Volatier souligne que les directeurs financiers sont peu mobilisés sur les enjeux du développement durable. Même s'ils considèrent les enjeux environnementaux et sociétaux importants pour leurs organisations, ils sont faiblement impliqués dans les dispositifs opérationnels associés à ces questions.

Ayoub & Djerbi (2013) contribuent aussi à cette littérature sur l'implication des contrôleurs de gestion dans les dispositifs de responsabilité sociétale. D'après leurs données collectées par entretiens, les contrôleurs de gestion restent focalisés sur le suivi de la performance financière. Ils sont très peu investis sur le suivi de la performance environnementale et sociale. Sur l'échantillon d'entreprises, dans une seule le responsable du contrôle de gestion s'investit dans les enjeux environnementaux et sociétaux. C'est surtout parce qu'il est aussi *Corporate Ethics Leader*. Il ressort aussi que d'autres services fonctionnels sont en charge des enjeux de responsabilité sociétale.

Toutefois, Renaud (2014) propose une étude de cas dans laquelle elle présente les missions du contrôleur de gestion environnemental. Cependant, il semblerait que ce profil de contrôleur soit extrêmement rare.

Conclusion de la section 2 : Des contrôleurs de gestion maintenus sur des finalités économiques ?

Les travaux réalisés depuis le milieu des années 1990 soulignent de manière persistante la faible implication des contrôleurs de gestion dans les démarches de management et *reporting* environnementaux et sociaux.

Toutefois, Zvezdov et al. (2010) et Schaltegger & Zvezdov (2013) annoncent une augmentation de l'implication des contrôleurs de gestion dans les démarches de management associées au développement durable. Pour eux, les comptables devraient être au cœur de la collecte et la production d'information sociétale. Ils devraient aussi être les constructeurs du système de management de la responsabilité sociétale, et aider les dirigeants dans la prise de décisions conformes aux enjeux du développement durable. Leur étude par entretiens (58) suggère que les contrôleurs de gestion jouent un rôle dans la définition du type d'informations collectées et des méthodes de collecte. Ce rôle apparaît pour l'instant comme défensif, visant

à protéger leurs prérogatives dans la collecte et la diffusion des informations économiques et financières. Pour les auteurs, cette faible implication ne doit pas être perçue comme un problème. L'implication des comptables peut être améliorée par une meilleure formation des comptables sur les enjeux du développement durable.

Conclusion du chapitre 1

Ce travail de recherche se fonde sur des questionnements initiaux relatifs aux attributions des contrôleurs de gestion dans les démarches de responsabilité sociétale et de développement durable. Les contrôleurs de gestion sont-ils impliqués dans le management environnemental et social ? Sont-ils impliqués dans le *reporting* environnemental et social ? Les démarches environnementales et sociales modifient-elles les caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion ?

Plus fondamentalement ces questions interrogent l'évolution des caractéristiques classiques de la fonction de contrôleur de gestion du fait des enjeux associés à la responsabilité sociétale des organisations.

Dans ce premier chapitre l'objectif était, sur la base d'une analyse de la littérature académique, de synthétiser l'état des connaissances sur le sujet et de faire émerger une question de recherche plus précise.

La première section du chapitre nous a permis de préciser les dites caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion. Il s'agit initialement de caractéristiques instrumentales et organisationnelles. S'agissant des caractéristiques instrumentales, les principaux outils de gestion utilisés par le contrôleur de gestion sont : le budget, la comptabilité de gestion, la comptabilité générale, les indicateurs économiques et financiers, les progiciels. Sur le plan organisationnel, il est rattaché le plus souvent à la direction générale/opérationnelle ou à la direction administrative et financière. Deux missions lui sont associées : l'aide à la décision économique et l'évaluation de la performance économique. D'autres caractéristiques du contrôleur de gestion ont été analysées par la recherche : l'image, les compétences, l'identité... Ces caractéristiques paraissent, semble-t-il, plus difficiles à appréhender que celles instrumentales et organisationnelles.

A travers cette première section, l'analyse de la littérature nous permet d'esquisser une théorie de la fonction de contrôleur de gestion. Cette « théorie fonctionnaliste du contrôleur de gestion » synthétise les caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion, susceptibles d'évoluer du fait d'éléments tels que par exemple le management de la responsabilité sociétale.

Une fois les caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion présentées, nous avons exploré dans la deuxième section la littérature relative à l'engagement des comptables en général, des contrôleurs de gestion en particulier, dans les démarches de management et *reporting* environnementaux et sociaux. La plupart des travaux souligne une attitude positive des comptables envers les enjeux environnementaux, et des attributions globalement faibles sur les enjeux environnementaux et sociaux de la responsabilité sociétale (Tableau 1).

Titre de l'étude	Année	Auteur	Support de publication	Question de recherche	Cadre théorique	Méthode de recherche	Résultats
Accountants' attitudes and Environmentally-sensitive accounting	1994	Jan Bebbington, Rob Gray, Ian Thomson, Diane Walters	Accounting and Business Research	Quelle est l'implication des comptables dans les démarches environnementales ? Les comptables mettent-ils en œuvre la comptabilité environnementale ?	Analyse théorique fondée sur le concept d'attitude (perception)	Enquête par questionnaire et statistiques descriptives	1-Les comptables sont faiblement impliqués dans les démarches environnementales ; 2- les comptables ont une perception positive des enjeux environnementaux et de la comptabilité environnementale ; 3- l'entreprise ou les organisations professionnelles semblent significativement empêcher les comptables de traduire leur perception positive en actions
The greening of enterprise: an exploration of the (non) role of environmental accounting and environmental accountants in organizational change	1995	Rob Gray, Diane Walters, Jan Bebbington, Ian Thompson	Critical perspectives on Accounting	Les enjeux environnementaux entraînent-ils des changements dans les organisations ? Les comptables jouent-ils un rôle dans ce changement ?	Modèle du changement organisationnel de Laughlin (1991)	Entretiens semi-directifs, enquête par questionnaire	1-Les enjeux environnementaux entraînent des changements mineurs dans les organisations ; 2-le comptable s'implique dans les démarches environnementales au regard de ses missions classiques de suivi des coûts.

Environmental managers and Accounting	1997	Ian Wycherley	Journal of Applied Management Studies	Quelle est la perception des managers environnementaux concernant l'implication dans le comptable dans les enjeux environnementaux ?	Non explicité	Entretiens semi-directifs, analyses documentaires	1-les managers environnementaux ont peu de contacts avec les comptables ; 2-les comptables sont principalement focalisés sur les enjeux de coûts.
The role of accounting and the accountant in the environmental management system	2001	Trevor Wilmshurst, Geoffrey Frost	Business Strategy and The Environment	Quel rôle le comptable peut-il jouer dans le management environnemental ?	Non explicité	Enquête par questionnaire, analyses descriptives	1-Pour les directeurs financiers, les comptables n'ont pas à jouer un rôle particulier dans le management environnemental ; 2- les comptables interviennent dans le management environnemental sur les aspects budgétaires et comptables classiques.
Accountants' responses to the environmental agenda in a developing nation: an initial and exploratory study on fiji	2003	Sumit Lodhia	Critical perspectives on Accounting	Les comptables mettent-ils en œuvre des démarches de comptabilité environnementale aux îles Fiji ?	Non explicité	Entretiens semi-directifs	1-Dans les organisations explorées, les comptables sont peu impliqués dans les démarches environnementales ; 2- les enjeux environnementaux sont portés par des fonctions spécifiques.

L'introduction de l'environnement dans les formations en comptabilité contrôle audit: une adéquation à l'évolution du contrôle de gestion dans certaines organisations	2006	Jean Philippe Lafontaine	Cahier de recherche CERMAT-IAE Tours	Quels rôles les comptables peuvent-ils jouer dans la mise en œuvre des systèmes de management environnemental et des systèmes d'information environnementale ?	Non explicité	Entretiens semi-directifs	1-Les comptables interviennent de façon ponctuelle dans les décisions environnementales, 2- Les actions environnementales sont principalement assurées par les responsables environnement ; 3- La situation observée étant amenée à évoluer l'auteur suggère des pistes pour introduire l'environnement dans les formations comptables.
Le comptable et la responsabilité sociale de l'entreprise: une question de connaissances ou de compétences?	2006	Marie Andrée Caron, Anne Fortin, Mohamed Ferchichi	Gestion (HEC Montréal)	Quelle est l'interaction entre les formes de savoir comptable en matière de responsabilité sociétale de l'entreprise ?	Approche socioconstructiviste des compétences en matière de responsabilité sociétale des entreprises	Enquête par questionnaire, analyses descriptives	1-Le comptable est impliqué dans les activités environnementales dans le cadre de ses missions classiques de calcul de coûts et de gestion budgétaire, 2- Le comptable acquiert du savoir en matière environnementale principalement par l'expérience

Le professionnel comptable et la RSE: la construction de compétences et l'engagement professionnel ou organisationnel	2010	Marie Andrée Caron, Anne Fortin	Actes du congrès de l'Association Francophone de Comptabilité	Quel est l'effet du milieu (entreprise/profession) sur la construction de compétences en matière de responsabilité sociétale par le professionnel comptable en organisation ?	Approche socioconstructiviste des compétences en matière de responsabilité sociétale des entreprises	Enquête par questionnaire, analyses descriptives	Les comptables en organisation sont faiblement impliqués dans les démarches environnementales et sociales
The role of accountants in sustainability reporting- A local government study	2010	Bellinda Williams, Trevor Wilmshurst, Robert Clift	Asian Pacific Interdisciplinary Research In Accounting Conference (APIRA)	Quel est le rôle des comptables dans le <i>reporting</i> environnemental et social des organisations publiques ?	Non explicité	Enquête par questionnaire, analyse descriptive	Les comptables sont impliqués dans les démarches de <i>reporting</i> environnemental et social notamment pour leurs compétences classiques en comptabilité et <i>reporting</i>
The increasing involvement of accountants in corporate sustainability management	2010	Dimitar Zvezdov, Stefan Schaltegger, Martin Bennett	Journal of the Asia-Pacific centre for environmental accountability	Dans quelle mesure les comptables sont-ils impliqués dans les démarches de management relatives au développement durable ?	Non explicité	Entretiens semi-directifs	Les comptables sont de plus en plus investis dans les démarches de management relatives au développement durable
Le rôle du contrôle de gestion dans la stratégie de développement durable de l'entreprise	2011	Dominique Fajfrowski	Thèse de doctorat – Université Montpellier 1	Quel est le rôle du contrôle de gestion dans une stratégie contribuant au développement durable ?	Les leviers du contrôle de Simons	Entretiens semi directifs, enquête par questionnaire, analyses descriptives	1-Le contrôleur de gestion reste focalisé sur ses missions économiques et est peu impliqué dans les démarches environnementales et sociales, 2-les

							démarches de développement durable sont portées par d'autres fonctionnels
Le contrôleur de gestion: vers un regain de légitimité par la RSE?	2013	Samir Ayoub, Zouhaire Djerbi	Actes du congrès de l'association francophone de comptabilité	Quel est le lien entre la prise en compte des enjeux de responsabilité sociétale par le contrôleur et sa légitimité ?	Non explicité	Entretiens semi-directifs	1-le contrôleur est généralement en charge de la performance directement ou indirectement financière, 2-le contrôleur de gestion est en général faiblement impliqué dans les enjeux de performance environnementale et sociale
Le contrôle de gestion environnemental: quels rôles pour le contrôleur de gestion?	2014	Angèle Renaud	Comptabilité Contrôle Audit	Quels sont les rôles du contrôleur de gestion dans le domaine environnemental ?	Théorie du rôle du contrôleur de gestion (Lambert et Sponem 2009)	Etude de cas unique, entretiens semi-directifs, analyses de document	En matière environnementale, le contrôleur de gestion peut être vérificateur CO2, business partner, traducteur euro-carbone, acteur du changement.

Tableau 1 Etudes empiriques sur le contrôleur de gestion et le management de la responsabilité sociétale

Ces travaux, tous exploratoires, ont apporté des éléments descriptifs concernant les attributions et le rôle des contrôleurs de gestion dans les démarches de responsabilité sociétale. Au-delà du constat d'une faible implication dans les démarches environnementales et sociales, certaines contributions ont esquissé des théories explicatives de ce phénomène. Ainsi, il a été suggéré dans une perspective individualiste que les faibles attributions des contrôleurs en matières environnementales et sociales sont dues à un manque d'intérêt et de motivation des contrôleurs pour ces enjeux (Bebbington et al., 1994; Zvezdov et al., 2010). Dans une perspective fonctionnaliste, il a aussi été suggéré que c'est l'organisation qui maintient le contrôleur dans ses finalités économiques même dans un contexte de management de la responsabilité sociétale (Bebbington et al., 1994; Lodhia, 2003). Cette lecture fonctionnaliste est cohérente avec la théorie fonctionnaliste du contrôleur de gestion et suggère que le management de la responsabilité sociétale n'est pas un facteur de contingence de la fonction de contrôleur de gestion

La littérature n'a pour l'instant pas proposé et testé d'hypothèses spécifiques sur cette thématique des caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion dans un contexte de management de la responsabilité sociétale.

Dans le but d'approfondir la lecture fonctionnaliste proposée sur le sujet, d'émettre et de tester des hypothèses spécifiques, nous nous focaliserons dans les chapitres suivants sur la problématique de l'influence du management de la responsabilité sociétale sur des caractéristiques importantes de la fonction de contrôleur de gestion. La littérature sur les contrôleurs montre que les caractéristiques instrumentales (outils utilisés) et organisationnelles (missions, positionnement organisationnel) apparaissent comme importantes. Nous étudierons donc la question de recherche suivante : **le management de la responsabilité sociétale influence-t-il significativement les caractéristiques instrumentales et organisationnelles de la fonction de contrôleurs de gestion ?** Deux sous-questions peuvent être associées à cette question principale : le management de la responsabilité sociétale influence-t-il significativement l'utilisation d'outils de gestion économique, sociale, environnementale par le contrôleur de gestion ? Le management de la responsabilité sociétale influence-t-il significativement les missions et le positionnement organisationnel du contrôleur de gestion ?

A travers l'étude théorique et empirique de ces questions, l'objectif sera non seulement de caractériser l'influence de l'élaboration et de la mise en œuvre des stratégies de responsabilité

sociétale sur les missions, le rattachement hiérarchique et les outils utilisés par le contrôleur, mais aussi de proposer un discours théorique explicatif du phénomène. Dans le chapitre suivant, nous proposons une analyse théorique de la problématique ainsi posée.

Chapitre 2. L'INFLUENCE DU MANAGEMENT DE LA RESPONSABILITE SOCIETALE SUR LES CARACTERISTIQUES DE LA FONCTION DE CONTROLEUR DE GESTION: UNE ANALYSE THEORIQUE

« La difficulté de saisir la cause a orienté certains sociologues vers l'interprétation des faits sociologiques par la notion de fonction »
(Grawitz, 2001, p. 423)

Introduction

Dans le premier chapitre de cette recherche nous avons proposé une synthèse des recherches relatives à la fonction de contrôleur de gestion. A la suite de cette synthèse, nous avons identifié un déficit d'analyses théoriques et empiriques relatives à l'influence du management de la responsabilité sociétale sur les caractéristiques instrumentales et organisationnelles de la fonction. Dans le but de contribuer à cette littérature, nous proposons de nous focaliser dans la suite de ce travail sur la question suivante : **« le management de la responsabilité sociétale influence-t-il significativement les caractéristiques instrumentales et organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion ? »**.

La démarche générale de recherche adoptée pour répondre à cette question se fonde sur l'approche méthodologique proposée par (Platt, 1964). Conformément à cette démarche, il s'agit dans un premier temps de construire intellectuellement des réponses à la question posée puis de confronter ces réponses théoriques à des données empiriques afin d'en retenir les plus vraisemblables.

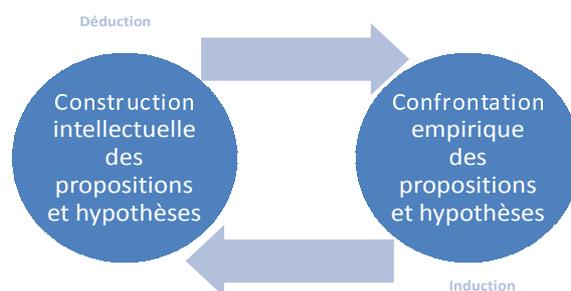


Figure 4 Méthodologie de la recherche (Platt 1964)

Dans le présent chapitre, nous nous positionnons dans la lignée des approches contingentes de la fonction de contrôleur de gestion pour proposer une réflexion théorique sur l'influence du management de la responsabilité sociale sur les caractéristiques de la fonction.

En effet, d'après Lambert (2005, p. 139), « *le travail du contrôleur de gestion est contingent aux caractéristiques essentielles de l'organisation* ». Selon Bollecker (2007, p. 91) : « *Au-delà de la description des pratiques et des activités, la recherche sur les contrôleurs de gestion a également cherché à comprendre l'environnement de ce dernier susceptibles d'influencer ses propres missions... Deux séries de travaux peuvent être identifiés : -ceux qui mettent en relief l'évolution des attributions des contrôleurs en raison de la transformation des organisations... ; -ceux qui s'orientent vers une différenciation des pratiques en raison de la diversité des situations organisationnelles rencontrées...* ».

Dans une logique de contextualisation de notre approche théorique, nous proposons dans la première section une synthèse des analyses antérieures relatives aux facteurs de contingence de la fonction de contrôleur de gestion. Dans la deuxième section, nous présentons le concept de « management de la responsabilité sociale » et proposons une analyse théorique de son influence sur la fonction de contrôleur de gestion.

Section 1. La fonction de contrôleur de gestion : une fonction organisationnelle contingente ?

Après avoir présenté les facteurs de contingence de la fonction de contrôleur de gestion par le prisme de la synthèse de Lambert (2005), nous nous focaliserons sur deux facteurs qui ont fait l'objet d'une attention particulière ces dernières années : la mise en place de progiciels de gestion et l'évolution de l'environnement économique.

1.1 Les caractéristiques de l'organisation comme facteurs de contingence de la fonction de contrôleur de gestion : l'analyse de Lambert (2005)

Résumé: Les caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion comme déterminées par des facteurs organisationnels ?

La recherche sur les contrôleurs de gestion a toujours considéré de manière explicite ou implicite que les caractéristiques de la fonction sont contingentes à certains paramètres organisationnels. A ce titre, selon Lambert (2005) la taille, la technologie, la stratégie, la culture sont des facteurs potentiellement déterminants de la fonction de contrôleur de gestion. Parmi ces facteurs, seul l'effet de spécialisation de la fonction associé à la taille de l'organisation a été conforté par des études empiriques. D'autres facteurs ont été analysés de manière plus ponctuelle : la structure de propriété, la structure de la fonction finance, l'expertise financière des gestionnaires, les innovations comptables. Cependant, la majorité des travaux réalisés sur les facteurs de contingence sont descriptifs et qualitatifs. Cela constitue une limite forte à l'émergence d'une théorie contingente de la fonction de contrôleur de gestion.

a) Le courant de la contingence structurelle en contrôle de gestion

La logique théorique de la contingence a souvent été mobilisée en contrôle de gestion (Chapman, 1997 ; Chenhall, 2003 ; Fisher, 1995 ; Langfield-Smith, 1997). D'après Chenhall (2003), les travaux réalisés apparaissent comme des approfondissements des contributions initiales de Burns & Stalker (1961), Galbraith (1973), Lawrence & Lorsch (1967), Perrow (1967), Thompson (1967), traitant de l'impact de l'environnement et des technologies sur la structure organisationnelle. Au cœur de ces travaux se trouvent des interrogations relatives à l'impact de l'environnement, des technologies, de la structure, de la taille, sur la nature des systèmes de contrôle de gestion. Certains travaux associés à cette perspective se sont aussi

intéressés aux liens entre la stratégie et les systèmes de contrôle de gestion (Langfield-Smith 1997). D'après Chenhall (2003), la stratégie n'est pas un déterminant comme les autres. Elle apparaît, selon lui, comme le moyen par lequel les organisations peuvent influencer tant leur environnement externe que celui interne, et par conséquent les systèmes de contrôle. Au-delà, les travaux issus de ce courant théorique ont suggéré une meilleure adéquation entre certaines approches stratégiques et certains modes de contrôle (Miles & Snow, 1978 ; Porter, 1980). Ils défendent donc l'hypothèse d'un certain déterminisme entre les modèles stratégiques et les systèmes de contrôle. Plus précisément, il semble que les stratégies caractérisées par une orientation conservatrice, défensive, basée sur la domination par les coûts, soient mieux servies par des systèmes de contrôle centralisés, formalisés et basés sur la mise en évidence d'anomalies. Les stratégies caractérisées par une orientation entrepreneuriale, prospective, basée sur une logique de différenciation, semblent associées à des systèmes de contrôle plus souples, décentralisés, orientés vers l'atteinte d'objectifs préétablis. Toujours dans cette perspective, Simons (1994) suggère qu'il existe des interactions entre la stratégie et les quatre leviers du contrôle organisationnel que sont : les croyances communes, les règles, les dispositifs de contrôle diagnostic et interactif.

De manière explicite ou implicite, de nombreux travaux relatifs aux contrôleurs de gestion se réfèrent à cette logique de contingence ou structuro-fonctionnelle. Les déterminants potentiels de la fonction de contrôleur de gestion sont entre autres, la taille de l'entreprise, la phase de son développement, le niveau hiérarchique, le degré d'internationalisation, l'environnement technique, la pression concurrentielle, l'incertitude environnementale, la stratégie d'entreprise, l'autorité du contrôle de gestion ainsi que les cultures professionnelles (Lambert, 2005).

b) L'impact de la taille de l'organisation sur la fonction de contrôleur de gestion

En mobilisant notamment les travaux de Galbraith, la taille de l'organisation implique pour Lambert (2005) deux phénomènes qui influencent les contrôleurs : l'autonomisation des unités et la mise en place de systèmes d'information verticaux. Ainsi, comme elle le synthétise, un accroissement de la taille, par son impact sur le développement de systèmes d'information et l'autonomisation de certaines fonctions, est susceptible d'entraîner une augmentation du nombre de contrôleurs centraux et de contrôleurs décentralisés. Les contrôleurs centraux interviennent dans la structuration et l'homogénéisation du système d'information de la nouvelle entité plus grande, ils s'assurent de la remontée effective

d'informations homogènes et définissent avec la direction les grandes lignes des négociations budgétaires. L'activité des contrôleurs dans ce cas est principalement orientée vers la traduction économique et technique des enjeux posés par la direction générale. Pour accompagner la démarche d'autonomisation, les contrôleurs décentralisés conduisent le processus budgétaire dans les entités autonomes, collectent les données économiques et les transmettent au siège. Ils contribuent à la prise de décision locale et leurs clients principaux sont les responsables locaux.

	Organisation de la fonction	Activité Tâches, Relations, Image	Place de la fonction contrôle de gestion
Développement des systèmes d'information	Développement des contrôleurs de gestion centraux	Développement de systèmes d'information, planification budgétaire, reporting, procédures afin de faciliter l'intégration. Risque de se voir déconnecté de l'activité des opérationnels Image de technicien	Client : Prestation de service auprès de la direction générale Influence invisible, dans l'élaboration des systèmes d'information
Autonomisation	Développement des contrôleurs de gestion décentralisés	Tâches liées à l'activité locale, analyse du réalisé, simulations, études Absorption par les équipes opérationnelles Image de partenaire	Client : Le management local est le premier client Autorité variable

Image 6 Taille, incertitude, activité des contrôleurs et fonction contrôle de gestion (Lambert 2005, p. 143)

En mobilisant les travaux de Greiner et de Mintzberg, Lambert (2005) suggère d'autres effets potentiels de la taille sur les activités des contrôleurs de gestion.

Greiner formalise le développement de l'organisation en cinq phases. A chaque phase, il associe une croissance régulière puis une crise, crise qui implique une révolution organisationnelle. Chaque phase suppose un modèle managérial et les cinq proposées sont : la création, la recherche d'efficacité, l'expansion des marchés, la consolidation de l'organisation, la résolution des problèmes et l'innovation. Malgré les limites de cette approche linéaire et déterministe, Lambert note son intérêt dans la détermination des finalités des fonctions organisationnelles en fonction des étapes de croissance. En couplant cette approche à l'analyse de Mintzberg, relative à l'impact de la taille sur la structure organisationnelle, Lambert déduit un ensemble de propositions concernant l'impact de la taille sur les activités des contrôleurs.

La taille semble entraîner une spécialisation des contrôleurs de gestion. Les contrôleurs du siège étant responsables de la structuration et du suivi du système d'information global, ainsi que de la consolidation des données financières, tandis que ceux des entités autonomes aident au bon fonctionnement du système en local et collectent les données économiques à transmettre au siège. Ces analyses théoriques sont renforcées par les observations empiriques de Sathe (1978), Bühler (1979), Dumoulin (1983).

	Organisation de la fonction	Activité Tâches, relations, image	Place de la fonction contrôle de gestion
Augmentation de la taille	Tout d'abord, création d'une fonction contrôle au service du siège. Puis l'émergence de la structure décentralisée crée de nouveaux postes de contrôleurs de gestion « locaux » pris en tenailles entre la volonté de la direction de maintenir le contrôle et le souhait des entités de suivre leurs intérêts propres.	Plus grande importance de la collecte de données pour le siège - Reporting, consolidation - Etablissement et veille au respect des procédures - Création et veille au respect de standards, calcul d'écarts Effets ambivalents : La fonction contrôle joue un rôle plus centralisateur. Les relations seront alors parfois conflictuelles avec le management local. La distance entre les contrôleurs de gestion « locaux » et le siège tend à favoriser une distanciation vis-à-vis de celui-ci. Véritable partenariat en local, mais risques de balkanisation de l'organisation. Image de surveillant liée à la mission centralisatrice	Client : effets ambivalents pour les contrôleurs « décentralisés » qui peuvent soit se sentir investis d'une mission centralisatrice, soit comme des prestataires de services auprès des entités locales. Autorité : l'information produite par les contrôleurs de gestion peut être perçue comme essentielle à la prise de décision dans les entreprises de grande taille, à condition que le facteur taille soit combiné avec d'autres facteurs tels que la décentralisation.

Image 7 Taille, activité des contrôleurs et fonction contrôle de gestion (Lambert 2005, p. 149)

Au-delà de cette spécialisation des missions que peut entraîner la taille de l'organisation, Bollecker (2007) souligne que les recherches ne sont pas convergentes concernant l'effet de la taille sur le profil du contrôleur de gestion.

c) L'impact de la technologie et de l'incertitude sur la fonction de contrôleur de gestion

A la suite de la taille, la technologie est un facteur de contingence sur lequel de nombreuses analyses ont porté. A l'origine citons la contribution fondatrice de Burns et Stalker (1961). Contrairement aux apports des théoriciens organisationnels classiques, leurs travaux suggèrent deux structures organisationnelles : la structure mécaniste et celle organique. Celle mécaniste est présentée comme adaptée aux tâches simples et répétitives, tandis que celle organique semble plus utile dans des activités complexes et non répétitives. A la suite des contributions de Burns et Stalker, notons les travaux de (Perrow, 1967 ; Thompson, 1967 ;

Woodward, 1965). C'est sur la base de ces travaux que Lambert (2005) formule ses propositions relatives à l'impact de la technologie sur les activités des contrôleurs de gestion.

L'étude de Woodward (1965) porte entre autres sur l'impact du mode de production sur la structure organisationnelle. En synthèse, elle constate une certaine intégration des fonctions opérationnelles et fonctionnelles en fonction de la complexification du processus de production. En référence à cette analyse, Lambert (2005, p. 151) suggère que plus les processus de production vont se complexifier, plus les contrôleurs vont se concentrer sur des relations de collecte et consolidation de données économiques. Les aspects relatifs à l'analyse économique des activités vont être plus ou moins intégrés dans les tâches des opérationnels.

Technologie employée Woodward (1965)	Organisation de la fonction	Activité Tâches, Relations, Image	Place de la fonction contrôle de gestion
Processus à l'unité Production en continu	Intégration d'une partie des tâches dans le giron des opérationnels. Notion d'autocontrôle	Liées à la remontée d'information (reporting, consolidation...)	Client : les contrôleurs de gestion sont plus naturellement au service de la direction générale Autorité : relativement faible vis-à-vis des opérationnels, influence éventuelle au niveau de la direction générale
Production de masse	Structure divisionnelle. Apparition de contrôleurs de gestion décentralisés	Tâches d'analyse sur des études ponctuelles, relations de pairs, image de partenaire	Client : selon Woodward, le management local devient nécessairement le premier client des contrôleurs de gestion. Il existe des équipes en central, qui assurent des missions mutualisées au niveau groupe Autorité : plutôt liée à la nature de la tâche

Image 8 Processus de production, activité des contrôleurs et fonction contrôle de gestion (Lambert 2005, p. 151)

Selon Lambert (2005), à la suite des travaux de Burns et Stalker (1961), ceux de Perrow (1967) abordent la technologie sous l'angle de complexité des tâches. Ainsi aux structures mécaniste et organique de Burns et Stalker, il ajoute celles décentralisée et flexible-centralisée. Dans cette perspective, deux grands modèles technologiques sont proposés : les systèmes routiniers et les non-routiniers. Dans les systèmes routiniers, il existe une connaissance plutôt parfaite des tâches et peu d'exception. Les systèmes de contrôle formels semblent adaptés pour de tels modèles et inadaptés dans les autres cas de figure. Dans de tels modèles, les contrôleurs de gestion permettent une modélisation économique des activités et sont très efficaces dans leurs tâches d'évaluateurs. La pertinence de leurs activités diminue avec la complexification des processus et l'émergence d'incertitudes.

Nature de la tâche Perrow (1967)	Organisation de la fonction	Activité Tâches, Relations, Image	Place de la fonction contrôle de gestion
Routinière	Possibilité de mise en place des outils du contrôle de gestion. Les contrôleurs de gestion peuvent facilement rendre lisible l'activité et la maîtriser	Tâches liées à la modélisation de l'activité, établissement de standards, analyse des écarts, modèles de prévision. Relations : potentiellement partenaires avec les opérationnels à qui ils apportent une aide à la décision, ils peuvent également représenter un concurrent du fait de leur lien privilégié avec la direction Image de partenaire à inquisiteur	Client : tous les cas de figures sont possibles. Le premier client des contrôleurs de gestion peut être la direction générale comme les managers locaux. Autorité : Position de conseil aisée à atteindre
Craft Non routinier Ingénierie	Freins à tous les éléments cités auparavant.		

Image 9 Nature de la tâche, activité des contrôleurs et fonction contrôle de gestion (Lambert 2005, p. 152)

Les travaux de Thompson (1967) sont relatifs à l'impact des formes de relation entre les unités de production sur les modes de contrôle. Trois formes de relation sont mises en évidence : l'interdépendance séquentielle (l'output de l'un devient l'input de l'autre), l'interdépendance de pool (partage de ressources communes), l'interdépendance réciproque (les entités dépendent l'une de l'autre). Ces modes relationnels sont associés respectivement à trois formes de contrôle : la planification, la standardisation des procédures, l'ajustement mutuel (Lambert, 2005).

Sur la base des modes de contrôle proposés, Lambert (2005, p. 153) synthétise l'effet des relations de production sur les activités des contrôleurs de gestion.

Ainsi, il semble que dans une approche séquentielle, les contrôleurs interviennent fortement dans les activités de planification, alors qu'ils se concentreraient plus sur la standardisation des procédures dans le modèle pool. Enfin, dans l'interdépendance réciproque, ils semblent peu intervenir dans les processus d'ajustement mutuel.

Interdépendance entre les unités Thompson (1967)	Organisation de la fonction	Activité Tâches, Relations, Image	Place de la fonction contrôle de gestion
Séquentielle	Le niveau central est particulièrement développé	Tâches : importance des plans. Relations : le caractère stratégique des plans peut générer des rivalités quant à la répartition des responsabilités entre contrôleurs de gestion et opérationnels	Client : plutôt au service de la direction générale
Pool	Développement des contrôleurs décentralisés	Tâches : L'établissement (et le respect) de procédures est le moyen essentiel de coordination. Cette tâche peut donc prendre une place importante dans l'activité du contrôleur de gestion. Relations : Si tel est le cas, valeur ajoutée perçue comme faible par les opérationnels Image de surveillant et de bureaucrate	Client : l'établissement de procédures traduit plutôt un souci de service pour la direction générale
Réciproque	Faible structure centrale	Tâches : la coordination par ajustement mutuel dispense le contrôleur de gestion de tâches liées à la planification et l'homogénéisation des méthodes et procédures Relations : Ses relations seront alors celles d'un pair Image de partenaire.	Client : Il peut se tourner vers l'aide à la décision opérationnelle et locale

Image 10 Interdépendance technique, activité des contrôleurs et fonction contrôle de gestion (Lambert 2005, p. 153)

d) L'impact de la stratégie sur la fonction de contrôleur de gestion

Au-delà des facteurs de contingence tels que la taille, la technologie et l'incertitude, Lambert (2005) analyse aussi l'impact des démarches stratégiques sur les activités des contrôleurs de gestion.

Dans un premier temps, elle s'intéresse aux apports des travaux de Porter (1980). Porter identifie trois approches stratégiques de base : la domination par les coûts, la différenciation technologique ou commerciale, la stratégie de niche.

En fonction de ces approches stratégiques et des modèles de contrôle qui leur sont associés, Lambert (2005, p. 157) suggère une influence des stratégies sur la fonction des contrôleurs. Ainsi, dans les stratégies de domination par les coûts, les contrôleurs apparaissent comme les garants de la réussite. Ils établissent et surveillent le respect procédures et objectifs économiques. Dans les stratégies de différenciation, l'influence des contrôleurs est moindre. Ils interviennent dans le suivi de la performance économique mais le contrôle est moins strict.

Type de stratégie (Porter, 1980)	Organisation de la fonction	Activité Tâches, Relations, Image	Place de la fonction contrôle de gestion
Domination par les coûts	Développement de l'ensemble de la fonction	Tâches : L'établissement (et le respect) de procédures, de standards. Reportings importants, analyse des écarts Relations : potentiellement tendues avec les opérationnels Image de surveillant	Client : la direction générale comme le management local Autorité : particulièrement importante
Différenciation	Faible développement des contrôleurs de gestion décentralisés	Relations : distantes car perçues comme non nécessaires par les opérationnels Image de compteur de haricots	Client : plutôt au service de la direction générale Autorité : relativement faible

Image 11 Stratégie concurrentielle, activité des contrôleurs et fonction contrôle de gestion (Lambert 2005, p. 157)

Une autre approche stratégique est celle liée au cycle de vie des produits. Cette approche a notamment été popularisée par le Boston Consulting Group, et suggère diverses démarches selon les phases de vie des produits : l'introduction, la croissance, la maturité et le déclin. Dès lors, il semble que les systèmes de contrôle jouent des rôles différents selon les différentes phases. En mobilisant ces analyses, Lambert (2005, p. 158) suggère une activité de surveillance plus forte dans les phases de maturité et de déclin. Dans les phases d'introduction et de croissance, le contrôle intervient dans le suivi des performances et dans des analyses ponctuelles. Mais il ne jouit pas du même pouvoir que dans les phases précédentes.

Type de stratégie	Organisation de la fonction	Activité Tâches, Relations, Image	Place de la fonction contrôle de gestion
Phase d'entretien ou de maturité	Développement de l'ensemble de la fonction	Tâches : L'établissement (et le respect) de procédures, de standards. Reportings importants, analyse des écarts. Contrôle des investissements Relations : potentiellement tendues avec les opérationnels Image de surveillant	Client : la direction générale comme le management local Autorité : particulièrement importante
Phase de construction et de croissance	Développement des contrôleurs de gestion décentralisés	Tâches : analyses ponctuelles, simulations. Relations : distantes car perçues comme non nécessaires par les opérationnels Image de compteur de haricots ou de prestataire de service	Client : plutôt au service du management local, s'il en exprime le besoin Autorité : relativement faible

Image 12 Cycle de vie des produits, activité des contrôleurs et fonction contrôle de gestion (Lambert 2005, p. 158)

Une autre analyse des relations entre stratégie et mode de contrôle est celle de Gould et Campbell (Lambert 2005, p. 158). Leurs travaux mettent en évidence trois modèles de contrôle : la planification stratégique, le contrôle stratégique et le contrôle financier. Dans la planification stratégique, la stratégie globale est élaborée au niveau « groupe » et chaque entité autonome dispose de ses moyens propres pour la mettre en œuvre. L'essentiel ici est de

rester dans la ligne directrice émise par le siège. A la différence de la planification stratégique, le contrôle stratégique suppose des dispositifs de contrôle économique plus formels. La stratégie est déclinée en plans financiers et les entités autonomes sont périodiquement évaluées sur l'atteinte des objectifs. Enfin, dans le cadre du contrôle financier, la stratégie est élaborée au niveau de l'entité autonome mais les objectifs économiques sont fixés par le siège. Les dispositifs de contrôle économique sont ici prépondérants. Sur la base de ces caractéristiques, Lambert (2005) associe un ensemble d'activités à la fonction contrôle de gestion en fonction du mode de contrôle. Ainsi, dans le cadre de la planification stratégique, le contrôle de gestion intervient peu dans l'harmonisation de la stratégie du groupe avec celle des entités autonomes. Son intervention est plus forte dans les autres modalités. Elle est déterminante dans le contrôle financier. Concernant les activités de planification, d'allocation des ressources et d'évaluation de la performance, le contrôle de gestion intervient de manière importante dans le contrôle financier et plutôt faiblement dans la planification stratégique.

Lambert (2005) en déduit les activités potentielles des contrôleurs de gestion en fonction de ces différentes modalités de contrôle. Dans le cadre de la planification stratégique, ils seraient au niveau central principalement focalisés sur les plans. Dans une logique de contrôle stratégique, ils seraient principalement en charge des plans et des règles permettant l'évaluation des entités autonomes. Enfin, dans le cadre du contrôle financier, ils seraient en priorité sur des activités de *reporting*, de consolidation et de contrôle budgétaire. Ils peuvent dans ce cas jouir d'une forte autorité, selon que la pression à la performance financière soit forte ou pas.

Style de gestion de groupe	de de	Organisation de la fonction	Activité Tâches, Relations, Image	Place de la fonction contrôle de gestion
Planification stratégique		Le niveau central est très développé	Tâches : importance des plans Relations : le caractère stratégique des plans peut générer des rivalités quant à la répartition des responsabilités entre contrôleurs de gestion et opérationnels	Client : plutôt au service de la direction générale Faible autorité des contrôleurs de gestion
Contrôle stratégique			Tâches : Importance des plans, établissement (et respect) de procédures est le moyen essentiel de coordination. Cette tâche peut donc prendre une place importante dans l'activité du contrôleur. Relations : Si tel est le cas, valeur ajoutée perçue comme faible par les opérationnels Image de surveillant et de bureaucrate	Client : l'établissement de procédures traduit plutôt un souci de service pour la direction générale
Contrôle financier		Importance cruciale des contrôleurs décentralisés	Tâches : Fixation d'objectifs, reporting, consolidation, contrôle budgétaire Relations : La fonction contrôle joue un rôle plus centralisateur. Les relations seront alors parfois conflictuelles avec le management local. L'autonomie des divisions peut créer une distance entre les contrôleurs de gestion « locaux » et le siège. Véritable partenariat en local, mais risques de balkanisation de l'organisation. Ses relations seront alors celles d'un pair. Image de partenaire.	Client: Il peut se tourner vers l'aide à la décision opérationnelle et locale, mais est également investit d'une mission d'intégration de la part de la direction générale. Autorité particulièrement importante tant auprès de la DG que du management local

Image 13 Style de gestion de groupe, activité des contrôleurs et fonction contrôle de gestion (Lambert 2005, p. 162)

e) L'impact de la culture sur la fonction de contrôleur de gestion

Le dernier facteur de contingence analysé par Lambert (2005) est celui culturel. En mobilisant les travaux de d'Iribarne sur la culture française, elle aborde certaines difficultés que peut connaître la fonction contrôle de gestion dans le contexte français. En effet, les organisations françaises étant, semble-t-il, marquées par une logique de l'honneur, la logique du contrôle de gestion plutôt contractuelle peut parfois être difficile à mettre en œuvre. Cette analyse souligne les problèmes de légitimité que peut connaître la fonction contrôle de gestion, et donc les contrôleurs en France. L'analyse suggère une influence négative potentielle du contexte culturel français sur les activités des contrôleurs de gestion.

Au-delà de cette analyse théorique synthétique de Lambert (2005), deux facteurs de contingence ont particulièrement été étudiés sur le plan empirique : l'évolution de l'environnement économique et la mise en place des systèmes de gestion intégrés. Les travaux relatifs à ces deux facteurs font maintenant l'objet d'une présentation plus détaillée.

1.2 L'environnement économique et les systèmes d'information, des déterminants de la fonction de contrôleur de gestion ?

Résumé : L'environnement économique et les progiciels de gestion, des facteurs de contingence effectifs de la fonction de contrôleur ?

L'environnement économique et les progiciels de gestion apparaissent parmi les facteurs de contingence de la fonction de contrôleur de gestion les plus étudiés. Les résultats obtenus concernant ces facteurs sont caractéristiques de l'état de ce courant de recherche. Ces résultats sont contradictoires et sont obtenus via des méthodologies qui ne contribuent pas à leur généralisabilité. Dès lors, il semble important, dans le but d'avancer dans la construction d'une théorie cohérente et valide de la contingence de la fonction de contrôleur de gestion, de continuer à étudier différents facteurs de contingence en mobilisant les dispositifs méthodologiques les plus pertinents. Un nouveau facteur analysable est par exemple le management de la responsabilité sociétale.

Pour l'instant, les études empiriques sur la contingence de la fonction de contrôleur de gestion présentent des résultats contrastés. Les travaux relatifs à l'impact de l'environnement économique et des progiciels de gestion sur la fonction sont illustratifs de cette situation.

a) L'environnement économique comme déterminant de la fonction de contrôleur de gestion

Kaplan (1984) apparaît comme l'un des premiers à suggérer l'évolution des missions et des outils des contrôleurs de gestion du fait de l'évolution de l'environnement économique. Ainsi selon lui: « *La comptabilité de gestion doit servir les objectifs stratégiques de l'entreprise. Elle ne peut exister en tant que pratique déconnectée, développant ses propres procédures et systèmes de mesure et les appliquant de manière universelle à toutes les entreprises, sans tenir compte de leurs valeurs, objectifs et stratégies propres... Si un système de comptabilité de gestion veut servir les dirigeants des divisions et ceux de la direction générale, il doit soutenir les objectifs organisationnels et ne pas se focaliser sur une obscure mesure de profits, parce que celle-ci était utile à DuPont, General Motors et General Electric, lorsque ces entreprises se sont formées au début du siècle... A ce niveau, un choix fondamental doit être fait. Les contrôleurs de gestion pourraient sentir que leur champ de compétence propre est associé à la mesure, la collecte, l'agrégation et la communication d'information financière. Cela constitue en soit une noble mission. Cependant, elle ne contribuera pas de*

manière décisive au succès de l'entreprise, et si les dirigeants mettent trop l'accent sur la direction par les nombres financiers, cela pourrait affaiblir la viabilité à long terme de l'organisation... L'option qui consiste à inclure des indicateurs non financiers dans le système de planification et de contrôle de l'entreprise, sera moins familière, plus incertaine et en conséquence moins confortable pour les contrôleurs de gestion. Cela nécessitera d'eux de comprendre les facteurs qui sont les plus importants pour le succès à long terme de l'entreprise... Les mesures financières continueront d'être collectées et reportées, sans pour autant continuer d'être les indicateurs clés sur la base desquels les dirigeants et les divisions sont évalués. » Kaplan (1984, p. 414-415)

Pour Kaplan, dans un environnement économique de plus en plus complexe, les contrôleurs de gestion doivent évoluer dans leurs missions, mobiliser davantage d'indicateurs non financiers et être plus impliqués dans l'aide à la décision.

Ce discours théorique est renforcé par la contribution de Cooper (1996). Pour lui, dans un environnement économique nouveau, les nouveaux outils de gestion des coûts impliquent des adaptations dans les organisations. Pour répondre aux défis économiques, les organisations doivent actualiser leurs systèmes de gestion des coûts, décentraliser la collecte des données du contrôle de gestion, impliquer tous les acteurs dans la gestion des coûts au-delà des contrôleurs de gestion. Ces modifications organisationnelles suggèrent une évolution de la fonction de contrôleur de gestion.

En synthèse, pour Cooper (1996, p. 40-41) : *« L'importance croissante de la gestion des coûts change de manière significative la pratique du contrôle de gestion. Ces changements sont à la fois subtils et profonds. Le besoin de contrôleurs de gestion va diminuer, alors que le besoin du contrôle de gestion va augmenter. Ce résultat apparemment contradictoire traduit l'attribution des tâches associées au contrôle de gestion aux acteurs opérationnels. Les contrôleurs de gestion qui survivront à cette transition devront être des membres importants, hautement qualifiés, de l'équipe managériale. Pour survivre, ils doivent développer des compétences en conception et mise en place de systèmes, en gestion du changement, en stratégie, et doivent être bien informés en matière de gestion des coûts et de contrôle de gestion. C'est cet ensemble de compétences qui leur permettra de jouer le rôle important associé au contrôle de gestion moderne. Les contrôleurs de gestion qui ne développent pas les bonnes compétences, devront développer l'expertise fonctionnelle qui leur permettra d'accéder à d'autres services fonctionnels dans l'entreprise ou risquent d'eux-mêmes d'arrêter leur carrière. »*

Selon lui, les mutations économiques risquent donc d'entraîner à terme la disparition de la fonction de contrôleur de gestion. Dès lors pour les contrôleurs une seule alternative, s'adapter ou disparaître.

Cette perspective d'une nécessaire évolution de la fonction de contrôleur de gestion pour une meilleure adéquation avec les nouveaux enjeux économiques se retrouve aussi dans l'analyse de Lorino (1996). Dans la même logique, pour Hope et Fraser (1997) les contrôleurs de gestion doivent abandonner leur outil traditionnel « le budget », et déployer une gestion sans budget plus conforme au nouvel environnement économique.

Toutefois, les études empiriques réalisées n'apportent pas de réponse claire concernant l'effectivité de ce déterminant.

Pour certains auteurs, suite à l'évolution de l'environnement économique, les contrôleurs de gestion se sont effectivement adaptés en étant plus impliqués dans la prise de décision et en utilisant plus d'indicateurs non financiers (Garg et al., 2003 ; Granlund & Lukka, 1998 ; Jarvenpaa, 2007 ; Siegel & Sorensen, 1999 ; Siegel & Kulesza, 1996 ; Vaivio, 2004 ; Zoni & Merchant, 2007).

D'autres auteurs constatent au contraire une faible utilisation par les contrôleurs des outils de gestion stratégique des coûts (Drury et Tayles, 1995 ; Ezzamel et al., 1997 ; Guilding et al., 2000 ; Burns et Yazdifar, 2001 ; Yazdifar et Tsamenyi, 2005 ; Byrne et Pierce, 2007 ; Damitio et Schmidgall, 2007 ; Clinton et White, 2012), de la gestion sans budget (Jordan, 1998 ; Libby et Lindsay, 2010), des indicateurs non financiers (Ahrens, 1997 ; Ahrens et Chapman, 2000 ; Bollecker, 2001), et leur maintien sur des missions d'évaluation et de *reporting* financier (Lambert et Morales, 2009 ; 2013 ; Lambert et Sponem, 2009 ; 2012). D'après ces travaux, l'évolution de l'environnement économique n'a, semble-t-il, pas eu les effets escomptés sur les outils et les missions des contrôleurs de gestion.

Malgré les études réalisées, l'effet de l'évolution de l'environnement économique sur la fonction de contrôleur de gestion reste donc difficile à évaluer.

Toutefois, dans le commentaire d'une étude sur l'état des pratiques dans la fonction contrôle de gestion, Lorino (2009, p. 30-31) suggère le constat suivant : « *Un message clé, repris en conclusion, ressort de l'étude : « moins de chiffres et plus d'analyse », ce qui va de pair avec le « renforcement de l'appui à la direction générale et au manager opérationnel, simplification, standardisation, recentrage sur la valeur ajoutée, polyvalence du contrôleur, animation de filière renforcée, recrutement de profils plus métier, plus d'hommes (sic)*

d'expérience ». Ce message clé a un vague parfum de « déjà vu, déjà entendu » : c'est grosso modo, celui que martèlent depuis vingt ans les animateurs de la filière professionnelle, d'une part, nombre d'enseignants-chercheurs du domaine, d'autre part. Or, la partie descriptive de l'étude nous montre que les évolutions réelles sont loin de confirmer cette vision : le bloc « reporting-clôture-construction de la prévision budgétaire », domaine du chiffre, continue à représenter 59% du temps des contrôleurs, alors que le bloc « conseil de la DG-réalisation d'études-suivi des risques » n'en représente toujours que 28%... On pourrait tirer [...] la conclusion déprimante qu'il n'y a rien de nouveau sous le soleil : plus le discours sur le contrôle de gestion mettrait en avant les missions de soutien au management et l'analyse de la performance, plus il se recentrerait dans les faits sur son pré carré historique : le chiffre... »

Malgré les limites des recherches sur le sujet, c'est-à-dire qu'elles restent pour la plupart assez descriptives et insuffisamment causales, l'analyse de Lorino (2009) exprime le sentiment d'un impact relativement faible de la complexification de l'environnement économique sur les caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion.

Un autre facteur qui a fait l'objet de nombreux travaux empiriques est la mise en place des progiciels de gestion intégrés.

b) La mise en place des systèmes d'information comme déterminant de la fonction de contrôleur de gestion

Les questionnements autour de l'impact des progiciels de gestion sur le contrôle de gestion et la fonction de contrôleur de gestion ont pris de l'importance dans les années 2000, faisant ainsi l'objet d'un numéro thématique de l'*European Accounting Review* en 2003.

Dans l'une des premières contributions sur le sujet, Granlund & Malmi (2002, p. 301) expriment les interrogations théoriques qui fondent ces recherches : « *Il y a un vif débat autour de l'élargissement du rôle du contrôleur de gestion, du « comptage de haricots » vers une action en faveur du changement orienté business... Les questions pertinentes dans ce contexte incluent les suivantes : le nouveau système permet-il d'avoir plus de temps pour des analyses et allège-t-il le fardeau du reporting ordinaire ? Un système d'information intégré améliore-t-il la communication transversale au sein de l'organisation et les processus en général ? Le nouveau système impacte-t-il l'organisation de la fonction de contrôle de gestion et l'autonomie des contrôleurs ?* »

Les résultats de leur étude par entretiens suggèrent que l'effet des progiciels n'est pas le même selon les organisations. Dans certains cas les contrôleurs sont juste associés aux problématiques comptables, alors que dans d'autres ils sont associés à des processus plus transversaux et sont au cœur de la sélection des systèmes intégrés de gestion. Dans toutes les organisations, les responsables du contrôle de gestion sont en charge de la formation de leurs collaborateurs aux modules comptables, et dans certaines ils sont chargés de former aux modules non comptables. L'évolution du rôle des contrôleurs de gestion vers plus d'aide à la décision, du fait du progiciel, n'a été observée que dans la moitié des cas. Sur le plan organisationnel, la mise en œuvre du progiciel n'a entraîné que peu de modifications au niveau de la fonction « contrôle de gestion ». La structuration hiérarchique au niveau de la fonction n'a pas été impactée par la mise en place du progiciel. Enfin, cette étude souligne que l'automatisation des tâches associée au progiciel a impliqué une réduction de l'effectif des contrôleurs de gestion.

En synthèse, d'après cette étude l'effet de la mise en place d'un progiciel intégré de gestion sur la fonction de contrôleur de gestion est relativement faible.

Dans une autre étude, Davis et Albright (2000) constatent un effet fort de la mise en place du progiciel sur la fonction de contrôleur de gestion. Dans les études de cas proposées, les contrôleurs de gestion sont plus impliqués dans des missions d'aide à la décision suite à la mise en place du progiciel de gestion. Caglio (2003) et Scapens & Jazayeri (2003) suggèrent à travers leurs études de cas une évolution des missions des contrôleurs de gestion du fait de la mise en place des progiciels de gestion.

Pour Meyssonier et Pourtier (2006), la complexité de la mise en œuvre des progiciels de gestion exige d'analyser ce lien de contingence de manière plus précise. Pour eux, « ... *si les ERP constituent un cadre technique innovant et conceptuellement remarquable pouvant favoriser une évolution significative du contrôle de gestion, la réalité reste nettement plus nuancée.* » (Meyssonier et Pourtier 2006, p. 47). Sur la base de leurs études de cas, ils proposent l'analyse suivante (p. 55-56) : « *Ces observations, somme toute sans grandes surprises, montrent que le contrôle de gestion reste une fonction importante mais non prioritaire dans la plupart des projets d'intégration. Il ne bénéficie que de manière très nuancée des apports potentiels des systèmes intégrés. Les tâches habituelles de la fonction évoluent peu. Ainsi, l'ERP a consolidé l'existant, les acteurs s'accordent sur une amélioration de forme (automatisation, rapidité d'obtention des informations, finesse du découpage) mais*

pas de fond... Pour autant, nous n'avons pas pu quantifier les changements intervenant dans les tâches du contrôleur... »

Ainsi, d'après cette étude, les progiciels de gestion intégrée n'ont impacté que de manière faible la fonction de contrôleur de gestion. Pour ces chercheurs, *« il apparaît que la mise en place des ERP ne joue pas un rôle décisif dans l'évolution de la fonction du contrôleur de gestion. Le contrôle de gestion n'est fondamentalement transformé ni dans son appareillage conceptuel, ni dans son dispositif organisationnel. »* (Meyssonnier et Pourtier 2006, p. 62).

Toutefois, comme les précédentes, cette étude descriptive est fondée sur des études de cas et ne propose pas de mesure du lien statistique potentiel entre la mise en place du progiciel et les caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion. Cela limite la vérifiabilité des résultats obtenus, ainsi que les possibilités de généralisation et de comparaison des dits résultats. Il reste donc assez malaisé d'établir une conclusion sur la réalité et la nature de l'impact des nouveaux systèmes d'information sur la fonction de contrôleur de gestion. Dans une étude quantitative par questionnaire (62 réponses), (Sangster et al., 2009) suggèrent que le succès ou l'échec de la mise en place du progiciel jouent un rôle médiateur sur l'impact des progiciels sur les missions des contrôleurs de gestion.

Conclusion de la section 1 : Une théorie de la contingence de la fonction de contrôleur de gestion toujours en émergence

La synthèse théorique de Lambert (2005) présente de manière explicite des facteurs de contingence de la fonction de contrôleur de gestion et leurs effets. Cela contribue à l'amorce d'une théorie de la contingence de la fonction de contrôleur de gestion. Cette approche théorique apparaît comme un enrichissement de la théorie fonctionnaliste du contrôleur de gestion. Toutefois, cette analyse théorique reste associée à peu de travaux empiriques testant l'effectivité de ces facteurs. D'après Caron, Boisvert, & Mersereau (2011, p. 129): *« Parmi les facteurs contextuels les plus étudiés, nous retrouvons la structure de propriété de l'entreprise (dépendante ou indépendante) (Yazdifar et Tsamenyi 2005, Byrne et Pierce 2007), les systèmes d'information (Caglio 2003, Scapens et Jazayeri 2003), la structure de la fonction finance (Emsley 2005, Burns et Baldvinsdottir 2005), la place de l'expertise financière dans les opérations de l'entreprise, sa stratégie et les compétences de ses gestionnaires (Zoni et Merchant 2007), la globalisation/internationalisation (Burns et*

Baldvinsdottir 2005, Granlund et Lukka 1998) et les innovations (Ezzamel, Lilley et Willmott 1997) dans les pratiques comptables. ».

Par ailleurs, deux facteurs de contingence ont particulièrement été étudiés : l'environnement économique et les progiciels de gestion. Les résultats de ces travaux sont contradictoires, et il reste difficile d'en tirer des conclusions définitives. Les travaux théoriques et empiriques ainsi présentés soulignent la nécessité d'études plus rigoureuses pour l'émergence d'une théorie fiable de la contingence de la fonction de contrôleur de gestion.

Par ailleurs, concernant la question de recherche posée dans cette thèse, en adoptant la même logique théorique il semble possible de proposer un discours sur l'influence du management de la responsabilité sociétale sur les caractéristiques instrumentales et organisationnelles de la fonction de contrôleur. C'est le choix qui est fait dans cette recherche.

C'est donc conformément à ce choix théorique, dans la continuité des travaux sur la contingence de la fonction de contrôleur de gestion, que nous analysons théoriquement dans la section suivante l'influence du management de la responsabilité sociétale sur les caractéristiques instrumentales et organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion.

Section 2. Le management de la responsabilité sociale : un nouveau facteur de contingence de la fonction de contrôleur de gestion ?

Au-delà des différents déterminants analysés par la littérature, l'objectif est d'analyser ici l'influence d'un nouveau facteur : le management de la responsabilité sociale.

Avant de proposer une analyse théorique relative à l'influence de ce facteur, nous caractérisons dans un premier temps le concept de « management de la responsabilité sociale ».

2.1 Les caractéristiques du management de la responsabilité sociale

Résumé: Qu'est-ce que le management de la responsabilité sociale ?

Il ressort de la littérature que le management de la responsabilité sociale est intimement associé aux enjeux du développement durable. Il est relatif à tous les dispositifs, à toutes les démarches, qui permettent à l'organisation de satisfaire ses parties prenantes. Il est plus spécifiquement lié à toutes les démarches permettant à l'organisation de répondre aux enjeux économiques, environnementaux, sociaux. D'un point de vue idéal, le management de la responsabilité sociale implique la satisfaction simultanée de tous ces enjeux sociétaux. Plusieurs approches et outils peuvent être directement associés au management de la responsabilité sociale.

Dans « management de la responsabilité sociale » nous trouvons deux concepts : « management » et « responsabilité sociale ».

Il est admis aujourd'hui de faire correspondre le concept de « management » et celui d'« administration » tel que défini par Fayol en 1916. D'ailleurs, dans la traduction du texte de Fayol proposée en 1949, le terme « administration » a été remplacé par celui de « management » (Bouquin, 2007). Sur ces bases, nous nous référons ici à la définition que Fayol (1916) donne du management, à savoir que le management c'est la planification, l'organisation, la coordination, le commandement, le contrôle. Nous proposons de définir le « management de la responsabilité sociale » comme l'ensemble des dispositifs et actions

permettant de planifier, organiser, coordonner, évaluer la responsabilité sociétale des entreprises et des organisations.

Au-delà du concept de « management », deux concepts semblent au cœur de la notion de management de la responsabilité sociétale : le développement durable et la responsabilité sociétale des entreprises. En effet, selon Helfrich (2010, p. 55-56) : « Depuis quelques années, le champ de la RSE [responsabilité sociale des entreprises] s'est considérablement élargi. Aujourd'hui on parle de plus en plus de la Responsabilité Sociétale des Organisations, les mots « Sociétale » et « Organisations » étant plus globaux que « Sociale » et « Entreprises ». Cette évolution récente s'accompagne d'un rapprochement entre la RSE et le Développement Durable, que nous appelons « fusion conceptuelle ». Ainsi, outre le fait que la responsabilité envers le Développement Durable est clairement identifiée dans les discours sur la RSE aujourd'hui, certaines responsabilités plus spécifiques (environnementales, éthiques, financières, etc.) sont en adéquation avec, au minimum, un des trois piliers du Développement Durable... La fusion conceptuelle entre Développement Durable et RSE permet de combiner leurs atouts et de réduire leurs défauts respectifs. Le Développement Durable devient plus applicable avec la RSE. Les pratiques de la RSE, sont autant d'applications pragmatiques qui permettent d'entreprendre des actions concrètes en faveur des piliers du Développement Durable. »

Un rappel historique succinct de l'émergence de ces concepts, de leur diffusion, de leurs sens et de leurs interactions, nous permettra de caractériser les fondements du management de la responsabilité sociétale.

2.1.1 Le développement durable, nouvelle logique économique ?

a) Définition du développement durable

Selon Boisvert & Vivien (2006, p. 43), « lancée depuis le début des années quatre-vingt, la notion de développement durable a connu un succès qui ne s'est pas démenti depuis ».

Ces auteurs montrent que ce concept, traduction de *Sustainable Development*, s'ancre fortement dans des problématiques anciennes, relatives à la capacité du modèle économique capitaliste à gérer de manière adéquate les problèmes sociaux et environnementaux induits par la croissance économique. D'après leur analyse historique, le rapport sur l'état de l'environnement (interactions économie et écologie) de 1950, produit par l'Union Internationale pour la Conservation de la Nature (UICN), représente le premier acte dans la

naissance de ce concept. L'ouvrage intitulé « Halte à la croissance ? », dans lequel le Club de Rome en 1972 dénonce les dangers d'une croissance économique et démographique exponentielle, constitue un deuxième acte fondateur. Enfin, en 1980, l'UICN propose l'expression « *sustainable development* » dans son rapport sur la stratégie mondiale de la conservation de la nature. En 1987, dans le rapport « Notre avenir à tous », la Commission mondiale sur l'environnement et le développement, dite « commission Brundtland », consacre l'expression « *sustainable development* » en la définissant comme un « *développement qui répond aux besoins du présent sans compromettre la capacité des générations futures à répondre aux leurs* ». Ce rapport constitue l'acte de naissance officiel du concept de développement durable, et de nombreux travaux sur le sujet font référence à cette définition de 1987 (Gladwin et al., 1995). En 1992 à Rio de Janeiro, le premier sommet de la terre est l'occasion de lancer la commission des Nations Unies pour le développement durable (Boisvert et Vivien, 2006). Avec cette commission, le monde découvre aussi l'Agenda 21 ou Action 21 présenté comme la feuille de route pour la mise en œuvre des objectifs associés au développement durable.

L'analyse de Gladwin et al. (1995) montre qu'au-delà de la définition de la commission Brundtland, de nombreuses autres ont été proposées par la littérature. Elles associent le développement durable à la maximisation simultanée des objectifs écologiques, économiques et sociétaux ; à l'amélioration de la qualité de vie par la préservation des écosystèmes ; à la réalisation des activités humaines en tenant compte des contraintes environnementales ; à la préservation des équilibres physiques et sociétaux ; au respect et à l'utilisation prudente de toutes les ressources (humaines, naturelles, sociales, culturelles, scientifiques...).

Gladwin et al. (1995, p. 878), en synthétisant ces différentes approches, suggèrent que le développement durable est un processus de développement humain, dans une approche inclusive, connectée, équitable, prudente et sécurisée. L'inclusivité est relative à un développement dans le temps et l'espace. La connectivité traduit l'interdépendance entre les enjeux écologiques, sociétaux et économiques. L'équité fait référence à une justice inter, intra-générationnelle et inter-espèce. La prudence caractérise les obligations de précaution sur les plans technologique, scientifique et politique. La sécurité invoque la nécessaire protection contre les catastrophes. Pour eux, le développement est dès lors non durable (*non soutenable*) lorsqu'il implique de l'exclusion, de la déconnection, de l'injustice, de l'imprudence et de l'insécurité.

L'analyse de Sautereau-Moquet (2008, p. 103-104) illustre aussi quelques caractéristiques du concept de développement durable. Pour Sautereau-Moquet, le développement durable est associé à une éthique de l'équité ; suppose le dépassement de la seule croissance économique ; met en avant la protection de l'environnement ; se soucie de l'équilibre entre le présent et le futur ; a une nature participative et mondiale.

b) Les paradigmes du développement durable

Au-delà de ces éléments descriptifs qui traduisent la complexité du concept, Gladwin et al. (1995) suggèrent l'existence de deux paradigmes en matière de développement durable : l'approche « techno-centrée » ou approche faible et l'approche « éco-centrée » ou approche forte.

L'approche « techno-centrée » du développement durable est présentée comme la plus répandue et trouve ses racines dans la révolution industrielle du 17^{ème} siècle, ainsi que dans les logiques économiques et sociales libérales. D'après cette vision, la nature a une valeur instrumentale et monétaire. Elle doit être utilisée au profit des besoins humains. La croissance économique et l'innovation technologique sont au cœur de cette perspective. Les générations actuelles ont pour seule obligation de léguer aux générations futures un stock de capital équivalent à celui dont elles ont bénéficié. La gestion optimale des ressources naturelles passe par une approche économique libérale avec une intervention minimale de l'Etat. La globalisation des économies et la libre circulation des capitaux sont sensées améliorer le bien-être général.

En analysant la logique « techno-centrée » à la lumière des critères proposés pour le développement durable (inclusivité, connectivité, équité, prudence, sécurité), Gladwin et al. (1995) soulignent quelques limites de cette approche. Ainsi pour eux, cette approche n'est pas suffisamment inclusive. La prédominance du concept de marché dans la répartition des richesses conduit à négliger l'irréversibilité de certaines dégradations de la nature, ainsi que les intérêts de segments de population généralement marginalisés. Le « techno-centrisme », par ses hypothèses réductionnistes, ne peut approcher de manière adéquate les interactions et connectivités qui sont au cœur du développement durable. Concernant l'équité, diverses analyses suggèrent que l'approche « techno-centrée » ne peut que maintenir pauvreté, sous-développement et disparités sociales. Enfin, le « techno-centrisme » est critiqué pour l'imprudence qui peut le caractériser, ainsi que pour ses effets néfastes tant sur le plan environnemental que social.

L'approche « éco-centrée » du développement durable puise, selon Gladwin et al. (1995), ses fondements dans les philosophies orientales marquées par un profond respect de la nature, un rejet de la domination de l'homme sur la nature, et une volonté de préservation des écosystèmes. Une telle approche transparaît dans les discours et actions des défenseurs des droits des animaux, des éco-féministes, des promoteurs de l'agriculture biologique, des activistes environnementaux (Gladwin et al. 1995). Ici, la terre est perçue comme vivante, active, sensible et sacrée. L'hypothèse anthropocentrique où l'homme occupe une place privilégiée dans la nature est rejetée. L'homme est sensé prélever dans la nature les éléments indispensables à sa survie sans plus. Le crédo ici est la préservation des équilibres naturels. D'après cette approche, la croissance économique classique conduit à un appauvrissement de l'humanité et de la nature, et non à un enrichissement. L'objectif est de réduire la consommation globale d'énergie et de promouvoir de modes de vie moins néfastes envers la nature. Les décisions ici sont prises de manière collective et ne sont pas soumises aux jeux du marché.

Gladwin et al. (1995) soulignent quelques faiblesses de cette logique, à la lumière de leurs critères du développement durable. Concernant l'inclusivité, l'« éco-centrisme » peine à reconnaître la nécessité pour l'homme de maîtriser un temps soit peu l'environnement dans lequel il évolue. L'« éco-centrisme », en mettant l'accent sur la durabilité environnementale, peine à analyser, à traiter, les enjeux sociaux et économiques associés. Concernant l'équité, de nombreuses questions restent sans réponse au sujet de la répartition des droits entre humains et non humains. Enfin, l'approche éco-centrée reste assez vague sur la manière d'atteindre la durabilité environnementale dans des conditions de prudence et de sécurité.

Dans une tentative d'intégration de ces deux perspectives, en vue d'aller au-delà de leurs limites respectives, Gladwin et al. (1995) proposent ce qu'ils nomment *sustaincentric paradigm* ou approche « durable ».

Dans cette approche, la terre est présentée comme la maison de l'humanité. Comme telle, elle doit être maintenue propre, bien gérée pour la survie et le bien-être de l'humanité. Les activités humaines ne doivent pas entraîner des conséquences irréversibles sur la nature. La consommation des ressources renouvelables ne doit pas excéder le taux de renouvellement. Un effort doit être fait pour stabiliser les populations et le niveau de consommation dans les pays développés doit être réduit dans le but de garantir l'intégrité des systèmes naturels et sociaux. L'hypothèse d'une économie verte et équitable est défendue par cette approche. Elle

appelle à une remise en cause des inégalités écologiques, économiques et sociales associées au commerce international. Selon cette logique, certains éléments naturels restent inestimables et doivent absolument être préservés.

c) L'institutionnalisation du développement durable

Ces différentes approches du développement durable montrent comment il s'ancre dans des préoccupations relatives aux impacts négatifs des activités économiques sur la nature. Au lieu de caractériser une réalité préexistante, le développement durable traduit plutôt une situation idéale où prospérité économique, préservation de la nature, répartition inter et intra-générationnelle des richesses, seraient dans un équilibre harmonieux.

Ce concept de développement durable semble porteur d'une certaine philosophie, diffusée par les institutions qui en ont fait la promotion (Union Internationale pour la Conservation de la Nature, Club de Rome, Commission mondiale sur l'environnement et le développement...).

En 2000, le sommet du millénaire, à New York, fait le point sur l'avancement des travaux engagés à Copenhague en 1995 sur le sujet et adopte la déclaration du millénaire. Dans cette déclaration sont réaffirmés les « Objectifs internationaux pour le développement » (OID). Dans la même dynamique, le secrétaire général de l'ONU d'alors, Koffi Annan, a lancé en 2000 l'initiative internationale *Global Compact* (Pacte Mondial) dont l'objectif est de concrétiser le développement durable. En effet, cette initiative énonce dix principes de fonctionnement tirés de la déclaration universelle des droits de l'homme, de la déclaration de l'organisation internationale du travail relative aux principes et droits fondamentaux du travail, de la déclaration de Rio sur l'environnement et le développement, de la convention des Nations Unies contre la corruption.

Dès 2001, l'Union Européenne contribue aussi à la diffusion de la philosophie du développement durable à travers sa stratégie en faveur du développement durable (stratégie de Göteborg), définie par la communication de la « commission Développement Durable en Europe pour un monde meilleur »⁷. Cette stratégie a été révisée en 2005⁸, et s'est traduite par l'adoption d'une « nouvelle stratégie de l'UE en faveur du développement durable » par le conseil de l'Union Européenne en Juin 2006. Cette stratégie définit des objectifs associés à :

⁷ <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/ALL/?jsessionid=040TTPTFJ30P73FTHDcYDsnQHS6nzwCXF0z7MCQyj12q2kyQnjs0!624288393?uri=C ELEX:52001DC0264>

⁸ http://europa.eu/legislation_summaries/environment/sustainable_development/l28117_fr.htm

la protection de l'environnement, l'équité sociale, la prospérité économique, la responsabilité internationale de l'Union.

Dans cette dynamique d'institutionnalisation du développement durable sous l'égide entre autres de l'ONU et de l'Union Européenne, la France a défini en 2003 une stratégie nationale de Développement Durable (SNDD). Elle visait à concrétiser les engagements pris lors du sommet de Rio en 1992 et réaffirmés à Johannesburg en 2002. L'objectif était aussi d'intégrer dans les politiques nationales la stratégie européenne de développement durable adoptée par les chefs d'Etats en 2001⁹. La France a affirmé ses engagements en faveur de l'environnement à travers l'adossement de la charte de l'environnement à la constitution en 2005. Le Grenelle de l'environnement a été organisé en 2007 pour définir les actions devant permettre un développement durable en France. Suite aux consultations, les lois Grenelle 1 du 3 Août 2009 et Grenelle 2 du 12 Juillet 2010 formalisent des engagements issus des consultations. La loi Grenelle 1 est une loi programmatique qui énonce les objectifs de l'Etat français en matière de développement durable. Elle souligne surtout l'exemplarité à terme des organisations publiques en matière environnementale. La loi Grenelle 2 décline de manière plus précise les engagements associés à la précédente. Par exemple dans le volet gouvernance écologique, elle établit pour certaines entreprises l'obligation de présenter un bilan environnemental et social soumis à vérification par un organisme tiers (cf. Décret n° 2012-557 du 24 avril 2012 relatif aux obligations de transparence des entreprises en matière sociale et environnementale). Enfin, la France a actualisé entre 2010-2013 sa stratégie nationale de développement durable.

Cependant, les efforts déployés, tant au niveau de la conceptualisation que de l'opérationnalisation, n'ont pas mis fin aux controverses et débats associés au concept de développement durable.

d) Les controverses associées au développement durable

Pour Doyle (1998), le développement durable et sa bible, l'agenda 21, furent de redoutables moyens pour neutraliser les ardeurs du mouvement environnementaliste. En effet, bien qu'il existe de nombreuses définitions du concept, une lecture favorable aux intérêts des entreprises et des nations industrialisées a largement été diffusée. Cette approche, loin d'accorder la priorité aux enjeux environnementaux, vise avant tout l'incorporation des actifs environnementaux dans le système économique pour assurer la pérennité du dit système. Le

⁹<http://www.developpement-durable.gouv.fr/Les-engagements-internationaux-de,12959.html>

discours dominant sur le développement durable soutient l'idée que la croissance économique est nécessaire à la protection de l'environnement. Dans ce discours, la croissance doit donc rester prioritaire (Doyle 1998, p. 774). L'un des arguments mobilisés est qu'il n'existe pas de conflit entre enjeux environnementaux et économiques, et que les meilleures pratiques environnementales conduisent à de meilleurs résultats économiques. Le discours sur le développement durable a conduit à la minoration de celui appelant à limiter la croissance, mettant en avant via l'agenda 21, qu'une efficacité et une efficacité productives accrues permettraient de surmonter les limites physiques de la planète. Doyle dénonce aussi les limites associées aux dispositifs opérationnalisant le développement durable : nature symbolique, déni des relations de pouvoir entre les acteurs du dispositif, minoration des enjeux écologiques et approche instrumentale de la nature. Autre élément, les liens postulés entre pauvreté et dégradation de l'environnement, qui fondent certains discours sur le développement durable, échouent selon l'auteur dans l'évaluation des coûts de l'industrialisation et de l'hyperconsommation des pays les plus riches. Enfin, pour Doyle, le développement durable contribue à la diffusion de l'idéologie néolibérale, puisqu'en fin de compte l'objectif visé c'est l'émergence d'économies de marché vertes, où les entreprises sont les plus à même de résoudre les problèmes environnementaux.

Selon Banerjee, (2003), le développement durable ne marque pas une rupture théorique et reste marqué par la logique économique néoclassique. Pour lui, bien que les mécanismes de marché soient adaptés pour la détermination des prix, ils sont absolument incapables de refléter certains coûts environnementaux et sociétaux importants. Une autre limite soulignée par Banerjee (2003) est liée à la définition du concept et à son opérationnalisation. En effet il existe selon lui plus d'une centaine de définitions. Celle de Brundtland communément mobilisée est d'après lui trop large et source de conflits entre les chercheurs concernant son opérationnalisation et sa mesure. D'après lui, la définition de Brundtland n'en est pas une. Il s'agit plutôt d'un slogan, d'une conviction. Enfin, le concept de développement durable ne rend pas compte des déséquilibres et conflits de pouvoir au sein des institutions chargées des négociations sur les enjeux environnementaux et sociétaux.

Autre élément de débat selon Banerjee, la logique du développement durable bien qu'entraînant un « verdissement » de l'industrie dans les pays développés a, dans de nombreux cas, contribué à la mise en place de technologies polluantes dans les pays en voie de développement.

Les éléments de critique ainsi présentés par Doyle (1998), puis Banerjee (2003), ont été réaffirmés par les différentes contributions d'un numéro spécial de la revue *Sustainable Development* en 2005. D'après Redclift (2005), tant les associations internationales militant pour une meilleure répartition des richesses que celles locales, ou les entreprises multinationales, ont recours aujourd'hui au concept de développement durable pour justifier leurs actions. Cela sans qu'on ne puisse bien souvent savoir si leurs discours sont opposés ou complémentaires. Redclift revient en détail sur les ambiguïtés associées à la définition de Brundtland. Comment caractériser les besoins de générations futures ? Existe-t-il un contenu universellement accepté des besoins des générations actuelles ? Comment tient-on compte des divergences concernant les dits besoins ? Il mentionne aussi les interrogations et débats associés à ce qui doit être rendu durable : le stock de capital, le niveau de production ou de consommation ?

Pour Fleming, Roberts, & Garsten (2013), l'échec du sommet Rio+20 relatif au développement durable est l'illustration des ambiguïtés et incohérences qui continuent de caractériser la notion de développement durable.

Ainsi, même s'il existe des définitions et des dispositifs clairement associés au concept de développement durable, ce concept fait l'objet de nombreuses critiques. Dans le cadre de la caractérisation du management de la responsabilité sociétale, nous fondons notre analyse théorique sur les caractéristiques du développement durable telles que proposées par les nations unies et l'union européenne.

Avec le développement durable, l'autre concept au cœur du management de la responsabilité sociétale est celui de responsabilité sociétale des organisations.

2.1.2 La responsabilité sociétale des organisations : un concept en émergence depuis le début du 20ème siècle

a) L'émergence du concept de responsabilité sociétale des organisations

D'après Capron & Quairel-Lanoizelée (2010, p. 19) : « ... *il n'y a donc pas de consensus sur la RSE [Responsabilité Sociale des Entreprises], mais souvent une illusion de consensus. Il ne peut exister de définition unique et courante, compte tenu de la nature et de la diversité des acteurs concernés...* ». Cette analyse donne une idée de la confusion et l'ambiguïté autour d'un concept qui a néanmoins connu une forte diffusion dans la littérature en management ces dernières années (Fleming et al., 2013).

D'après Acquier & Aggeri (2008), le concept de responsabilité sociale ou sociétale (Helfrich 2010) des entreprises trouve son origine dans celui de *corporate social responsibility* (CSR) qui a émergé aux Etats-Unis au milieu du 20^{ème} siècle (Carroll, 1999 ; Frederick, 1994 ; Garriga & Melé, 2004).

Le débat est marqué à l'origine par les questions de déontologie du dirigeant d'entreprise et par le rôle sociétal de la grande entreprise naissante. Pour Frederick (1994), auteur dès 1978 d'une des premières analyses historiques sur la responsabilité sociétale des entreprises, même si on observe des débats autour de ce concept depuis 1913, c'est à partir des années 1950 qu'il va faire l'objet de nombreux développements. Frederick nomme ce premier courant de pensée CSR₁. L'idée fondamentale associée à la responsabilité sociétale est que les entreprises doivent contribuer à l'émergence d'une meilleure société (Frederick, 1994, p. 151). Les justifications associées à cette logique sont :

- la puissance économique, sociale, politique des entreprises, qui seules peuvent résoudre certains problèmes sociétaux ;
- la peur de la régulation ;
- les apports en terme de légitimité ;
- le besoin d'organisations puissantes qui réconcilient les attentes contradictoires de la société ;
- le contrat social implicite qui lie les entreprises et la société.

Néanmoins, dès l'origine, un ensemble d'ambiguïtés et de questionnements entourent le concept « CSR₁ ». Frederick en mentionne quatre. Ils sont relatifs au contenu opérationnel de la responsabilité sociétale, à la nature des dispositifs institutionnels contribuant à sa mise en œuvre, à l'équilibre entre les enjeux économiques et sociétaux, et enfin aux fondements éthiques du discours sur la responsabilité sociétale.

Les années 1970 vont voir émerger un ensemble de travaux qui s'éloignent des questions philosophiques posées jusque-là sur la responsabilité sociétale (pourquoi ? pour qui ? selon quels principes éthiques ?) pour s'attacher à des considérations plus pragmatiques relatives à la manière, aux moyens, aux effets, aux contraintes opérationnelles associées (Acquier et Aggeri, 2008 ; Carroll, 1999 ; Frederick, 1994). Frederick nomme ce courant *corporate social responsiveness* ou CSR₂. Ce courant, au-delà des débats autour de la responsabilité sociétale, vise à proposer une approche managériale qui met en évidence la contribution des entreprises

au bien-être de la société. A cette époque émerge aussi le concept de *corporate social performance* CSP (Carroll, 1979, 1999 ; Sethi, 1975) qui traduit le même idéal que la CSR₂, même si Frederick (1998) les considère comme deux concepts distincts. Il vise à traduire le comportement d'une organisation qui contribue aux enjeux sociétaux. Dans cette dynamique, de nombreux travaux notamment ceux de Ackerman et Bauer à *Harvard Business School* (Carroll, 1999 ; Frederick, 1994) proposent aux entreprises des dispositifs pour répondre aux enjeux de la responsabilité sociétale. A cette époque apparaissent les premiers dispositifs associés de manière explicite au management de la responsabilité sociétale. Il s'agit donc de dispositifs qui permettent à l'organisation de planifier, organiser, coordonner, évaluer sa contribution au bien-être de la société.

Le modèle de Carroll (1979), l'un des premiers à faire le lien entre CSR₁ et CSR₂ ou entre CSR et CSP, définit quatre principales responsabilités pour les entreprises. Elles sont économiques, légales, éthiques et discrétionnaires. Ici, l'économique reste la raison d'être de l'entreprise. Pour Carroll, une entreprise doit avant tout produire des biens et services et les vendre pour réaliser un profit. La responsabilité légale est la nécessité pour l'entreprise de respecter la loi dans l'exécution de ses activités. La responsabilité éthique est présentée comme relative aux sollicitations sociétales qui vont au-delà de ce qui est requis par la loi. Enfin la responsabilité discrétionnaire est liée aux activités de charité et de philanthropie. Au-delà de la reconnaissance de leurs responsabilités, les entreprises doivent les décliner suivant les grands enjeux de la société (ex : consommation, environnement, discrimination, production de qualité, conditions de travail, satisfaction des actionnaires) et adopter différentes stratégies de réponse (opposition, passivité, adaptation, proaction). Ce sont ces trois dimensions (responsabilités, enjeux sociétaux, stratégies de réponse) qui constituent la CSR₂ ou CSP.

b) Les théories de la responsabilité sociétale

A partir des années 1980, la littérature sur la « CSR » s'est développée d'après Acquier et Aggeri (2008) autour des concepts de *Corporate Social Performance* CSP (Aupperle, Carroll, & Hatfield, 1985 ; Carroll, 1979 ; Wartick & Cochran, 1985 ; Wood, 1991) et de *stakeholders* (parties prenantes) (Donaldson & Preston, 1995 ; Freeman, 1984, 1994, 1999 ; Jones & Wicks, 1999 ; Trevino & Weaver, 1999). Les *stakeholders* sont définis par Freeman comme des groupes ou individus ayant une influence ou qui peuvent être influencés par les objectifs de l'organisation. Dès lors, le discours sur la « CSR » vise la définition formelle soit des

responsabilités, soit des *stakeholders*. Il vise aussi l'adoption et la mise en place des stratégies de réponse permettant de les satisfaire (Donaldson et Preston, 1995).

Toutes ces contributions autour de la responsabilité sociale ou sociétale ont entraîné un foisonnement de concepts, de dispositifs et de théories, renforçant la confusion originelle autour du concept.

A ce propos, Garriga et Melé (2004) identifient quatre courants théoriques traitant de la responsabilité sociétale : les approches théoriques dites instrumentales, où les démarches de responsabilité sociétale sont justifiées par leur contribution à la création de richesse qui reste l'objectif principal des entreprises (Hart, 1995 ; Hillman & Keim, 2001 ; Porter & Kramer, 2002 ; Prahalad & Hammond, 2002); celles politiques qui mettent l'accent sur le pouvoir des entreprises dans la société, ainsi que les droits et devoirs qui en découlent (Davis, 1960, 1973 ; Donaldson & Dunfee, 1999 ; Matten, Crane, & Chapple, 2003 ; Wood & Lodgson, 2002) ; celles intégratives qui justifient la nécessité pour les entreprises de tenir compte des demandes sociétales et proposent des dispositifs adéquats (Carroll, 1979 ; Clarkson, 1995 ; Sethi, 1975 ; Wartick & Cochran, 1985 ; Wood, 1991) ; celles éthiques qui justifient la responsabilité sociétale sur la base d'arguments éthiques (Donaldson & Preston, 1995 ; Freeman, 1994 ; Freeman & Philips, 2002 ; UN, 1999).

Autant de théories associées à la responsabilité sociétale, ont semble-t-il généré de la confusion autour de cette notion. Ce phénomène justifierait, près de 60 ans après les premiers débats, la persistance d'analyses interrogatives (Fleming et al., 2013) et critiques (Banerjee, 2008 ; Shamir, 2004) sur le sujet. Avant de mentionner les débats et controverses autour de la responsabilité sociétale, notons les caractéristiques de sa diffusion en Europe et en France.

c) L'institutionnalisation de la responsabilité sociétale des organisations

Tout d'abord le concept de *corporate social responsibility* CSR a été traduit par responsabilité sociale des entreprises RSE en France (Capron & Quairel-Lanoizelée, 2004, 2010). Cette traduction n'a pas su fédérer les travaux sur cette thématique, notamment du fait du sens de « social » en France, qui traduit plutôt la relation de l'entreprise avec ses salariés. C'est ce qui justifie probablement la profusion de concepts mobilisés dans ce champ de recherche : responsabilité sociétale des entreprises, responsabilité sociale et environnementale, éthique d'entreprise, entreprise citoyenne, entreprise responsable, responsabilité globale des entreprises... (Capron et Quairel-Lanoizelée, 2004). Au-delà des liaisons qui ont pu être

établies avec la tradition du management paternaliste en France (Ballet & De-Bry, 2001), l'essor du concept en Europe a semble-t-il été favorisé par l'initiative du livre vert de la commission européenne intitulé : « Promouvoir un cadre européen pour la responsabilité sociale des entreprises » (Commission Européenne, 2001). Ce livre vert a été produit dans la dynamique de la stratégie Européenne en faveur du développement durable. Il illustre l'association que l'Union Européenne a réalisée entre deux concepts historiquement distincts, la responsabilité sociale des entreprises et le développement durable, à travers la notion d'entreprise responsable : « *Entreprise responsable: concept des Nations Unies reconnaissant que les entreprises ont un rôle à jouer dans l'obtention d'un développement durable et qu'elles peuvent gérer leurs opérations de manière à stimuler la croissance économique et renforcer la compétitivité tout en garantissant la protection de l'environnement et en promouvant leur responsabilité sociale.* » (Commission Européenne 2001, p. 28)

Dans une communication en date du 25 Octobre 2011, intitulée « Responsabilité sociale des entreprises : une nouvelle stratégie de l'UE pour la période 2011-2014 », la commission européenne a actualisé sa définition de la responsabilité sociale. Elle la définit comme « *la responsabilité des entreprises vis-à-vis des effets qu'elles exercent sur une société* » (Commission Européenne 2011, p. 7). Pour la commission, la responsabilité sociale des entreprises est un processus qui vise : « *à optimiser la création d'une communauté de valeurs pour les propriétaires/actionnaires, ainsi que pour les autres parties prenantes et l'ensemble de la société ; à recenser, prévenir et atténuer les effets négatifs potentiels que les entreprises peuvent exercer* » (Commission Européenne 2011, p. 7).

L'approche européenne de la responsabilité sociétale est caractérisée par un élargissement des obligations légales à des initiatives sociales, sociétales et écologiques volontaires. Elle ne remet pas en cause la finalité économique de l'entreprise. D'une certaine manière, les initiatives volontaires sociales, sociétales, et environnementales, sont censées *in fine* contribuer à cette finalité économique. Le concept de « partie prenante » est souvent mobilisé, et fait souvent référence aux bénéficiaires des démarches de responsabilité sociétale. L'argumentaire développé correspond assez bien à celui des théories instrumentales. En effet, la responsabilité sociétale est présentée comme un investissement stratégique.

Cette initiative de la commission européenne, institutionnalisant la responsabilité sociétale des entreprises, traduit aussi la construction politique de ce concept (Ungericht & Hirt, 2010).

Dans la dynamique de l'Union Européenne, la France considère la responsabilité sociétale comme la contribution des organisations aux enjeux du développement durable. C'est dans ce cadre que l'article 116 de la loi « Nouvelles Règlements Economiques » de 2001 prévoit

l'obligation pour les entreprises de publier des informations relatives aux impacts environnementaux et sociaux de leurs activités. L'article 225 de la loi Grenelle 2 (12 Juillet 2010), le décret du 24 Avril 2012 (obligations de transparence des entreprises en matière sociale et environnementale), l'arrêté du 13 Mai 2013 (modalités dans lesquelles l'organisme tiers indépendant conduit sa mission), ont renforcé et précisé les modalités de cette obligation.

d) Les débats associés au concept de responsabilité sociétale

La responsabilité sociétale des entreprises étant souvent présentée comme la traduction au niveau organisationnel des enjeux du développement durable, les débats et critiques associés au développement durable sont aussi transférés à ce concept. Ils sont le plus souvent relatifs au contenu et à l'opérationnalisation du concept, à ses incohérences, à son utilisation comme outil politique et marketing.

Le numéro spécial 2013 de la revue *Organization*, consacré à la critique de la responsabilité sociétale, témoigne de l'actualité des débats. Dans la réflexion introductive, Fleming et al. (2013) font part d'un scepticisme persistant concernant la mise en œuvre de la responsabilité sociétale par les multinationales. D'après ces auteurs, au-delà des discours sur la possibilité de conjuguer de manière harmonieuse objectifs économiques, sociaux et environnementaux, la catastrophe pétrolière du golfe du Mexique en 2010, les scandales comptables et financiers, la prospection et l'exploitation économique de zones sensibles sur le plan environnemental, la dégradation des droits des travailleurs, sont autant d'illustrations des limites du concept.

Concernant la convergence des enjeux environnementaux et économiques, la critique n'est pas nouvelle. Notons les analyses de Newton & Harte (1997), Prasad & Elmes (2005), Hanlon & Fleming (2009).

Newton et Harte (1997) critiquent particulièrement le « techno-centrisme » et le zèle évangélique qui ont caractérisé les développements associant enjeux environnementaux et économiques. Pour eux, l'approche technique adoptée n'explicite pas suffisamment comment les outils réconcilient enjeux économiques et environnementaux parfois opposés. En outre, le discours visant essentiellement à convaincre du bien-fondé de l'environnementalisme, a trop vite associé pratiques environnementales et performances économiques. Cela, en ignorant bien souvent les cas où cette relation n'est pas vérifiée. Pour Prasad et Elmes (2005), les discours dominants sur le management environnemental se fondent sur une approche pragmatique qui ne suggère pas un renversement des priorités économiques et sociales. Ils sont fondés sur une relation « gagnant-gagnant » entre les enjeux environnementaux et

économiques. Relation qui n'est pas si évidente dans les faits. Enfin, pour Hanlon et Fleming (2009) le management de la responsabilité sociétale est fondamentalement associé aujourd'hui à des enjeux de communication et de marketing, plus qu'à la résolution des problèmes sociétaux, environnementaux et économiques. Pour Hanlon et Fleming, les discours sur la responsabilité sociétale constituent un écran de fumée idéologique.

Ces éléments soulignent l'existence d'une critique assez forte du concept de responsabilité sociétale. Toutefois, dans le cadre de ce travail, nous fondons notre analyse théorique sur les caractéristiques de la responsabilité sociétale telles que présentées par l'Union Européenne et les autorités françaises.

Les fondements du management de la responsabilité sociétale ainsi présentés à travers les concepts de développement durable et de responsabilité sociétale, comment ce management se manifeste-t-il concrètement dans les organisations ? Comment ces différentes manifestations peuvent-elles influencer ou déterminer les caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion ?

2.2 Les modalités du management de la responsabilité sociétale et leur influence sur la fonction de contrôleur de gestion

Résumé : Le management de la responsabilité sociétal peut-il influencer les caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion ?

Le management de la responsabilité sociétale peut impacter les caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion selon sa mise en œuvre. L'opposition « management dissocié / management intégré de la responsabilité sociétale » proposée par Capron et Quairel (2006) apparaît comme la plus intéressante pour une analyse théorique. Ainsi, la proximité du management dissocié de la responsabilité sociétale avec le modèle managérial traditionnel suggère une influence non significative de cette approche sur les caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion. Dans une approche dissociée du management de la responsabilité sociétale, le contrôleur de gestion resterait sur ses missions classiques d'évaluation et d'aide à la décision économique. On aurait deux profils classiques de contrôleur de gestion : le contrôleur-évaluateur économique et le contrôleur-intégrateur économique. L'impact est hypothétiquement significatif dans le management intégré de la responsabilité sociétale. On pourrait alors voir émerger deux nouveaux profils : le contrôleur-évaluateur de la responsabilité sociétale et le contrôleur-intégrateur de la responsabilité sociétale.

Comment peut se traduire l'effet du management de la responsabilité sociale sur les caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion ?

Dans une perspective fonctionnaliste, cet effet dépend logiquement de la configuration organisationnelle du management de la responsabilité sociale. Capron et Quairel (2006) distinguent deux configurations organisationnelles possibles pour le management de la responsabilité sociale : le management dissocié et le management intégré. En fonction de ces modalités, il semble possible de voir émerger différents profils de contrôleurs de gestion. Ainsi, les modalités du management de la responsabilité sociale peuvent déterminer les caractéristiques instrumentales et organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion. Cette perspective théorique est développée dans la présente section après une présentation préalable des modalités du management de la responsabilité sociale.

2.2.1 Le management dissocié/intégré de la responsabilité sociale et les outils de gestion associés

a) *Le management intégré et le management dissocié de la responsabilité sociale*

Capron et Quairel (2006) suggèrent l'existence de deux approches en matière de management de la responsabilité sociale : le management dissocié de la responsabilité sociale et le management intégré de la responsabilité sociale.

D'après eux, le management dissocié de la responsabilité sociale trouve ses fondements dans les théories néo-institutionnelles sociologiques (DiMaggio & Powell, 1983 ; Meyer & Rowan, 1977). Ce management suppose une dissociation des différents enjeux de performance. Ces enjeux sont affectés chacun à une fonction organisationnelle spécifique. Ainsi, la fonction ressources humaines prendrait en charge les enjeux sociaux. La fonction « environnement, qualité » prendrait en charge les questions environnementales. La fonction « communication, relations extérieures » serait en charge de diverses actions sociales. La fonction « comptable, contrôle de gestion, finance » serait maintenue dans ses prérogatives en matière économique. L'enjeu est de maintenir une certaine cohérence dans les activités de l'organisation et d'éviter que les parties prenantes perçoivent les contradictions associées aux enjeux de la responsabilité sociale. En effet, *« l'intégration pourrait exacerber les conflits entre les acteurs et rompre l'équilibre qui veut afficher une même importance pour les objectifs économiques, sociaux et environnementaux. Dissocier les mesures de performance*

maintient le mythe de la possibilité de se conformer simultanément à divers intérêts conflictuels en assurant un équilibre entre eux... » (Capron et Quairel, 2006, p. 13).

Dans cette perspective le système de management est caractérisé par la coexistence de plusieurs sous-systèmes d'informations et de *reporting*, portés par des responsables fonctionnels en charge de la satisfaction de diverses parties prenantes (Capron et Quairel 2006, p. 14). Du fait de la dissociation, les démarches de management environnemental et social ne semblent pas modifier la finalité économique des entreprises. Ce pilotage dissocié a été observé notamment par (Epstein, Buhovac, & Yuthas, 2010) dans les organisations suivantes: Nike, Procter & Gamble, The Home Depot, Nissan North America. Les études relatives à l'implication des contrôleurs de gestion illustrent aussi la mise en place d'un management dissocié de la responsabilité sociétale dans les organisations explorées, où des responsables environnementaux sont en charge des questions environnementales (Bebbington et al., 1994 ; Wycherley, 1997 ; Lhodia, 2003 ; Kuasirikun,2005 ; Lafontaine, 2006 ; Fajfrowski, 2011 ; Antheaume, 2013 ; Renaud, 2013).

A l'opposé, l'approche intégrée est fondamentalement marquée par la volonté de traiter simultanément et si possible par les mêmes acteurs les enjeux de performance associés à la responsabilité sociétale. L'équilibre entre les dimensions économiques, sociales, sociétales et environnementales, est clairement posé comme objectif de cette logique. Ici, l'objectif économique n'est plus prédominant. Vu que des objectifs précis semblent difficiles à définir dans cette approche, les entreprises sont sensées mettre en place des dispositifs favorisant l'échange avec les parties prenantes tant internes qu'externes. Au-delà de ses fondements conceptuels qui sont ceux relatifs à la performance sociétale (Carroll, 1979 ; Wartick et Cochran, 1985 ; Wood 1991) et ceux traitant des parties prenantes (Acquier et Aggeri, 2008 ; Donaldson et Preston, 1995), l'instrumentation de l'approche intégrée du management de la responsabilité sociétale reste assez problématique (Capron et Quairel 2006).

Le tableau suivant synthétise les caractéristiques de ces deux approches du management de la responsabilité sociétale.

Eléments caractéristiques	Approche dissociée	Approche intégrée
Epistémologie (Martinet & Reynaud, 2004)	-Rationalité conventionnelle -Abstraction -Simplicité -Lisibilité externe -Standardisation	-Rationalités multiples -Contextualisation -Complexité -Légitimation interne et externe -Singularité
Fondements théoriques	Di Maggio et Powell (1983), Meyer et Rowan (1977)	Théories de la performance sociétale (Carroll 1979, Wartick et Cochran 1985, Wood 1991), théories des parties prenantes (Donaldson et Preston, 1995)
Outils associés	Systèmes d'information et de <i>reporting</i> comptable, systèmes de management et de <i>reporting</i> social, systèmes de management et de <i>reporting</i> environnemental, indicateurs de la GRI, tableau de bord RSE (Capron et Quairel 2006)	Systèmes de contrôle interactif (Capron et Quairel 2006 ; Sautereau-Moquet 2008 ; Essid et Berland 2011)

Tableau 2 Approches dissociée et intégrée du management de la responsabilité sociétale (Capron et Quairel 2006)

Ces deux modalités de management de la responsabilité sociétale ainsi présentées sont opérationnalisées à travers différents outils et dispositifs.

D'après Essid & Berland (2011), « *les recherches traitant du contrôle de la RSE [responsabilité sociale des entreprises] sont apparues il y a une décennie. Cette littérature a cherché initialement à identifier les outils de contrôle de la performance globale mis en place dans les entreprises* ». A ce titre, ils font mention de quelques outils en les associant aux enjeux de la responsabilité sociétale. Comme les enjeux économiques font traditionnellement partie des priorités des entreprises, les dispositifs identifiés comme relevant de la responsabilité sociétale sont surtout liés aux dimensions environnementales et sociales du management de la responsabilité sociétale. Notons aussi les outils qui sont associés simultanément aux enjeux sociaux, environnementaux et économiques.

		Niveaux d'application		
		Planification	Pilotage	Audit et Reporting
Nature	Environnementale	EMAS (Eco Management and Audit Scheme) ISO 14000 Eco-conception		Bilan environnemental EMAS
	Sociale	OHSAS 18000 (Occupational Health and Safety Assessment Series) Norme SA (Social Accountability) 8000		Bilan social
	Globale	Sustainability Balanced Scorecard ISO 26000 Navigateur Skandia AFS (Assurance & Financial Services) AA (AccountAbility) 1000	Sustainability Balanced Scorecard SD (Sustainable Development) 21000 Navigateur Skandia AFS	GRI (Global Reporting Initiative) Bilan sociétal AA 1000 Comptabilité sociétale

Image 14 Outils du management de la responsabilité sociétale (Essid et Berland 2011, p. 62)

b) *Les outils de management et de contrôle de gestion environnemental*

Plusieurs dispositifs normatifs ont été proposés pour planifier et déployer des démarches relatives aux enjeux environnementaux de la responsabilité sociétale. Essid et Berland (2011) identifient la norme *European Eco Management and Audit Scheme* (EMAS) et les normes de la série ISO 14000 pour le management environnemental.

La famille des normes ISO¹⁰ 14000 a été élaborée pour aider les entreprises dans le management de leur responsabilité environnementale. D'après ISO, « *la famille des normes ISO 14000 pour le management environnemental a ainsi été lancée pour servir de boîte à outils pratique permettant d'aider à la mise en œuvre d'actions à l'appui du développement durable* » (ISO, 2009).

Ces dispositifs normatifs recouvrent de nombreux outils de contrôle de gestion environnemental identifiés par Antheaume (2013). Ainsi, l'analyse du cycle de vie est abordée par l'ISO 14040, les tableaux de bord et indicateurs d'impact environnementaux sont traités par l'ISO 14031, la comptabilité des flux physiques par l'ISO 14051.

Un autre dispositif couramment cité en matière de management environnemental est l'*European Eco Management and Audit Scheme* (EMAS). En France, d'après le décret du 24

¹⁰ ISO est une organisation internationale de normalisation chargée de l'élaboration et de publication de normes internationales dans de nombreux domaines d'activités. (cf. <http://www.iso.org/iso/fr/>)

Avril 2012 (art. 1-IV) relatif à la communication environnementale et sociale, les entreprises qui appliquent volontairement la norme EMAS sont dispensées de l'obligation de certification de leurs publications environnementales. Comme l'ISO 14000, l'EMAS est une norme de management environnemental conçue à l'initiative de l'Union Européenne. Le déploiement de l'EMAS suppose aussi la mobilisation d'outils du contrôle de gestion environnemental identifiés par Antheaume (2013).

c) *Les outils de gestion des enjeux sociaux de la responsabilité sociétale*

Essid et Berland (2011) identifient les normes OHSAS (*Occupational Health and Safety Assessment Series*) 18000 et SA (*Social Accountability*) 8000 comme outils de management des enjeux sociaux liés à la responsabilité sociétale.

D'après Gillet-Goinard & Monar (2013, p. 22) :

« L'OHSAS 18001 est un référentiel britannique publié en 1999 et revu en 2007 par le British Standards Institute (BSI). Il fixe des exigences en matière de système de management de la santé et de la sécurité au travail. Il peut donner lieu à une certification.

L'OHSAS 18001 est considérée comme un texte de référence que l'entreprise a choisi d'appliquer en interne. Son manuel, Santé Sécurité au travail, et ses documents internes attestent de la façon dont elle prend en compte ces exigences au sein de son organisation ».

L'OHSAS 18001 promeut une logique d'amélioration continue et est construite comme l'ISO 14001.

Selon Gillet-Goinard et Monar (2013, p. 24) : *« Il existe un autre référentiel en matière de santé et sécurité au travail qui est l'ILO-OSH 2002 (de l'Organisation internationale du travail)... Les exigences de l'ILO-OSH portent essentiellement sur les travailleurs alors que le domaine d'application de l'OHSAS est celui de toutes les personnes placées sous le contrôle de l'organisme et autres parties intéressées ».*

La norme *Social Accountability* (SA) 8000 est aussi un outil de management de la responsabilité sociale développé par l'organisation internationale *Social Accountability International*, dont le siège est à New York. SA 8000 se fonde sur les traités des Nations Unies, de l'Organisation Internationale du Travail, et sur les règles nationales du droit du

travail pour proposer des critères permettant d'évaluer la qualité des conditions de travail. Ces critères sont relatifs : au travail des enfants, au travail forcé, à la santé et sécurité au travail, à la liberté syndicale, aux discriminations, aux pratiques disciplinaires, aux horaires de travail, à la rémunération, au système de management.

Au-delà de ces normes « outils » qui permettent de gérer les enjeux sociaux de la responsabilité sociétale, d'autres dispositifs et outils sont proposés pour gérer de manière globale tous les enjeux associés à la responsabilité sociétale.

d) *Les outils de management global de la responsabilité sociétale*

Concernant les outils qui permettent une approche globale des enjeux de responsabilité sociétale, nous présenterons successivement : l'initiative *Global Compact*, la norme ISO 26000, le *Sustainable Development 21000*, le *Sustainability Balanced Scorecard* et le Navigateur Skandia AFS.

Le *global compact* ou pacte mondial des Nations Unies est une initiative lancée par le secrétariat général de l'ONU (organisation des nations unies) depuis 2000. Il propose dix principes dont l'adoption volontaire traduit la volonté de s'engager dans une démarche de management de la responsabilité sociétale. L'adhésion au pacte mondiale suppose la mise en œuvre de ces principes dans toutes les dimensions de l'activité de l'organisation.

Même si l'adhésion au pacte est volontaire, les adhérents sont incités à s'engager dans une démarche d'amélioration continue et à communiquer chaque année sur les progrès réalisés.

Un autre outil, la norme ISO 26000 représente sans doute la proposition normative la plus aboutie en matière de management global de la responsabilité sociétale.

L'ISO 26000 a été adoptée en 2010, et contrairement aux autres normes ISO « *elle ne vise pas la certification, mais elle a l'ambition de devenir le texte mondial de référence incontournable* » en matière de responsabilité sociétale des organisations (Capron, Quairel-Lanoizelée, & Turcotte, 2011, p. 5). Elle définit la responsabilité sociale comme la « *responsabilité d'une organisation vis-à-vis des impacts de ses décisions et de ses activités sur la société et sur l'environnement, par un comportement transparent et éthique qui : contribue au développement durable, incluant la santé et le bien-être de la société, prend en compte les attentes des parties prenantes, respecte les lois en vigueur et est compatible avec*

les normes internationales de comportement, est intégré dans l'organisation et mis en œuvre dans ses relations ».

Cette norme associe le management global de la responsabilité sociétale à sept questions centrales relatives à la gouvernance de l'organisation, aux droits de l'homme, aux relations et conditions de travail, à l'environnement, à la loyauté des pratiques, à la satisfaction des consommateurs et développement local. La mise en œuvre de l'ISO 26000 s'appuie sur deux démarches préalables : l'identification des dimensions de la responsabilité sociétale de l'organisation et l'identification puis le dialogue avec les parties prenantes. Une fois ces aspects réglés, les lignes directrices de l'ISO 26000 servent de base à l'opérationnalisation de la politique de responsabilité sociétale. L'ISO 26000 adopte aussi la logique du progrès continu (Quairel-Lanoizelée, 2011, p. 125).

Préalablement à l'ISO 26000, un outil de management global de la responsabilité sociétale « le Sustainable Development SD 21000 » a été proposé dès 2003 par l'association française de normalisation (AFNOR).

L'émergence de l'ISO 26000 comme référentiel international de management de la responsabilité sociétale a sans doute limité la diffusion du SD 21000.

Au-delà des référentiels de management, des outils plus opérationnels peuvent être associés au management global de la responsabilité sociétale. Le *Sustainability Balanced Scorecard* est l'un d'eux.

A la suite des contributions entre autres de Epstein & Wisner (2001), Figge, Hahn, Schaltegger, & Wagner (2002), Naro & Noguera (2008), Travaillé & Naro (2013), on peut considérer le *Sustainability Balanced scorecard* (SBSC) comme un outil pertinent pour le management global de la responsabilité sociétale. Le SBSC intègre aux quatre dimensions du *Balanced Scorecard* traditionnel (apprentissage organisationnel, processus internes, satisfaction client, performance financière), la dimension environnementale et sociale. Pour Joshi et Krishnan (2010), le développement d'une carte stratégique, conformément à la démarche du *Balanced Scorecard*, apparaît comme une étape fondamentale dans le management de la responsabilité sociétale. Cette carte permet de visualiser au mieux les liens de causalité entre les ressources naturelles et sociales et les processus organisationnels permettant d'atteindre une performance globale.

Le navigateur mis en place dans la compagnie suédoise d'assurance Skandia AFS apparaît aussi comme un outil de management global de la responsabilité sociétale. Initialement tableau de bord centré sur le capital intellectuel (Wegmann, 2009), on peut y intégrer la dimension environnementale comme dans le cas du SBSC. Outil similaire au SBSC, les avantages associés au SBSC peuvent être transposés au navigateur.

Les entreprises mettent œuvre aussi en place des outils pour rendre compte de leurs réalisations en matière de responsabilité sociétale. Ces outils entrent dans le cadre du *reporting* ou communication sociétale.

e) *Les outils d'évaluation des démarches de responsabilité sociétale*

De nombreuses définitions ont été proposées concernant le *reporting* sociétal (Damak-Ayadi, 2010). Par exemple, d'après Capron et Quairel (2004, cité par Giordano-Spring & Rivière-Giordano, 2008), « *le reporting sociétal identifie toute publication à destination d'utilisateurs externes qui porte sur les dimensions sociales et environnementales de l'activité des entreprises* ». Il s'agit donc d'informations sociales et environnementales publiées de manière volontaire ou pour répondre à une obligation légale. Ces informations sont publiées en complément du rapport financier classique. Les actionnaires, les investisseurs, les analystes et les agences de notation en sont les principaux destinataires (Quairel, 2004).

Concernant le volet social de ces rapports, le bilan social existant en France depuis la loi 77-769 du 12 Juillet 1977 constitue une référence certaine en la matière. D'ailleurs la loi Grenelle 2 de 2012, qui précise les contraintes en matière de *reporting* sociétal, reprend de nombreux éléments du bilan social.

Concernant la dimension environnementale des rapports sur la responsabilité sociétale, plusieurs référentiels peuvent être utilisés : la norme EMAS, l'ISO 14000, GRI...

L'un des plus populaires est la *global reporting initiative* (GRI). La GRI est une émanation du CERES (*Coalition for Environmentally Responsible Economies*), qui est une organisation privée américaine dont l'objectif est « *d'élever la qualité du reporting sociétal à « un niveau de comparabilité, de rigueur et de vérifiabilité équivalent à celui du reporting financier* » (Quairel 2004, p. 18). L'adoption du cadre de la GRI est une démarche volontaire. La GRI, à l'instar des normes comptables internationales, repose sur un cadre conceptuel dont les principes sont : l'inclusivité, la transparence, l'exhaustivité, la pertinence, la neutralité, la comparabilité, la clarté, la périodicité, l'auditabilité.

En France, l'article 116 de la loi NRE (Nouvelles Régulations Economiques 2001) impose aux entreprises cotées de préciser dans leur rapport de gestion annuel l'impact environnemental et social de leurs activités. Depuis la loi Grenelle 2, une obligation de certification des données environnementales et sociales a été rajoutée pour certaines organisations.

La norme AA 1000 (Assurance Standard) est aussi un référentiel reconnu en matière de *reporting* environnemental et social. Il est le produit d'AccountAbility, un réseau mondial à but non-lucratif créé en 1995 dont l'objectif est de proposer des innovations en matière de développement durable. AA 1000 se fonde sur trois principes que sont : l'inclusion, la matérialité et la réactivité. Comme la GRI, AA 1000 adapte le cadre et les principes de l'audit comptable au contexte du développement durable.

Ces normes volontaires d'audit associées au développement durable apparaissent comme des outils pertinents pour la structuration et la production des rapports environnementaux et sociétaux.

2.2.2 Les profils de contrôleur de gestion en fonction des modalités du management de la responsabilité sociétale

Conformément à la logique théorique associant des facteurs de contingence à la fonction de contrôleur de gestion, il semble possible de théoriser l'influence de l'adoption des démarches de responsabilité sociétale sur les caractéristiques instrumentales et organisationnelles des contrôleurs de gestion. Ainsi, le management de la responsabilité sociétale pourrait faire évoluer les outils, les missions, le rattachement hiérarchique des contrôleurs, donnant lieu à de nouveaux profils.

a) Les profils classiques du contrôleur de gestion

La littérature suggère deux profils idéalisés du contrôleur de gestion ancrés dans la théorie fonctionnaliste du contrôleur. Ces profils, que sont le contrôleur « évaluateur économique et financier » et le contrôleur « agent d'intégration et formateur », sont mis en avant par les analyses entre autres de Dupuy (2006), Friedman & Lyne (1997), Jablonsky & Keating, (1995), Lorino (1996), Oliver (1991).

Le contrôleur « évaluateur économique et financier » ancre son activité dans la cadre conceptuel de la comptabilité de gestion au sens de Caplan (1966). Il reste focalisé sur des finalités d'évaluation de la performance économique. Ces finalités se traduisent entre autres

par l'utilisation d'outils liés au contrôle budgétaire, la production et la communication régulières de données relatives aux performances économiques ou *reporting* (Dupuy, 2006). Sur le plan organisationnel, il est membre de la direction comptable et financière, ou relève de l'autorité fonctionnelle du directeur financier. Il s'implique peu dans d'autres types d'activités organisationnelles, et reste focalisé sur la planification économique, l'évaluation économique et la production de données économiques et financières. Ce type de contrôleur peut être rapproché du *corporate cop* (Jablonsky et Keating, 1995) ou du *beancounter* (Friedman et Lyne, 1997).

A l'opposé, le contrôleur « agent d'intégration » peut être associé aux métaphores du *business partner*, du *business advocate* (Jablonsky et Keating, 1995), de l'expert en pilotage (Lorino, 1996), même si des nuances existent entre le *business advocate* anglo-saxon et l'expert en pilotage de Lorino. Dans cette perspective, le contrôleur intervient comme « *intermédiaire entre ceux qui définissent cette rationalité [la rationalité de l'organisation], de plus en plus évolutive au gré des contraintes et des turbulences de l'environnement, et ceux qui vont apprendre à l'appliquer de manière homogène et autonome* » (Dupuy, 2006, p. 37). Il a une mission accrue de formation et d'intégration des divers enjeux organisationnels. Il est moins focalisé sur ses outils de contrôle économique, et met l'accent sur la cohésion organisationnelle et l'obtention d'un climat de confiance. Sur un plan organisationnel, ce contrôleur est fortement impliqué dans les dynamiques en place et joue le rôle d'intermédiaire entre les différentes fonctions. Il n'est pas accaparé par la production de données économiques et financières, s'investit dans l'analyse de données non financières, aide les autres fonctions à élaborer des indicateurs de performance nouveaux.

Eléments caractéristiques	Contrôleur-évaluateur	Contrôleur-intégrateur
Missions	Planification et évaluation de la performance économique	Intégration des enjeux de la performance et formation, aide à la décision
Orientation	Technique	Pédagogique et relationnelle
Fondement théorique	Anthony (1965) : paradigme du contrôle « cybernétique »	Lorino (1996) : paradigme de l'apprentissage organisationnel
Outils caractéristiques	Calcul de coûts, budgets, indicateurs financiers	Indicateurs financiers et non financiers, méthodologie du pilotage, techniques de communication

Tableau 3 Profils de contrôleurs de gestion issus de la littérature

b) Les nouveaux profils proposés

En mobilisant l'approche dissociée et intégrée du management de la responsabilité sociétale, il est possible, dans une logique de contingence, de formaliser l'influence des démarches de management de la responsabilité sociétale sur les profils de contrôleurs mis en évidence ci-dessus.

Etant dans l'analyse d'un phénomène social, l'existence d'une influence semble évidente aussi infime soit-elle. C'est pour cela que nous mobilisons ici le concept d' « influence significative ». Nous parlons là d'une significativité empirique. Soulignons au passage la différence entre la significativité statistique et la significativité empirique. D'après Gold (1969) : *« Soumis comme nous sommes en sciences sociales non expérimentales aux phénomènes de causalités multiples, nous ne pouvons simplement accepter comme substantiellement importante toute relation observée différant de zéro, indépendamment de la certitude que nous avons concernant l'existence de cette différence. Une importance substantive implique une significativité statistique plus un lien suffisamment élevé. Le niveau acceptable de l'intensité de la relation sera généralement une question de jugement subjectif, n'a pas à être complètement arbitraire. La nature du problème devrait offrir une base pour le jugement, et le sens commun (consensus général informel) indiquera si le niveau de la relation est trop faible dans certain cas et suffisamment élevé dans d'autres »* (p. 44). Par ailleurs, pour Capel, Monod, & Müller (1997) une « différence significative » peut vouloir dire pour le scientifique : *« 1) que la différence observée est susceptible d'être interprétée comme n'étant pas due au seul hasard de l'échantillonnage (sens statistique strict) ; ou 2) que la différence est importante, c'est-à-dire grande (sens évaluatif) ; 3) que la différence est intéressante pour son domaine (sens épistémique) ; ou finalement 4) que le phénomène observé est issu d'une recherche sérieuse, donc digne de publication (sens pragmatique) »* (p. 141).

Au regard de ces arguments, nous utilisons dans cette analyse le concept d' « influence significative » dans le sens d'influence substantiellement importante (Gold, 1969) : une influence importante quantitativement et qui fait sens sur le plan épistémique et pratique (Capel et al. 1997).

Cet aspect de la réflexion précisé, quatre profils théoriques peuvent être proposés concernant l'influence du management de la responsabilité sociétale sur les caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion. Dans une approche dissociée, on pourrait ainsi observer : un

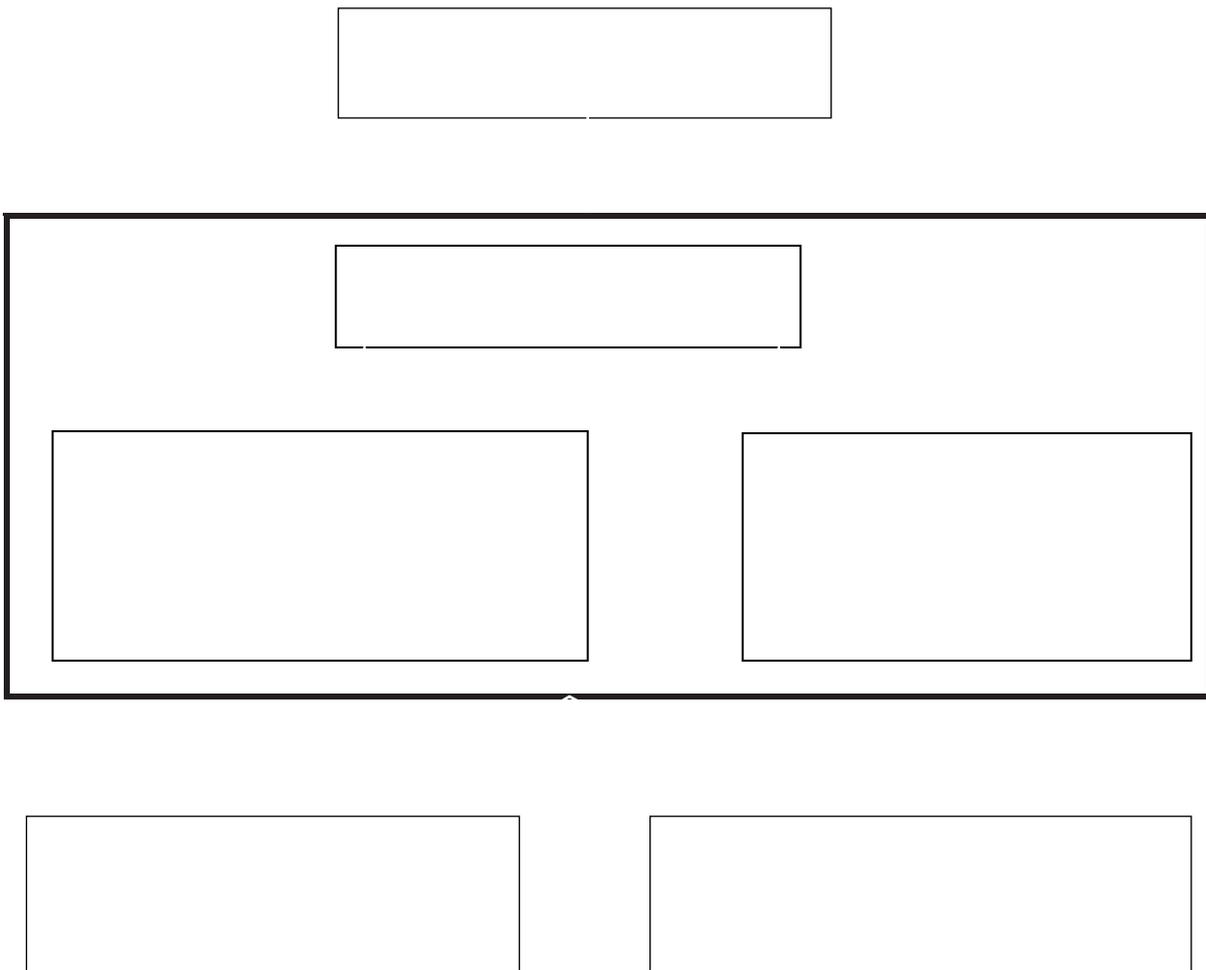
contrôleur-évaluateur économique ou un contrôleur-intégrateur économique. Dans une approche intégrée, on observerait : un contrôleur-évaluateur de la responsabilité sociétale ou un contrôleur-intégrateur de la responsabilité sociétale.

La proximité de l'approche dissociée du management de la responsabilité sociétale avec le modèle managérial classique laisse supposer une influence non significative de cette modalité sur les outils, les missions, le rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion.

Ainsi le contrôleur-évaluateur économique et celui intégrateur économique, hypothétiquement observables, sont plutôt identiques aux profils mis en évidence par la littérature. Les efforts spécifiques associés aux enjeux non économiques de la responsabilité sociétale (environnementaux et sociétaux) sont dans cette modalité pris en charge par d'autres fonctions organisationnelles.

En effet, dans cette approche, l'organisation reste sur ses objectifs initiaux en tenant plus compte des défis environnementaux, sociaux et sociétaux. Les objectifs sociaux et environnementaux, qui peuvent être perçus comme des contraintes ou des facteurs de performance économique, seraient pris en charge par les fonctions « qualité », « ressources humaines », « politique sociale et diversité », « développement durable et responsabilité sociétale », « éthique et déontologie »... Ces services se chargent de l'obtention de labels traduisant la responsabilité sociétale de l'organisation (environnementaux ou sociaux), de la communication sur la politique environnementale et sociétale, de la mise en place d'outils de suivi de ces politiques, de la production de rapports environnementaux et sociétaux, de l'intégration des normes environnementales et sociales dans l'approvisionnement, la production et la vente.

Puisque cette logique de management ne modifie pas fondamentalement la finalité économique de l'organisation, les contrôleurs demeurent dans cette approche des évaluateurs ou des formateurs à la performance économique. Concernant les outils de management utilisés par les contrôleurs, le budget, les analyses d'écarts, les calculs de coûts, le *reporting* financier, la communication et la formation, les analyses économiques, restent dominants. Au niveau organisationnel, le contrôleur reste un membre des fonctions comptables et financières, rattaché à la direction générale/opérationnelle ou à la direction financière. Selon son profil, évaluateur ou formateur, il reste plus ou moins impliqué dans les activités opérationnelles.

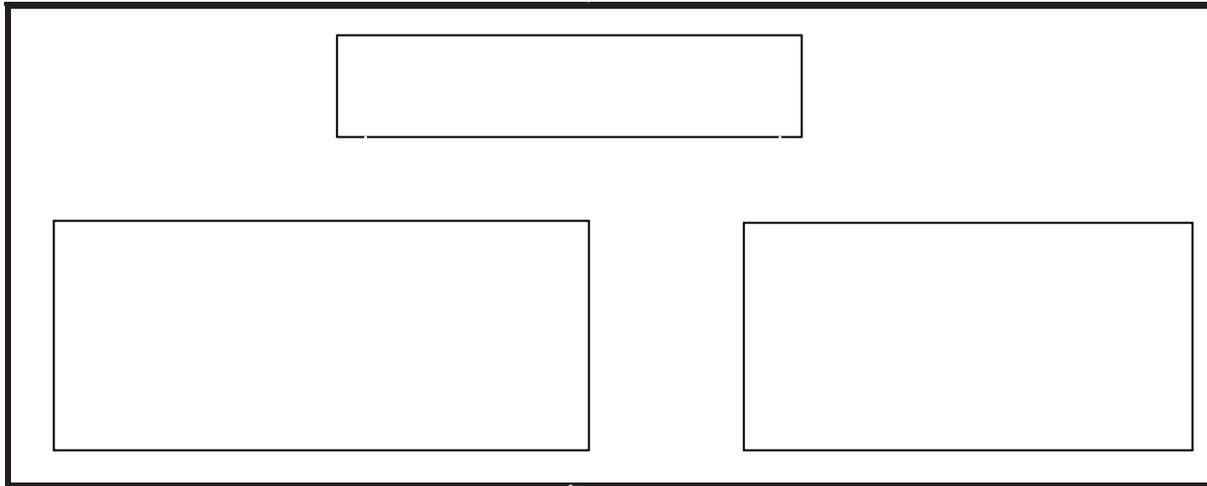


L'influence est hypothétiquement significative dans le cadre du management intégré de la responsabilité sociale. En effet, cette approche est fondée sur la volonté de satisfaire simultanément les partenaires économiques, sociaux, sociétaux et environnementaux. Cela implique donc une modification de la philosophie de l'organisation, qui ne privilégierait plus spontanément la finalité économique. Dans cette perspective, marquée par la nécessité du débat et d'échanges sur les objectifs à adopter, le contrôleur comme évaluateur produit des indicateurs sur les différentes dimensions de la responsabilité sociale. Comme formateur, il est l'interface, le traducteur, chargé d'aider les autres fonctions à trouver des lieux d'entente et des outils transversaux de management des enjeux économiques, sociétaux et environnementaux.

Sur un plan instrumental, comme évaluateur, il est chargé de la mise en place de la *global reporting initiative*, ou de toute autre démarche globale permettant l'évaluation des démarches de responsabilité sociale.

Vu que les objectifs sont simultanés dans cette perspective, il semble opportun de localiser l'évaluation dans une seule fonction organisationnelle. Spécialisée dans les questions d'évaluation, la fonction contrôle de gestion pourrait être celle-là, et les contrôleurs seraient chargés de l'évaluation de la responsabilité sociétale. Sur un plan organisationnel, il est potentiellement plus efficace de sortir les contrôleurs de la fonction finance, pour les intégrer à une fonction dédiée rattachée à la direction générale.

Comme formateur et intégrateur des enjeux de la performance sociétale, le contrôleur est chargé de l'aide à l'émergence d'outils de pilotage originaux, adaptés aux objectifs spécifiques de l'entreprise en matière de responsabilité sociétale. En effet, en sortant des discours d'intention et des grands principes, il apparaît très vite que chaque entreprise a ses priorités en matière de responsabilité sociétale. Le contrôleur, dans une logique d'apprentissage organisationnel propre à ce profil, par ses capacités de communicateur, de traducteur, de stratège, peut donc être le maître d'œuvre de ce processus de mise en évidence des défis et de proposition de réponses. Du fait des enjeux associés à cette logique, il apparaît important de sortir les contrôleurs de la fonction finance, et de structurer leurs activités au sein d'une direction *ad hoc* rattachée directement à la direction générale.



Conclusion de la section 2 : Vers une évolution des caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion du fait du management de la responsabilité sociale ?

La littérature nous permet de définir le management de la responsabilité sociale comme l'ensemble des dispositifs et démarches permettant la satisfaction des parties prenantes, et la prise en charge d'enjeux économiques, sociaux, environnementaux et sociétaux par les organisations. L'opposition management intégré *versus* management dissocié de la responsabilité sociale de Capron et Quairrel (2006) nous permet d'analyser l'influence de deux configurations organisationnelles du management de la responsabilité sociale sur les caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion. Le tableau suivant synthétise les profils théoriques associés à l'influence du management de la responsabilité sociale sur les caractéristiques instrumentales et organisationnelles du contrôleur de gestion :

	Management dissocié de la responsabilité sociétale	Management intégré de la responsabilité sociétale
Contrôleur-évaluateur	<p>Contrôleur-évaluateur économique</p> <p>(rattaché à la direction financière/générale/opérationnelle, missions classiques, utilise le budget, les calculs de coûts, les analyses d'écarts, les indicateurs financiers)</p>	<p>Contrôleur-évaluateur de la responsabilité sociétale</p> <p>(membre d'une direction spécifique, centré sur la production de données environnementales, sociales, économiques, associé à la mise en place de systèmes normalisés de management environnemental et social)</p>
Contrôleur-intégrateur	<p>Contrôleur-intégrateur économique</p> <p>(rattaché à la direction financière/générale/opérationnelle, missions classiques, centré sur l'aide à la décision opérationnelle, la communication de la logique économique, la formation au pilotage)</p>	<p>Contrôleur-intégrateur de la responsabilité sociétale</p> <p>(membre d'une direction spécifique, centré sur l'aide à l'émergence de systèmes de management innovants du développement durable, formation au management intégré de la responsabilité sociétale)</p>

Tableau 4 Les profils théoriques de contrôleur de gestion en situations de management de la responsabilité sociétale

Conclusion du chapitre 2

Ce travail de recherche a pour objectif d'enrichir les connaissances relatives aux attributions du contrôleur de gestion dans les démarches de responsabilité sociétale. Nous cherchons de manière spécifique à répondre à la question suivante : le management de la responsabilité sociétale influence-t-il significativement les caractéristiques instrumentales et organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion ?

Dans le présent chapitre, après avoir présenté l'approche fonctionnaliste contingente à laquelle se rattache notre raisonnement théorique, nous avons caractérisé le concept de management de la responsabilité sociétale. Ensuite, nous proposons une analyse de l'influence des modalités du management de la responsabilité sociétale sur les caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion.

Dans cette contribution théorique, nous suggérons qu'une approche dissociée du management de la responsabilité sociétale influence non significativement les outils, les missions et le rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion. De manière hypothétique, dans un management dissocié de la responsabilité sociétale le contrôleur de gestion ne s'implique pas dans les enjeux de responsabilité sociétale au-delà de ses finalités économiques classiques. Il n'utilise pas les outils de management et *reporting* environnementaux et sociaux. Il ne voit pas ses missions et son rattachement hiérarchique modifiés du fait du management de la responsabilité sociétale.

De manière hypothétique aussi, l'approche intégrée du management de la responsabilité sociétale a une influence significative sur les caractéristiques du contrôleur de gestion. Dans cette approche, le contrôleur de gestion se voit attribuer des missions d'évaluation et d'aide à la décision économique, environnementale et sociale. Il utilise des outils qui permettent de suivre tous les enjeux associés à la responsabilité sociétale. Il a en charge la formation à un management équilibré des enjeux économiques, environnementaux et sociaux.

Concernant les questions de recherche posées, les conjectures suivantes émergent de cette analyse théorique :

- proposition 1 : Le management dissocié de la responsabilité sociétale a une influence non significative sur les caractéristiques instrumentales et organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion. Cela signifie que le management dissocié de la responsabilité sociétale n'impacte que faiblement, voire pas du tout, les outils de

gestion utilisés, les missions et le rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion. En effet, dans cette approche managériale, le contrôleur de gestion est maintenu dans ses finalités économiques, et d'autres acteurs sont chargés du management et du *reporting* environnemental et social.

- proposition 2 : Le management intégré de la responsabilité sociétale a une influence significative sur les caractéristiques instrumentales et organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion. Cela signifie que le management intégré de la responsabilité sociétale modifie de manière importante les outils de gestion utilisés, les missions et éventuellement le rattachement hiérarchique du contrôleur. Dans cette approche managériale, le contrôleur est en charge de l'évaluation et l'aide à la décision non seulement économiques, mais aussi environnementaux et sociaux. Il mobilise pour ce faire, en plus des outils de gestion économique, des outils de management et *reporting* global, de management et *reporting* environnemental, de management et *reporting* social. Du fait de ses nouvelles attributions, il subit une adaptation de sa fiche de poste et de son rattachement hiérarchique.

Dans le chapitre suivant, nous présentons les méthodes de recherche mises en œuvre pour confronter les propositions théoriques émises à la réalité empirique, conformément à notre démarche générale de recherche fondée sur l'analyse de (Platt, 1964).

Chapitre 3. LES METHODES DE LA RECHERCHE EMPIRIQUE

« La méthode au sens *philosophique*. Au sens le plus élevé et le plus général du terme, la méthode (au singulier) est constituée de l'ensemble des opérations intellectuelles par lesquelles une discipline cherche à atteindre les vérités qu'elle poursuit, les démontre, les vérifie. » (Grawitz, 2001, p. 423)

Introduction

Dans le chapitre précédent, nous avons proposé une analyse théorique de l'influence du management de la responsabilité sociétale sur les caractéristiques instrumentales et organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion.

Conformément à la logique méthodologique adoptée (Platt, 1964), il s'agit de confronter les propositions théoriques qui en découlent à la réalité empirique dans une optique de renforcement du discours théorique proposé.

Pour ce faire, nous procédons en deux temps. Dans un premier temps, nous mettons en œuvre une démarche empirique qualitative dans le double but d'évaluer la vraisemblance de nos propositions et de les affiner. A la suite de l'étude qualitative, nous reformulons nos propositions théoriques et les déclinons en hypothèses testables. Dans un deuxième temps nous réalisons une enquête par questionnaire auprès de contrôleurs de gestion. C'est sur la base des données collectées que les hypothèses émises sont testées.

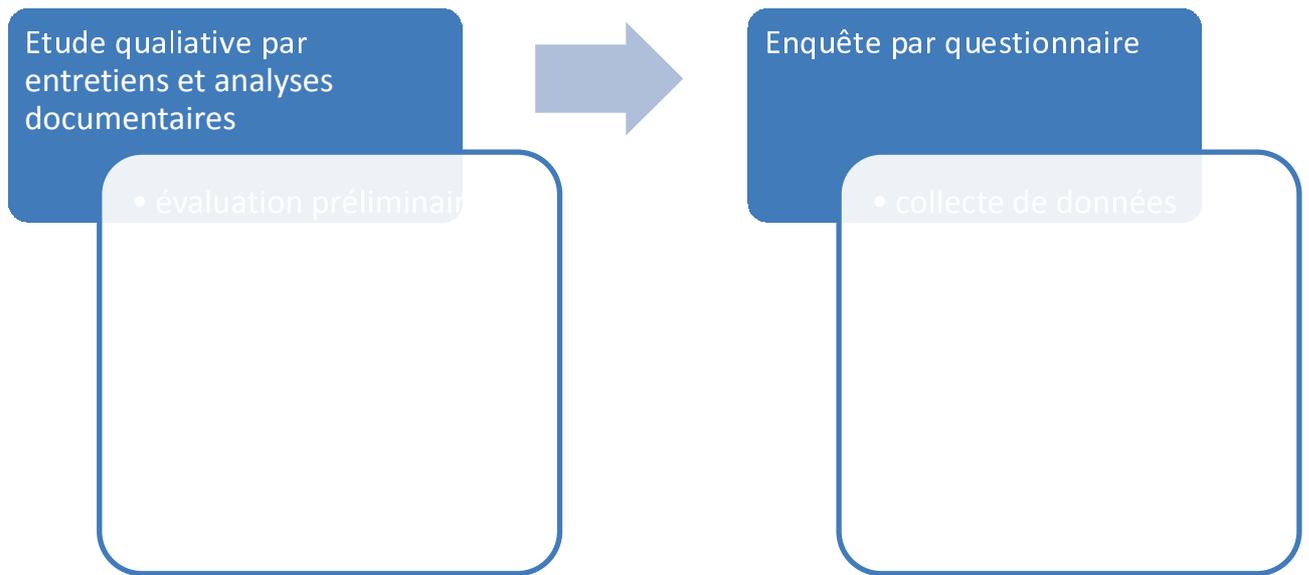


Figure 7 Articulation des études empiriques réalisées

Nous présentons dans ce chapitre les techniques de recherche mises en œuvre dans le cadre des études empiriques réalisées. Dans la première section, nous justifions le choix des méthodes de recherche et présentons les contextes de la recherche qualitative. La deuxième section est consacrée à l'étude empirique quantitative. Nous présentons dans un premier temps les variables mobilisés et la structure du questionnaire de collecte des données. Deuxièmement, nous présentons les hypothèses de la recherche et la procédure de test utilisée.

Section 1. L'étude empirique qualitative : méthodes et contextes de recherche

1.1 La triangulation de méthodes de recherche

Résumé: Une démarche qualitative par entretiens et collecte documentaire

Dans le but de confronter de manière assez générale nos propositions de recherche à la réalité empirique, nous avons mis en œuvre dans un premier temps une démarche empirique qualitative. L'enjeu est de formuler à la suite de cette démarche des hypothèses testables. En nous fondant sur les analyses méthodologiques de Van der Maren (2006) et Thiétart et al. (2007), nous avons utilisé deux techniques de recherche que sont l'entretien semi-directif et la collecte documentaire, dans une logique de triangulation élargie.

1.1.1 Les fondements de l'enquête qualitative

Les études empiriques réalisées sur les attributions des contrôleurs de gestion dans les démarches de responsabilité sociétale se fondent pour plusieurs d'entre elles sur des entretiens et analyses documentaires (Tableau 1). Même si ces études apportent des éléments descriptifs sur la place des contrôleurs dans ces démarches, aucune n'a exploré de manière spécifique l'influence du management intégré/dissocié de la responsabilité sociétale sur les caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion. C'est l'absence de cette exploration spécifique qui justifie l'intérêt d'une étude empirique qualitative. Il s'agit dans cette enquête qualitative de caractériser de manière assez générale la modalité de management de la responsabilité en présence et de la mettre en relation avec les caractéristiques constatées de la fonction de contrôleur de gestion.

Nous entendons par enquête qualitative, une enquête qui ne vise pas la réalisation de traitements quantitatifs ou d'analyses statistiques. Même si cette opposition qualitatif/quantitatif a fait l'objet de critiques par ailleurs (Brabet, 1988), nous utilisons le concept « qualitatif » dans son sens classique de « relatif à la qualité, à la dimension non mesurable ».

Le choix de cette démarche se fonde aussi sur l'analyse méthodologique proposée par Barton et Lazarsfeld en 1955. En effet, selon Erzerberger & Prein (1997, p. 141-142) : « *une proposition méthodologique, toujours assez populaire chez les chercheurs quantitatifs, intégrant techniques quantitative et qualitative dans le même canevas de recherche, fut élaborée par Barton et Lazarsfeld dans un article initialement publié en 1955. Ils formulèrent une stratégie définissant les différentes phases d'une investigation dans laquelle les méthodes quantitative et qualitative jouent différents rôles : suivant cette approche les méthodes qualitatives devraient être utilisées dans une phase préliminaire de la recherche pour la génération d'hypothèses, tandis que les méthodes quantitatives devraient être mobilisées pour tester ces hypothèses. Leur approche est basée sur l'hypothèse que les méthodes qualitatives sont bien adaptées pour l'exploration des champs de recherche et la découverte d'aspects surprenants de la réalité, mais ne sont généralement pas adéquates pour prouver ou réfuter des théories parce que les échantillons qualitatifs ne sont pas sélectionnés de manière systématique et les données ne sont pas mesurées de manière précise* ».

Sur ce sujet, d'après Thiétart & al (2007, p. 104) : « *Le chercheur peut tout d'abord avoir intérêt à utiliser la complémentarité des approches qualitative et quantitative dans la perspective d'un processus séquentiel. Une étude exploratoire, menée au travers d'une approche qualitative, constitue souvent un préalable indispensable à toute étude quantitative afin de délimiter la question de recherche, de se familiariser avec cette question ou avec les opportunités et les contraintes empiriques, de clarifier les concepts théoriques ou d'explicitier les hypothèses de recherche... Dans ce cas, l'approche qualitative constitue une étape nécessaire à la conduite d'une approche quantitative dans les meilleures conditions* ».

C'est donc sur ces bases que nous avons choisi dans un premier temps de mettre en œuvre une démarche empirique qualitative, dans le but principal de confronter notre grille théorique à la réalité empirique et d'aboutir à la formulation d'hypothèses testables. Il s'agit de mettre en évidence de manière assez générale la proposition théorique susceptible d'être réfutée, avant de proposer dans un deuxième temps un dispositif plus formalisé de réfutation.

1.1.2 La triangulation des méthodes de collecte des données

D'après Van der Maren (2006, p. 72) : « *Au niveau de la qualité des données collectées, vérification et exploration mettent l'accent sur d'autres stratégies. La vérification réclame la triangulation restreinte. Celle-ci consiste, d'une part, à confronter les données obtenues lorsque les instruments de collecte varient alors que la question et les informateurs sont tenus*

constants et, d'autre part, à confronter les données obtenues lorsque les informateurs varient pour une question alors que les instruments sont tenus constants. Cette triangulation restreinte permet d'estimer, d'une part, l'incertitude attribuable aux instruments (instabilité instrumentale et pertinence relative des données dans leur rapport aux concepts et au terrain) et, d'autre part, l'incertitude attribuable à l'hétérogénéité des sources d'information. Or, l'estimation de ces incertitudes est essentielle à l'interprétation nuancée et à la rigueur des analyses en fonction de l'univocité et de la précision souhaitées dans une mise à l'épreuve. Par contre, l'exploration privilégiera la triangulation élargie qui consiste, non pas à confronter des données, mais à enrichir des données obtenues par un instrument favorisant certaines expressions par celles obtenues par un autre instrument stimulant d'autres facettes du discours et à enrichir l'apport d'un informateur par le point de vue d'une autre source d'information. La triangulation élargie ne vise pas, comme la triangulation restreinte, à vérifier la vraisemblance du témoignage. Elle vise à augmenter la pertinence du témoignage par la prise en compte de la complexité du terrain et des perspectives complémentaires qui peuvent s'y exprimer ; par exemple, en ajoutant aux informateurs centraux des informateurs périphériques, des cas atypiques aux cas exceptionnels, des marginaux qui tiennent des discours apparemment confus et chaotiques, aux discours structurés et convaincants des élites. »

Etant dans une logique d'exploration à travers la démarche qualitative mise en œuvre, c'est donc conformément à la logique de triangulation élargie que nous avons collecté les données dans les différents contextes de recherche. Deux principaux instruments de recherche ont été utilisés : l'entretien semi-directif et la collecte de documents.

La première méthode de collecte utilisée est l'entretien individuel semi-directif.

D'après Thiétart et al. (2007, p. 241) : *« L'entretien est une technique destinée à collecter, dans la perspective de leur analyse, des données discursives reflétant notamment l'univers mental conscient ou inconscient des individus... L'entretien individuel est une situation de face à face entre un investigateur et un sujet. La notion d'entretien est fondée sur la pratique d'un questionnement du sujet avec une attitude plus ou moins marquée de non-directivité de l'investigateur vis-à-vis du sujet. Un questionnement directif ne relève pas de l'entretien mais du questionnaire... le principe de la non-directivité repose sur une « attention positive inconditionnelle » de l'investigateur : le sujet peut tout dire et chaque élément de son discours à une certaine valeur car il renvoie de façon directe ou indirecte à des éléments analytiques*

de l'objet de recherche. La notion de non directivité implique également une « attitude d'empathie » de l'investigateur, c'est-à-dire l'acceptation du cadre de référence du sujet, en termes d'émotion ou de signification, « comme si » l'investigateur était à la place du sujet interrogé. A partir de ce principe de non-directivité, on distingue traditionnellement deux types d'entretiens : l'entretien non-directif et l'entretien semi-directif. Dans l'entretien non directif, l'investigateur définit un thème général sans intervenir sur l'orientation du propos du sujet. Ses interventions se limitent à une facilitation du discours de l'autre, à la manifestation d'une attitude de compréhension, à une relance fondée sur les éléments déjà exprimés par le sujet ou à un approfondissement des éléments discursifs déjà énoncés. Avec l'entretien semi-directif, appelé aussi entretien « centré »... le chercheur applique les mêmes principes, à la différence qu'il utilise un guide structuré pour aborder une série de thèmes préalablement définis... ».

Ainsi, étant dans une démarche dont l'objectif est de caractériser les approches de management de la responsabilité sociétale et les caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion, nous avons jugé pertinent d'utiliser l'entretien semi-directif. Dans le cadre de ces entretiens, nous avons donc élaboré et utilisé une grille d'entretien qui abordait des questions relatives à la stratégie de responsabilité sociétale et sa mise en œuvre dans l'organisation, ainsi que la place et les missions du contrôleur de gestion dans ces démarches.

Par ailleurs, l'objectif étant de comparer les apports de chaque entretien par rapport à nos propositions théoriques, nous avons donc mobilisé des grilles d'entretien relativement constantes conformément aux préconisations de Thiétart et al (2007, p. 242) : « Dans la recherche en management, le chercheur n'est pas toujours contraint de s'en tenir à un mode exclusif d'entretien. En effet, il faut distinguer deux démarches en matière d'entretien. Soit le chercheur mène une série d'entretiens de façon systématique et délibérée avec différents sujets à des fins de comparaison, soit il utilise les entretiens de façon heuristique et émergente à des fins d'accumulation de la connaissance sur un domaine. Dans la première démarche, le chercheur utilisera de manière rigoureuse un même guide pour l'ensemble des entretiens qui seront semi-directifs. Dans la seconde démarche, le chercheur visera une progression par rapport à sa question de recherche... »

La deuxième technique de recherche utilisée est la collecte de données documentaires. La collecte de documents est une des techniques associées à la collecte de données secondaires. D'après Thiétart et al. (2007, p. 257) : « Les données secondaires sont des données qui

existent déjà. Il est conseillé de commencer systématiquement une recherche en s'interrogeant sur l'existence des données secondaires disponibles. »

Ces données secondaires, dans notre cas des documents, peuvent être internes ou externes. Selon Thiétart et al. (2007, p. 257) : *« Les données secondaires internes sont des informations déjà produites par des organisations ou des personnes privées. Elles n'ont pas été recueillies pour répondre aux besoins spécifiques du chercheur, mais elles constituent de véritables sources de données secondaires pour celui qui les consulte. Archives, notes, rapports, documents, règles et procédures écrites, modes d'emploi, revues de presse etc., voici une liste de données internes que le chercheur peut utiliser. »*

Notre démarche a principalement mobilisé des données secondaires internes, publiées par les organisations explorées sur leurs sites « internet » ou collectées directement auprès des acteurs de ces organisations. Ces données nous ont permis d'enrichir celles collectées par entretiens et de renforcer les apports de cette étude qualitative.

1.2 Les contextes de recherche et les sources de données

Résumé: Les contextes et les données collectées

Dans le cadre de cette recherche, nous avons exploré cinq contextes organisationnels au regard de notre problématique : une école de commerce sous statut associatif, une société anonyme filiale d'une multinationale de l'agroalimentaire, une société anonyme détenue par l'Etat français, un établissement public à caractère industriel et commercial, une université publique. Les données collectées ont fait l'objet d'une analyse thématique manuelle qui nous a permis de mettre en évidence des données discursives relatives à notre problématique.

D'après Miles & Huberman (2005, p. 58) : *« L'échantillonnage est crucial pour l'analyse future des données. Vous aurez beau le vouloir, vous ne pourrez jamais étudier toutes les personnes dans tous les lieux possibles et examiner toutes leurs actions »*. Dès lors, l'approche inductive qui caractérise notre recherche qualitative et l'impossibilité d'interroger tous les acteurs dans toutes les organisations, nous imposent de choisir quelques organisations et quelques acteurs sur lesquels fonder notre étude. Selon Thiétart et al. (2007), deux principes

influencent la sélection des différents cas analysés : la réplication et la saturation. La réplication implique que « *chaque cas est sélectionné soit parce qu'on suppose trouver des résultats similaires (cas de réplication littérale), soit parce que, selon la théorie, il devrait conduire à des résultats différents (cas de réplication théorique)* » (Thiétart et al., 2007, p. 219). Concernant la saturation théorique, elle « *est atteinte lorsqu'on ne trouve plus d'information supplémentaire capable d'enrichir la théorie* » (Thiétart et al. 2007, p. 220). Toujours d'après Thiétart et al. (2007, p. 221) : « *au-delà de ces deux principes essentiels, qui visent à accroître la validité interne, il est également possible d'augmenter le nombre de cas afin d'améliorer la validité externe. Ces nouveaux cas seront alors sélectionnés de manière à faire varier le contexte d'observation (par exemple, localisation géographique, type d'organisation...)* ».

C'est en fonction de ces principes que cinq contextes organisationnels ont été explorés dans une optique de réplication littérale, de variation des contextes et des méthodes de collecte de données. Deux critères ont guidé la sélection de ces contextes : l'existence d'une fonction « contrôle de gestion » et la mise en œuvre d'une démarche explicite de management de la responsabilité sociétale. En plus de ces deux critères, chaque organisation explorée représente une réalité juridique spécifique (association, filiale de multinationale non cotée, filiale régionale d'une société anonyme à capital public, établissement public à caractère industriel et commercial, université publique).

1.2.1 L'école de commerce BS : l'organisation et les sources mobilisées

Le premier contexte de recherche exploré est l'école de commerce BS. Du fait d'un contrat de travail comme assistant de recherche (de Novembre 2012 à Juillet 2013, puis de Novembre 2013 à Juillet 2014), nous avons pu nous immerger dans cette organisation qui dispose d'une fonction contrôle de gestion et met en œuvre une démarche explicite de management de la responsabilité sociétale. A ce titre elle répondait aux critères initiaux établis pour cette étude qualitative : accessibilité du terrain, existence d'une fonction contrôle de gestion, mise en œuvre de démarches de responsabilité sociétale.

BS a été fondée en 1897 par la chambre de commerce et d'industrie d'une des principales villes du sud de la France, dans le but de former des cadres économiques. Aujourd'hui, BS entend poursuivre ce but à travers la mission suivante : « *former, par des programmes d'enseignement supérieur, des managers forts de leur diversité, conscients de leur responsabilité globale dans la réalisation de leurs missions et aptes à s'adapter aux*

changements des environnements locaux, nationaux et internationaux. »¹¹. BS est aujourd'hui membre de la Conférence des Grandes Ecoles (CGE : groupe des plus grandes écoles de management et d'ingénieur françaises) et du Chapitre des Grandes Ecoles de Management de la CGE (groupe des 40 grandes écoles de management françaises délivrant le grade de Master). Initialement instituée comme sous-entité de la chambre de commerce et d'industrie, BS a accédé le 1^{er} Janvier 2013 au statut d'association Loi 1901 (association sans but lucratif), dans le but de répondre aux standards internationaux et de flexibiliser son fonctionnement. En termes de gouvernance, le conseil d'administration de l'association définit la stratégie, et le directeur général nommé par ce conseil gère la mise en œuvre opérationnelle de celle-ci.

D'après une affiche communicationnelle réalisée en 2011, BS disposait en 2010 d'un budget de 18,5 millions d'euros, pour un effectif de 70 professeurs permanents, 61 salariés administratifs, et 2469 étudiants répartis dans trois offres de formation. En effet, l'activité académique de BS est structurée autour de trois offres de formation : le programme Master Grande Ecole, le programme Bachelor et le programme Executive MBA (Master in Business Administration).

Dans le programme Master, après trois années de formation générale en management (accession possible après des classes préparatoires, bac+2, bac+3, bac+4), les étudiants intègrent les nombreuses spécialisations en management offertes par BS (87 spécialisations offertes en 2013¹²). Le programme Bachelor, créé en 2000, permet d'accéder en quatre années après le baccalauréat à un diplôme de niveau licence en management. Enfin, le programme Executive MBA est destiné à des cadres expérimentés qui désirent acquérir un diplôme de niveau bac+5 en management.

Au-delà de ses activités de formation, BS est engagé dans la recherche académique en management à travers la mise en place d'un centre de recherche en management depuis 2003. Aujourd'hui ce centre de recherche est partie intégrante du laboratoire régional de recherche en management, en partenariat avec les autres institutions de recherche en management de la région.

Sur son site internet, BS exprime à travers la page « Diversité et Responsabilité Sociétale et Environnementale » la mise en œuvre de dispositifs explicites de management de la

¹¹ <http://www.supdeco-montpellier.com/groupe/presentation/notre-mission>

¹² <http://www.supdeco-montpellier.com/programme-master-grande-ecole/le-cursus/les-specialisations-professionnelles>

responsabilité sociétale. Ainsi, depuis 1997, BS a décidé de traduire sa responsabilité sociétale par un engagement plus accentué sur les enjeux de diversité, notamment au niveau du recrutement de ses étudiants, et de responsabilité environnementale. Cela s'est traduit par la création d'un service spécifique en charge de la diversité et de la responsabilité sociale et environnementale. L'existence de ces dispositifs fait de BS une organisation pertinente concernant notre problématique de recherche.

Diversité

Dès 1997, convaincu par la richesse de la mixité sociale comme vecteur de performance et de compétitivité des entreprises et des organisations, le Groupe a choisi d'ouvrir les portes de son programme Master Grande Ecole à des étudiants qui n'étaient pas issus des filières classiques, en créant un concours national d'entrée pour les étudiants titulaires d'un Bac + 2 obtenu en alternance. Poursuivant dans cette voie d'ouverture à la diversité, il propose aujourd'hui huit concours d'entrée et son Master en VAE.

Parallèlement, le Groupe a renforcé une série de dispositifs destinés à éviter qu'une barrière financière écarte des étudiants méritants ou ne les empêche de poursuivre leur cursus : bourses d'excellence couvrant les droits de scolarité, bourses internationales pour payer les frais d'une scolarité en France, postes salariés à temps partiel sur le campus (monitorat), aide aux étudiants handicapés, promotion de l'apprentissage, possibilité de jobs en alternance, etc.

L'ensemble de ces actions représentent pour le Groupe un investissement annuel de plusieurs millions d'euros. Il s'agit bien d'un investissement, car les valeurs du Groupe et ses missions l'entraînent à se positionner comme acteur majeur de la promotion de la diversité et du développement de son ancrage local.

Responsabilité Sociale et Environnementale

Dans toutes les disciplines, les enseignants établissent un lien entre leur discipline et la Responsabilité Sociale et Environnementale (RSE) qui doit animer les managers d'aujourd'hui.

Le programme Master propose une spécialisation en management de projets solidaires et durables, tandis que le programme Bachelor a inscrit la RSE dans son projet pédagogique.

A un moment ou un autre de leur cursus, tous les étudiants accomplissent en groupe des projets pédagogiques (Prométhée, Alpha) dans le cadre desquels ils participent aux actions d'une quarantaine d'associations locales qui interviennent dans des domaines sociaux et environnementaux. Ces projets sont suivis par des enseignants et les résultats évalués.

Gestion environnementale du campus

... Business School, membre de l'initiative Campus Responsables, se donne des objectifs en matière d'amélioration d'empreinte écologique de son activité.

Depuis 2010, un bilan carbone est réalisé annuellement, confié à un groupe d'étudiants qui suivent une formation à cet effet et dont les résultats sont présentés lors de la semaine de la responsabilité globale.

Les étudiants ont également créé une association, **Gaïa**, qui vise à proposer des solutions innovantes au Groupe afin d'améliorer ses performances environnementales.

Le Groupe reporte chaque année à la Conférence des Grandes Écoles sur le format du référentiel Plan vert, l'ensemble de ses actions et progrès en matière de développement durable, et sur le volet de la gestion environnementale du campus notamment.

Encadré 1 Dispositifs de management de la responsabilité sociétale présentés sur le site internet de BS

Dans le cadre de cette recherche, nous avons donc exploité dans un premier temps les informations disponibles sur le site internet de BS. Ces informations nous ont permis de caractériser l'existence de démarches de management de la responsabilité sociétale. Nous avons ensuite analysé le contenu des rapports environnementaux et sociétaux publiés par BS en 2011 et 2014 pour préciser le contenu et la mise en œuvre de la stratégie de responsabilité sociétale dans cette organisation.

Document analysé	Source
Page internet sur la stratégie de responsabilité sociale et environnementale de BS	Site internet BS
Rapports sur le management de la responsabilité sociétale à BS 2011 et 2014	Site internet du UN PRIME (United Nations principles for responsible management education)
Fiche de présentation 2012 de BS	Service de communication BS (en libre accès)
Fiche de poste responsable du contrôle de gestion BS	Direction des ressources humaines (document interne)

Tableau 5 Documents analysés relatifs à BS

Au-delà de ces analyses documentaires, nous avons réalisé des entretiens semi-directifs avec la responsable de la fonction responsabilité sociale et environnementale, ainsi que ses deux collaborateurs. Pour ces entretiens, nous avons mobilisé une même grille qui abordait les points suivants : les caractéristiques de l'entreprise, les caractéristiques du poste occupé par l'interlocuteur, la stratégie de développement durable dans l'entreprise et sa mise en œuvre, la démarche de développement durable et le contrôleur de gestion, les perspectives professionnelles de l'interlocuteur. L'objectif de ces entretiens était de confirmer les caractéristiques des démarches associées à la responsabilité sociale ainsi que la répartition des tâches associée. A travers ces entretiens, nous avons pu collecter des informations sur les attributions des contrôleurs de gestion dans la mise en œuvre des démarches de responsabilité sociétale à BS.

Thème 1 : les caractéristiques de l'entreprise

- 1.1 Quelles sont les activités de votre entreprise ?
- 1.2 Quelles sont selon vous les principales contraintes qui pèsent sur les activités de votre entreprise ?
- 1.3 L'entreprise a-t-elle défini des objectifs stratégiques pour cette année ? Quels sont-ils ?
- 1.4 Quelles sont les directions ou fonctions principales de votre entreprise ?

Thème 2 : les caractéristiques de la fonction de l'acteur

- 2.1 Quel est l'intitulé de votre poste ? Quelle est votre ancienneté à ce poste ?
- 2.2 Quelles sont vos attributions ? Quelle est votre formation de base ?
- 2.3 A quelle direction êtes vous hiérarchiquement rattaché ?
- 2.4 Qui sont vos principaux interlocuteurs dans l'organisation ? A quelle fréquence les rencontrez-vous ? Qui avez-vous rencontré cette semaine ?
- 2.5 Quel est votre principal outil de travail ?
- 2.6 Intervenez-vous dans la production de rapports environnementaux et sociaux pour la direction ?
- 2.7 Intervenez-vous dans la production de rapports environnementaux et sociaux à destination des marchés financiers ? A quel moment ? Selon quelle fréquence ?

Thème 3 : la stratégie de développement durable de l'entreprise et sa mise en œuvre

- 3.1. Quelles sont selon vous les principales caractéristiques de la stratégie de développement durable de votre entreprise ?
- 3.2 Quels sont les outils et dispositifs spécifiques à cette stratégie de développement durable ? Avez-vous participé à leur construction ?

Thème 4 : La démarche de développement durable et les contrôleurs de gestion

- 4.1 Dans vos activités dans l'organisation, vous arrive-t-il de travailler en collaboration avec les contrôleurs de gestion ? A quelle occasion ? A quelle fréquence ? Sur quel type d'outils ?
- 4.2 Avez-vous organisé ou participé à des formations avec les contrôleurs de gestion autour des questions de développement durable ?

Thème 5 : les perspectives d'évolution de la fonction RSE

- 5.1 Etes vous dans une démarche de mise en place de nouveaux outils ? Y songez-vous ?
- 5.2 Quels sont vos prochains défis dans votre activité professionnelle ?

Encadré 2 Grille d'entretien "fonction responsabilité sociétale"

Enfin, nous avons réalisé des entretiens semi-directifs avec le secrétaire général de BS, qui fait office de directeur administratif et financier, et un contrôleur de gestion afin d'enrichir les données recueillies par ailleurs sur l'impact des démarches de responsabilité sociétale sur la fonction de contrôleur de gestion.

Thème 1 : les caractéristiques de l'entreprise

- 1.1 Quelles sont les activités de votre entreprise ?
- 1.2 Quelles sont selon vous les principales contraintes qui pèsent sur les activités de votre entreprise ?
- 1.3 L'entreprise a-t-elle défini des objectifs stratégiques pour cette année ? Quels sont-ils ?
- 1.4 Quelles sont les directions ou fonctions principales de votre entreprise ?

Thème 2 : les caractéristiques de l'activité de contrôleur de gestion

- 2.1 Quel est l'intitulé de votre poste ? Quelle est votre ancienneté à ce poste ?

<p>2.2 Quelles sont vos attributions ? Quelle est votre formation de base ?</p> <p>2.3 A quelle direction êtes vous hiérarchiquement rattaché ?</p> <p>2.4 Qui sont vos principaux interlocuteurs dans l'organisation ? A quelle fréquence les rencontrez-vous ? Qui avez-vous rencontré cette semaine ?</p> <p>2.5 Quel est votre principal outil de travail ?</p> <p>2.6 Intervenez-vous dans la production de rapports financiers pour la direction ?</p> <p>2.7 Intervenez-vous dans la production de rapports financiers à destination des marchés financiers ?</p> <p>Thème 3 : la stratégie de développement durable de l'entreprise et sa mise en œuvre</p> <p>3.1 Votre entreprise a-t-elle une politique de développement durable ?</p> <p>3.2 Qui en est le responsable ?</p> <p>3.3. Quelles en sont selon vous les principales caractéristiques ?</p> <p>3.4 Votre entreprise élabore-t-elle un rapport développement durable ? Si oui, par qui ?</p> <p>Thème 4 : le contrôleur de gestion et le pilotage du développement durable</p> <p>4.1 Depuis la mise en place de cette politique, avez-vous suivi une formation spécifique au développement durable ? Par qui ?</p> <p>4.2 Cette politique vous a-t-elle conduit à proposer ou à participer à la mise en place de nouveaux outils et indicateurs ?</p> <p>4.3 Cette politique a-t-elle conduit à la modification de votre rattachement hiérarchique ? de votre fiche de poste ?</p> <p>4.4 Participez-vous à la diffusion d'informations environnementales et sociales ? Auprès de quelle cible ? A quelle fréquence ? Quel est le format de ces informations ?</p> <p>4.5 A quelle fréquence rencontrez-vous le responsable de l'élaboration du rapport développement durable ?</p> <p>Thème 5 : les perspectives d'évolution de l'activité du contrôleur de gestion</p> <p>5.1 Etes vous dans une démarche de mise en place de nouveaux outils ? Y songez-vous ?</p> <p>5.2 Quels sont vos prochains défis dans votre activité professionnelle ?</p>

Encadré 3 Grille d'entretien "contrôleur de gestion"

Nous avons pu analyser aussi la fiche de poste du contrôleur de gestion, nous permettant ainsi de caractériser la fonction dans une organisation engagée dans le management de sa responsabilité sociétale.

Acteur organisationnel interviewé	Durée de l'entretien (min)	Date
Responsable du service diversité, responsabilité sociale et environnementale	23	11/06/2013
Chargée de mission cordée de la réussite	30	14/06/2013
Chargée de mission handicap et semaine de la responsabilité globale	35	13/06/2013
Secrétaire général	31	22/03/2013
Contrôleur de gestion	64	12/07/2013

Tableau 6 Les entretiens réalisés à BS

Les données recueillies par entretiens ont été analysées sur la base d'un codage thématique manuel associé aux thèmes suivants : finalités de l'organisation, contraintes de l'organisation, structuration organisationnelle, caractéristiques de la fonction responsabilité sociétale, mise en œuvre de la stratégie de responsabilité sociétale, missions du contrôleur de gestion, outils du contrôleur de gestion, contrôleur de gestion et responsabilité sociétale.

En nous référant aux données documentaires et celles recueillies par entretien, nous avons considéré avoir atteint la saturation théorique concernant l'impact du management de la responsabilité sociétale sur la fonction de contrôleurs de gestion à BS.

Dans une logique de réplique littérale, nous avons étudié simultanément le même phénomène dans un autre contexte organisationnel. Comme nous étions dans une organisation privée sans but lucratif, nous avons choisi d'explorer le cas d'une organisation privée à but lucratif.

1.2.2 Le groupe RC : l'organisation et les sources mobilisées

Notre deuxième contexte de recherche est l'entreprise RC. Il s'agit d'un groupe agroalimentaire français, filiale depuis 2002 d'une multinationale américaine de l'agroalimentaire. RC est spécialisée depuis sa création dans la production de préparations alimentaires pour chiens et chats. L'entreprise a été fondée en 1967 par un vétérinaire du sud de la France, dont l'idée est de proposer un régime alimentaire équilibré pour les chiens. Dès sa création, RC est construite autour d'un réseau intégrant des points de vente spécifiques, des vétérinaires et des éleveurs d'animaux. En 1970, l'entreprise prend le statut de société anonyme et s'installe dans son siège actuel au sud de la France. En 1972, l'entreprise est vendue par son fondateur à un groupe agroalimentaire breton. Très vite, l'entreprise RC crée des filiales en Europe dans les années 1970, avant de s'implanter aux Etats-Unis et au Japon fin des années 1980. En 1990, une banque rachète le groupe breton et donc RC. Dans les années 1990, l'activité de RC se déploie au Brésil, en Russie, en Chine, en Malaisie, en Australie, en Amérique Latine. En 2002, le groupe qui a énormément évolué depuis 1967 est racheté par une multinationale américaine de l'agroalimentaire. En 2006, le groupe est présent dans 85 pays avec 1450 employés. En 2012, le groupe employait plus de 6000 employés.

Sur son site internet, le groupe présente les valeurs auxquelles il adhère : connaissance et respect des animaux, précision et valeur des nutriments proposés, santé des animaux par les aliments, qualité et sécurité alimentaire et développement durable.

A travers sa logique de développement durable, le groupe RC déploie un management explicite de la responsabilité sociétale. En effet, elle met en œuvre des dispositifs identifiés comme tels pour gérer des enjeux sociaux et sociétaux, environnementaux et économiques. Ce management explicite de la responsabilité sociétale, dans un contexte organisationnel différent du précédent, caractérise la pertinence du terrain d'étude RC.

Développement Durable

People, Planet, Performance, la démarche RC s'inscrit dans un projet durable et responsable.

Des femmes et des hommes, acteurs de leur entreprise : Social

Afin de favoriser une évolution sociale positive, nous mettons en œuvre les moyens et les ressources nécessaires pour : assurer la sécurité des femmes et des hommes, encourager la diversité et multiplier les opportunités de formation.

“Une pensée globale pour des actions locales” : Environnement

Nous nous engageons à limiter notre impact sur l'environnement en : assurant la pérennité des ressources naturelles, en optimisant le poids unitaire et la recyclabilité des emballages, en limitant les émissions de gaz à effet de serre et en mesurant et diminuant notre empreinte carbone.

Innover pour progresser : Performance Economique

Afin de maintenir et de toujours améliorer nos performances, nous nous appuyons sur les principes suivants : organiser de façon active une écoute efficace de nos clients et de nos fournisseurs, garantir une qualité et une sécurité alimentaires optimales, investir régulièrement dans notre outil industriel.

Encadré 4 Le développement durable tel que présenté par RC sur son site internet

Dans le cadre de cette enquête qualitative, nous avons exploité dans un premier temps les informations disponibles sur le site internet de RC. Ces informations nous ont permis de caractériser l'existence de démarches de management de la responsabilité sociétale. RC ne publiant pas de rapport environnemental et sociétal spécifique, nous avons ensuite analysé le contenu des rapports environnementaux et sociétaux publiés par sa maison mère en 2012 et 2013 pour préciser le contenu et la mise en œuvre de la stratégie de responsabilité sociétale dans le groupe agroalimentaire. D'autres documents accessibles sur internet (communiqué de presse, article du site graphiline) nous ont permis aussi de caractériser les démarches de responsabilité sociétale à RC.

Document analysé	Source
Page internet sur le développement durable à RC	Site internet RC
Rapports sur le management de la responsabilité sociétale à Mars, maison mère de RC, 2012 et 2013	Site internet de Mars France
Communiqué de presse RC Juin 2011	Service de communication RC
Article internet sur RC Aout 2011	Site internet Graphiline.com

Tableau 7 Documents analysés dans le contexte organisationnel de RC

Au-delà de ces analyses documentaires, nous avons réalisé des entretiens semi-directifs avec le responsable de la fonction qualité et développement durable et un contrôleur de gestion siège de RC. Pour ces entretiens, nous avons mobilisé les mêmes grilles que précédemment. Le même codage thématique a été utilisé pour les analyser.

Acteur organisationnel interviewé	Durée de l'entretien (min)	Date
Responsable qualité et développement durable	62	13/02/2013
Contrôleur de gestion siège	69	04/03/2014

Tableau 8 Les acteurs interrogés dans l'organisation RC

Eu égard à notre problématique de recherche, en considérant les éléments obtenus par analyses documentaires et analyses des entretiens, nous avons considéré avoir atteint la saturation théorique dans l'exploration du contexte de RC.

1.2.3 La délégation régionale du groupe P : l'organisation et les sources mobilisées

Le troisième contexte de recherche exploré est la filiale régionale d'une société anonyme à capital public, le groupe P.

Sur son site internet, le groupe P lie son origine à la création d'offices royaux chargés du transport du courrier. Au début du 20^{ème} siècle, il s'agit d'une entité publique en charge de la collecte et distribution du courrier, et de la gestion d'épargne. En 1991, l'entité P prend le statut d'établissement public à caractère industriel et commercial (EPIC). Dans les années 2000, l'établissement public P renforce ses activités dans la logistique, la messagerie internet et dans les services bancaires à distance. En 2010, le groupe P change de statut pour devenir une société anonyme au capital détenu à 100% par l'Etat français. En 2014, le groupe P annonce sur son site internet un chiffre d'affaires de plus de 22 milliards d'euros à travers 3

principales activités que sont : le courrier, le colis-express et les activités bancaires. Le groupe se présente comme le 2^{ème} employeur de France après l'Etat avec 266 618 collaborateurs. Le groupe est structuré en six grands pôles d'activités que sont : la banque, le courrier, le colis, la gestion immobilière, la télécommunication et le courrier électronique. Le groupe est gouverné notamment un comité exécutif qui définit les grandes orientations, et un conseil d'administration qui définit et conduit la stratégie. Il est dirigé par un président-directeur général choisit par l'Etat français, actionnaire majoritaire.

Sur son site internet, le groupe P souligne qu'il a placé la responsabilité sociale et environnementale au cœur de sa stratégie d'entreprise depuis 2008. Il vise ainsi à agir en employeur responsable, réduire son empreinte environnementale, promouvoir l'égalité et la diversité, encourager la solidarité, agir avec éthique et déontologie. Ces éléments traduisent le management explicite de la responsabilité sociétale au niveau du groupe P. Ce management explicite se manifeste aussi à travers plusieurs dispositifs mis en place entre 1997 et 2011.

RSE, l'engagement qui fait date

2011 : Nouvelle politique de Responsabilité Sociale et Environnementale

2010 : Signature de l'engagement proposé par le Pacte mondial des Nations Unies en faveur de la promotion de l'égalité des sexes (Women's empowerment Principles—equality means business).

2009 : Obtention du Label Diversité

2009 : Signature des Principes pour l'Investissement Responsable (PRI) des Nations Unies par... Asset Management

2008 : Le développement durable devient le fil rouge du plan stratégique Performance et Confiance

2007 : Mise en place du dispositif d'intéressement

2006 : Signature de la Charte Diversité et obtention du Label Égalité

2005 : Signature d'un accord cadre sur l'égalité professionnelle

2004 : Signature d'un accord Groupe sur les principes et méthodes du dialogue social

2003 : Signature du Pacte Mondial des Nations Unies

1997 : Lancement du premier fonds ISR Voie Lactée

Encadré 5 Les grandes étapes du management de la responsabilité sociétale présentées par P sur son site internet

C'est conformément à cette logique globale que la délégation régionale du groupe P, notre contexte de recherche, met en œuvre aussi des dispositifs explicites de management de la responsabilité sociétale.

Dans le cadre de la recherche, nous avons exploité dans un premier temps les informations disponibles sur le site internet du groupe P. Ces informations nous ont permis de caractériser l'existence de démarches de management de la responsabilité sociétale. Nous avons ensuite analysé le contenu des rapports environnementaux et sociétaux publiés le groupe P en 2011,

2012 et 2013 pour préciser le contenu et la mise en œuvre de la stratégie de responsabilité sociale dans le groupe P.

Document analysé	Source
Page internet sur la responsabilité sociale du groupe P	Site internet groupe P
Rapports sur le management de la responsabilité sociale à groupe P 2011, 2012 et 2013	Site internet groupe P

Tableau 9 Les documents analysés concernant le groupe P

Enfin, contrairement aux contextes précédents où nous corroborions les propos des responsables développement durable par ceux du contrôleur de gestion, nous avons choisi de n'interroger que le chargé de la politique développement durable au niveau du groupe P. L'objectif est la mise en évidence de résultat potentiellement constant malgré la variation du contexte et de la stratégie d'entretien. Toutefois la même grille et les mêmes catégories thématiques d'analyse ont été utilisées.

Acteur organisationnel interviewé	Durée de l'entretien (min)	Date
Délégué régional au développement durable	83	25/06/2013

Tableau 10 Acteur interrogé au niveau du groupe P

Sur la base des données collectées par analyses documentaires et par entretien, nous avons considéré avoir atteint la saturation théorique concernant l'impact du management de la responsabilité sociétale sur les caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion à la délégation régionale du groupe P.

1.2.4 Le centre de recherche Energie : l'organisation et les sources mobilisées

Notre quatrième contexte d'étude est le centre de recherche Energie, sous statut d'établissement public à caractère industriel et commercial.

Energie est un des dix centres d'une des principales entités de recherche françaises. Cette entité intervient dans quatre domaines que sont : les énergies « bas carbone » (nucléaire et renouvelable), la défense, les technologies pour la santé et les technologies pour l'environnement. Cette entité de recherche, créée à la fin de la deuxième guerre mondiale autour du nucléaire civil et militaire, structure son activité en cinq pôles opérationnels que sont : la direction des sciences du vivant, la direction des sciences de la matière, la direction de la recherche technologique, la direction des applications militaires, la direction de l'énergie nucléaire. Des pôles fonctionnels centralisent au plan national les services supports : ressources humaines et formation, stratégie et relations extérieurs, gestion et système d'information, maîtrise des risques. Cinq programmes transversaux caractérisent aussi l'activité de cette entité de recherche : le programme « sécurité globale et non-prolifération », le programme « nouvelles technologies de l'énergie », le programme « matériaux avancés », le programme « technologies pour la santé », le programme « nanosciences », le programme « toxicologie ».

Energie est un centre du sud de la France créé en 1955. Son activité porte principalement aujourd'hui sur le démantèlement et la recherche sur l'aval du cycle du combustible des réacteurs nucléaires de demain. Il intervient ainsi en soutien à l'industriel AREVA, réalise des recherches sur le recyclage des combustibles usés, le traitement et le conditionnement des déchets radioactifs. Il contribue aussi au démantèlement et à l'assainissement des installations

en fin de vie. Enfin, il investit aussi dans la recherche sur les systèmes nucléaires du futur, dans la biochimie et la toxicologie nucléaire. Dans une plaquette d'information publiée en 2013, Energie présente quelques chiffres caractéristiques : 1500 salariés dont 700 chercheurs, 500 millions d'euros de budget annuel dont 300 millions de dépenses annuelles dans l'économie locale, 30 laboratoires et installations de recherche, 300 publications scientifiques par an.

Depuis 2009, Energie met en œuvre des démarches conformes à la logique du développement durable. Intervenant dans un secteur sensible, le nucléaire, ces démarches de management explicite de la responsabilité sociétale visent surtout à traduire la responsabilité environnementale d'Energie. L'existence de ces démarches et d'une fonction contrôle de gestion font d'Energie un contexte pertinent pour notre travail de recherche.

Cette politique s'inscrit dans une logique de développement durable puisqu'elle vise à optimiser l'ensemble des ressources consommées pour mener à bien les programmes ainsi qu'à réduire les rejets et déchets générés et à limiter au maximum leur impact sur l'environnement, la population et les travailleurs.

En application de cette stratégie, la Direction... a pris les engagements suivants en avril 2009 :

Répondre aux attentes actuelles de nos clients et se préparer à leurs attentes futures :

- Mener les recherches suite aux décisions de la loi déchets de 2006, en réalisant les études pour le cycle des combustibles des systèmes du futur et pour la gestion des déchets dans le cadre des échéances 2012
- Apporter un soutien aux acteurs industriels du nucléaire dans les activités du cycle du combustible (traitement-recyclage, amont du cycle) sur les évolutions des besoins et sur les activités à l'export
- Conduire les opérations de démantèlement des installations de la DEN Sud Est et d'assainissement des centres de la DEN
- Adapter les infrastructures aux objectifs du centre
- Satisfaire les exigences en matière de santé, sécurité, sûreté, minimiser l'impact environnemental de nos activités à tous les niveaux de l'organisation et dans tous nos domaines d'actions (R&D, construction, exploitation d'installations, assainissement et démantèlement, et support) et améliorer de façon continue nos performances dans ces domaines :
- Préserver les ressources naturelles, limiter les émissions de gaz à effet de serre et optimiser la gestion des déchets et rejets
- Réduire les risques radiologiques, et ceux liés à l'utilisation des produits chimiques et réduire la fréquence et la gravité des accidents du travail des agents... et des entreprises intervenantes
- Prendre en compte les risques liés au facteur humain et organisationnel et accroître l'efficacité du traitement des écarts
- Permettre au service de santé d'adapter en permanence le suivi médical des salariés.
- Renforcer le positionnement de... comme grand centre scientifique au niveau régional, national et international
- Renforcer notre partenariat avec les universités et les écoles autour de la recherche, la formation et la valorisation du nucléaire

- Produire des résultats innovants dans les nouveaux laboratoires de l'Institut de Chimie Séparative... et contribuer au développement des activités de l'unité implantée de la Direction des Sciences du Vivant
- Accroître l'ouverture internationale par les échanges scientifiques et techniques sur le cycle du combustible.

Encadré 6 La logique de développement durable telle que présentée sur le site de Energie

Dans le cadre de l'étude, nous avons exploité dans un premier temps les informations disponibles sur le site internet du centre Energie. Ces informations nous ont permis de caractériser l'existence de démarches de management de la responsabilité sociétale. Energie ne publiant pas encore de rapport environnemental et social proprement dit, nous avons analysé la lettre sur la politique QSE (qualité sécurité environnement) d'Aout 2013 et la lettre environnementale de Mai 2014 qui précisent le contenu des démarches de responsabilité sociétale à Energie.

Document analysé	Source
Page internet sur le développement durable au centre Energie	Site internet Energie
Lettre environnementale centre Energie Mai 2014	Service communication Direction centre Energie
Lettre sur la politique QSE Aout 2013	Direction centre Energie

Tableau 11 Les documents analysés dans le contexte du centre Energie

Dans la même logique de triangulation méthodologique, nous avons cette fois-ci interrogé des membres de la fonction contrôle de gestion pour appréhender l'impact du management de la responsabilité sociétale sur leur fonction. Comme dans les cas précédents, nous avons mobilisé la même grille d'entretien ainsi que les mêmes catégories d'analyse thématique.

Acteur organisationnel interviewé	Durée de l'entretien (min)	Date
Responsable service finance et contrôle de gestion	82	20/03/2013
Contrôleur de gestion	63	27/02/2014

Tableau 12 Les acteurs interrogés au niveau du centre Energie

Au regard des données collectées par analyses documentaires et par entretiens, nous avons considéré avoir atteint la saturation théorique concernant l'impact du management de la responsabilité sociétale sur les caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion au niveau du centre Energie.

1.2.5 L'université publique S : l'organisation et les sources mobilisées

Le cinquième contexte de notre recherche qualitative est l'université publique S. L'université S est l'une des 9 facultés des sciences créées en France en 1808. Il s'agit d'une université bicentenaire du sud de la France fondée initialement autour des sciences expérimentales et naturelles. Aujourd'hui, l'université S est répartie sur plusieurs sites dans le sud de la France. Ses activités d'enseignement et de recherche sont relatives aux champs scientifiques suivants : biologie pour la santé et l'agronomie, biodiversité et environnement, évolution et environnement, chimie, géologie, hydrologie, physique, mathématiques et informatique, gestion et sciences de l'éducation. Près de 230 formations sont proposées à travers différentes composantes : la faculté des sciences, la faculté d'éducation, l'institut d'administration des entreprises, 3 instituts universitaires de technologie, une école d'ingénieur, un observatoire de recherche méditerranéen sur l'environnement. L'université accueille en 2014 17477 étudiants. Très dynamique en matière de recherche scientifique, l'université S c'est aussi 47 laboratoires et structures de recherche et 6 écoles doctorales.

En 2014, l'université S c'est un budget de dépenses de plus de 221 millions d'euros, pour un nombre de collaborateurs de 7804.

Sur le plan organisationnel, l'université S souffre de la dispersion de ses entités et de sa taille relativement importante. Ainsi, au-delà de la présidence, du conseil d'administration, des directions des composantes, du conseil scientifique, la gestion de l'université est soutenue par l'activité de 12 directions qui intègrent l'ensemble des services communs : la direction du contrôle de gestion et de l'aide au pilotage, la direction des affaires générales, la direction des services comptables, la direction des affaires financières, la direction du système d'information, la direction des ressources humaines, la direction du patrimoine immobilier, la direction de l'environnement, de l'accueil et du cadre de vie, la direction vie des campus, la direction des études, la direction des partenariats, la direction de la recherche et des écoles doctorales.

Au 1^{er} Janvier 2015, l'université S a fusionné avec l'autre grande université de sa région. Cette fusion entraînera sur les années à venir des modifications dans la stratégie et l'organisation initiales de l'université S. Toutefois, lors de la réalisation de cette étude en 2013-2014, l'université S apparaît comme un contexte pertinent pour la recherche car elle met en œuvre une stratégie de développement durable et mobilise des contrôleurs de gestion par ailleurs.

En effet, dans le cadre de la stratégie nationale du développement durable établie par le gouvernement français dès 2003, l'université S a adopté le 14 Février 2008 une politique d'agenda 21 ou de développement durable. A travers cette démarche de management explicite de sa responsabilité sociétale, l'université S exprime son adhésion aux valeurs du développement durable et cherche à répondre aux enjeux sociétaux qui lui sont posés.

...consciente de son rôle dans la formation des citoyens et dans la recherche de solutions au service de la société, [l'université] s'est engagée dans la mise en œuvre d'un Agenda 21 qu'elle appelle : "Université 21".

Le développement durable ne constitue pas une nouvelle politique sectorielle, il consiste à accomplir différemment ce que l'on faisait jusqu'ici.

L'Agenda 21 est :

- un programme international de mise en œuvre du développement durable (DD), pour le 21^{ème} siècle adopté par 173 chefs d'État lors du sommet de la Terre, à Rio, en 1992. Ce principe a été réaffirmé au Sommet mondial pour le développement durable de Johannesburg en 2002 ;
- un outil opérationnel (plan d'action/priorités/orientations) pour guider les décisions (court/moyen/long terme), et faire une gestion plus efficiente, améliorer la qualité de vie des acteurs, économiser les ressources naturelles et renforcer l'attractivité de l'institution et le territoire.

Encadré 7 Présentation de l'adhésion de l'université S aux enjeux du développement durable sur son site internet

Par ailleurs, dans son rapport « développement durable » 2009, il apparaît que les fondements de la démarche de responsabilité sociétale dans cette organisation sont réglementaires (application de la loi grenelle), normatifs et coercitifs (critères d'évaluation AERES, accréditations AACSB, EFMD), économiques (recrutement d'étudiants, satisfaction des entreprises, éco-efficacité).

Le développement durable, une opportunité de leadership pour les écoles & les universités :

- Prévoir l'intégration des critères du DD dans le guide d'autoévaluation de l'AERES.
- Répondre à la demande d'emploi des entreprises et des professionnels connaissant le sujet (70% des 250 premières entreprises françaises cotées disent avoir entamé une démarche de développement durable)
- Devancer les attentes des étudiants (dont 70% veulent intégrer des critères éthiques dans leur recherche d'emploi) ;
- Anticiper les futurs critères d'accréditation (cf. l'intérêt de l'AACSB pour l'« ethics education » et la diversité et le projet de l'EFMD avec le Global Compact en 2004) ;
- Différencier son projet d'enseignement & de recherche pour attirer élèves & enseignants
- Préparer les étudiants à relever les défis économiques de demain
- Réaliser des économies (éco-efficacité : eau, énergie, déchets, papier, etc.)
- Aller vers une gouvernance transparente, transversale et participative

- Répondre à la demande de l'Etat, laquelle détermine de prendre en compte le développement durable dans la formation professionnelle.

Encadré 8 Les fondements de la démarche de management de la responsabilité sociétale à l'université S (Rapport développement durable 2009, p. 4)

Au-delà de son engagement personnel dans une démarche de management explicite de sa responsabilité sociétale, l'université S est membre de plusieurs initiatives nationales et internationales pour la diffusion de la logique du développement durable. Ainsi, elle est membre de l'université virtuelle environnement et développement durable (UVED) qui est une université numérique thématique française. Son objectif est de produire et de diffuser des ressources pédagogiques numériques dans le domaine de l'environnement et du développement durable.

A travers ses activités de formation et de recherche, ainsi qu'à travers la gestion opérationnelle de ses différents sites, l'université S met donc en œuvre une démarche explicite de management de sa responsabilité sociétale. Elle apparaît donc comme un contexte pertinent par rapport à notre problématique de recherche.

Dans le cadre de la recherche, nous avons exploité dans un premier temps les informations disponibles sur le site internet de l'université S. Ces informations nous ont permis de caractériser l'existence de démarches de management de la responsabilité sociétale. Nous avons par la suite analysé le rapport développement durable 2009-2010 de l'université, la lettre de mission agenda 21, la lettre d'engagements communs CPU-CGE pour préciser le contenu et la mise en œuvre du management de la responsabilité sociétale au niveau de S.

Document analysé	Source
Page internet sur le développement durable à l'université S	Site internet université S
Rapport développement durable 2009-2010	Site internet université S
Fiche de poste contrôleur de gestion de l'administration publique	Site internet administration publique
Lettre de mission agenda 21	Présidence université S
Lettre d'engagements communs CPU-CGE pour le développement durable des universités et des grandes écoles 2010-2011	Site internet CPU (conseil des présidents d'université)-CGE (conseil des grandes écoles)

Tableau 13 Les documents analysés dans le contexte de l'université S

L'université S étant une entité publique, nous avons aussi vérifié la fiche du poste de contrôleur de gestion dans l'administration publique. En effet les administrations publiques étant censées mettre en œuvre des démarches associées au développement durable, il nous semblait pertinent de vérifier si l'Etat en avait déduit une modification potentielle du poste de contrôleur de gestion.

Enfin, dans le contexte de l'université S, nous avons complété ces analyses documentaires par un entretien avec la responsable adjointe du service pilotage et contrôle de gestion de l'université S.

Acteur organisationnel interviewé	Durée de l'entretien (min)	Date
Contrôleur de gestion	31	28/02/2014

Tableau 14 Acteur interrogé au niveau de l'université S

En nous référant aux données documentaires collectées et à l'entretien réalisé, nous avons considéré avoir atteint la saturation théorique concernant notre problématique de recherche dans le contexte de l'université S.

Conclusion de la section 1 : Caractérisation de la recherche empirique qualitative

Dans la réalisation de cette étude qualitative visant une évaluation préalable de notre propos théorique, nous avons mobilisé deux principales méthodes de collecte de données : la collecte de documents internes et l'entretien semi-directif. Sur la base de ces techniques, nous avons pu explorer dans cinq contextes organisationnels français l'influence de la mise en œuvre d'un management de la responsabilité sociétale sur les caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion.

Contexte organisationnel	Document analysé	Acteur interrogé
Groupe BS	Page internet sur la stratégie de responsabilité sociale et environnementale de BS	Responsable du service diversité, responsabilité sociale et environnementale
	Rapports sur le management de la responsabilité sociétale à BS 2011 et 2014	Chargé de mission cordée de la réussite
	Fiche de présentation 2012 de BS	Chargé de mission handicap et semaine de la responsabilité globale

	Fiche de poste responsable du contrôle de gestion BS	Secrétaire général
		Contrôleur de gestion
Groupe RC	Page internet sur le développement durable à RC	Responsable qualité et développement durable
	Rapports sur le management de la responsabilité sociétale à Mars, maison mère de RC, 2012 et 2013	Contrôleur de gestion siège
	Communiqué de presse RC Juin 2011	
	Article internet sur RC Aout 2011	
Délégation régionale groupe P	Page internet sur la responsabilité sociale au groupe P	Délégué régional au développement durable
	Rapports sur le management de la responsabilité sociétale à groupe P 2011, 2012 et 2013	
Centre de recherche Energie	Page internet sur le développement durable au centre Energie	Responsable service finance et contrôle de gestion
	Lettre environnementale centre Energie Mai 2014	Contrôleur de gestion
	Lettre sur la politique QSE Aout 2013	
Université publique S	Page internet sur le développement durable à l'université S	Contrôleur de gestion
	Rapport développement durable 2009-2010	
	Fiche de poste contrôleur de gestion de l'administration publique	
	Lettre de mission agenda 21	
	Lettre d'engagements communs CPU-CGE pour le développement durable des universités et des grandes écoles 2010-2011	
Total	22	11

Tableau 15 Documents analysés et acteurs interrogés dans l'étude empirique qualitative

Dans les cinq contextes, nous avons constaté un management dissocié de la responsabilité sociétale. Ce constat, associé au fait que Capron et Quairel (2006) soulignent que l'intégration du management de la responsabilité est un phénomène rare, justifie l'arrêt de notre démarche exploratoire à cinq contextes organisationnels.

A la suite de cette démarche exploratoire, nous avons choisi de considérer la partie de l'analyse théorique relative au management intégré de la responsabilité sociétale comme contrefactuelle, puisqu'aucune observation exploratoire ne l'a confortée. Dès lors nous

avons poursuivi l'étude en considérant que le management de la responsabilité sociale est systématiquement dissocié (Tableau 16).

	Management de la responsabilité sociale
Contrôleur-évaluateur	Contrôleur-évaluateur économique (rattaché à la direction financière/générale/opérationnelle, missions classiques, utilise le budget, les calculs de coûts, les analyses d'écarts, les indicateurs financier)
Contrôleur-intégrateur	Contrôleur-intégrateur économique (rattaché à la direction financière/générale/opérationnelle, missions classiques, centré sur l'aide à la décision opérationnelle, la communication de la logique économique, la formation au pilotage)

Tableau 16 Profils du contrôleur de gestion en situation de management systématiquement dissocié de la responsabilité sociale

Suite à cet ajustement théorique, nous avons reformulé nos propositions de recherche :

P1-le management de la responsabilité sociale a une influence non significative sur les caractéristiques instrumentales et organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion ;

P2-le management de la responsabilité sociale a une influence significative sur les caractéristiques instrumentales et organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion.

Seule la proposition P1 est cohérente avec l'analyse théorique proposée et les observations issues des travaux antérieurs et de l'étude qualitative. Dans l'étude empirique quantitative, nous avons donc associé des hypothèses à la proposition P2 afin de la tester dans une optique réfutationniste.

Section 2. L'étude empirique quantitative : variables, hypothèses et procédure de test

A la suite de l'étude qualitative, nous avons mis en œuvre une démarche empirique quantitative dans le but de tester de manière plus formalisée la nouvelle proposition P2 « *le management de la responsabilité sociétale a une influence significative sur les caractéristiques instrumentales et organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion* » (Thiéart et al., 2007).

2.1 Les variables et le questionnaire de recherche

Résumé: Le choix des variables de la recherche

Dans le but d'opérationnaliser notre proposition de recherche à tester, nous avons mobilisé des variables issues de la littérature et des variables que nous avons opérationnalisées sur la base de la littérature. Concernant le management de la responsabilité sociétale, nous avons utilisé la variable « management explicite de la responsabilité sociétale » relative à l'explicitation du management de la responsabilité sociétale et la variable « intensité perçue de la responsabilité sociétale » relative à l'intensité du management de la responsabilité sociétale. Concernant les caractéristiques organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion, nous avons proposé les variables « impact du management de la responsabilité sociétale sur le rattachement hiérarchique » et « impact du management de la responsabilité sociétale sur la fiche de poste » qui sont des variables dichotomiques traduisant un effet du management de la responsabilité sociétale sur les caractéristiques organisationnelles du contrôleur. Enfin, concernant les caractéristiques instrumentales, nous avons proposé les variables « utilisation des outils de management et *reporting* économique », « utilisation des outils de management et *reporting* environnemental », « utilisation des outils de management et *reporting* social », « utilisation des outils de management et *reporting* global » qui mesurent l'utilisation des outils de management et *reporting* économique, environnemental, social, global par les contrôleurs de gestion.

C'est sur la base d'un questionnaire que nous avons collecté les données relatives à ces variables.

En nous référant à Bacharach (1989), une hypothèse en sciences de gestion peut être conçue comme l'expression d'une relation entre deux variables relatives au phénomène étudié. L'hypothèse dans ce cas apparaît comme une déclinaison plus précise de la proposition de recherche, qui exprime la relation entre deux construits.

L'étude empirique qualitative nous a apporté des éléments dans le sens de la réfutation de la proposition de recherche suivante : « *le management de la responsabilité sociétale a une influence significative sur les caractéristiques instrumentales et organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion* ». L'étude empirique quantitative a pour objectif de tester dans une optique réfutationniste des hypothèses associées à cette proposition.

L'association d'hypothèses de recherche réfutables à cette proposition suppose au préalable le choix de variables relatives aux principaux construits mobilisés ici : « management de la responsabilité sociétale », « caractéristiques instrumentales de la fonction de contrôleur », « caractéristiques organisationnelles de la fonction de contrôleur ». Nous présentons donc les variables que nous avons choisies pour approcher les construits de notre proposition de recherche.

2.1.1 Les variables associées au management de la responsabilité sociétale et aux caractéristiques instrumentales et organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion

Concernant le management de la responsabilité sociétale, deux variables nous sont proposées par la littérature : la nature du management de la responsabilité sociétale (Matten & Moon, 2008) et l'intensité perçue du management de la responsabilité sociétale (Closon, 2009 ; Maignan & Ferrell, 2001).

a) Le management implicite et le management explicite de la responsabilité sociétale (variable RSE_EXP)

Pour Matten et Moon (2008), il existe une différence entre le management de la responsabilité sociétale tel qu'il est pratiqué aux Etats-Unis et Europe. Pour eux, les entreprises américaines expriment de manière explicite la mise en œuvre de démarches relevant de la responsabilité sociétale, tandis que chez celles européennes, le management de la responsabilité sociétale est plus implicite.

L'approche explicite précise les activités qui sont directement liées à la responsabilité sociétale de l'organisation. Ces activités sont mises en œuvre à travers des pratiques, des programmes et des stratégies volontaires, qui vont au-delà des obligations légales. Ces actions

sont motivées par les attentes supposées des différentes parties prenantes de l'organisation. Pour Matten et Moon, cette approche explicite du management de la responsabilité sociétale émerge au niveau des pays caractérisés par une économie de marché libérale.

L'approche implicite suppose un rôle général de l'organisation au profit de la société. Elle consiste en un ensemble de valeurs, de normes et de règles qui sont imposées à l'organisation. Elle est issue d'un consensus sociétal sur les attentes légitimes concernant le rôle des différents groupes sociaux. Pour Matten et Moon, cette approche implicite du management de la responsabilité sociétale est associée aux pays fondés sur une économie de marché dite « coordonnée ».

Management explicite de la responsabilité sociétale	Management implicite de la responsabilité sociétale
Présente les activités de l'organisation qui assument des responsabilités liées aux intérêts de la société.	Présente le rôle de l'organisation en lien avec les institutions formelles et informelles associées aux finalités de la société
Consiste en des politiques, des programmes, des stratégies volontaires.	Consiste en des valeurs, des normes, des règles résultant des obligations de l'organisation
Les motivations sont associées aux attentes des différentes parties prenantes de l'organisation.	Les motivations sont associées au consensus sociétal lié aux attentes légitimes concernant les rôles des principaux groupes de la société.

Tableau 17 Management explicite et implicite de la responsabilité sociétale (Matten et Moon, 2008)

Au-delà des différences générales constatées entre les Etats-Unis et l'Europe concernant le management de la responsabilité sociétale, Matten et Moon (2008) suggèrent néanmoins une généralisation de l'approche explicite même en Europe. Ils expliquent ce phénomène par l'action de processus isomorphiques coercitifs, mimétiques et normatifs. Néanmoins, la généralisation des lois et règlements en Europe et en France concernant la responsabilité sociétale semble traduire, en Europe, une fusion des approches explicite et implicite.

Concernant sa nature, il ressort donc de ces éléments que le management de la responsabilité sociétale peut être implicite ou explicite. Le management de la responsabilité sociétale est explicite lorsque l'organisation met en œuvre des démarches dédiées aux enjeux du développement durable ou de la responsabilité sociétale et exprime de manière formelle sa volonté de répondre à ces enjeux. Cela se traduit par la mise en place d'une stratégie de développement durable, de politiques et démarches environnementales, de chartes éthiques, de politiques philanthropiques... Le management de la responsabilité sociétale est implicite lorsque l'organisation répond aux enjeux associés à ses parties prenantes, sans mettre en place de démarches précises relatives au développement durable ou à la responsabilité sociétale.

Nous proposons d'associer la variable RSE_EXP à la nature du management de la responsabilité sociétale. Elle prend la valeur 1 lorsque le management est explicite et la valeur 0 dans le cas contraire.

b) L'intensité perçue du management de la responsabilité sociétale (variable R_SOC)

La deuxième variable associée au management de la responsabilité sociétale mesure la perception de l'intensité du management de la responsabilité sociétale. On l'utilise ici comme une approximation de l'intensité du management de la responsabilité sociétale.

Pour cela, nous nous référons à la grille de Maignan et Ferrell (2001) relative à l'intensité perçue du management de la responsabilité sociétale. D'après Closon (2009), la grille de Maignan et Ferrell mesure la perception par le répondant de l'implication de son organisation dans des démarches relatives au management de la responsabilité sociétale. Cette grille se fonde sur le modèle de Carroll (1979) qui associe quatre dimensions à la responsabilité sociétale : la responsabilité économique, légale, éthique et philanthropique. Des items relatifs à des actions de management sont associés à chaque dimension. Sur une échelle de Likert (1 à 5), le répondant exprime en pondérant les items sa perception des actions de management de la responsabilité sociétale de son organisation. Plus le score est élevé, plus la perception est positive, plus l'intensité du management de la responsabilité sociétale est forte.

Closon (2009) propose une adaptation en français de la grille de Maignan et Ferrell en utilisant le paradigme de Churchill. La grille que nous avons utilisée est donc celle de Closon (2009). Elle est composée de 22 items, 5 relatifs au management de la responsabilité économique, 7 relatifs au management des enjeux associés aux parties prenantes internes, 5 relatifs au management des enjeux liés aux parties prenantes externes, 5 relatifs aux actions dites philanthropiques. L'intensité du management de la responsabilité sociétale est donc mesurée par la variable R_SOC associée aux 22 items. Cette variable peut prendre une valeur entre 1 et 5. Les dimensions de la grille proposée par Closon présentent des indices de convergence (alpha de Cronbach) acceptables ($\geq 0,7$).

Dimension économique (5 items, alpha de Cronbach = 0,78)

- Mon entreprise assure des bénéfices financiers substantiels.
- Mon entreprise contrôle scrupuleusement la productivité de ses employés.
- Mon entreprise maximise ses profits.
- Mon entreprise crée de la valeur pour ses actionnaires.
- Mon entreprise établit des stratégies financières à long terme.

Dimension éthico-légale à l'égard des acteurs internes (6 items, alpha de Cronbach= 0,80)

Mon entreprise encourage la diversité au sein de ses employés (âge, sexe, origine).

Mon entreprise sanctionne de manière formelle les comportements non éthiques de la part de tous ses membres.

Mon entreprise considère l'égalité des chances comme un principe de base dans le processus de promotion des employés.

Mon entreprise respecte des règles de conduite en matière de recrutement, licenciement et promotions.

Mon entreprise pratique l'équité dans ses politiques de rémunération.

Mon entreprise propose des politiques de conciliation vie travail – vie privée à ses employés.

Mon entreprise est attentive aux demandes des syndicats.

Dimension éthico-légale à l'égard des acteurs internes (5 items, alpha de Cronbach = 0,82)

Mon entreprise n'est pas complice de violations des droits de l'homme.

Mon entreprise se conforme toujours à la loi.

Mon entreprise fournit une information précise et complète à ses clients.

Mon entreprise n'a jamais recours à la corruption (pot de vin, extorsion de fonds...).

Mon entreprise est digne de confiance.

Dimension philanthropique (5 items, alpha de Cronbach= 0,70)

Mon entreprise parraine des événements sportifs et/ou culturels.

Mon entreprise se soucie de diminuer ses impacts négatifs sur l'environnement.

Mon entreprise participe au développement du tissu industriel local.

Mon entreprise sponsorise des activités de recherche scientifique.

Mon entreprise accorde des fonds aux associations à but non lucratif.

Encadré 9 Liste des items associés à la mesure de l'intensité du management de la responsabilité sociétale (Closon, 2009)

c) Les variables associées aux outils de gestion utilisés

Concernant les caractéristiques instrumentales de la fonction de contrôleur de gestion, les variables mobilisées mesurent l'utilisation de différents outils de gestion par les contrôleurs de gestion.

La variable « utilisation des outils de management et *reporting* économique » (OUTIL_ECO) mesure l'utilisation par les contrôleurs de gestion de différents outils de management et *reporting* économique en référence aux contributions de (Chenhall & Langfield-Smith, 1998) et Jordan (1998).

Les budgets des dépenses (adapté de Chenhall et Langfield-Smith, 1998)
Les budgets des recettes (adapté de Chenhall et Langfield-Smith, 1998)
Les budgets de trésorerie (adapté de Chenhall et Langfield-Smith, 1998)
Les indicateurs financiers des tableaux de bords (adapté de Chenhall et Langfield-Smith, 1998)
Les indicateurs non-financiers des tableaux de bord (adapté de Chenhall et Langfield-smith, 1998)
Le calcul des coûts et marges par centres d'analyse (adapté de Jordan, 1998)
Le calcul des coûts et marges par activités (adapté de Chenhall et Langfield-Smith, 1998)
La planification économique à plus d'un an (adapté de Jordan, 1998)
Les feuilles de calcul informatiques (adapté de l'item « informatique de gestion » de Jordan, 1998)
Les bases de données économiques informatiques (adapté de l'item « informatique de gestion » de Jordan, 1998)
Les techniques de comptabilité générale (Jordan, 1998)
Les techniques d'audit interne (Jordan, 1998)
Les techniques de comparaison des caractéristiques des produits (adapté de Chenhall et Langfield-Smith, 1998)
Les techniques de comparaison des processus opérationnels (adapté de Chenhall et Langfield-Smith, 1998)
Les techniques de comparaison des processus managériaux (adapté de Chenhall et Langfield-Smith, 1998)

Encadré 10 Liste des items associés à la variable OUTIL_ECO

La variable « utilisation des outils de management et *reporting* environnemental » (OUTIL_ENV) mesure l'utilisation par les contrôleurs de gestion d'outils de management et *reporting* environnemental (Antheaume, 2013 ; Essid & Berland, 2011 ; Joshi & Krishnan, 2010).

La norme EMAS (Eco Management and Audit Scheme) (Essid et Berland, 2011)
Les normes ISO 14000 ou la norme ISO 14001 (management environnemental) (Essid et Berland, 2011)
La norme ISO 14006 ou les techniques d'éco-conception (Essid et Berland, 2011)
Les techniques d'analyse du cycle de vie ou la norme ISO 14040 (Antheaume, 2013)
Les tableaux de bord environnementaux (Antheaume, 2013)
Les indicateurs d'impact environnemental (Antheaume, 2013)
Les techniques d'évaluation des coûts sociétaux ou externes (Antheaume, 2013 ; Joshi et Krishnan, 2010)
Les techniques d'évaluation des coûts environnementaux (Joshi et Krishnan, 2010)

La comptabilité des flux physiques et énergétiques (Joshi et Krishnan, 2010)

La norme ISO 14010 (Audit environnemental)

Le rapport ou bilan environnemental (Essid et Berland, 2011)

Encadré 11 Liste des items associés à la variable OUTIL_ENV

La variable « utilisation des outils de management et *reporting* social » (OUTIL_SOC) mesure l'utilisation par les contrôleurs de gestion d'outils de management et *reporting* social (Essid & Berland, 2011).

La norme OHSAS 18000 (Occupational Health and Safety Assessment Series) (Essid et Berland, 2011)

La norme SA (social accountability) 8000 (Essid et Berland, 2011)

Le rapport ou bilan social (Essid et Berland, 2011)

Encadré 12 Liste des items associés à la variable OUTIL_SOC

La variable « utilisation des outils de management et *reporting* global » (OUTIL_GLOBAL) mesure l'utilisation des outils de management et *reporting* global par les contrôleurs de gestion (Essid & Berland, 2011).

Le Sustainability Balanced Scorecard ou tableau de bord développement durable (Essid et Berland, 2011)

La norme ISO 26000 (Essid et Berland, 2011)

Le Navigateur Skandia AFS (Assurance & Financial Services) (Essid et Berland, 2011)

Le Sustainable Development SD 21000 (Essid et Berland, 2011)

Le pacte mondial des Nations Unies (Global Compact) (d'après étude qualitative)

La norme de *reporting* AA 1000 (Essid et Berland, 2011)

La norme de *reporting* de GRI (Global Reporting Initiative) (Essid et Berland, 2011)

Encadré 13 Liste des items associés à la variable OUTIL_GLOBAL

d) Les variables associées à l'évolution des caractéristiques organisationnelles

Deux variables dichotomiques nous permettent d'évaluer l'effet du management de la responsabilité sociétale sur les missions et le rattachement hiérarchique des contrôleurs de gestion.

La variable « impact du management de la responsabilité sociétale sur la fiche de poste » (IMP_RSE_MISS) traduit l'effet du management de la responsabilité sociétale sur les missions du contrôleur de gestion. Elle prend la valeur 1 lorsque le management de la responsabilité a impliqué une modification des missions du contrôleur via la modification de sa fiche de poste. Elle prend la valeur 0 dans le cas contraire.

La variable « impact du management de la responsabilité sociétale sur le rattachement hiérarchique » (IMP_RSE_RATT) traduit l'effet du management de la responsabilité sociétale sur le rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion. Elle prend la valeur 1 lorsque le management de la responsabilité sociétale implique une modification du rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion et la valeur 0 dans le cas contraire.

2.1.2 Le questionnaire et la collecte des données (Annexe 2)

C'est dans l'optique de collecter des données relatives à ces variables que nous avons construit notre questionnaire.

Ce questionnaire est structuré en quatre parties : 1) informations générales sur les répondants et leurs organisations, 2) management de la responsabilité sociétale et caractéristiques organisationnelles du contrôleur, 3) mesure de la perception de l'intensité du management de la responsabilité sociétale, 4) mesure de l'utilisation d'outils de management et *reporting* économique, environnemental, social et global par les contrôleurs de gestion.

Dans la première partie il s'agit de collecter différentes informations caractéristiques du répondant et de son organisation. Ainsi, les questions 1 à 8 collectent des données sur le sexe, l'âge, la nature de l'employeur, l'intitulé du poste, le positionnement géographique du poste, la taille de l'organisation, sa présence en bourse et le secteur d'action de l'organisation du répondant. L'objectif de cette partie est d'obtenir des données sociologiques nous permettant de préciser certaines caractéristiques des interviewés.

La deuxième partie, représentée par les questions 9 à 13, nous permet de préciser le rattachement hiérarchique du contrôleur, l'ancienneté à son poste, ainsi que la modification du rattachement et du poste du fait des démarches explicites de responsabilité sociétale. Cette partie nous permet de collecter des données descriptives sur l'influence du management de la responsabilité sociétale sur les caractéristiques organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion (rattachement hiérarchique et fiche de poste). Ici, la fiche de poste a été considérée comme un indicateur des missions du contrôleur de gestion. Ce choix se fonde sur l'étude de Dumoulin (1983) qui avait analysé des fiches de poste pour caractériser les missions des contrôleurs de gestion, et sur des observations faites lors de l'étude qualitative.

La troisième partie du questionnaire décline la grille de Clososon (2009) pour mesurer la perception par le répondant de l'intensité du management de la responsabilité sociétale dans son organisation. Dans les questions 14 à 35, il est donc demandé au répondant d'attribuer pour chaque affirmation (item) une note entre 1 et 5 à son organisation. Ces notes

correspondent à la perception du répondant par rapport au management de la responsabilité sociale dans son organisation (1 Pas du tout d'accord, 2 Pas d'accord, 3 Ne sais pas, 4 D'accord, 5 Tout à fait d'accord). Plus la note est élevée, plus la perception est positive, plus l'intensité du management de la responsabilité sociale peut être considérée comme élevée.

Enfin, dans la quatrième partie nous collectons des données descriptives sur les outils utilisés par les contrôleurs et mesurons l'intensité de l'utilisation de divers outils de management et *reporting* économique (OUTIL_ECO), social (OUTIL_SOC), environnemental (OUTIL_ENV), global (OUTIL_GLOBAL).

Dans la question 36, nous demandons au répondant de nous citer les outils qu'il utilise dans son activité au sein de l'organisation. Les questions 37 à 51 déclinent la grille relative à l'utilisation des outils de management et *reporting* économique. Il est demandé au répondant de noter l'utilisation des outils présentés dans son activité au sein de l'organisation (1 Je n'utilise pas du tout cet outil, 2 Je n'utilise pas cet outil, 3 J'utilise cet outil, 4 J'utilise souvent cet outil, 5 J'utilise très souvent cet outil). Dans la même logique, les questions 52 à 60 interrogent l'utilisation d'outils de management environnemental. Les questions 61 et 62 interrogent l'utilisation de deux outils de management social. Les questions 63 à 67 interrogent l'utilisation d'outils de management global. Enfin, les questions 68 à 72 interrogent l'utilisation par le contrôleur répondant d'outil de *reporting* social, environnemental et global.

En définitive, ce questionnaire composé de 72 questions vise la collecte de données sociologiques, de données sur les caractéristiques organisationnelles et leur évolution, de données mesurant l'intensité du management de la responsabilité sociale, et de données mesurant l'utilisation par les contrôleurs de gestion d'outils de management et *reporting* économique, environnemental, social et global (caractéristiques instrumentales). Il s'agit de collecter des données sur les caractéristiques organisationnelles et instrumentales de la fonction de contrôleur et des données sur le management de la responsabilité sociale afin d'analyser leurs relations statistiques.

A la suite de la construction, nous avons dans un premier temps réalisé un pré-test du questionnaire auprès d'un enseignant chercheur en sciences de gestion, d'un enseignant chercheur anciennement contrôleur de gestion et d'un contrôleur de gestion en activité.

L'objectif de ce pré-test auprès d'experts est de nous assurer que le questionnaire est cohérent avec la finalité de notre recherche et d'améliorer sa compréhensibilité.

A la suite de ce pré-test, nous avons lancé l'enquête par questionnaire qui s'est déroulée entre Février et Juin 2014.

Dans le cadre de cette enquête, un mail de sollicitation a été envoyé à 154 diplômés et 19 stagiaires en contrôle de gestion issus de la base de données de deux écoles de commerce (une privée, une publique). Dans ce mail, il est précisé l'objet de la recherche et la cible à savoir : les contrôleurs de gestion ou les collaborateurs d'un service de contrôle de gestion. Le mail contenait aussi un lien internet qui permettait d'accéder au questionnaire grâce au logiciel en ligne Eval&Go¹³. Au début du questionnaire, un court texte précisait encore le contexte de la recherche, sa finalité et sa confidentialité.

Dans le cadre des recherches de Montpellier Recherche en Management (laboratoire de recherche en management des universités Montpellier 1, Montpellier 2, Montpellier 3 et Sup de Co Montpellier Business School), l'équipe de chercheurs en charge de la présente étude sollicite votre expérience professionnelle. L'enjeu est de collecter, puis diffuser des données actualisées et pertinentes concernant le métier du contrôleur de gestion. Ces informations serviront tant dans la formation professionnelle et universitaire à tous les niveaux, que dans la compréhension des évolutions du métier face à de nouveaux enjeux managériaux et sociétaux. A ce titre, par votre participation à notre enquête, vous contribuerez au maintien d'une formation académique et professionnelle de qualité. Nous vous en remercions d'avance. Nous précisons par ailleurs que cette enquête est anonyme. Pour tout renseignement complémentaire, vous pouvez nous contacter à l'adresse suivante: s.john-ahyee@supco-montpellier.fr

Encadré 14 L'introduction du questionnaire

Par ailleurs, le même questionnaire a été administré en face à face à 19 contrôleurs de gestion inscrits en alternance en deuxième année d'un master en contrôle de gestion dans le but d'améliorer le nombre de réponses.

Au total, ce questionnaire a été administré auprès de 192 personnes (19 en face à face et 173 par internet). Nous avons eu en retour 95 questionnaires utilisables, 19 des alternants interrogés en face à face, 7 des stagiaires et 69 des diplômés en contrôle de gestion. Parmi les

¹³ <http://www.evalandgo.fr/>

diplômés, 3 répondants ne travaillent pas en contrôle de gestion. Leurs réponses ont été exclues des réponses utilisables.

En définitive, 92 réponses de contrôleurs de gestion juniors et séniors ont été analysées et utilisées dans le cadre de cette recherche pour tester les hypothèses émises.

2.2 Les hypothèses et la procédure de test

Résumé: Hypothèses de recherche et test

Sur la base des variables relatives au management de la responsabilité sociétale et aux caractéristiques de la fonction de contrôleur, nous avons associé douze hypothèses testables à la proposition de recherche reformulée P2 : « *le management de la responsabilité sociétale a une influence significative sur les caractéristiques instrumentales et organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion* ». Pour chacune des hypothèses nous avons calculé un estimateur d'effet que nous avons comparé à des seuils usuels (Cohen 1988). C'est en fonction de ces estimateurs que nous avons tiré nos conclusions concernant les hypothèses émises.

2.2.1 Les hypothèses de la recherche

En testant la proposition P2-*le management de la responsabilité sociétale a une influence significative sur les caractéristiques instrumentales et organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion*, nous testons indirectement la proposition alternative P1- *le management de la responsabilité sociétale a une influence non significative sur les caractéristiques instrumentales et organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion*.

D'après Hempel (2012, p. 72) : « *la confirmation d'une hypothèse dépend non seulement du nombre de faits favorables qu'on a réunis, mais aussi de leur diversité : plus celle-ci est grande, et plus fortement l'hypothèse se trouve corroborée* ».

C'est donc dans une optique de diversification des faits corroborant P1 et réfutant P2 que nous mobilisons deux variables (RSE_EXP, R_SOC) concernant le management de la responsabilité sociétale.

La transformation de la proposition P2 « *le management de la responsabilité sociétale a une influence significative sur les caractéristiques instrumentales et organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion* » en utilisant la variable « *management explicite de la responsabilité sociétale* » donne les hypothèses suivantes :

le management explicite de la responsabilité sociétale influence significativement :

- H1 - *l'utilisation par le contrôleur de gestion d'outils de management et reporting économique ;*
- H2 - *l'utilisation par le contrôleur de gestion d'outils de management et reporting environnemental ;*
- H3 - *l'utilisation par le contrôleur de gestion d'outils de management et reporting social ;*
- H4 - *l'utilisation par le contrôleur de gestion d'outils de management et reporting global ;*
- H5 - *la modification du rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion par le *management de la responsabilité sociétale* ;*
- H6 - *la modification de la fiche de poste du contrôleur de gestion par le *management de la responsabilité sociétale*.*

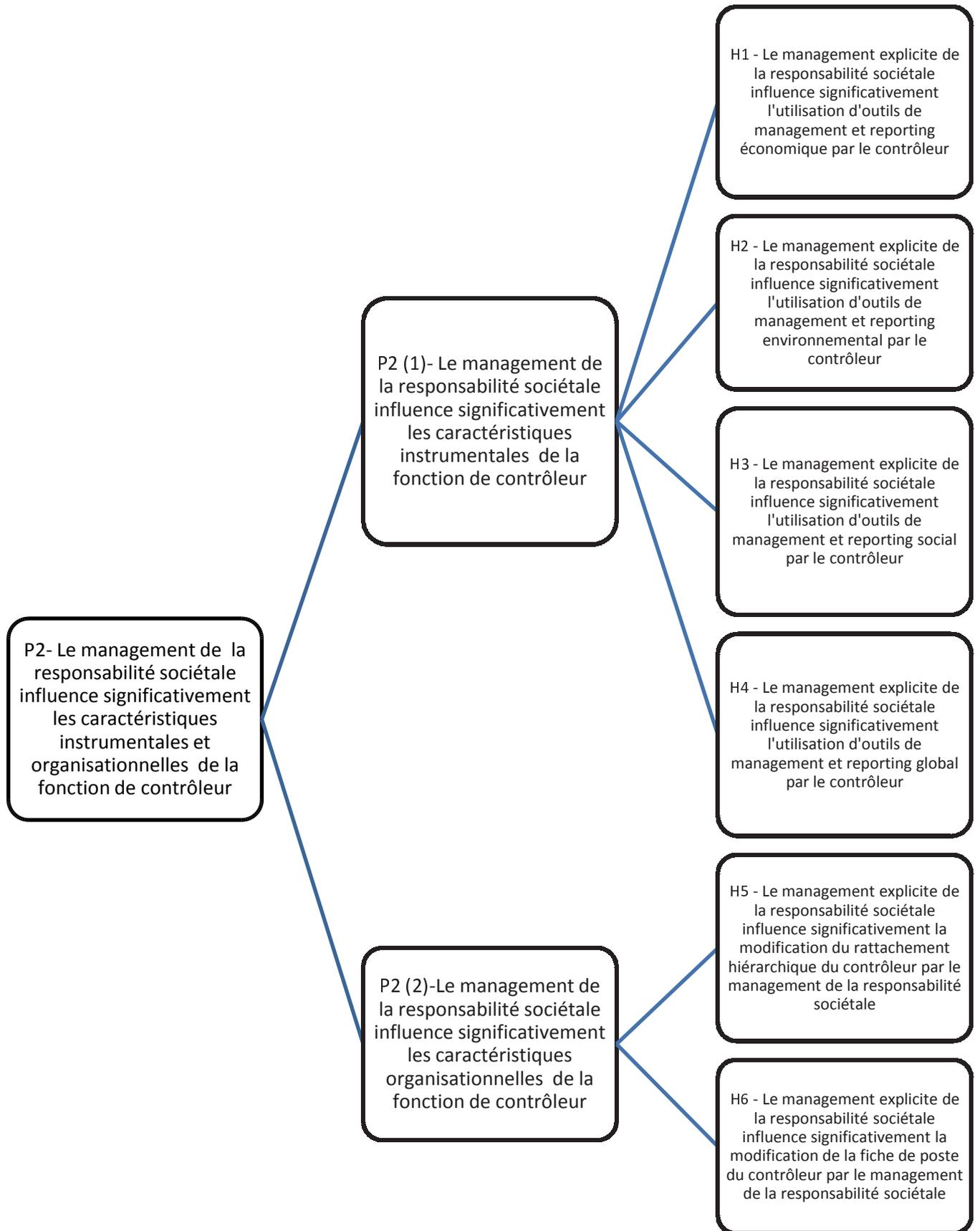


Figure 8 Articulation de la proposition de recherche avec les hypothèses dans le cas de l'utilisation de la variable RSE_EXP

En utilisant la variable « intensité du management de la responsabilité sociétale » pour la transformation de la proposition P2 « *le management de la responsabilité sociétale a une influence significative sur les caractéristiques instrumentales et organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion* », nous obtenons les hypothèses suivantes :

l'intensité du management de la responsabilité sociétale influence significativement :

- H7 - *l'utilisation par le contrôleur de gestion d'outils de management et reporting économique ;*
- H8 - *l'utilisation par le contrôleur de gestion d'outils de management et reporting environnemental ;*
- H9 - *l'utilisation par le contrôleur de gestion d'outils de management et reporting social ;*
- H10 - *l'utilisation par le contrôleur de gestion d'outils de management et reporting global ;*
- H11 - *la modification du rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion par le management de la responsabilité sociétale ;*
- H12 - *la modification de la fiche de poste du contrôleur de gestion par le management de la responsabilité sociétale.*

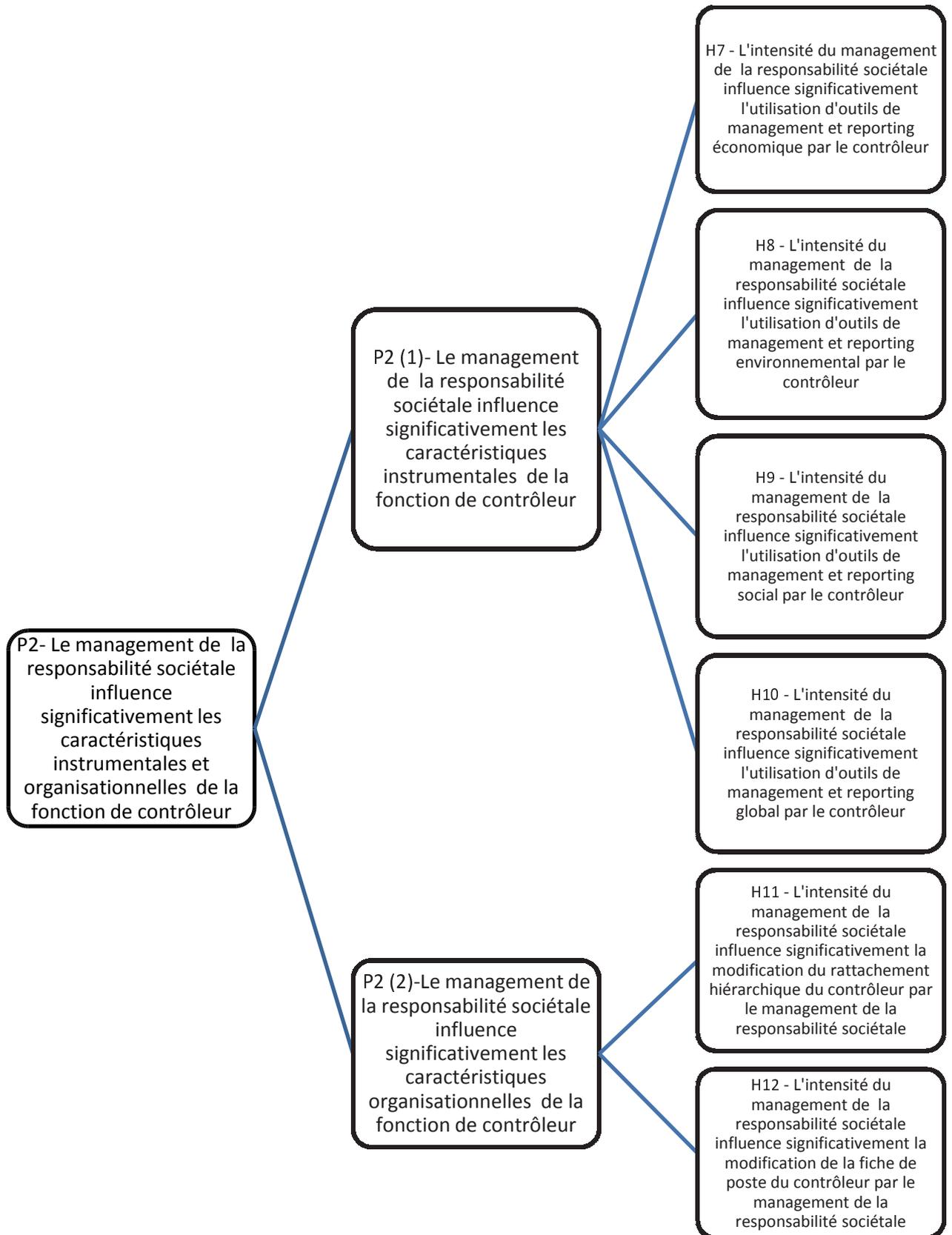


Figure 9 Articulation entre la proposition de recherche et les hypothèses dans le cas de l'utilisation de la variable R_SOC

2.2.2 La procédure de test des hypothèses

Il s'agit dans cette étude empirique quantitative de tester les hypothèses qui ont été émises. D'après Hempel (2012), de manière générale, un test est une confrontation des prédictions associées à l'hypothèse avec des données observées ou mesurées. Aujourd'hui, les nombreux débats associés à l'utilisation des tests de significativité statistique en sciences sociales (Capel et al., 1997 ; Carver, 1978 ; Cohen, 1994 ; Gigerenzer, 2004 ; Haller & Krauss, 2002 ; Lambdin, 2012 ; Lindsay, 1995 ; Mbengue, 2010 ; Nickerson, 2000 ; Poitevineau, 2004 ; Schwab, Abrahamson, Starbuck, & Fidler, 2011) justifient la nécessité pour le chercheur de préciser la démarche mise en œuvre pour tester les hypothèses émises.

D'après Gold (1969), « *soumis comme nous sommes en sciences sociales non expérimentales aux phénomènes de causalités multiples, nous ne pouvons simplement accepter comme substantiellement importante toute relation observée différant de zéro, indépendamment de la certitude que nous avons concernant l'existence de cette différence. Une importance substantive implique une significativité statistique plus un lien suffisamment élevé. Le niveau acceptable de l'intensité de la relation, qui sera généralement une question de jugement subjectif, n'a pas à être complètement arbitraire. La nature du problème devrait offrir une base pour le jugement, et le sens commun (consensus général informel) indiquera si le niveau de la relation est trop faible dans certains cas et suffisamment élevé dans d'autres* » (p. 44). Par ailleurs, Mbengue (2010, p. 109) souligne que « *le chercheur est surtout intéressé par la grandeur et la précision des effets* ».

C'est pour cela que nos hypothèses spécifient non seulement l'existence d'un effet, mais aussi sa significativité. Le test de significativité statistique nous permet de tester l'existence de l'effet. La mesure des estimateurs d'effet (Kirk, 2007 ; Vacha-Haase & Thompson, 2004) permet d'évaluer la significativité de cet effet. Toutefois à ce niveau, deux remarques importantes doivent être faites. La première est relative à l'utilité des tests de significativité statistique et la seconde porte sur la significativité d'un effet.

Concernant les tests de significativité statistique, ils sont souvent utilisés pour prouver que l'effet supposé existe bien et que son observation n'est pas due à un hasard d'échantillonnage. Pourtant ces deux finalités associées aux tests statistiques sont contestées (Carver, 1978 ; Cohen, 1994 ; Nickerson, 2000). D'après Mbengue (2010, p. 105-106), « *plusieurs éminents statisticiens ont reconnu de longue date que l'hypothèse nulle d'absence de différence n'est jamais vraie dans la population (Nunnally, 1960 ; Tukey, 1991). Parmi les nombreux*

exemples d'hypothèses nulles, on peut mentionner : une fréquence ou une proportion égale à zéro ; un coefficient de régression égal à zéro, une égalité entre deux ou plusieurs moyennes, etc... De nombreux détracteurs des TSS [test de signification statistique] mettent en cause l'utilité même d'une hypothèse nulle (H_0) ponctuelle, c'est-à-dire une hypothèse attribuant au paramètre une valeur précise et non un intervalle. En effet, une telle hypothèse est pratiquement toujours fausse, ne serait-ce qu'à plusieurs décimales après la virgule (Oakes, 1986 ; Tukey, 1991 ; Morgan 2003). Ainsi, toute différence, même infinitésimale, deviendra statistiquement significative pour autant que la taille de l'échantillon soit suffisamment grande [...] Une autre façon de voir les choses est de partir des populations et non plus des échantillons. Il est très probable qu'à l'échelle des populations l'hypothèse nulle soit fausse (il y aura une différence, même infinitésimale). Dès lors, tout test conduira à un résultat significatif et l'information apportée par le test est donc quasi nulle. Cela conduit plusieurs détracteurs des tests à la conclusion de l'inutilité de recueillir des données et de procéder à de tels tests dont les résultats sont connus d'avance (Meehl, 1990 ; Krueger, 2001 ; Morgan, 2003) ». Ainsi, l'utilité des tests de signification dans la détection des effets est contestée, les effets existant toujours même à un très faible niveau dans la réalité sociale. Au-delà de leur intérêt dans la détection des effets, les tests de signification statistique sont aussi présentés comme apportant la preuve que l'effet observé n'est pas dû à un hasard d'échantillonnage. Là, il s'agit d'une erreur d'interprétation comme le souligne Poitevineau (2004, p. 12) : « l'erreur la plus typique est de considérer la probabilité p (seuil observé) ou α comme une probabilité concernant l'hypothèse et non plus conditionnelle de celle-ci. Elle se présente sous différentes variantes : la probabilité que l'hypothèse nulle soit vraie est p (ou α) ; la probabilité que l'hypothèse alternative soit vraie est $1-p$ (ou $1-\alpha$) ; la probabilité que les résultats soient dus au seul hasard est p (ou α) ». Les tests de signification statistique ne permettent donc pas de prouver que l'effet observé n'est pas dû au hasard.

A la suite de cette première remarque sur les tests de significativité statistique, les tests statistiques utilisés dans notre recherche ne sont que des éléments d'appréciation dans la décision de réfuter ou non les hypothèses. Ils apportent des informations sur la cohérence des données collectées avec l'hypothèse nulle (écart de moyenne nul, corrélation nulle).

Notre deuxième remarque importante concerne la significativité d'un effet.

Dans notre recherche, les estimateurs d'effet fondent de manière déterminante les décisions de réfutation des hypothèses. C'est à partir de ces estimateurs que nous concluons à la significativité, ou non, des influences mesurées.

Or, comme le souligne Mbengue (2010, p. 109) : « *les chercheurs en sciences sociales ont souvent beaucoup de difficultés à définir ce qui est substantiellement significatif. Autrement dit, ils ont du mal à déterminer à partir de quelle taille de différence, une proportion, un coefficient de corrélation ou de régression, etc. devient important, intéressant, pertinent. Bien qu'il n'existe pas de règles absolues pour interpréter la grandeur des effets, des lignes directrices sont développées dans les différents champs de recherche. A cet égard, l'ouvrage de Cohen (1988) demeure une référence incontournable. L'auteur a défini des conventions qui, au fil des années, sont pratiquement devenues des normes universelles (petit effet = 0,2 ; moyen effet = 0,5 ; grand effet = 0,8)* ». Etant la première étude à notre connaissance à tester l'importance de l'influence du management de la responsabilité sociétale sur les caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion, nous n'avons pas de seuil consensuel par rapport auquel conclure à la significativité de l'effet observé. Nous nous référons donc aux seuils usuellement reconnus, proposés notamment par Cohen (1988) et présentés de manière détaillée par (Guéguen, 2009) (cf. Image 15). Il s'agit pour la communauté académique de contribuer à l'amélioration des connaissances sur le sujet par la construction de seuils de signification consensuels et la proposition de répliques (Cohen, 1994).

Cas d'utilisation	Indicateur et interprétation
Comparaison d'une moyenne à une norme	$d = \frac{\text{Moyenne Echantillon} - \text{Norme}}{\text{Ecart_type Echantillon}}$ <p>Effet faible si $d = 0.20$, moyen si $d = 0.50$, important si $d = 0.80$</p>
Comparaison de 2 moyennes d'échantillons indépendants	$d = \frac{\text{Moyenne Ech1} - \text{Moyenne Ech2}}{\text{Ecart_type Commun}}$ <p>ou</p> $\text{Ecart_type Commun} = \sqrt{\frac{\text{Variance_Ech1} + \text{Variance_Ech2}}{2}}$ <p>Si les variances des 2 groupes sont homogènes, on peut calculer l'écart-type commun à partir des données cumulées des deux groupes</p> <p>Effet faible si $d = 0.20$, moyen si $d = 0.50$, important si $d = 0.80$</p>
Comparaison de 2 moyennes d'échantillons appariés	$d = \frac{\text{Moyenne des différences}}{\text{Ecart_type des différences}}$ <p>Les différences s'entendent ici comme les différences individuelles entre les 2 conditions puisque l'on fait 2 mesures à chaque fois pour un individu.</p> <p>Effet faible si $d = 0.20$, moyen si $d = 0.50$, important si $d = 0.80$</p>
Anova avec groupes indépendants	$\eta^2 = \frac{\text{Somme des carrés du facteur}}{\text{Somme des carrés totale}}$ <p>La somme des carrés correspond généralement à la première colonne dans un tableau d'Anova. On l'appelle encore la variation et elle est représentée par le signe SS. η^2 est la proportion de variation du facteur étudié par rapport à la variation totale du plan d'analyse. On peut multiplier η^2 par 100 pour mieux apprécier son ampleur.</p> <p>Effet faible si $\eta^2 = 0.01$, moyen si $\eta^2 = 0.06$, important si $\eta^2 = 0.14$</p>
Comparaison de fréquences dans un tableau de contingence	$\Phi = \sqrt{\frac{\chi^2}{n}}$ <p>Ici n correspond à la somme des effectifs du tableau de contingence étudié. Si on a un tableau de contingence avec une variable à plus de 3 modalités, on calcule le coefficient de Cramer (noté V)</p> $V = \sqrt{\frac{\chi^2}{n \times (\text{Nombre de modalités de la plus petite variable} - 1)}}$ <p>Effet faible si ϕ ou $V = 0.1$, moyen si ϕ ou $V = 0.3$, important si ϕ ou $V = 0.5$</p>
Coefficient de corrélation linéaire	<p>Lorsque l'on a calculé le coefficient de corrélation linéaire (Coefficient de Bravais-Pearson) noté r on peut l'interpréter comme suit:</p> <p>Effet faible si $r = 0.10$, moyen si $r = 0.30$, important si $r = 0.50$</p> <p>On peut également calculer le coefficient de détermination, noté r^2 qui n'est autre que le carré du coefficient de corrélation linéaire. Dans ce cas on interprète la valeur:</p> <p>Effet faible si $r^2 = 0.01$, moyen si $r^2 = 0.09$, important si $r^2 = 0.25$</p>

Image 15 Indicateurs d'importance des effets les plus usuels (Guéguen, 2009)

Conclusion de la section 2 : Caractérisation de la recherche empirique quantitative

Après l'étude qualitative exploratoire, la démarche empirique quantitative mise en œuvre a pour but de tester les hypothèses associées à la proposition reformulée P2. Nous avons proposé des variables et des hypothèses opérationnalisant cette proposition. Douze hypothèses relatives à l'influence significative du management de la responsabilité sur les caractéristiques de la fonction sont donc émises. Les données permettant de tester ces hypothèses ont été

collectées via un questionnaire structuré en 4 parties. Ce questionnaire a été administré entre Février 2014 et Juin 2014 à un échantillon de 192 personnes diplômés, stagiaires ou alternants en contrôle de gestion. Nous avons obtenu en retour 92 questionnaires utilisables soit un taux de retour de 47%.

Conclusion du chapitre 3

Zimmerman (2001) reproche à la recherche en contrôle de gestion son incapacité à produire un corpus cumulatif de connaissance : « *La littérature managériale empirique se focalise sur la description des pratiques actuelles de comptabilité. La plupart des autres domaines de recherche comptable ont aussi débuté par des descriptions, mais avec l'accumulation des résultats empiriques, des théories furent développées pour expliquer les observations et prédire le phénomène à observer. La littérature managériale empirique a échoué dans la mise en œuvre de cette seconde étape.* » (d'après Zimmerman, 2001, p. 412)

D'après Zimmerman deux éléments potentiellement explicatif de l'état de la recherche en contrôle de gestion sont l'absence d'une dynamique de test des théories issues des études descriptives et l'absence même d'hypothèses testables. Pour Zimmerman, l'avancée de la connaissance en contrôle de gestion se fera non seulement par l'émergence de théories élaborées sur la base de travaux conceptuels et descriptifs, mais aussi par l'évaluation de la capacité explicative et prédictive de ces théories sur la base d'études quantitatives causales.

C'est donc en référence à cette perspective que nous avons adopté dans cette recherche la logique méthodologique « d'inférence rigoureuse » suggérée par Platt (1964). Conformément à cette logique nous avons proposé une « construction intellectuelle » relative au phénomène étudié : l'influence du management de la responsabilité sociétale sur les caractéristiques instrumentales et organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion. Cette construction intellectuelle nous a permis d'émettre deux propositions explicatives alternatives. La deuxième étape de la méthodologie de Platt suppose une confrontation des propositions aux faits afin de réfuter celles qui sont contrefactuelles. C'est dans cette logique que nous avons réalisé deux études empiriques.

La première, basée sur des entretiens semi-directifs (11) et des analyses documentaires (22) dans cinq contextes organisationnels, vise à évaluer la cohérence du discours théorique et aboutir à la formulation d'hypothèses testables. Cette étude empirique qualitative a permis l'affinement des propositions de recherche.

Dans la deuxième étude empirique, nous avons associé à la proposition potentiellement réfutable douze hypothèses qu'il s'agit de tester sur le plan empirique. Pour ce faire nous avons associé des variables aux construits suivants : « management de la responsabilité sociétale », « caractéristiques instrumentales de la fonction de contrôleur » et

« caractéristiques organisationnelles de la fonction de contrôleur ». Une fois les hypothèses établies, nous avons construit un questionnaire (72 questions) que nous avons soumis à une population de 192 personnes (diplômés en contrôle de gestion, alternants et stagiaires en contrôle de gestion) susceptibles de travailler à un poste de contrôleur de gestion ou assimilé. Nous avons collecté en retour 92 réponses, que nous avons analysées et mobilisées pour tester les hypothèses émises.

Par la mobilisation successive d'une démarche empirique qualitative et d'une démarche quantitative, nous contribuons à l'élaboration d'une théorie explicative de « l'influence du management de la responsabilité sociétale sur la fonction de contrôleur de gestion ». Nous apportons aussi des réponses empiriques fondées sur les tests d'hypothèses associés à ce discours théorique. L'enjeu est donc de contribuer à la construction d'une connaissance cumulative sur le sujet (Zimmerman 2001).

Dans la deuxième partie de ce document, nous présentons et discutons les résultats empiriques obtenus.

**PARTIE 2 : LES RESULTATS DE L'ETUDE
EMPIRIQUE**

Chapitre 1. UNE RELATIVE STABILITE DES CARACTERISTIQUES DE LA FONCTION DE CONTROLEUR DE GESTION DANS DES CONTEXTES DE MANAGEMENT DE LA RESPONSABILITE SOCIETALE

« On ne généralise pas tel cas particulier parce qu'une recherche approfondie permet de découvrir ce qui est essentiel, mais parce que dans de nombreux cas particuliers on a découvert le même processus. » (Grawitz, 2001, p. 423)

Introduction

L'analyse théorique proposée dans ce travail nous a permis d'émettre deux propositions de recherche en relation avec notre question de recherche : P1- le management dissocié de la responsabilité sociétale a une influence non significative sur les caractéristiques instrumentales et organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion ; P2- le management intégré de la responsabilité sociétale a une influence significative sur les caractéristiques instrumentales et organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion.

Dans un premier temps, nous avons réalisé une étude empirique qualitative visant à confronter de manière générale ces propositions à des réalités organisationnelles. L'objectif est d'aboutir à la formulation d'hypothèses testables.

Dans le cadre de l'étude qualitative, nous avons donc exploré cinq contextes organisationnels selon un principe de répllication et de triangulation des méthodes de collecte des données. Il s'agit surtout de contextes où le management de la responsabilité sociétale est devenu explicite. L'objectif est d'évaluer les effets de cette explicitation. Pour ce faire, nous avons réalisé onze entretiens avec des contrôleurs de gestion et des membres des fonctions « responsabilité sociétale ». Nous avons aussi analysé 22 documents collectés sur les sites internet et au sein des organisations.

Le présent chapitre présente les résultats de cette étude empirique qualitative. Dans une première section nous présentons les caractéristiques du management de la responsabilité sociétale dans les organisations explorées. Dans la deuxième section nous mettons en évidence la faible évolution des caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion suite à l'explicitation du management de la responsabilité sociétale.

Section 1. Le management de la responsabilité sociétale dans les organisations explorées

Résumé: La modalité du management de la responsabilité sociétale dans les organisations explorées

Dans cette étude empirique qualitative, nous avons exploré la mise en œuvre du management de la responsabilité sociétale dans différents contextes organisationnels. En fondant notre démarche méthodologique sur un principe de réplification littérale et de triangulation des méthodes, nous avons essayé de mettre en évidence des constantes concernant le management de la responsabilité sociétale. Il ressort de cette démarche de recherche que le management de la responsabilité sociétale est systématiquement dissocié dans ces différentes organisations. Indépendamment de la finalité (but lucratif/but non lucratif), de la nature de leur propriétaire (Etat/privé), de la taille (moyenne/grande), du secteur d'activité, ces organisations mettent en place un management dissocié de la responsabilité sociétale. La mise en œuvre et l'évaluation des démarches relatives aux enjeux économiques, sociaux et environnementaux sont portées par différentes fonctions organisationnelles.

Dans chacun des contextes, les méthodes de collecte de données mobilisées sont : l'entretien semi-directif, la collecte de documents disponibles sur les sites internet institutionnels et la collecte de documents internes. Ces données collectées ont fait l'objet d'une analyse thématique manuelle. Dans cette section nous présentons les caractéristiques du management de la responsabilité sociétale dans les cinq organisations explorées.

1.1 Le management de la responsabilité sociétale à BS

En Septembre 2007, l'école de commerce BS a adhéré au Pacte Mondiale des Nations Unies (Global Compact). Cette adhésion traduit la volonté des dirigeants de manager de manière explicite la responsabilité sociétale de l'organisation. En effet, dès sa création, l'organisation a toujours mis en place des dispositifs pour répondre aux besoins de ses parties prenantes (étudiants, collectivités locales, chambre de commerce, entreprises...). Avec l'émergence des débats autour du développement durable et de la responsabilité sociétale, les dirigeants ont

senti le besoin d'explicitier leurs contributions aux enjeux du développement durable et au bien-être de leurs parties prenantes.

Dès 2007, un poste de chargé de mission auprès du directeur général a été créé dans le cadre des projets spécifiquement associés à la responsabilité sociétale et environnementale (RSE). Ce chargé de mission, juriste de formation, a travaillé sur les projets de signature du Pacte Mondial (2007), de signature de la charte de la diversité (2008), de l'obtention du label diversité (2009). Par la suite, deux principales missions ont été attribuées au chargé de mission « diversité, responsabilité sociétale et environnementale » : la mise en œuvre de la politique de diversité et de lutte contre les discriminations, ainsi que les actions de responsabilité sociétale et environnementale.

Concernant la politique de diversité et de lutte contre les discriminations, le chargé de mission s'occupe d'un projet de soutien académique auprès de collégiens (projet « la cordée de la réussite »), de la gestion de l'octroi de bourses universitaires à des étudiants sur critères sociaux et académiques, de l'intégration des étudiants en situation de handicap et de la cellule d'écoute psychologique. Concernant les actions dites de « responsabilité sociétale et environnementale », le chargé de mission pilote l'organisation d'une semaine de la responsabilité globale (sensibilisation des étudiants sur les enjeux de responsabilité sociétale et développement durable) et travaille avec la direction académique sur l'intégration de modules d'enseignement sur la responsabilité sociétale et le développement durable. Enfin, sur les enjeux environnementaux, le chargé de mission travaille avec les autres fonctions (service achat, secrétariat général) sur la politique d'achat responsable et la réduction des déchets ; et supervise la réalisation du bilan carbone du campus. Au-delà de tous ces aspects opérationnels, le chargé de mission « diversité, responsabilité sociétale et environnementale » est aussi responsable de la communication sociétale et environnementale. Ainsi, un rapport est réalisé et diffusé auprès des différentes parties prenantes via le site internet de l'organisation, auprès du Global Compact (Principles for Responsible Management Education) et de la conférence des grandes écoles (CGE).

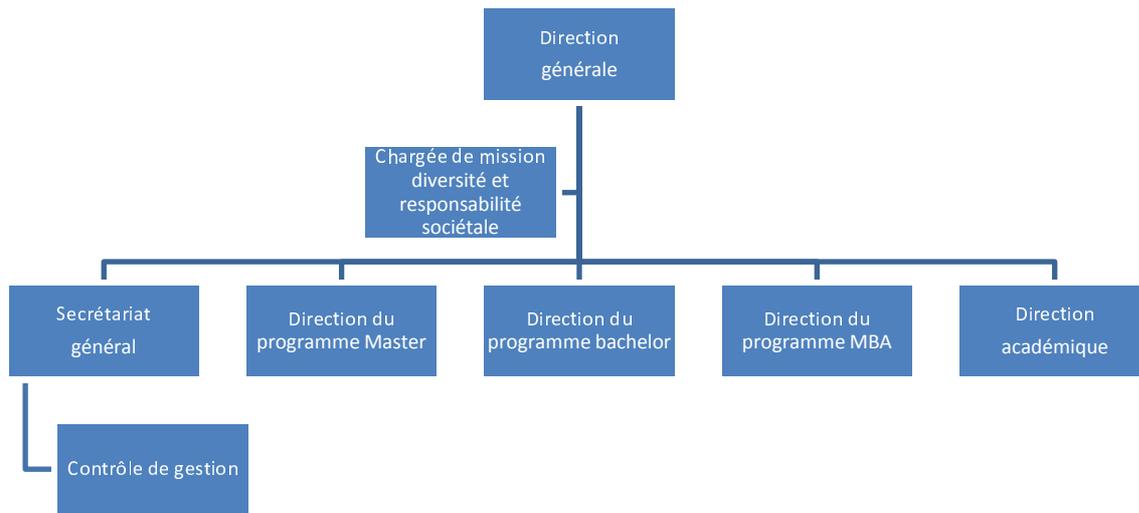


Figure 10 Positionnement initial du chargé de mission "responsabilité sociétale" à BS

De l'analyse des finalités du chargé de mission « diversité, responsabilité sociétale et environnementale », il apparaît que le management de la responsabilité sociétale au niveau de BS est dissocié. En effet, le chargé de mission n'est pas responsable de toutes les démarches visant à répondre aux enjeux économiques, sociaux, environnementaux, sociétaux de l'organisation. Les enjeux économiques sont gérés au niveau de la direction et du secrétariat général. La politique sociale est pilotée par la direction et le secrétariat général. La satisfaction des étudiants, partie prenante importante, fait intervenir plusieurs services tels que la direction académique et les directions de programmes. Finalement, dans ce management de la responsabilité sociétale, le poste de « chargé de mission diversité, responsabilité sociétale et environnementale » est principalement relatif à la communication sociétale, à la mise en œuvre d'actions sociales auprès des étudiants, à la sensibilisation sur le développement durable et à la politique environnementale.

A partir du 01 Janvier 2013, l'école de commerce BS, initialement entité d'une chambre de commerce et d'industrie, est passée sous statut associatif. Ce changement de statut a impliqué une modification de la structure organisationnelle. Le poste de chargé de mission « diversité, responsabilité sociétale et environnementale » a été supprimé puisque la personne qui occupait le poste est devenue « directrice des ressources humaines, de la diversité, de la responsabilité sociétale et environnementale » de l'association. Cette nouvelle direction a récupéré les tâches initiales du chargé de mission :

« Alors à sa création... le service... Bon il a récupéré les missions que j'avais avant comme chargé de mission « diversité et développement durable », c'est-à-dire l'intégration de la diversité et de la RSE dans tous les champs de l'activité comme le décline le pacte mondial des Nations-Unies.... C'est-à-dire à la fois dans la formation de nos élèves, dans la recherche de nos enseignants, dans la relation avec nos parties prenantes, dans le développement de notre ancrage territorial, et dans la gestion de notre activité. » Directrice des ressources humaines, de la diversité et de la responsabilité sociale BS

Deux chargés de missions ont été associés à cette nouvelle direction : un chargé de mission « santé, handicap, semaine de la responsabilité globale » et un chargé de mission projet « prométhée-cordée de la réussite ».

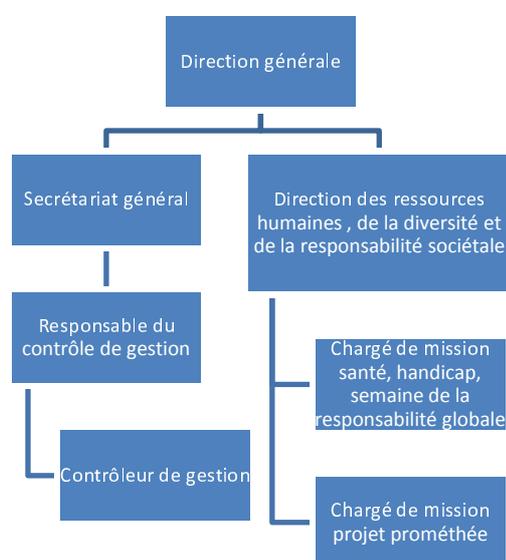


Figure 11 Positionnement de la fonction "responsabilité sociale" à partir de 2013 à BS

Ainsi, dans cette nouvelle organisation, la satisfaction de nombreux enjeux sociaux, sociétaux et environnementaux est gérée au niveau de la nouvelle direction des ressources humaines et de la responsabilité sociale. Cette direction est désormais en charge de la production du rapport environnemental et sociétal. Toutefois, le management de la responsabilité sociale reste toujours dissocié. Les enjeux économiques sont toujours traités au niveau des services du secrétariat général, qui dans l'association joue le rôle de direction des services supports. Pour les enjeux sociaux et sociétaux, d'autres directions et services interviennent aussi. En synthèse, la direction des ressources humaines, de la diversité, de la responsabilité sociale et environnementale donne une visibilité à la démarche de responsabilité sociale au niveau de BS. Mais elle n'est pas la seule garante de la satisfaction de toutes les parties prenantes. Toutes les autres fonctions de l'organisation participent aussi au management de la responsabilité sociale.

1.2 Le management de la responsabilité sociétale au Groupe RC

Le management de la responsabilité sociétale au niveau du groupe RC s'inscrit dans une démarche globale impulsée par sa maison mère le groupe Mars. Cet important acteur de l'industrie agroalimentaire s'inscrit dans une démarche de management de sa responsabilité sociétale. Il produit aussi des données environnementales et sociales, bien qu'il n'y soit pas obligé puisqu'il s'agit d'un groupe familial. Le management de la responsabilité sociétale est explicite chez Mars puisque le groupe se fixe volontairement comme objectif de : « *créer une mutualité de bénéfices pour toutes les parties prenantes* » (Rapport RSE MARS, 2013 p .3). Ce management de la responsabilité sociétale chez Mars se fonde sur cinq principes que sont : qualité, responsabilité, mutualité, efficacité et liberté. L'approche du management de la responsabilité sociétale au niveau de Mars se traduit de la manière suivante : hiérarchiser les impacts les plus significatifs sur la chaîne de valeur, développer les mesures les plus scientifiquement crédibles pour évaluer les impacts, fixer des objectifs à long terme, suivre les progrès de manière interne et publique. Cette démarche s'est traduite par la nomination de Mars comme *Best Private Company* dans le cadre des *Responsible Business Awards* 2013 organisés par *Ethical Corporation*.

C'est dans ce contexte que RC, filiale de Mars depuis 2001, a décidé de mettre en place une démarche spécifique exprimant son adhésion aux enjeux du développement durable en 2008. Cette démarche s'est traduite par la création d'un poste spécifique de responsable « Qualité et Développement Durable » rattaché au directeur général du groupe au même titre que les autres directeurs opérationnels et fonctionnels.

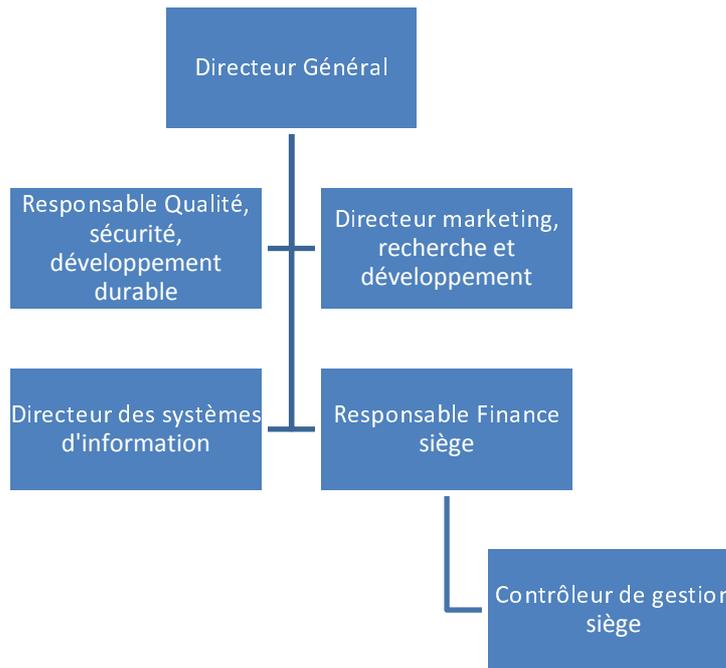


Figure 12 Positionnement du responsable qualité et développement durable du groupe RC

La création de ce poste va de pair avec une volonté nouvelle de mettre en évidence les démarches environnementales mises en œuvre au niveau de RC :

«...ça fait plus de 15 ans que RC est dans des démarches ISO 9001 et même ISO 14001 « environnemental » pour les sites. Mais en 2009/2010 il [le directeur général] a voulu écrire et rédiger une politique qualité et développement durable pour bien montrer que le développement durable était à la même hauteur que la qualité. Et moi ma fonction c'est de coordonner tout ça... » Responsable Qualité et Développement Durable à RC

Ainsi, au niveau de RC, l'adhésion aux enjeux du développement durable s'est traduite par la création d'une fonction spécifique en charge des enjeux environnementaux, même si la politique de développement durable est relative aux questions économiques, environnementales et sociales. Cette triple dimension initiale de la politique de responsabilité sociétale est confirmée par le responsable qualité et développement durable :

« Ca [la stratégie de développement durable] s'articule sur... ce qu'on appelle les trois P pour être simple : People, Planet, Performance. Donc Performance c'est assez simple, c'est plutôt la résultante de ce qu'on a fait dans People et dans Planet quand on les lie à un développement durable... Et pourquoi on revient à People, Planet, Performance ? Parce qu'à nouveau quand on parle de développement durable, dans People faut s'assurer que les gens soient bien dans leur travail. Faut s'assurer que les conditions de travail soient ad hoc, faut s'assurer de leur sécurité, il faut s'assurer de leur formation. Donc ça ce sont les

axes prioritaires du développement durable affichés dans la politique qualité & développement durable de RC » Responsable Qualité et Développement Durable à RC

Le management de la responsabilité sociétale semble donc bien dissocié au niveau de RC, parce que la fonction qui intègre « développement durable » dans son intitulé n'a finalement en charge que le volet environnemental de la politique. L'action de cette fonction s'est surtout traduite par l'évaluation des rejets de CO₂ par type d'activité et la mise en place de solution visant à limiter cet impact environnemental :

« Alors la première chose qu'on a fait, on fait un groupe de projet en 2008-2009... dont le nom de code s'appelait PANDA, parce que on trouvait ça sympa par rapport au PANDA qui était aussi une espèce protégée... Donc pendant un an ou deux, avec une société extérieure qui nous a aidé au tout début, en utilisant l'analyse du cycle de vie et en prenant des produits forcément spécifiques à RC, et en utilisant la base ADEME gouvernementale de calcul par exemple de l'empreinte carbone... c'était de pouvoir mesurer déjà quand on fait 1 kilo de croquettes chez RC ou 1 tonne de croquettes, combien de gaz à effet de serre on émet. Et ça on le sait maintenant, on l'a mesuré. Mais au-delà du total émis par tonne, on voulait aussi avoir la répartition. Parce que quand on fait un produit, il y a les matières premières en elles-mêmes, leur transformation, leur transport vers nos usines, ensuite il y a bien sûr nos usines et leur impact, il y a le packaging qu'on a cité précédemment, et puis après il y a toute la partie distribution et vente. Donc ça on le sait aussi maintenant, quel est l'impact... Les matières premières et leur transformation, leur transport. Ça pèse à plus de 60%... Le packaging par rapport à l'empreinte carbone ce n'est que 7%... Quand on a vu les matières premières et que j'ai vu le poids des matières premières et que j'en ai parlé avec le PDG, j'ai dit mais qu'est ce qu'on fait là ?... Je suis allé voir mes collègues des achats et je leur ai dit ben voilà, l'empreinte carbone « matières premières » ça semble être ça... Les gens des matières premières m'ont dit « Ah ca y est, tu viens nous embêter. Va falloir mesurer, ça ne nous apporte rien. Tu sais nous déjà on a le prix, la qualité nutritionnelle, ce genre de choses. » Je dis « ouais mais peut être que la notion de développement durable pourrait être un axe clé. On ne peut pas le laisser comme ça sous le tapis avec 60% d'impact ». Et donc on a travaillé ensemble, ils s'y sont mis. Ils ont compris déjà que ça pouvait être un nouveau critère de sélection de fournisseurs, ou en tout cas de benchmark... » Responsable Qualité et Développement Durable à RC

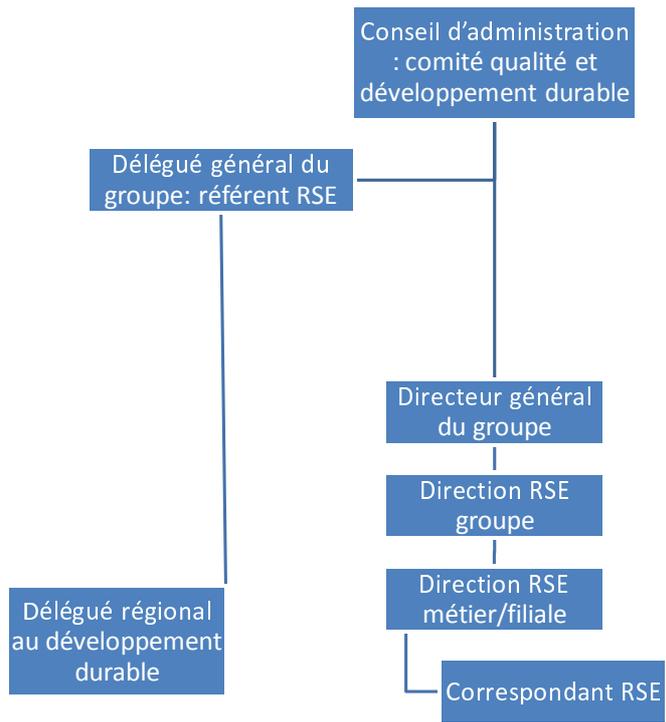
Enfin, au niveau de RC, la dimension sociale du management de la responsabilité sociétale reste prise en charge par la fonction ressources humaines et les enjeux économiques restent suivis par la fonction finance.

En synthèse, au niveau de RC le management de la responsabilité sociétale n'est pas pris en charge par une fonction organisationnelle unique. Le management et le *reporting* des enjeux environnementaux, sociaux et économiques sont respectivement pris en charge par les fonctions qualité et développement durable, ressources humaines et finance. Le management de la responsabilité sociétale au niveau du groupe RC est donc dissocié.

1.3 Le management de la responsabilité sociétale au niveau de la délégation régionale du Groupe P

Le management de la responsabilité sociétale au niveau de la délégation régionale du groupe P s'inscrit dans une logique définie au plus haut niveau du groupe. Ainsi, « *le groupe a mis en place un système de pilotage centré sur les priorités définies par le Comex [comité exécutif] en Octobre 2012. Ce dispositif prend en compte les normes du référentiel ISO 26000 et le Global Reporting Initiative (GRI), dans un esprit d'amélioration continue.* » (Rapport de responsabilité sociale et environnementale 2013, p. 122). Ce système de pilotage fait intervenir plusieurs organes de gestion. Ainsi, au niveau du conseil d'administration, le comité qualité et développement durable examine les orientations stratégiques et suit les réalisations. Le délégué général en charge de la cohésion du groupe est le référent de ce comité en matière de responsabilité sociale et environnementale. Chaque année, il fait un point au comité concernant les chantiers en-cours et leur avancement.

La direction de la responsabilité sociale et environnementale du groupe anime un comité responsabilité sociale et environnementale réunissant les métiers et les services fonctionnels du groupe. Ce comité est en charge du déploiement de la stratégie dans le groupe et intègre les préoccupations de responsabilité sociale et environnementale dans les pratiques professionnelles. Dans chaque métier et filiale importante, une direction de la responsabilité sociale et environnementale métier/filiale est en charge du déploiement de la stratégie de responsabilité sociale et environnementale. Au niveau des entités locales, des correspondants « responsabilité sociale et environnementale » sont désignés. Ils ont pour mission de rendre compte des réalisations et de la contribution de leurs entités à l'atteinte des objectifs en matière sociale et environnementale. Ils sont soutenus dans cette mission par 22 délégués régionaux qui sont à l'interface des actions des métiers et les attentes des parties prenantes.



responsables, lettre verte...). La réduction des rejets de CO₂, de la consommation de papier, des déchets produits, nécessite un travail conjoint entre les services commerciaux, les directions générales, les fonctions de production et les délégués régionaux. Le développement des territoires qui fait partie de la démarche de responsabilité sociétale est de la responsabilité des délégués régionaux au développement durable.

La mise en œuvre des actions de responsabilité sociétale est donc répartie au sein de plusieurs métiers et services fonctionnels. Les actions sociales sont en général du ressort des directions des ressources humaines du groupe P. Les actions environnementales sont déployées en relation avec les délégués régionaux au développement durable et les correspondants RSE. Enfin, les actions économiques sont du ressort des services financiers sous l'autorité des directions générales. C'est cette démarche de management de la responsabilité sociétale qui a été observée au niveau de la délégation régionale du groupe P.

Au-delà, la dissociation du management de la responsabilité sociétale à la délégation régionale du groupe P apparaît dans la présentation sémantique qui est faite de la démarche. Le groupe prend le soin de bien dissocier les dimensions sociales et environnementales. Cette dissociation est présente dans les propos du délégué régional au développement durable :

« Alors RSE pour nous ça veut dire responsabilité sociale et environnementale. Ca ne veut pas dire responsabilité sociale de l'entreprise. C'est-à-dire qu'en fait on a essayé de trouver un truc qui allait... On trouvait que développement durable c'était trop lié à l'environnement. RSE c'était trop lié au social. On a essayé de lier les deux... Donc c'est « sociale » et « environnementale ». Donc sur tout ce qui est le social, on a... tout ce qui est le fait d'être un employeur responsable. C'est-à-dire de limiter le recours au CDD, privilégier l'emploi stable, c'est-à-dire faciliter les parcours de carrière, les formations, les intégrations... Pour les gens qui sont en place, la lutte contre les discriminations en interne... la lutte contre les risques psychosociaux... Donc en gros tout ce qui fait que les postiers ne sont pas malheureux parce qu'ils sont postiers... Après au niveau encore social, il y a... tout ce qui est la lutte contre les discriminations à l'embauche. Discriminations de toutes sortes... homme, femme, genre, race, origine géographique... Donc comment on garantit qu'il n'y a pas cette discrimination là, évidemment à l'embauche et puis après bien sûr dans tout le parcours personnel bien-sûr... Et d'ailleurs on a le label égalité et le label diversité, qui nous ont été décernés pour l'ensemble du groupe depuis deux ans... Il y a aussi tout ce qui est l'intégration du handicap... Et aussi... une action en direction des jeunes liée principalement à l'apprentissage. On a un nombre extrêmement important de gens qui viennent en apprentissage chaque année. Et qui est en gros notre principale voie de recrutement aujourd'hui.... Ensuite sur la

partie environnementale, il y a tout ce qui est la lutte contre le changement climatique de façon globale. Et pour nous ça veut dire surtout... la diminution des rejets des gaz à effet de serre. Donc le CO₂... Bon on est quand même une entreprise de transport... donc plusieurs milliards de kilomètres par an... Et donc l'idée c'est de limiter au maximum ça. Donc c'est comment on fait moins de kilomètres ? C'est comment on remplace des véhicules thermiques par des véhicules électriques ? Mais à grande échelle il s'entend... C'est-à-dire qu'effectivement, on a commandé 10000 véhicules électriques par exemple pour nos facteurs. On remplace de plus en plus les scooters thermiques par des vélos électriques... On a formé 60000 personnes à l'éco-conduite... Donc limitation de CO₂... Ensuite, on a tout ce qui est la participation aux politiques structurantes des territoires... C'est-à-dire effectivement les agendas 21, les plans climat... Le développement des achats bien sûr responsables... » Délégué régional au développement durable groupe P

Cette dissociation est aussi clairement précisée par le délégué régional au développement durable lorsqu'il souligne que : «... le volet RH est plutôt géré par les RH, le volet environnemental plutôt par les directeurs qualité... ».

En synthèse, même si au niveau de la délégation régionale du groupe P, le délégué au développement durable et le correspondant « RSE métier » sont en charge de la communication, des démarches transversales, de la transmission de données aux entités du groupe sur des aspects environnementaux et sociaux, la dimension sociale du management de la responsabilité sociétale est surtout mise en œuvre et évaluée par les directions et services des ressources humaines dans les différents métiers. La dimension environnementale de ce management est principalement du ressort des directeurs « qualité ». La gestion des enjeux économiques, sociaux et environnementaux n'est pas opérationnellement du ressort d'une fonction organisationnelle unique. On est au niveau du groupe P et de sa délégation régionale dans une démarche de management dissocié de la responsabilité sociétale.

1.4 Le management de la responsabilité sociétale à l'EPIC Energie

Depuis 2009, le centre de recherche Energie met en œuvre une politique conforme à la logique du développement durable. Il met en œuvre des démarches de management de sa responsabilité sociétale. Pour ce faire, il s'appuie sur les principes de la charte développement durable des établissements publics et entreprises publiques. Cette charte suggère une approche dissociée du management de la responsabilité sociétale. Conformément aux principes qu'elle porte, il ne s'agit pas de concentrer le management de la responsabilité sociétale dans une même fonction. Au contraire, il s'agit de diffuser les valeurs associées au développement

durable dans l'activité des services en contact avec les différentes parties prenantes. Ainsi, ce management de la responsabilité ne modifie pas la structure organisationnelle de l'organisation. Dans cette optique, chaque service est invité dans une logique d'amélioration permanente à satisfaire toujours mieux les parties prenantes qui lui sont associées.

L'engagement, qui va au-delà des exigences légales, est porté par la direction, développé et partagé avec l'ensemble des acteurs en interne. Il est décliné par des approches de qualité et d'amélioration continue dans les systèmes de management et d'évaluation des performances. Il est régulièrement évoqué au conseil d'administration.

L'organisme engage la concertation avec ses parties prenantes et intéressées afin de mieux connaître leurs attentes et propositions et de favoriser leur contribution au développement durable.

La motivation interne repose sur l'implication de chacun dans l'élaboration de la stratégie et des plans d'actions, sur la cohérence entre le management et les objectifs de l'organisme en matière de développement durable, se concrétisant notamment dans la cohérence des formations et des procédures de gestion des projets et impliquant la mise en place de processus de dialogue et de mobilisation.

La gestion du personnel respecte les enjeux de la diversité, vise le développement des compétences, favorise l'autonomie, fait la promotion de l'innovation sociale et organisationnelle.

La gestion responsable ou l'éco-responsabilité de ses activités est déclinée par l'organisme dans ses procédures en s'appuyant sur des référentiels reconnus.

L'organisme développe des relations constructives avec les collectivités locales sur le territoire desquelles il est implanté et exerce ses activités. Il les informe et les accompagne dans leurs pratiques, notamment la mise en place de leurs démarches territoriales, et participe à des opérations volontaires communes.

Les organismes qui ont un rôle particulier dans la production d'informations et de savoirs les mettent au service des citoyens et des décideurs de manière à permettre une prise de décision responsable fondée sur une connaissance complète et pertinente.

Encadré 15 Les principes de la charte développement durable des organisations publiques

Conformément aux principes de la charte, le management de la responsabilité sociétale au niveau de Energie s'exprime à travers plusieurs certifications : ISO 9001 (management de la qualité), ISO 14001 (management environnemental), OHSAS 18001 (management de santé et sécurité au travail). Ces processus normatifs et les actions orientées vers les parties prenantes sont pris en charge par différentes fonctions organisationnelles. Ainsi, à Energie, sous la conduite du directeur délégué, cinq services supports sont en charge de la satisfaction de parties prenantes internes et externes : personnels, fournisseurs, partenaires institutionnels, collectivités locales, Etat. Le directeur adjoint pilote des services en charge des activités de recherche, de qualité, de management environnemental et de sécurité au travail. Ces services

sont notamment chargés du suivi des processus associés aux normes ISO 9001, 14001 et OHSAS 18001.

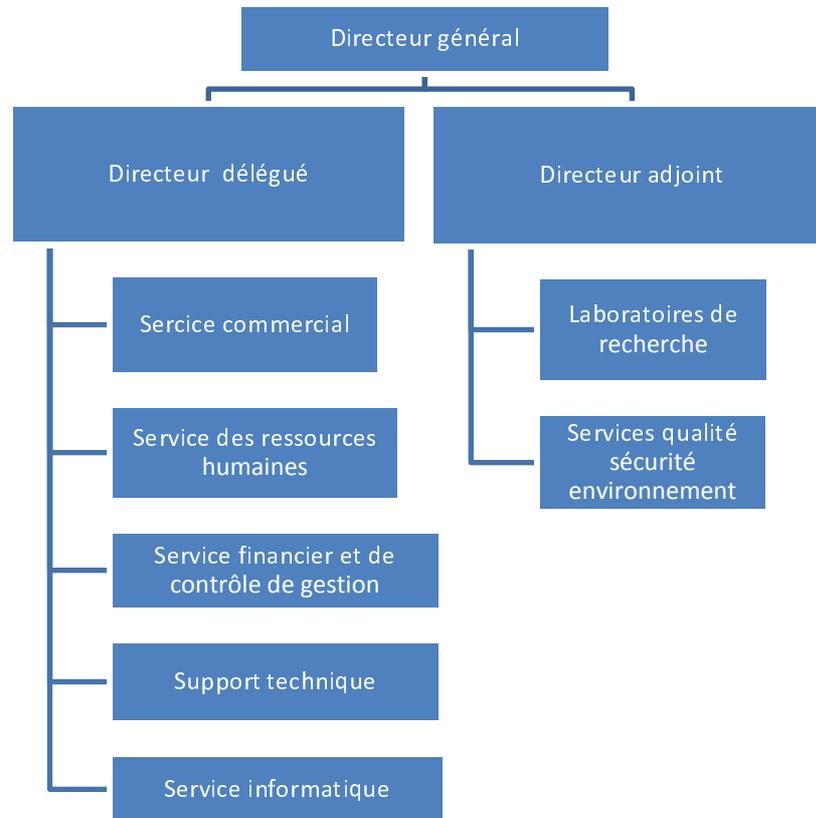


Figure 14 Les fonctions impliquées dans le management de la responsabilité sociétale à l'énergie

Cette spécialisation des fonctions impliquées dans le management de la responsabilité sociétale est confirmée par le responsable du service financier et de contrôle de gestion :

« Alors, aujourd'hui on a un directeur, on a un directeur adjoint, qui lui est plus en charge de tous les aspects... sûreté. Bon ici évidemment c'est hyper important la sûreté, la qualité, l'animation scientifique... Donc ça c'est le directeur adjoint. Et puis on a un directeur délégué, qui lui est en charge de toutes les unités de support. Et dans les unités de support, il y a le service commercial, les ressources humaines, le service financier et le contrôle de gestion, et puis le support technique et puis le support informatique. Donc en fait ces 5 unités supports, elles sont directement rattachées au niveau direction. Moi par exemple, en tant que responsable du service financier et contrôle de gestion, je participe tous les mois au conseil de direction pour présenter le tableau de bord opérationnel du site, où on passe en revue tous les indicateurs... Donc voilà, les fonctions d'appui du directeur opérationnel c'est ces unités de support, à travers son directeur délégué. Et puis après il y a évidemment le pendant côté directeur adjoint qui lui a les unités qui sont en charge de la sûreté/sécurité. Il y a des unités de support

sur la partie sûreté/sécurité : environnement, qualité... » Responsable service financier et de contrôle de gestion

Sous la supervision du directeur général, les services « qualité sécurité environnement » publient la « Lettre de l'environnement » qui présente des indicateurs d'impact environnemental de l'activité de l'EPIC Energie. Cette démarche vise à rassurer les parties prenantes, vu la sensibilité de l'activité nucléaire de Energie. Dans cette lettre, quelques indicateurs sont explicitement associés au développement durable, même s'ils ne sont pas à eux seuls représentatifs de la démarche. Il s'agit des indicateurs de consommation énergétique, de prélèvements d'eau, du taux de recyclage de déchets conventionnels et du volume de l'émission de CO₂.

En synthèse, le centre de recherche Energie met en œuvre depuis 2009 une politique de développement durable, de management de sa responsabilité sociétale. Cette politique se traduit par l'obtention de plusieurs certifications. Dans mise en œuvre, plusieurs fonctions organisationnelles sont impliquées. Certaines sont en charge des enjeux sociaux, d'autres des enjeux de sécurité/environnement, d'autres des enjeux économiques. Le management de la responsabilité sociétale au niveau de l'EPIC Energie est donc dissocié.

1.5 Le management de la responsabilité sociétale à l'Université S

Dans l'université publique S, la démarche associée au développement durable s'est traduite par l'émergence d'un poste de chargé de mission Agenda 21 rattaché à la direction des affaires générales.



Image 16 Le positionnement du chargé de mission Agenda 21 à l'université S

La finalité de ce chargé de mission depuis Novembre 2008 est de promouvoir le développement durable à l'université S, dans l'ensemble des activités de recherche et d'enseignement, dans l'ensemble des services administratifs et techniques. Plus concrètement, cette finalité inclut la communication sur la mise en œuvre d'une démarche de responsabilité sociétale dans l'organisation, l'élaboration d'une annexe aux diplômes traduisant la sensibilisation des étudiants aux questions de développement durable, la mise en œuvre de démarches de management environnemental pour diminuer les consommations et les déchets sur les sites de l'université. Il rend compte directement à la présidence de l'université.

Comme l'illustrent les finalités de son poste, bien qu'il soit chargé de la mise en œuvre de la politique de développement durable de l'université, le chargé de mission Agenda 21 n'a une influence opérationnelle directe que sur la démarche de management environnemental.

Si on se réfère au référentiel Plan vert, élaboré par la conférence des grandes écoles et la conférence des présidents d'université pour aider les établissements d'enseignement supérieur à contribuer au développement durable, la démarche de management de la responsabilité sociétale s'articule autour de cinq axes : stratégie et gouvernance de la politique de développement durable, enseignement et formation, la recherche sur le développement durable, la gestion environnementale, la politique sociale et l'ancrage territorial. Sur les aspects de stratégie et de gouvernance de la politique de développement durable, c'est la présidence de l'université qui en est responsable. Le chargé de mission bénéficie d'une délégation de la présidence pour constituer une équipe en charge de la formalisation de la stratégie et de la communication sur le sujet. La présidence aurait pu confier cette mission à une fonction existante, vu qu'en définitive le management de la responsabilité sociétale concerne toutes les entités de l'organisation. Elle a décidé au contraire de créer une fonction dédiée. Il s'agit peut-être de donner une visibilité spécifique à la démarche. Concernant la formation, l'enseignement et la recherche, le chargé de mission n'a pas de pouvoir opérationnel. L'intégration des questions de développement durable dans la formation, l'enseignement et la recherche, est de la responsabilité des responsables de formation et des directeurs de recherche. Sur ces axes, le chargé de mission a un rôle de sensibilisation et de communication. Un soutien de la présidence peut faciliter l'atteinte des objectifs associés à ces axes. A l'université S, le chargé de mission Agenda 21 est aussi enseignant-chercheur, responsable d'un master « ingénierie en écologie et en gestion de la biodiversité ». Il s'agit d'une formation de haut niveau qui forme des ingénieurs écologues dans les métiers de l'écologie, de l'environnement et du développement durable. Ce profil académique permet au

chargé de mission d'atteindre ses objectifs sur les axes enseignement, formation et recherche. Cela permet aussi de contourner les résistances ou le désintérêt des autres responsables de formation ou de recherche sur les questions de développement durable. Par ailleurs, les compétences en écologie du chargé de mission agenda 21 de l'université S lui donnent une légitimité forte pour mettre en œuvre la gestion environnementale des sites. C'est sur cet axe que l'influence du chargé de mission est semble-t-il la plus forte. Toutefois, même sur cet axe, le chargé de mission doit travailler en étroite collaboration avec la direction de l'environnement, de l'accueil et du cadre de vie de l'université.

On est donc, dans le cas de l'université S, dans un management dissocié de la responsabilité sociétale. Le principal porteur de la démarche de développement durable a une influence opérationnelle très limitée. Il est surtout en charge de la communication sur le développement durable et collabore avec les entités opérationnelles sur les initiatives concrètes, surtout environnementales. Par ailleurs, le fait qu'il soit enseignant-chercheur, responsable d'un master qui forme au développement durable, lui confère une influence opérationnelle supplémentaire sur les axes enseignement, formation et recherche. Sur les dimensions économiques et sociales du management de la responsabilité sociétale, son influence est très limitée.

Concernant les enjeux d'efficacité et d'efficience économiques, plusieurs acteurs interviennent à l'université S : l'agent comptable, la direction des services comptables, la direction du contrôle de gestion et de l'aide au pilotage, la direction des affaires financières.

Concernant les enjeux sociaux, qui constituent l'axe 5 de la démarche proposée par le livre vert, le chargé de mission n'a pratiquement pas d'influence. En effet, l'université S étant une entité publique, les collaborateurs permanents relèvent de la politique de recrutement de la fonction publique. Les collaborateurs recrutés pour une période déterminée, le sont directement par les entités elles-mêmes, en relation avec les services de la direction des ressources humaines. C'est cette direction qui est en charge de la politique sociale de l'université S. Concernant le bien-être des étudiants, outre les administrations des différentes formations, différentes directions sont en charge de ces enjeux : la direction vie des campus, la direction des études, la direction de la recherche et des études doctorales.

En synthèse, il apparaît que l'université S a mis en place depuis 2008 une politique explicite de management de la responsabilité sociétale. Ce faisant, elle répond à diverses obligations légales et normatives. Dans ce cadre, elle a créé un poste de chargé de mission

« développement durable ». Ce chargé de mission est surtout en charge de la communication et de la sensibilisation aux enjeux du développement durable. Pour cela, il utilise le référentiel national Plan Vert qui définit dans l'enseignement supérieur les grands axes de la démarche de responsabilité sociétale. Sur le plan opérationnel, le chargé de mission ne met pas en œuvre toutes les démarches potentiellement liées au management de la responsabilité sociétale. Les services comptables et financiers sont en charge des enjeux économiques. Les services des ressources humaines sont en charge des démarches orientées vers le personnel. Les directions académiques et de vie sur le campus sont en charge des démarches orientées vers les étudiants. La direction des partenariats et les directions des différentes entités d'enseignement et de recherche sont en charge des démarches d'ancrage territorial. Enfin, même si l'évaluation proprement dite des démarches est du ressort des directions associées et de la présidence, le chargé de mission agenda 21 supervise l'élaboration du rapport « développement durable » qui synthétise les réalisations sur les différents enjeux.

A l'université S, le management de la responsabilité sociétale est donc dissocié. Différents services opérationnels sont en charge des enjeux économiques, sociaux, sociétaux, environnementaux. Le chargé de mission Agenda 21 a une finalité de sensibilisation, de communication et de formalisation de la politique environnementale.

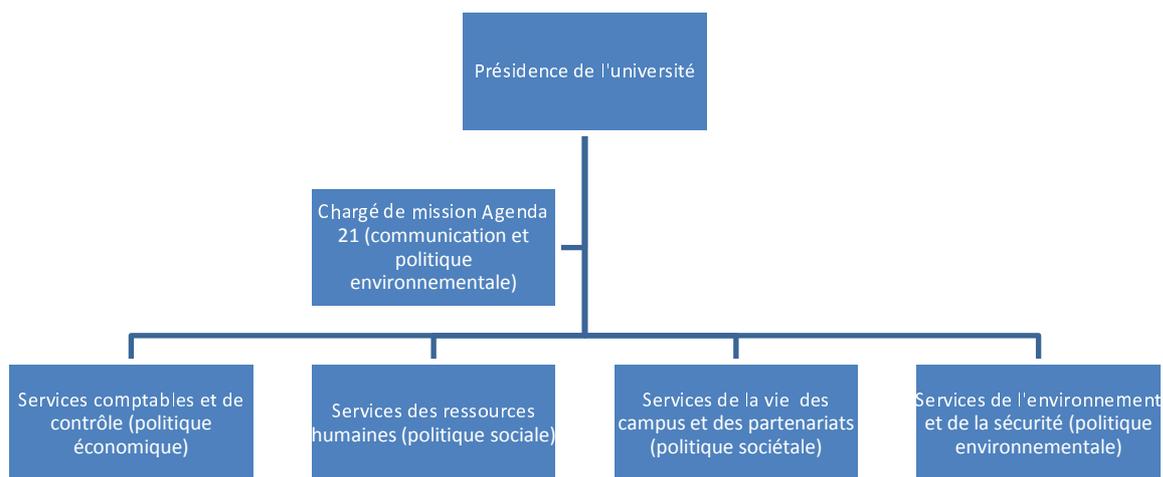


Figure 15 Les fonctions associées au management dissocié de la responsabilité sociétale à l'université S

Conclusion de la section 1 : Le management de la responsabilité sociétale dans les organisations explorées

Dans cette étude empirique qualitative, nous avons exploré la mise en œuvre du management de la responsabilité sociétale dans différents contextes organisationnels. En fondant notre démarche méthodologique sur un principe de réplication littérale et de triangulation des sources, nous avons essayé de mettre en évidence des constantes concernant le management de la responsabilité sociétale. Au regard de la grille théorique proposée, la question est de savoir si le management de la responsabilité sociétale est dissocié ou intégré. Conformément à notre principe méthodologique, nous avons exploré cinq organisations publiques et privées, à but lucratif et à but non lucratif, de taille moyenne et grande, de différents secteurs d'activités (agroalimentaire, enseignement supérieur, logistique, recherche). Dans ces organisations nous avons triangulé les données sur la base de deux principales sources : des entretiens semi-directifs et des documents écrits internes et externes.

Il ressort de cette démarche de recherche que le management de la responsabilité sociétale est systématiquement dissocié dans ces différentes organisations. Indépendamment de la finalité (but lucratif/but non lucratif), de la nature de leur propriétaire (Etat/privé), de la taille (moyenne/grande), du secteur d'activité, ces organisations mettent en place un management dissocié de la responsabilité sociétale. La mise en œuvre et l'évaluation des démarches relatives aux enjeux économiques, sociaux et environnementaux sont portées par différentes fonctions organisationnelles. Les démarches sociales sont généralement du ressort des fonctions ressources humaines. Celles environnementales sont en général portées par les fonctions « Qualité, sécurité, environnement ». Enfin, la planification et le suivi économiques des activités sont confiés aux fonctions comptables et financières.

Section 2. Le contrôleur de gestion maintenu dans ses finalités économiques

Résumé: Le contrôleur de gestion comme évaluateur ou intégrateur économique dans les organisations explorées

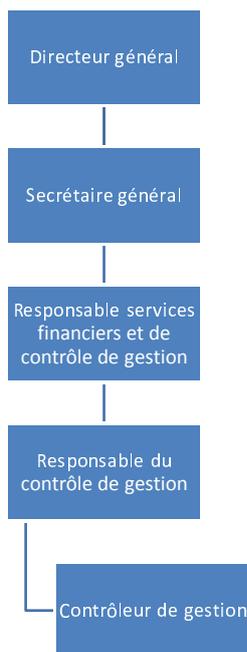
Dans les cinq contextes organisationnels explorés, nous avons constaté une dissociation du management de la responsabilité sociétale. Dans ces organisations, la mise en œuvre de démarches explicites de management de la responsabilité sociétale n'a modifié ni les missions, ni le rattachement hiérarchique des contrôleurs de gestion. Elle n'a pas impliqué une moindre utilisation des outils de management et *reporting* économique par ces acteurs. Elle n'a pas entraîné une plus forte utilisation des outils de management et *reporting* environnemental, social et global. Dans ces contextes de management de la responsabilité sociétale, le contrôleur de gestion reste souvent un planificateur et un évaluateur de la performance économique.

2.1 Le management de la responsabilité sociétale, le positionnement organisationnel et les missions du contrôleur de gestion

Dans les cinq organisations explorées, nous avons porté une attention particulière à la modification du rattachement hiérarchique et des missions du contrôleur du fait des démarches de responsabilité sociétale. Il s'agissait de détecter des signes de l'influence significative ou non du management de la responsabilité sociétale.

Groupe BS

Au niveau de BS, nous avons constaté que la mise en œuvre d'une démarche de management de la responsabilité sociétale n'a pas modifié le rattachement hiérarchique des contrôleurs de gestion. Au-cours de notre présence dans l'organisation (Novembre 2012 – Juillet 2013, puis Novembre 2013 – Juillet 2014) ils étaient au nombre de deux (un responsable de service contrôle de gestion et un contrôleur de gestion), membres de la fonction contrôle de gestion qui est une entité des services financiers et de contrôle de gestion de BS.



« Moi j'ai la responsabilité de m'assurer que le budget est respecté... Donc c'est un travail vraiment au quotidien de faire appliquer ce budget. D'aller vers les services, de leur expliquer... De nombreuses fois je dois aller... relever les manches en allant vers la responsable de service et leur dire ça ne va pas être possible de faire ça. Ca ne va pas être possible de faire telle ou telle action. Voilà... » Contrôleur de gestion BS

Le secrétaire général de BS, qui fait office de directeur administrative et financier, met l'accent lui sur l'aspect suivi des dépenses dans la mission du contrôleur de gestion à BS :

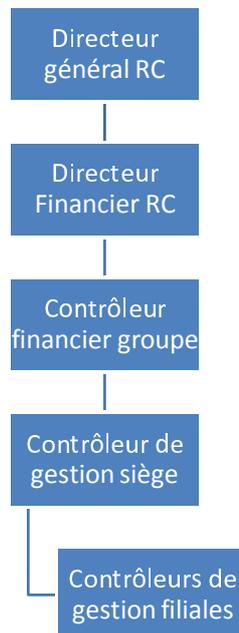
*« ... C'est-à-dire qu'il y a quarante ou quarante-cinq centres de responsabilité... Alors on a une comptabilité par engagement... bon on fait un budget... maintenant on va même faire des révisions budgétaires trimestrielles... Et chaque responsable engage, en fonction de son budget. Donc déjà on fait un reporting tous les mois. Et ensuite on consolide ça... au niveau de la direction... Sachant que bon l'activité est un peu spécifique puisqu'aujourd'hui quand vous êtes en Novembre, c'est-à-dire... un mois et demi, deux mois après la rentrée, vous savez déjà globalement le niveau de chiffre d'affaire que vous aurez sur l'exercice, puisque vous avez rentré vos étudiants et que par définition ils constituent le gros. Donc on n'a pas un suivi, on va dire du chiffre d'affaire au sens de l'entreprise où tous les mois on regarde le résultat non... **Mais globalement on va dire que le suivi va se faire sur les charges...** Donc on va avoir des indicateurs où on va dire par grandes catégories de charges, globalement voilà où on en est, où on se met par rapport à l'année dernière, voilà ce qu'on a consommé par rapport au budget établi du mois, et tout ça...»* Secrétaire Général BS

Il ressort de ces éléments que le management de la responsabilité sociétale à BS n'a entraîné ni la modification du rattachement hiérarchique des contrôleurs de gestion, ni la modification de leurs missions, principalement budgétaires. Même si ces acteurs ont des liens avec la gestion des enjeux environnementaux et sociaux, c'est dans le cadre de leurs missions classiques de planification et évaluation économique :

*« C'est vrai que c'est souvent... c'est forcément moi qui suis demandeur, plus que le service des RSE par rapport au contrôle de gestion effectivement. Puisque moi je suis demandeur d'informations de tous les services... **Donc je la** [la responsable de la responsabilité sociétale] **rencontre voilà pour parler... plutôt encore budget, suivi budgétaire...** ce qui va être à terme... et notamment le suivi des aides financières attachées aux étudiants boursiers... »* Contrôleur de gestion à BS

Groupe RC

Dans la dynamique de sa maison mère, le groupe RC met en œuvre depuis 2008 une démarche de développement durable. Il s'agit surtout de communiquer sur le management environnemental au niveau de RC et de mettre en place de nouvelles actions afin de réduire le niveau de rejet de CO₂ et de déchets produits par le groupe. Le management de la responsabilité sociétale au niveau de RC, bien que comportant trois dimensions (économique, sociale, environnementale), s'est surtout traduit sur le plan organisationnel par la création d'une fonction « Qualité et Développement Durable » en charge du volet environnemental. Les dimensions sociale et économique de la politique sont respectivement prises en charge par les fonctions « ressources humaines » et « finance ». Il apparaît que la mise en œuvre de la stratégie de responsabilité sociétale au niveau de RC ne s'est pas traduite par un bouleversement organisationnel. Elle ne s'est pas traduite par une modification du rattachement hiérarchique des contrôleurs de gestion qui restent rattachés à la direction financière.



rapports financiers obtenus des filiales. Le management de la responsabilité sociétale n'a pas impliqué des finalités de management et *reporting* environnemental et social pour les contrôleurs de gestion du siège :

« En fait, dans cette fonction... un des rôles importants... c'est la consolidation des comptes du groupe. Donc, on fait 13 consolidations par an. 13 reportings périodiques par an... Nous nous assurons que... ces reportings se font correctement... Le « correctement » en fait, c'est le respect du délai... Le fait que la clôture se déroule bien c'est qu'elle se déroule dans les délais et que les données collectées... enfin, les données consolidées soient des données de qualité, qui représentent... qui donnent une vision fiable de la réalité d'activité de la période... Ensuite, il y a une partie d'analyse. Une fois que les données sont collectées, qu'elles sont consolidées, on cherche à les analyser. On les analyse pour en tirer la substantifique moelle. Et puis, être en mesure de... faire des recommandations qui permettent au management d'agir en fait. Voilà... Donc, ça c'est la mission. » Contrôleur de gestion siège RC

La fonction contrôle de gestion présente donc au siège de RC des caractéristiques classiques. Elle est rattachée à la direction financière et est en charge de l'évaluation économique :

*« Alors en fait, dans chaque filiale, il y a un service comptable, qui enregistre les factures, qui s'assure que les factures sont enregistrées dans les bons comptes. Voilà, qui s'assure que les comptes sont bien tenus. Et ces gens là en fait soumettent leurs informations... LOAD... chargent leurs informations dans un système de consolidation. Et... nous en fait, on reçoit ces informations... On s'assure que les informations sont fiables. Donc on fait des tests de cohérence... On passe quelques... des écritures de consolidation... **Et donc on obtient des états financiers consolidés pour le groupe, sur la base desquels on fait des analyses et qui nous servent à faire des suivis d'indicateurs donc... de chiffres d'affaire, de cash, de BFR...** »* Contrôleur de gestion siège RC

La mise en œuvre d'une démarche de développement durable n'a pas eu d'influence sur le positionnement et les missions des contrôleurs. Par ailleurs, le responsable du développement durable à RC souligne que ses relations avec les contrôleurs de gestion sont limitées au cadre du processus budgétaire :

*« C'est très peu moi. **Forcément j'ai un budget donc je travaille avec eux** [contrôleurs de gestion] **pour le budget annuel, année N+1 et puis par période.** Mais de ma fonction de mission, beaucoup moins que par exemple les gens des opérations, ou soit des investissements, ou ce genre de chose, ou les régions, par rapport au chiffre d'affaire, au résultat, ainsi de suite... »* Responsable Qualité et Développement Durable à RC

Groupe P

Au niveau du groupe P, la mise en œuvre de la stratégie de responsabilité sociale et environnementale s'est traduite par de nouvelles actions sur le plan social et sur le plan environnemental. Sur le plan social, l'objectif affiché est d'améliorer sans cesse le bien-être des collaborateurs. Les actions associées ont été prises en charge par les services des ressources humaines de la direction générale et dans les différents métiers, puisque ces services travaillaient depuis toujours sur ces sujets. Ils étaient donc les plus compétents pour la mise en œuvre et l'évaluation des actions sociales. Sur le plan environnemental les objectifs affichés étaient surtout la réduction des rejets de CO₂ et des déchets produits. Ces objectifs se sont traduits par des modifications dans la chaîne logistique, le développement de techniques d'éco-conduite, la mise en place de plans de déplacement et l'acquisition de véhicules électriques. Sur le plan sociétal, les différents métiers ont proposé des produits sensés prendre en compte les attentes des clients (finance responsable, lettre verte...). Le management de la responsabilité sociétale s'est donc traduit par diverses actions sociales, sociétales et environnementales, mises en œuvre par les directions spécialisées les plus compétentes sur les différents sujets. Ce management n'a pas entraîné un bouleversement dans la structure organisationnelle déjà complexe du groupe P. Il s'est traduit par des missions complémentaires pour les services ressources humaines, les services qualité et les directions générales. Les directions financières et les contrôleurs de gestion n'ayant pas de compétences particulières sur les questions sociales et environnementales, ils sont intervenus de manière traditionnelle comme aide à la décision économique dans ces missions. L'analyse des rapports de responsabilité sociale et environnementale et l'entretien réalisé suggèrent que la mise en œuvre du management de la responsabilité sociétale n'a pas entraîné de modification significative des missions, des outils de gestion utilisés et du rattachement hiérarchique des contrôleurs de gestion. Ainsi, même lorsque les contrôleurs de gestion sont associés aux démarches de responsabilité sociétale, c'est dans le cadre de leurs missions classiques, pour évaluer le coût ou la rentabilité des actions mises en œuvre. C'est ce qui ressort de la perception du délégué régional au développement durable de leur mission :

« ... Je pense qu'ils sont là un pour garantir la légalité... la comptabilité... et aussi pour amener des éléments qui permettent la prospective. C'est-à-dire effectivement l'analyse des coûts... J'estime que le développement durable... ou la RSE comme vous voulez ça n'a pas d'importance... ne peut pas être déconnecté de la rentabilité de l'entreprise. Et donc à un moment donné il faut s'interroger sur la rentabilité des actions développement durable que l'on mène. Voilà... je

pense que les contrôleurs de gestion peuvent nous aider justement là dedans... à aller creuser, à faire évoluer justement les indicateurs pour prendre plus en compte peut être justement des éléments extra-financiers dans l'analyse de la valeur. » Délégué régional au développement durable groupe P

Il apparaît que même si les démarches environnementales et sociales ne modifient pas les missions des contrôleurs de gestion, il s'agit potentiellement de nouveaux territoires où le contrôleur peut contribuer à l'évaluation et l'aide à la décision économique. Toutefois, lorsqu'il s'agit de concevoir et de mettre en œuvre la stratégie environnementale ou sociale, le délégué au développement durable ne considère pas que le contrôleur de gestion ait un rôle de pilote :

*« ...un contrôleur de gestion, il ne pilote pas la stratégie de l'entreprise... Il amène des éléments d'aide à la décision, mais ce n'est pas lui qui pilote. Donc pour moi... la RSE fait partie également de la direction générale d'une entreprise, et c'est un acte de management stratégique et ce n'est pas le comptable qui le fait quoi... C'est un acte de management. Ça fait partie du management stratégique. Et... en tout cas pour ce que j'en connais, les contrôleurs de gestion ne sont pas spécifiquement les meilleurs managers du monde. Ils sont très à l'aise avec les chiffres, beaucoup moins avec les hommes... **Je veux dire, ce ne sont pas les gens qui font des chiffres et des analyses chiffrées qui vont dire aux gens qui sont sur le terrain ce qu'ils ont à faire.** Ils peuvent leur dire « attention, là ça va vers ça ou là ça va vers ça »... » Délégué régional au développement durable groupe P*

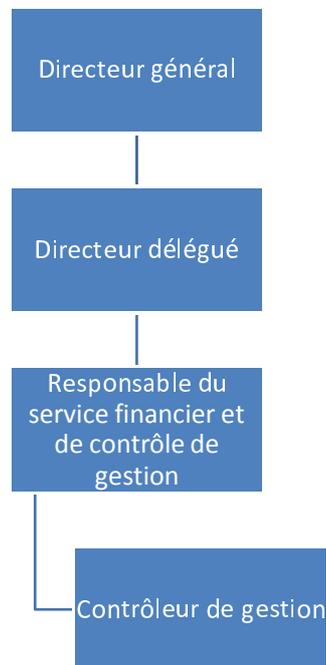
EPIC Energie

L'EPIC Energie, conformément à la stratégie nationale de développement durable, met en œuvre des démarches associées à sa responsabilité sociétale et au développement durable. Ce management de la responsabilité sociétale implique des actions sur les enjeux économiques, environnementaux et sociaux. Mais il semble que le développement durable au niveau de l'Energie est plus spécifiquement lié au management environnemental et est relatif au suivi d'indicateurs tels que la consommation énergétique, les prélèvements d'eau, le taux de recyclage des déchets conventionnels, les émissions de CO₂. Le suivi de ces indicateurs est plus spécifiquement porté par les fonctions « qualité, environnement, sécurité » sous la responsabilité du directeur adjoint. :

« Je dirais, le cœur même de l'Energie c'est le développement durable. On est dans le domaine de l'énergie... Donc là notre boulot c'est d'essayer de trouver... d'avoir une stratégie énergétique nationale qui soit pérenne et valide pour les générations futures. Donc on est dans le développement durable à 100%. Quand on travaille sur les nanotechnologies également c'est pareil. Ces

nanotechnologies c'est une révolution scientifique d'ampleur. C'est typiquement pour moi un enjeu de développement durable. Les sciences du vivant pareil. Enfin je veux dire qu'on est que sur des sujets à fort enjeu sociétal. Et qui s'inscrivent pleinement dans le développement durable... On a une cellule « sureté nucléaire et qualité » et c'est à ce niveau-là que sont les actions liées au développement durable. En fait, on est certifié ISO 14001 donc la norme environnementale. On a la triple certification 9001, 14001, 18001. Et on a des ingénieurs qualité-environnement également. Donc on a un IQ centre, un ingénieur qualité centre, qui a dans sa mission la partie environnement et la partie qualité... »
Responsable Service Financier et de Contrôle de Gestion à Energie

Les contrôleurs de gestions restent eux membres d'un service financier et de contrôle de gestion, qui est un service support sous la responsabilité du directeur délégué du centre.



conseils, surtout dans tout le domaine de la gestion, du contrôle de gestion. Donc l'aide au pilotage sur tous les aspects économiques en fait. Economie et gestion. Le suivi du budget. Donc on a un budget de 500 millions d'euros. De plus de 500 millions d'euros. Donc chaque année faut le suivre, l'exécuter, le piloter. Respecter les cibles d'atterrissage et d'exécution budgétaire qu'on nous donne. Suivi du budget. Après, le suivi des axes économiques un peu transverses. Bon on a des plans d'économie qu'il faut respecter et sur lesquels il faut rendre compte. Donc on analyse des coûts d'installation. Quand il y a de nouveaux projets, on fait des business models, donc des plans de développement du projet, business plan prévisionnel... Et puis le deuxième volet, c'est toute la partie finance. Donc on est en charge de toute la comptabilité. Comptabilité générale, comptabilité analytique, du centre... C'est nous qui gérons... qui recevons toutes les factures, qui émettons toutes les factures. On reçoit toutes les factures « achat », on émet toutes les factures « vente ». Tous les devis... Et puis on est, dans cette partie finance-compta, on est garant du contrôle interne pour la partie financière et on est l'interlocuteur des commissaires aux comptes. Il y a des commissaires aux comptes qui viennent plusieurs fois par an. C'est notre service qui les reçoit, qui doit répondre aux commissaires aux comptes... » Responsable Service Financier et de Contrôle de Gestion à Energie

Dans ce service financier et de contrôle de gestion qui mobilise une quarantaine d'acteurs, les contrôleurs sont une dizaine et sont plus particulièrement en charge de la planification, l'évaluation et l'aide à la décision économiques :

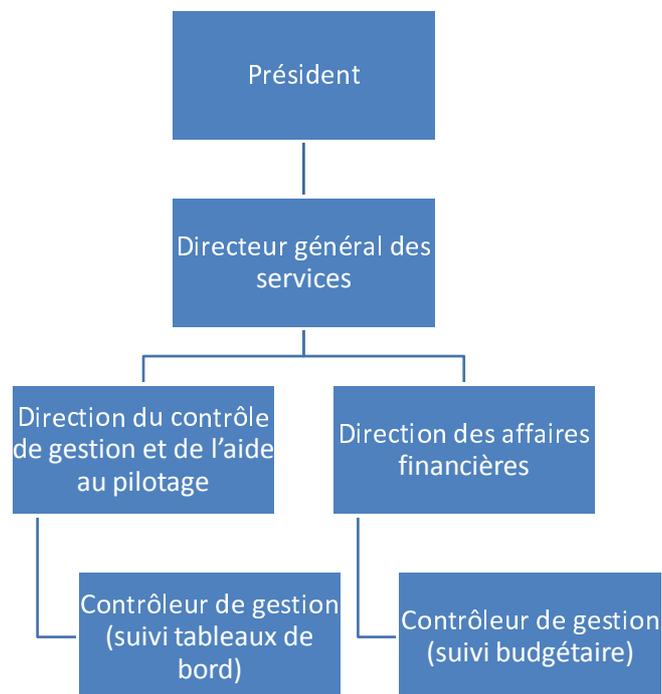
« Donc c'est 40 personnes, au sein du SFCG. Donc dans les 40 personnes, on a une cellule contrôle de gestion d'une dizaine de personnes. Donc sachant que les contrôleurs de gestion ils sont rattachés à ce service mais ils sont physiquement dans les départements. Ils sont décentralisés auprès des chefs de département. »
Responsable Service Financier et de Contrôle de Gestion à Energie

Université publique S

Enfin, notre cinquième contexte exploratoire est l'université publique S. Dans la dynamique de la stratégie nationale de développement durable, l'université publique S met en œuvre une stratégie de responsabilité sociétale. En se fondant notamment sur le référentiel du Plan Vert, elle manage sa responsabilité sociétale en se focalisant sur les aspects suivants : consommation et production durables (réduction des déchets, consommation de produits biologiques et locaux, intégration d'indicateurs sociaux et environnementaux dans les clauses de marchés), formations et recherches sur le développement durable, gouvernance adéquate de la politique de développement durable, économies d'énergie, mobilité durable, conservation et gestion durable de la biodiversité, santé publique et prévention des risques,

inclusion sociale, solidarité et coopération internationale. Dans le cadre de ce management, un poste de chargé de mission Agenda 21 a été créé afin de coordonner les initiatives et rendre compte des avancements en la matière. Il apparaît que la mise en place d'une démarche spécifique de management de la responsabilité sociétale depuis 2008 n'a pas conduit à la modification du positionnement organisationnel des contrôleurs de gestion au niveau de l'université S.

En effet, les contrôleurs de gestion restent membres de la direction du contrôle de gestion et de l'aide au pilotage. La principale finalité de cette fonction est la synthèse et le suivi des principaux indicateurs de gestion de l'établissement. Les contrôleurs de gestion membres de cette direction ont principalement en charge la construction et la diffusion de plusieurs tableaux de bord périodiques. Ils sont donc en relation avec les différentes composantes et collectent auprès de leurs services les données nécessaires à l'élaboration des tableaux de bord. On retrouve aussi des contrôleurs de gestion, même s'ils n'en portent pas officiellement le titre, à la direction des affaires financières. Dans ce contexte, ils sont plus spécifiquement en charge du suivi budgétaire des différentes entités.



L'impact relativement limité des démarches de développement durable sur la fonction de contrôleur de gestion à l'université S ne semble pas un cas isolé, dans le contexte de la fonction publique. En effet, bien que l'Etat français et ses entités se soient engagés dans des politiques de développement durable, la nouvelle approche managériale ne semble pas modifier les caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion au niveau de l'administration publique. C'est ce qui ressort de l'analyse de la fiche de poste « contrôleur de gestion » du répertoire interministériel des métiers de l'Etat. D'après cette fiche, le contrôleur de gestion a pour finalité de « *concevoir et animer un dispositif d'aide au pilotage pour améliorer la connaissance des coûts de l'action publique et optimiser le rapport entre les moyens financiers engagés et les résultats de l'activité des structures publiques* ».

En définitive, il ressort de la démarche exploratoire mise en œuvre un sentiment général d'influence assez faible des démarches de responsabilité sociétale sur les missions et le positionnement organisationnel des contrôleurs de gestion.

2.2 Le management de la responsabilité sociétale et les outils de gestion utilisés par le contrôleur de gestion

Au-delà des missions et du positionnement organisationnel, nous nous sommes aussi intéressé, conformément à notre question de recherche, aux outils de gestion utilisés par le contrôleur de gestion. Classiquement le contrôleur de gestion est caractérisé par l'utilisation d'outils informatiques et conceptuels de management et *reporting* économique. Avec la mise en œuvre des démarches de responsabilité sociétale, est-il désormais caractérisé par l'utilisation d'outils de management et *reporting* environnemental, social, global ?

La réponse à cette question est négative dans le contexte du groupe BS. Dans cette organisation, les missions des contrôleurs se traduisent par l'utilisation de techniques de gestion budgétaire et de comptabilité de gestion. La mise en œuvre d'un management de la responsabilité sociétale n'a pas entraîné l'utilisation de techniques de management et *reporting* environnemental et social par les membres de la fonction contrôle de gestion. L'utilisation continue d'outils budgétaires est confirmée par un des contrôleurs de gestion de BS :

«...Alors la totalité du processus budgétaire...C'est-à-dire du conseil et des préconisations aux services, jusqu'à l'entrée du budget dans le système informatique. Entre ces deux points, il y a une montagne d'information à traiter et à collecter... Ca c'est vraiment le premier point qui est le plus important. Le

deuxième point, c'est être... donneur de conseils. Avec un très très fort service client vis-à-vis des autres services. Alors ça, ça rentre totalement dans l'idée du contrôle de gestion service support. C'est-à-dire être un aide à la décision... Et donner de l'information financière, budgétaire, prévisionnelle... des analyses de projet notamment en termes financiers pour chaque service ou pour chaque projet. Ca c'est vraiment le deuxième point. Le troisième point c'est de gérer les systèmes informatiques du contrôle de gestion. » Contrôleur de gestion à BS

Ce suivi budgétaire se fait principalement par l'utilisation des logiciels Microsoft Excel et Access mais aussi par l'utilisation d'un logiciel comptable spécifique :

«... pour parler de ma fonction contrôle de gestion, c'est 80% du temps sur Excel » Contrôleur de gestion BS

« Alors il y a un outil ici qu'on utilise, qui est un outil de comptabilité qui s'appelle LINEAL... Cet outil permet de créer, permet vraiment la comptabilité pure, notamment rentrer les écritures comptables avec un grand livre. Ensuite, le grand outil du contrôle de gestion, c'est un outil Access... Donc avec un formulaire, qui permet à chaque responsable de service de rentrer les infos qui leur sont demandées... Donc ce grand outil access permet aussi de faire les budgets. En fait avec tout un tas d'aide à la décision, de voir les anciens budgets, les écarts avec les anciens budgets. Donc là, ensuite on a des extractions automatiques via cette application Access... grâce à des fichiers excel qu'on importe dans cette application Access... Et puis on a encore un autre outil qui est l'outil des bons de commandes. » Contrôleur de gestion BS

Au niveau du groupe RC, la fonction contrôle de gestion est maintenue dans des finalités de planification et *reporting* principalement économiques, malgré la mise en œuvre de démarches de responsabilité sociétale. Dans ce cadre, les contrôleurs continuent d'utiliser principalement comme outils de gestion des indicateurs de performance économique, des techniques budgétaires et de comptabilité de gestion :

*« ... Derrière ça, il y a des travaux de définition d'outils. Des travaux de coordination de filiales. Rappeler des objectifs, des plannings aux filiales. Supporter les filiales dans la réalisation de ces reportings. Leur rappeler les règles. Les aider dans l'utilisation des outils... **Bon évidemment, il y a une partie processus budgétaire aussi...** Effectivement, chaque année... Maintenant on fait des « forecast » trimestriels... Donc on refait des estimations sur les résultats du trimestre... Alors le processus budgétaire chez RC et chez MARS, il est un petit peu particulier dans le sens où il se fait en deux temps. Il y a un premier temps en Septembre – Octobre qui s'appelle le Plan. Et, en fait le principe c'est... d'estimer l'année suivante sur la base des 9 premières périodes de l'année en cours. C'est-à-dire quand on fait le plan 2014, on va regarder donc la période 1,*

la période 9 2013, et on va se dire « voilà ce qu'on a fait en 2013, si on veut faire 10% de croissance en 2014, voilà ce que ça va nous donner »... Pour les périodes 10 à 13, c'est une estimation. Et lorsqu'on arrive à la fin de l'année 2013, ben en fait, on refait l'exercice. Mais cette fois-ci, au-lieu de prendre période de 1 à 9, ben on prend de la période 1 à 13, et on refait une estimation du plan. Donc là ça s'appelle le Replan. Donc le plan voilà se fait en deux temps... Donc il y a un temps Septembre-Octobre, et un temps Janvier-Février... » Contrôleur de gestion siège à RC

Cette activité de consolidation et de reporting économique est réalisée via l'utilisation de logiciels spécifiques :

« Alors nous en fait, le principal outil qu'on utilise c'est HFM. Donc, HFM c'est HYPERION FINANCIAL MANAGEMENT. C'est ça... Donc, c'est un outil de consolidation qui est développé par Oracle... » Contrôleur de gestion siège RC

Par ailleurs, les contrôleurs de gestion chez RC suivent de manière spécifique des indicateurs économiques et comptables :

« Alors, on suit le chiffre d'affaire. Donc le chiffre d'affaire on le suit de manière hebdomadaire, mensuelle... On suit la marge brute industrielle... Alors en fait chez nous ça s'appelle la MARGIN AFTER CONVERSION... On suit les coûts fixes... On suit les EARNINGS... Les EARNINGS c'est l'OPERATING PROFIT plus les dépréciations.... Le NETWORKING CAPITAL donc c'est le BFR... Les taxes... TAX PAYMENT... On suit les effectifs... La masse salariale... Après, il y a des indicateurs qui sont propres à la production... Et là, il y a un service de contrôle de gestion central qui s'occupe du suivi des opérations. Donc eux, ils suivent des coûts de non qualité, ils suivent d'autres indicateurs qui sont propres à la production... Et nous dans le suivi du besoin en fonds de roulement, où on suit les DAYS OF CASH CONVERSION... donc c'est le nombre de jours nécessaire pour transformer l'activité en CASH, en trésorerie. Donc... On a d'autres indicateurs... En fait, les indicateurs ils évoluent en fonction des problématiques... On met en place certains ratios en fonction des problématiques que l'on suit... » Contrôleur de gestion siège RC

C'est la même situation au niveau de l'EPIC Energie où les contrôleurs de gestion restent caractérisés par l'utilisation d'outils de management et *reporting* économique. Dans ce contexte, les contrôleurs de gestion réalisent leurs missions par l'utilisation d'outils informatique et de gestion économique :

« Bon déjà, on a les outils informatiques. Donc, on a des outils, des bases d'interrogations budgétaires... On a des outils, des requêteurs, qui interrogent spécifiquement SAP, qui nous ressortent des états dans le budget... Ensuite on a développé nous des outils spécifiques, pour faire de la re-prévision par exemple.

Donc, on a une base de données qui s'appelle Observer qui permet ligne budgétaire par ligne budgétaire de re-prévoir. On a une base de données qui s'appelle Surf qui nous permet de re-prévoir toutes les ventes, en les classant « sûre/ pas sûre/ à venir... ». On a un outil qui s'appelle Genepi, qui est un outil d'interface avec le service du personnel. Parce que eux en fait... ils suivent le personnel en temps réel. Combien il y a d'effectif présent par unité, les arrivées prévues, les départs prévus, les mises en retraite, tout ça donc eux ils le suivent. Donc nous on a développé une interface spécifique avec eux. Nous on a accès à leurs données. Puis on les transforme en effectif budgété pour pouvoir suivre notre vision à nous... Après on a des outils je dirais « métier ». Donc on a déployé la méthode ABC. Donc sur toutes nos installations on a fait une quinzaine d'analyses ABC, en déployant cette méthodologie pour mieux connaître les coûts de nos installations et les modéliser. On a déployé les fiches d'avancement projet sur les 66 projets. Donc là aussi c'est un outil important. Le balanced scorecard en cours de déploiement. Puis le tableau de bord opérationnel qui tous les mois... Et enfin le dernier né, c'est le business model. C'est un outil qu'on propose aux unités et on fait des études avec eux sur le sujet. Donc des outils informatiques, puis des outils de gestion, des méthodes de gestion qu'on a déployées. »
Responsable service financier et de contrôle de gestion à Energie

Ainsi, l'activité des contrôleurs de gestion à Energie se traduit par le déploiement de techniques budgétaires informatisées, par le calcul de coûts, le suivi d'indicateurs économiques, le suivi de projets et la modélisation économique.

Au niveau de la délégation régionale du groupe P, les contrôleurs de gestion n'étant pas les principaux acteurs des démarches environnementales et sociales, rien n'indique que la mise en œuvre de ces démarches a entraîné une utilisation des outils de gestion associés à ces enjeux.

Enfin, dans le cadre de l'université publique S, les contrôleurs de gestion continuent d'utiliser des techniques informatiques pour la collecte et le traitement des données, des techniques de comptabilité de gestion et de gestion budgétaire. La mise en place de l'agenda 21 n'a pas impliqué une utilisation plus forte des outils de management et *reporting* social et environnemental par les contrôleurs de gestion. Ces outils sont surtout utilisés par les acteurs chargés des politiques sociales et environnementales. Les contrôleurs de gestion interviennent dans le cadre de leurs missions traditionnelles pour collecter auprès de ces acteurs les valeurs de ces indicateurs et les intégrer dans les tableaux de bord. C'est ainsi qu'un des contrôleurs de gestion de l'université S a été en charge de l'élaboration du rapport développement durable de l'université S, sous la supervision du chargé de mission Agenda 21. Il semble donc que le management de la responsabilité sociétale n'a pas influencé de manière forte les outils utilisés dans la fonction contrôle de gestion au niveau de l'Université S. Malgré la mise en place de

démarches visant à répondre aux enjeux du développement durable, les contrôleurs de gestion restent focalisés sur la construction de tableaux de bord et le suivi budgétaire. On reste au niveau de l'université S sur un profil de contrôleur évaluateur de la performance économique.

Conclusion de la section 2 : La fonction de contrôleur faiblement influencée

Dans les organisations explorées, la mise en œuvre de démarches explicites de management de la responsabilité sociétale n'a, semble-t-il, pas influencé de manière importante les missions, le positionnement organisationnel des contrôleurs de gestion. Elle n'a pas entraîné une moindre utilisation des outils de management et *reporting* économique par ces acteurs. Elle n'a pas entraîné une plus forte utilisation des outils de management et *reporting* environnemental, social et global. Indépendamment du statut juridique de l'organisation (association/société anonyme/établissement public), de la taille (moyenne/grande), de la finalité (but lucratif/but non lucratif), les contrôleurs de gestion sont restés des évaluateurs de la performance économique et des aides à la prise de décision économique. Que ce soit à BS, Université S, RC, Groupe P, Energie, les contrôleurs sont restés des membres des services comptables et financiers même dans un contexte de management de la responsabilité sociétale. Les enjeux économiques, environnementaux et sociaux du management de la responsabilité sociétale sont confiés à des fonctions spécialisées et les contrôleurs de gestion restent sur leurs prérogatives relatives aux enjeux économiques.

Conclusion du chapitre 1

Deux principaux constats peuvent être associés à cette étude empirique qualitative : la dissociation systématique du management de la responsabilité sociétale et la relative stabilité des caractéristiques organisationnelles et instrumentales des contrôleurs de gestion. Dans aucun des contextes explorés le management de la responsabilité sociétale n'est intégré.

A défaut d'éléments empiriques illustrant l'intégration du management de la responsabilité sociétale, nous proposons de considérer dans la suite de la recherche que ce management est systématiquement dissocié et reformulons donc nos propositions de recherche comme suit :

P1-le management de la responsabilité sociétale a une influence non significative sur les caractéristiques instrumentales et organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion ;

P2-le management de la responsabilité sociétale a une influence significative sur les caractéristiques instrumentales et organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion.

Dans notre analyse théorique nous suggérons que si le management est dissocié, il ne peut avoir une influence significative sur les caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion. Sur cette base théorique, la proposition P2 reformulée semble donc contrefactuelle. Ce sentiment est conforté par les résultats de l'étude qualitative.

Toutefois, on ne peut conclure ici à la réfutation de la proposition P2 en l'absence de mesure explicite du phénomène (Hempel, 2012).

Nous proposons donc d'associer à la proposition P2 des hypothèses testables. Pour ce faire nous mobilisons deux variables (« l'explicitation du management de la responsabilité sociétale » et « l'intensité du management de la responsabilité sociétale ») pour opérationnaliser le concept de management de la responsabilité sociétale. Concernant les caractéristiques instrumentales de la fonction de contrôleur nous utilisons les variables « utilisation des outils de management et *reporting* économique », « utilisation des outils de management et *reporting* environnemental », « utilisation des outils de management et *reporting* social » et « utilisation des outils de management et *reporting* global ». Concernant les caractéristiques organisationnelles de la fonction de contrôleur, nous utilisons les variables suivantes : « impact du management de la responsabilité sociétale sur le rattachement

hiérarchique » et « impact du management de la responsabilité sociétale sur la fiche de poste ».

En utilisant la variable « explicitation du management de la responsabilité sociétale », la proposition P2 peut être associée aux hypothèses H1 à H6 (cf. Figure 8).

En utilisant la variable « intensité du management de la responsabilité sociétale », la proposition P2 peut être associée aux hypothèses H7 à H12 (cf. Figure 9).

Dans l'étude empirique quantitative, l'objectif est de collecter des données permettant de tester ces hypothèses.

Chapitre 2. L'ABSENCE D'INFLUENCE SIGNIFICATIVE DU MANAGEMENT DE LA RESPONSABILITE SUR LES CARACTERISTIQUES INSTRUMENTALES ET ORGANISATIONNELLES DE LA FONCTION DE CONTROLEUR DE GESTION

« En sciences sociales, la preuve de la vérité ou de la fausseté d'une opinion n'apparaît pas toujours de façon manifeste. Le démenti de l'expérience n'est pas aussi évident que dans les sciences naturelles. Cette difficulté soulevée par la vérification devrait rendre les sociologues particulièrement prudents dans leurs affirmations et interprétations. » (Grawitz, 2001, p. 423)

Introduction

L'étude empirique qualitative réalisée a mis en évidence deux phénomènes : la systématique dissociation du management de la responsabilité sociétale et une relative stabilité des caractéristiques des contrôleurs de gestion. Ces constats nous ont conduit à reformuler nos propositions théoriques comme suit : P1-*le management de la responsabilité sociétale a une influence non significative sur les caractéristiques instrumentales et organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion ; P2-le management de la responsabilité sociétale a une influence significative sur les caractéristiques instrumentales et organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion.* A la suite de cette reformulation, nous avons associé douze hypothèses à la proposition P2 dans le but de les tester.

Pour tester ces hypothèses, nous avons réalisé une enquête par questionnaire en ligne et en face à face auprès de 192 diplômés, alternants, et stagiaires en contrôle de gestion. Nous avons eu en retour 92 répondants « contrôleur de gestion ».

Dans ce chapitre, nous présentons les principaux résultats associés à cette étude. La première section présente des résultats descriptifs associés à l'échantillon. Il s'agit entre autres des outils de gestion utilisés et des caractéristiques organisationnelles des contrôleurs. Dans la

deuxième section nous testons les hypothèses émises en comparant les estimateurs d'effet statistique (coefficient de variation Eta^2 , coefficient de détermination r^2 , coefficient de contingence) calculés sur l'échantillon à des seuils usuels (Cohen, 1988 ; Guéguen, 2009). Les traitements statistiques ont été réalisés en utilisant le logiciel Statistical Package for the Social Sciences (SPSS).

Section 1. Présentation des caractéristiques instrumentales et organisationnelles associées aux contrôleurs de gestion de l'échantillon

Résumé: Les principaux résultats descriptifs issus de l'enquête

L'analyse descriptive des données collectées par questionnaire souligne que les caractéristiques organisationnelles et instrumentales du contrôleur de gestion sont conformes aux connaissances actuelles sur la fonction de contrôleur de gestion. En effet, les contrôleurs de gestion sont en majorité rattachés à la direction financière (72,8%) et à la direction générale (19,6%). Leur activité dans l'organisation se traduit par l'utilisation d'outils de management et *reporting* économique : tableur, outils de gestion budgétaire (budget des dépenses, budget des recettes), indicateurs financiers, techniques de comptabilité de gestion (coûts et marges par activités et centres d'analyse), comptabilité financière, planification à moyen et long terme. Ils restent donc sur des missions d'évaluation et d'aide à la décision économiques. Par ailleurs, les contrôleurs n'utilisent toujours pas les outils de management et *reporting* environnemental (ISO 14000, comptabilité physique, évaluation des impacts environnementaux, tableaux de bord environnementaux, bilan environnemental...), les outils de management et *reporting* social (bilan social, AA 1000, OHSAS 18000, SA 8000), les outils de management et *reporting* global (GRI, sustainability balanced scorecard, ISO 26000...). Ces données indiquent qu'ils restent plutôt sur leurs prérogatives économiques classiques.

1.1 Les caractéristiques générales de l'échantillon

a) Statistiques descriptives générales sur l'échantillon

Notre échantillon est composé de 52 hommes (56,5%) et 40 femmes (43,5%) (Tableau 18).

Tableau 18 Répartition de l'échantillon par sexe

Dans cet échantillon, 63 répondants ont moins de 30 ans (68,5%), 20 ont entre 30 et 39 ans (21,7%), 8 entre 40 et 49 ans (8,7%) et 1 seul répondant a 49 ans et plus. Il s'agit d'un échantillon dont 90,2% des individus ont au plus 39 ans. (Tableau 19)

Tableau 19 Répartition par âge de l'échantillon

83,7% des répondants ont le mot « contrôleur de gestion » dans l'intitulé de leur poste (Tableau 20). 16,3% ont des intitulés de poste assimilables selon la littérature à une fonction de contrôleur de gestion. L'échantillon des 92 répondants peut donc être considéré comme un échantillon de contrôleurs de gestion.

Tableau 20 Répartition des intitulés de poste sur l'échantillon

33,7% des répondants sont en poste depuis moins de 1 an, 47,8% depuis 1 à 4 ans, 7,6% depuis 4 à 8 ans, 10,9 depuis 8 ans et plus (Tableau 21).

Tableau 21 Répartition de l'ancienneté sur l'échantillon

Parmi les répondants, 73 travaillent dans une organisation privée marchande (79,3%), 12 dans la fonction publique ou une organisation publique, 6 dans une organisation privée non marchande et 1 dans un autre type d'organisation (Tableau 22).

Tableau 22 Types d'organisation représentés dans l'échantillon

Parmi ces contrôleurs de gestion, 82 (89,1%) réalisent leur activité professionnelle en France et 10 (10,9%) travaillent hors de la France (Tableau 23).

Tableau 23 Répartition géographique des postes dans l'échantillon

14,1% des répondants travaillent dans une petite entreprise. 43,5% sont dans une entreprise de taille intermédiaire et 42,4% dans une grande entreprise (Tableau 24).

Tableau 24 Taille des organisations de l'échantillon

53,3% des organisations représentées dans l'échantillon sont non cotés en bourse tandis que 46,7% sont cotés (Tableau 25).

Tableau 25 Présence en bourse des organisations de l'échantillon

Les secteurs d'activité les plus représentés dans cet échantillon sont : l'industrie manufacturière, l'industrie extractive, la santé, les services (Tableau 26).

Tableau 26 Secteurs d'activité représentés dans l'échantillon

b) Statistiques descriptives sur les variables relatives au management de la responsabilité sociétale

Concernant le management de la responsabilité sociétale, dans 66,3% des organisations représentées, le management de la responsabilité sociétale est explicite (Tableau 27). Il se caractérise par une stratégie de responsabilité sociétale ou de développement durable formalisée. Dans 33,7%, les organisations ne mettent pas en œuvre de manière explicite des actions associées à la responsabilité sociétale et au développement durable.

Tableau 27 Répartition de la nature du management de la responsabilité sociétale

Concernant la variable « intensité du management de la responsabilité sociétale », elle est composée de quatre dimensions : responsabilité économique, responsabilité éthico-légale interne, responsabilité éthico-légale externe, responsabilité philanthropique.

La dimension « responsabilité économique » est mesurée avec les items proposés par (Closon, 2009). L'alpha de Cronbach de 0,837 confirme que les items utilisés sont convergents. Les entreprises représentées dans l'échantillon ont en moyenne une responsabilité économique de 3,36/5 (Tableau 28).

Tableau 28 Scores associés aux items de la dimension "économique" de la variable R_SOC

La dimension « responsabilité éthico-légale interne » est mesurée avec les items proposés par Closon (2009). L'alpha de Cronbach de 0,854 confirme que les items utilisés sont convergents. Les entreprises représentées dans l'échantillon ont en moyenne une responsabilité éthico-légale interne de 3,46/5 (Tableau 29).

Tableau 29 Scores associés aux items de la dimension "éthico-légale interne" de la variable R_SOC

La dimension « responsabilité éthico-légale externe » est mesurée avec les items proposés par Closon (2009). L'alpha de Cronbach de 0,935 confirme que les items utilisés sont convergents. Les entreprises représentées dans l'échantillon ont en moyenne une responsabilité éthico-légale externe de 4,18/5 (Tableau 30).

Tableau 30 Scores associés aux items de la dimension "éthico-légale externe" de la variable R_SOC

La variable « responsabilité philanthropique » est mesurée avec les items proposés par Clososon (2009). L'alpha de Cronbach de 0,830 confirme que les items utilisés sont convergents. Les entreprises représentées dans l'échantillon ont en moyenne une responsabilité philanthropique de 3,54/5 (Tableau 31).

Tableau 31 Scores associés aux items de la dimension "philanthropie" de la variable R_SOC

D'après Clososon (2009), l'intensité du management de la responsabilité sociétale est mesurée sur la base des items associés aux responsabilités économique, éthico-légale interne, éthico-légale externe, philanthropique. L'alpha de Cronbach de 0,844 confirme que les items utilisés sont convergents. Les entreprises représentées dans l'échantillon ont en moyenne un score associé au management de la responsabilité sociétale de 3,63/5 (Annexe 3).

L'histogramme des fréquences associé à la variable « intensité de la responsabilité sociétale » (R_SOC) montre que sur cet échantillon cette variable a une répartition normalisable.

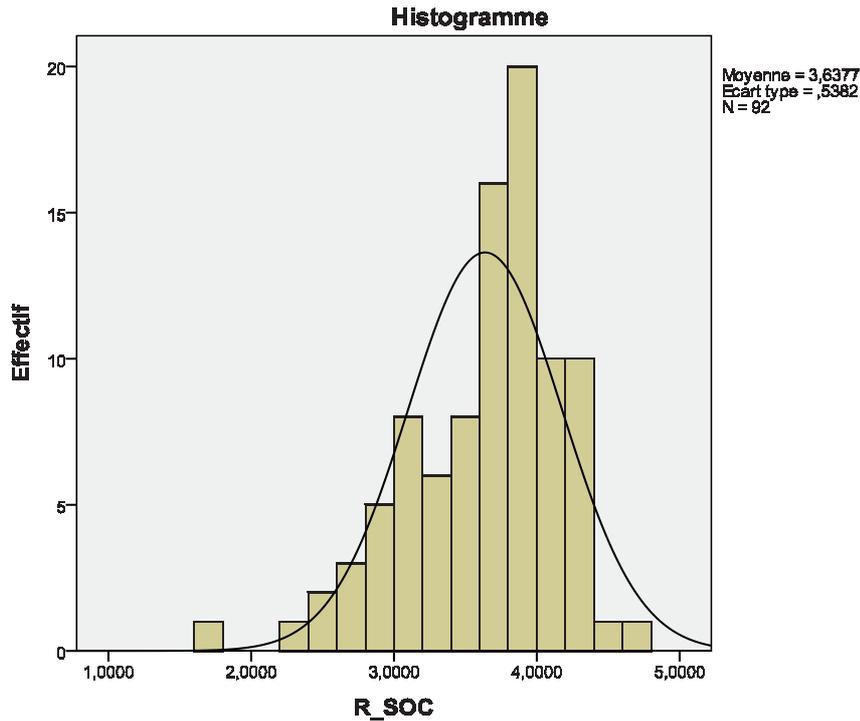


Image 17 Répartition de la variable « intensité de la responsabilité sociale »

1.2 Les outils utilisés et les caractéristiques organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion

Les caractéristiques instrumentales et organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion sont relatives aux outils de gestion utilisés, à leur rattachement hiérarchique et à leurs missions.

a) Caractéristiques organisationnelles de la fonction

Parmi les contrôleurs de gestion répondants, 72,8% sont rattachés à la direction administrative et financière, 19,6% sont rattachés à la direction générale, 7,6% sont rattachés à d'autres structures organisationnelles (Tableau 32).

Tableau 32 Répartition du rattachement hiérarchique du contrôleur sur l'échantillon

Dans 5,4% des organisations, la mise en place de dispositifs de management de la responsabilité sociétale a impliqué une modification de la fiche de poste, des missions, du contrôleur de gestion. Les contrôleurs de gestion concernés sont respectivement : 2 contrôleurs assistants, 2 contrôleurs et 1 contrôleur de gestion siège. Ils ont une ancienneté de 1-4 ans pour 4 d'entre eux et 4-8 pour le cinquième. Ils travaillent pour 3 d'entre eux dans des petites et moyennes entreprises. Les deux autres travaillent dans des grandes entreprises. Enfin, ils travaillent aussi bien dans des organisations publiques que privées.

Néanmoins, dans la quasi-totalité des cas 94,6% le management de la responsabilité sociétale n'a pas impacté la fiche de poste, les missions, du contrôleur de gestion (Tableau 33).

Tableau 33 Impact du management de la responsabilité sociétale sur les missions du contrôleur

Dans aucun des cas le management de la responsabilité sociétale n'a entraîné la modification du rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion (Tableau 34).

Tableau 34 Impact du management de la responsabilité sociétale sur le rattachement hiérarchique du contrôleur

b) Utilisation des outils de management et reporting économique par les contrôleurs de gestion

La variable « utilisation des outils de management et *reporting* économique » (OUTIL_ECO) est une variable construite en référence aux outils de management économique que Chenhall & Langfield-Smith (1998) associent à la fonction contrôle de gestion. L'alpha de Cronbach de 0,849 confirme que les items associés à cette variable sont convergents.

En moyenne, les outils de management et *reporting* économique les plus utilisés par les contrôleurs de gestion sont : le tableur, les indicateurs financiers, le budget des dépenses, le budget des recettes (Tableau 35). Les techniques de comparaison des processus opérationnels, de comparaison des caractéristiques des produits, de comparaison des processus managériaux sont les outils de gestion économique les moins utilisés par les contrôleurs de gestion.

Tableau 35 Scores associés à l'utilisation d'outils de management et reporting économique par le contrôleur de gestion

Sur l'échantillon, l'utilisation des outils de management et de *reporting* économique obtient un score moyen de 3,51/5 (Annexe 4). Cela correspond à une utilisation fréquente des outils économiques par les contrôleurs de gestion.

L'histogramme des fréquences associé à la variable « utilisation des outils de management et *reporting* économique » montre que sur cet échantillon cette variable a une répartition normalisable (Image 18).

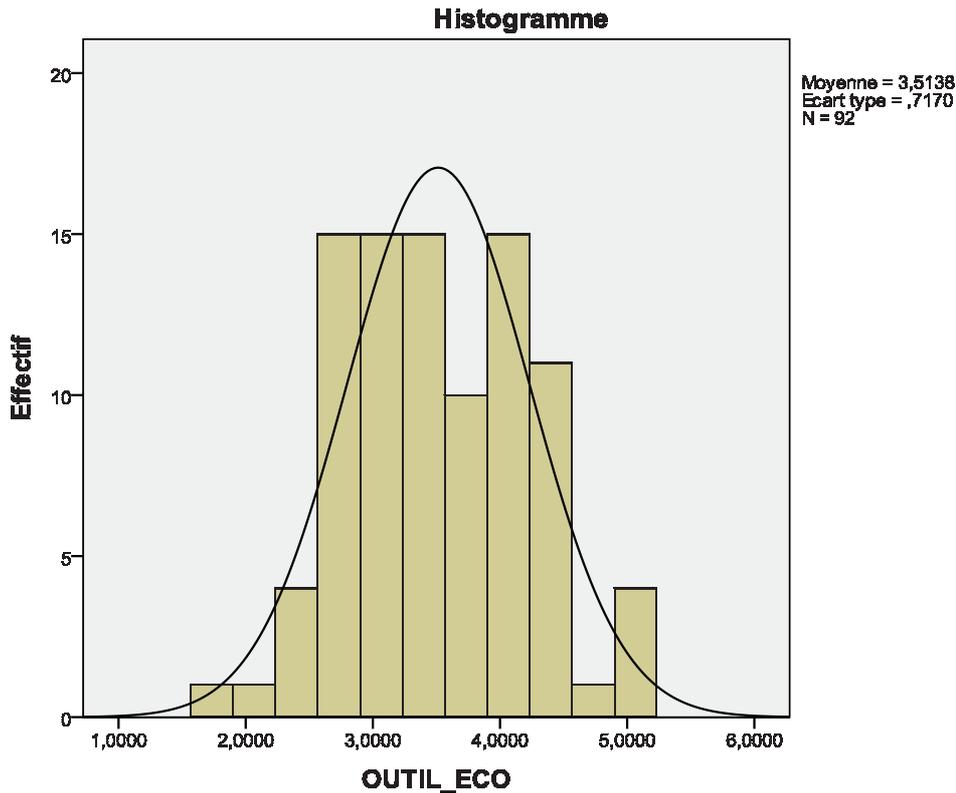


Image 18 Répartition de la variable « utilisation des outils de management et reporting économique » sur l'échantillon

c) Utilisation des outils de management et reporting environnemental par les contrôleurs de gestion

La variable « utilisation des outils de management et *reporting* environnemental » est une variable construite en référence aux outils de contrôle de gestion environnemental mis en évidence par Essid & Berland (2011) et Antheaume (2013). L'alpha de Cronbach de 0,937 confirme que les items associés à cette variable sont convergents.

En moyenne, tous les scores associés aux différents outils de management et *reporting* environnemental sont inférieurs à 2 (Tableau 36). Cela signifie qu'en moyenne, les contrôleurs de gestion n'utilisent pas les outils de management et *reporting* environnemental.

Tableau 36 Scores associés à l'utilisation des outils de management et reporting environnemental par le contrôleur de gestion

Sur l'échantillon, l'utilisation des outils de management et de *reporting* environnemental (OUTIL_ENV) obtient un score moyen global de 1,45/5 (Annexe 5). Cela signifie qu'en moyenne, les contrôleurs de gestion n'utilisent pas les outils de management et *reporting* environnemental.

L'histogramme des fréquences associé à la variable « utilisation des outils de management et *reporting* environnemental » (OUTIL_ENV) montre que sur cet échantillon cette variable a une répartition non normalisable (Image 19).

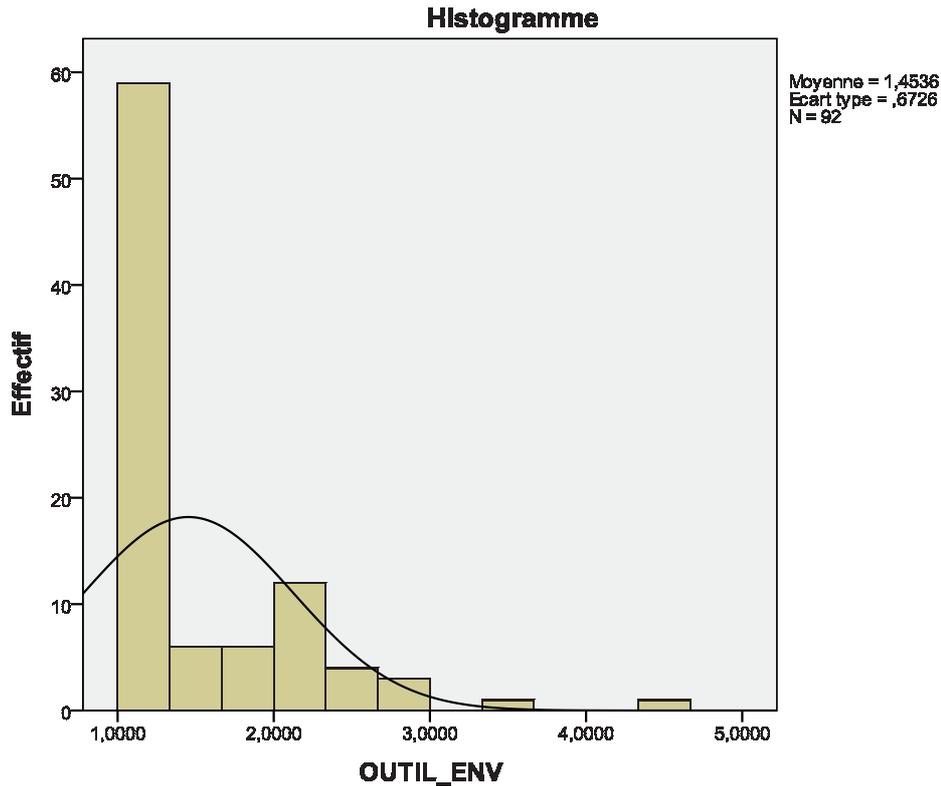


Image 19 Répartition de la variable « utilisation des outils de management et reporting environnemental » sur l'échantillon

d) Utilisation des outils de management et reporting social par les contrôleurs de gestion

La variable « utilisation des outils de management et *reporting* social » est une variable construite en référence aux outils de management sociaux mis en évidence par Essid & Berland (2011). L'alpha de Cronbach de 0,765 confirme que les items associés à cette variable sont convergents.

En moyenne, tous les scores associés aux différents outils de management et *reporting* social sont inférieurs à 2 (Tableau 37). Cela signifie qu'en moyenne, les contrôleurs de gestion n'utilisent pas les outils de management et *reporting* social.

Tableau 37 Scores associés à l'utilisation d'outils de management et reporting social par le contrôleur de gestion

Sur l'échantillon, l'utilisation des outils de management et de *reporting* social (OUTIL_SOC) obtient un score moyen de 1,40/5 (Annexe 6). Cela signifie qu'en moyenne, les contrôleurs de gestion n'utilisent pas les outils de management et *reporting* social.

L'histogramme des fréquences associé à la variable « utilisation des outils de management et *reporting* social » (OUTIL_SOC) montre que sur cet échantillon cette variable a une répartition non normalisable (Image 20).

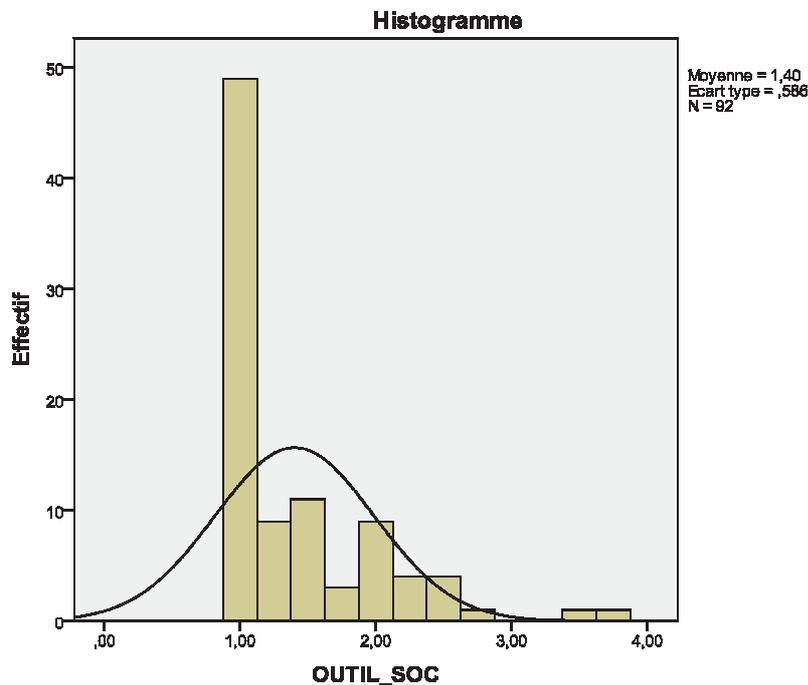


Image 20 Répartition de la variable « utilisation des outils de management et reporting social sur l'échantillon

e) Utilisation des outils de management et reporting global par les contrôleurs de gestion

La variable « utilisation des outils de management et *reporting* global » est une variable construite en référence aux outils de management global mis en évidence par Essid & Berland (2011). L'alpha de cronbach de 0,915 confirme que les items associés à cette variable sont convergents.

En moyenne, tous les scores associés aux différents outils de management et *reporting* global sont inférieurs à 2 (Tableau 38). Cela signifie qu'en moyenne, les contrôleurs de gestion n'utilisent pas les outils de management et *reporting* global.

Tableau 38 Scores associés à l'utilisation d'outils de management et reporting global par le contrôleur de gestion

Sur l'échantillon, l'utilisation des outils de management et de *reporting* global (OUTIL_GLOBAL) obtient un score moyen de 1,27/5 (Annexe 7). Cela signifie qu'en moyenne, les contrôleurs de gestion n'utilisent pas les outils de management et *reporting* global.

L'histogramme des fréquences associé à la variable « utilisation des outils de management et *reporting* global » (OUTIL_GLOBAL) montre que sur cet échantillon cette variable a une répartition non normalisable (Image 21).

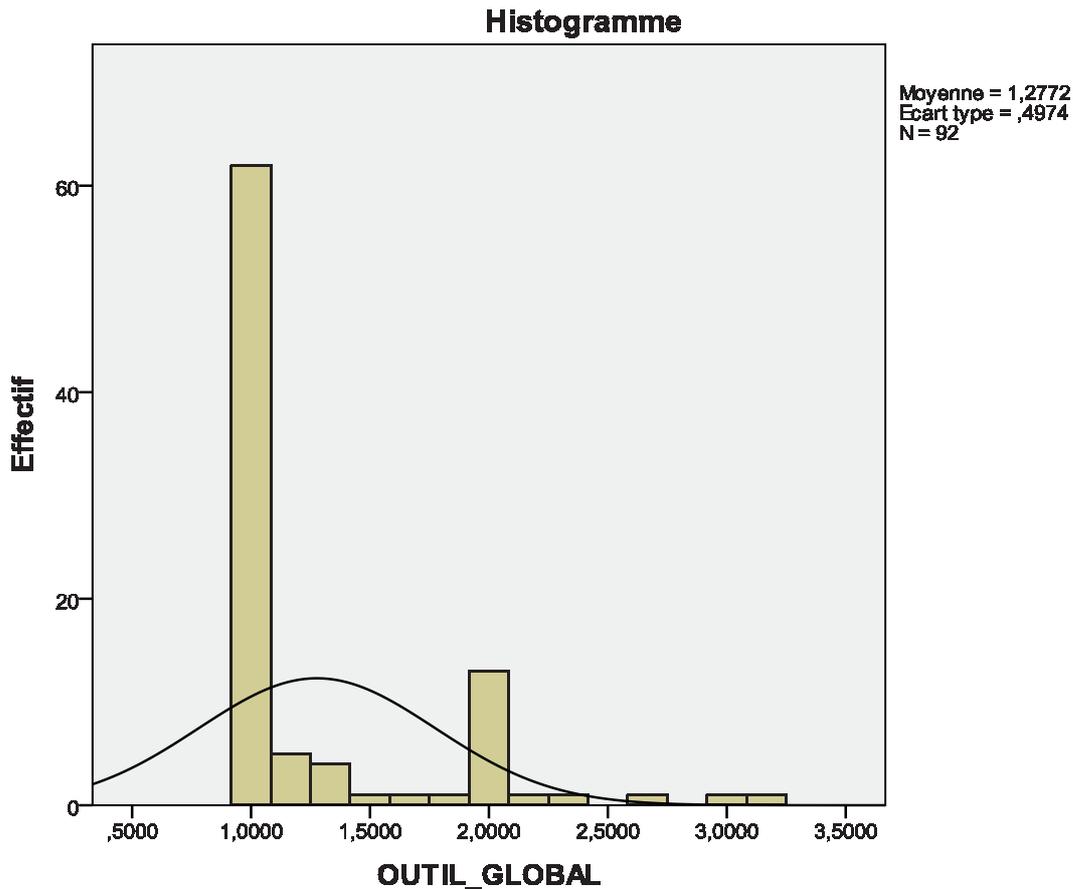


Image 21 Répartition de la variable « utilisation des outils de management et reporting global » sur l'échantillon

Conclusion de la section 1 : Des contrôleurs toujours rattachés à la direction financière et utilisant peu les outils de management et reporting environnemental, social et global

Les résultats descriptifs soulignent que les caractéristiques organisationnelles et instrumentales du contrôleur de gestion sont conformes aux connaissances actuelles sur la fonction de contrôleur de gestion. En effet, les contrôleurs de gestion sont en majorité rattachés à la direction financière (72,8%) et à la direction générale (19,6%). Leur activité dans l'organisation se traduit par l'utilisation d'outils de management et reporting économique : tableur, outils de gestion budgétaire (budget des dépenses, budget des recettes), indicateurs financiers, techniques de comptabilité de gestion (coûts et marges par activités et centres d'analyse), comptabilité financière, planification à moyen et long terme.

L'enquête souligne aussi que près de 67% des organisations représentées ont mis en œuvre une démarche explicite relative à la responsabilité sociétale. Elle souligne aussi un score de la perception du management de la responsabilité sociétal supérieur à 3/5 donc plutôt positif. Par ailleurs, ce sont 5,4% seulement des contrôleurs qui ont vu leur fiche de poste (description

formalisée de leurs missions) modifiée du fait des démarches de responsabilité sociétale. Dans la quasi-totalité des cas, le management de la responsabilité sociétale n'a pas entraîné de modification des missions du contrôleur. Dans aucun des cas, les démarches de management de la responsabilité sociétale n'ont entraîné une modification du rattachement hiérarchique du contrôleur. Malgré le fort taux d'explicitation du management de la responsabilité sociétale et cette intensité relativement forte, les contrôleurs n'utilisent pas les outils de management et *reporting* environnemental (ISO 14000, comptabilité physique, évaluation des impacts environnementaux, tableaux de bord environnementaux, bilan environnemental), les outils de management et *reporting* social (bilan social, AA 1000, OHSAS 18000, SA 8000), les outils de management et *reporting* global (GRI, sustainability balanced scorecard, ISO 26000).

Section 2. Analyses causales relatives à l'influence du management de la responsabilité sociétale

Résumé: Un déterminisme significatif du management de la responsabilité sociétale sur la fonction de contrôleur de gestion ?

Dans cette section, il s'agit de tester les hypothèses émises sur la base des données collectées. Pour cela nous avons réalisé des tests de comparaison, des analyses de variance, des tests de corrélation et des analyses de corrélation linéaire.

Les hypothèses H1 à H6 sont relatives à l'influence de l'explicitation du management de la responsabilité sociétale sur les caractéristiques instrumentales et organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion. Les estimateurs d'effet calculés montrent que l'explicitation du management de la responsabilité sociétale n'entraîne dans aucun cas une variation significative ($\eta^2 > 0,14$) des variables associées aux caractéristiques instrumentales et organisationnelles.

Les hypothèses H7 à H12 sont relatives à l'influence de l'intensité du management de la responsabilité sociétale. Les estimateurs d'effet calculés en référence à ces hypothèses sont tous faibles. Il en ressort que l'augmentation de l'intensité du management de la responsabilité sociétale n'influence pas significativement les caractéristiques instrumentales et organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion.

A la suite des analyses statistiques descriptives, nous présentons dans cette section les résultats des analyses statistiques causales. Ce sont ces analyses qui nous permettent de tester les hypothèses émises. Dans un premier temps nous analysons l'influence de la variable « explicitation du management de la responsabilité sociétale ». Dans un deuxième temps, nous analysons l'influence de la variable « intensité du management de la responsabilité sociétale ».

2.1 L'influence de l'explicitation du management de la responsabilité sociétale

a) H1 : Le management explicite de la responsabilité sociétale influence significativement l'utilisation par le contrôleur de gestion d'outils de management et reporting économique

Pour l'analyse du lien entre l'explicitation du management de la responsabilité sociétale et l'utilisation des outils de management et *reporting* économique, nous scindons dans un premier temps notre échantillon en deux groupes. Le groupe 1 (G1) est composé des organisations qui ont mis en place un management de la responsabilité sociétale explicite. Pour les organisations de ce groupe, la variable associée RSE_EXP prend la valeur 1. Le second groupe G2 est composé des organisations qui n'ont pas mis en place de dispositifs spécifiques associées à la responsabilité sociétale. Pour ces organisations qui ont un management implicite de la responsabilité sociétale, la variable RSE_EXP prend la valeur 0.

RSE_Exp	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
0,00	31	3,498925	,7608710	,1366565
1,00	61	3,521311	,7000009	,0896259

Tableau 39 Les moyennes de la variable OUTIL_ECO sur les groupes G1 et G2

Nous réalisons une analyse de la variance (ANOVA) sur la variable « utilisation des outils de management et *reporting* économique » (OUTIL_ECO) en fonction du facteur « explicitation du management de la responsabilité sociétale » (RSE_EXP) (Tableau 40).

La distribution de la variable OUTIL_ECO étant normale, le test paramétrique (test de Student, t-test) associé à l'analyse de la variance dans le tableau de résultat de SPSS a un sens. D'après ce test ($p(D/H_0)=0,888>0,05$), les données collectées sont cohérents avec l'hypothèse nulle d'égalité des moyennes entre les deux groupes G1 et G2 au seuil de 5%.

Tableau 40 ANOVA de la variable OUTIL_ECO suivant le facteur RSE_EXP

Par ailleurs, le coefficient Eta^2 calculé sur la base des résultats de l'analyse de la variance ($\text{Eta}^2 = 0,01/46,778 = 0,0002$) signifie que la variable « explicitation du management de la responsabilité sociétale » n'explique que 0,02% de la variation de la variable « utilisation des outils de management et *reporting* économique ». En référence aux seuils usuels (Cohen, 1988 ; Guéguen, 2009), cet effet est très faible ($\text{Eta}^2 < 0,01$).

Sur la base de ce résultat, nous considérons que l'influence du management explicite de la responsabilité sociétale sur l'utilisation par le contrôleur de gestion d'outils de management et *reporting* économique n'est pas significative. Par conséquent, nous réfutons l'hypothèse H1.

b) H2 : Le management explicite de la responsabilité sociétale influence significativement l'utilisation par le contrôleur de gestion d'outils de management et reporting environnemental

Pour l'analyse du lien entre l'explicitation du management de la responsabilité sociétale et l'utilisation des outils de management et *reporting* environnemental, nous utilisons les deux groupes G1 et G2 (G1 management explicite de la responsabilité sociétale 1, G2 management implicite de la responsabilité sociétale 0).

Tableau 41 Les moyennes de la variable OUTIL_ENV sur les groupes G1 et G2

La distribution de la variable « utilisation des outils de management et *reporting* environnemental » (OUTIL_ENV) n'étant pas normale (cf. Image 19), nous réalisons dans un premier temps un test de comparaison de moyennes non paramétrique sur les deux groupes (test de Mann-Whitney sur SPSS).

Récapitulatif du test d'hypothèse

	Hypothèse nulle	Test	Sig.	Décision
1	La distribution de OUTIL_ENV est identique sur les catégories de RSE_Expb.	Test U de Mann-Whitney à échantillons associés	,015	Rejeter l'hypothèse nulle.

Les significations asymptotiques sont affichées. Le niveau de signification est .05.

Image 22 Résultat du test de Mann-Whitney associé à l'hypothèse H2

La *p-value* associée à ce test ($p(D/H_0)=0,015$) est inférieure au seuil de significativité de 5% (Image 22). Cela signifie que les données ne sont pas cohérentes avec l'hypothèse nulle d'égalité des moyennes sur les deux groupes G1 et G2 au seuil de 5%. Le résultat de ce test suggère l'existence d'une influence de l'explicitation du management de la responsabilité sociétale sur l'utilisation par le contrôleur de gestion d'outils de management et *reporting* environnemental.

Nous réalisons ensuite une analyse de la variance (ANOVA) sur la variable « utilisation des outils de management et *reporting* environnemental » (OUTIL_ENV) en fonction du facteur « explicitation du management de la responsabilité sociétale » (RSE_EXP) (Tableau 42). Le coefficient Eta^2 calculé sur la base des résultats de l'analyse de la variance ($\text{Eta}^2=2,363/41,165=0,05$) signifie que la variable « explicitation du management de la responsabilité sociétale » n'explique que 5% de la variation de la variable « utilisation des outils de management et *reporting* environnemental ». En référence aux seuils usuels (Cohen, 1988 ; Guéguen, 2009), cet effet n'est pas important ($\text{Eta}^2 < 0,14$).

Tableau 42 ANOVA de la variable OUTIL_ENV suivant le facteur RSE_EXP

Sur la base de ce résultat, nous considérons que l'influence du management explicite de la responsabilité sociétale sur l'utilisation par le contrôleur de gestion d'outils de management et *reporting* environnemental n'est pas significative. Par conséquent, nous réfutons l'hypothèse H2.

c) H3 : Le management explicite de la responsabilité sociétale influence significativement l'utilisation par le contrôleur de gestion d'outils de management et reporting social

Pour l'analyse du lien entre l'explicitation du management de la responsabilité sociétale et l'utilisation des outils de management et *reporting* social, nous utilisons les deux groupes G1 et G2 (G1 management explicite de la responsabilité sociétale 1, G2 management implicite de la responsabilité sociétale 0).

Tableau 43 Les moyennes de la variable OUTIL_SOC sur les groupes G1 et G2

La distribution de la variable « utilisation des outils de management et *reporting* social » (OUTIL_SOC) n'étant pas normale, nous réalisons dans un premier temps un test de comparaison de moyennes non paramétrique sur les deux groupes (test de Mann-Whitney).

Récapitulatif du test d'hypothèse

	Hypothèse nulle	Test	Sig.	Décision
1	La distribution de OUTIL_SOC est identique sur les catégories de RSE_Expb.	Test U de Mann-Whitney à échantillons associés	,066	Retenir l'hypothèse nulle.

Les significations asymptotiques sont affichées. Le niveau de signification est .05.

Image 23 Résultat du test de Mann Whitney associé à l'hypothèse H3

La *p-value* associée à ce test ($p(D/H_0)=0,066$) est supérieure au seuil de significativité de 5% (Image 23). Cela signifie que les données sont cohérentes avec l'hypothèse nulle d'égalité des moyennes sur les deux groupes G1 et G2.

Nous réalisons ensuite une analyse de la variance (ANOVA) sur la variable « utilisation des outils de management et *reporting* social » (OUTIL_SOC) en fonction du facteur « explicitation du management de la responsabilité sociétale » (RSE_EXP) (Tableau 43). Le coefficient Eta^2 calculé sur la base des résultats de l'analyse de la variance ($\text{Eta}^2=1,324/31,245=0,04$) signifie que la variable « explicitation du management de la responsabilité sociétale » n'explique que 4% de la variation de la variable « utilisation des outils de management et *reporting* social ». En référence aux seuils usuels (Cohen, 1988 ; Guéguen, 2009), cet effet n'est pas important ($\text{Eta}^2 < 0,14$).

Tableau 44 ANOVA de la variable OUTIL_SOC suivant le facteur RSE_EXP

Sur la base de ce résultat, nous considérons que l'influence du management explicite de la responsabilité sociétale sur l'utilisation par le contrôleur de gestion d'outils de management et *reporting* social n'est pas significative. Par conséquent, nous réfutons l'hypothèse H3.

d) H4 : Le management explicite de la responsabilité sociétale influence significativement l'utilisation par le contrôleur de gestion d'outils de management et reporting global

Pour l'analyse du lien entre l'explicitation du management de la responsabilité sociétale et l'utilisation des outils de management et *reporting* global, nous utilisons les deux groupes G1 et G2 (G1 management explicite de la responsabilité sociétale 1, G2 management implicite de la responsabilité sociétale 0).

Tableau 45 Les moyennes de la variable OUTIL_GLOBAL sur les groupes G1 et G2

La distribution de la variable « utilisation des outils de management et *reporting* global » (OUTIL_GLOBAL) n'étant pas normale, nous réalisons dans un premier temps un test de comparaison de moyennes non paramétrique sur les deux groupes (test de Mann-Whitney).

Récapitulatif du test d'hypothèse

	Hypothèse nulle	Test	Sig.	Décision
1	La distribution de OUTIL_GLOBAL est identique sur les catégories de RSE_Expb.	Test U de Mann-Whitney à échantillons associés	,002	Rejeter l'hypothèse nulle.

Les significations asymptotiques sont affichées. Le niveau de signification est .05.

Image 24 Résultats du test de Mann-Whitney associé à l'hypothèse H4

La *p-value* associée à ce test ($p(D/H_0)=0,002$) est inférieure au seuil de significativité de 5% (Image 24). Cela signifie que les données ne sont pas cohérentes avec l'hypothèse nulle d'égalité des moyennes sur les deux groupes G1 et G2. Le résultat de ce test suggère

l'existence d'une influence de l'explicitation du management de la responsabilité sociétale sur l'utilisation par le contrôleur de gestion d'outils de management et *reporting* global.

Nous réalisons ensuite une analyse de la variance (ANOVA) sur la variable « utilisation des outils de management et *reporting* global » (OUTIL_GLOBAL) en fonction du facteur « explicitation du management de la responsabilité sociétale » (RSE_EXP) (Tableau 46). Le coefficient Eta^2 calculé sur la base des résultats de l'analyse de la variance ($\text{Eta}^2=2,009/22,515=0,08$) signifie que la variable « explicitation du management de la responsabilité sociétale » n'explique que 8% de la variation de la variable « utilisation des outils de management et *reporting* global ». En référence aux seuils usuels (Cohen, 1988 ; Guéguen, 2009), cet effet n'est pas important ($\text{Eta}^2 < 0,14$).

Tableau 46 ANOVA de la variable OUTIL_GLOBAL suivant le facteur RSE_EXP

Sur la base de ce résultat, nous considérons que l'influence du management explicite de la responsabilité sociétale sur l'utilisation par le contrôleur de gestion d'outils de management et *reporting* global n'est pas significative. Par conséquent, nous réfutons l'hypothèse H4.

e) H5 : Le management explicite de la responsabilité sociétale influence significativement la modification du rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion par le management de la responsabilité sociétale

Pour l'analyse du lien entre la nature du management de la responsabilité sociétale et la modification du rattachement hiérarchique du contrôleur par le management de la responsabilité sociétale, nous utilisons les deux groupes G1 et G2 (G1 management explicite de la responsabilité sociétale 1, G2 management implicite de la responsabilité sociétale 0).

Tableau 47 Croisement des variables RSE_EXP et IMP_RSE_RATT

Le tableau de croisement entre les deux variables montre qu'indépendamment de la nature du management de la responsabilité sociétale, l'impact du management de la responsabilité sociétale sur le rattachement hiérarchique du contrôleur reste négatif (Tableau 47). Il y a une indépendance totale entre ces deux variables.

Sur la base de ce résultat, nous considérons que l'influence du management explicite de la responsabilité sociétale sur la modification du rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion par le management de la responsabilité sociétale n'est pas significative. Par conséquent, nous réfutons l'hypothèse H5.

f) H6 : *Le management explicite de la responsabilité sociétale influence significativement la modification de la fiche de poste du contrôleur de gestion par le management de la responsabilité sociétale*

Pour l'analyse du lien entre l'explicitation du management de la responsabilité sociétale et la modification des missions du contrôleur par le management de la responsabilité, nous utilisons les deux groupes G1 et G2 (G1 management explicite de la responsabilité sociétale 1, G2 management implicite de la responsabilité sociétale 0). Nous croisons ces deux groupes avec ceux associés à la variable « modification de la fiche de poste du contrôleur par le management de la responsabilité sociétale ».

Tableau 48 Croisement des variables RSE_EXP et IMP_RSE_MISS

Le croisement des deux variables souligne qu'il y a cinq cas dans lesquels le management de la responsabilité sociétale modifie les missions des contrôleurs de gestion (Tableau 48). Ces cas correspondent à des organisations où le management de la responsabilité sociétale est explicite.

Ensuite nous réalisons des tests de Khi 2 et de Fisher relatifs à l'hypothèse nulle d'indépendance des deux variables (RSE_EXP, IMP_RSE_MISS). Ces tests nous donnent des probabilités non significatives au seuil de 5% (Khi 2 : $p=0,101$, test exact de Fisher : $p=0,121$) (Annexe 8). Cela signifie que les données sont cohérentes avec l'hypothèse d'indépendance des variables.

Les estimateurs de la taille de l'effet associé à l'explicitation du management de la responsabilité sociétale mettent en évidence un effet empiriquement faible ($<0,5$) (Tableau 49).

Tableau 49 Indicateurs de la taille de l'effet (H6)

Sur la base de ces résultats, nous considérons que l'influence du management explicite de la responsabilité sociétale sur la modification de la fiche de poste du contrôleur de gestion par le management de la responsabilité sociétale n'est pas significative. Par conséquent, nous réfutons l'hypothèse H6.

En synthèse, les analyses réalisées sur les données collectées nous permettent de réfuter les hypothèses (H1 à H6) relatives à une influence significative du management de la responsabilité sociétale sur les caractéristiques instrumentales et organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion.

	Management explicite de la responsabilité sociétale
H1 Utilisation des outils de management et <i>reporting</i> économique par le contrôleur de gestion (OUTIL_ECO)	influence non significative : t-test non significatif $Eta^2 < 0,14$ (ANOVA)
H2 Utilisation des outils de management et <i>reporting</i> environnemental par le contrôleur de gestion (OUTIL_ENV)	influence non significative: u-test significatif $Eta^2 < 0,14$ (ANOVA)
H3 Utilisation des outils de management et <i>reporting</i> social par le contrôleur de gestion (OUTIL_SOC)	influence non significative: u-test non significatif $Eta^2 < 0,14$ (ANOVA)
H4 Utilisation des outils de management et <i>reporting</i> global par le contrôleur de gestion (OUTIL_GLOBAL)	influence non significative : u-test significatif $Eta^2 < 0,14$ (ANOVA)
H5 Modification du rattachement hiérarchique du contrôleur par le management de la responsabilité sociétale (IMP_RSE_RATT)	influence non significative (stabilité de la variable IMP_RSE_RATT)
H6 Modification de la fiche de poste du contrôleur par le management de la responsabilité sociétale (IMP_RSE_MISS)	influence non significative : Test de Khi2 non significatif Test Fisher non significatif Phi de cohen $< 0,5$

Tableau 50 Résultats des tests des hypothèses H1 à H6

2.2 L'influence de l'intensité du management de la responsabilité sociétale

a) *H7 : L'intensité du management de la responsabilité sociétale influence significativement l'utilisation par le contrôleur de gestion d'outils de management et reporting économique*

Dans le but d'évaluer l'existence d'un lien entre les variables « intensité du management de la responsabilité sociétale » (R_SOC) et « utilisation par le contrôleur de gestion d'outils de management et *reporting* économique », nous réalisons un test de corrélation paramétrique (test de Student) entre ces deux variables (Tableau 51).

Tableau 51 Test associé à la régression linéaire (R_SOC, OUTIL_ECO)

Ce test donne une *p-value* ($p(D/H_0) = 0.052$) non significative au seuil de 5%. Cela signifie que les données collectées sont cohérentes avec l'hypothèse d'une corrélation nulle entre les variables.

Par ailleurs, le nuage des points associés à ces deux variables ne présente pas de tendance particulière (Image 25). Un maximum de points a une valeur pour la variable « intensité du management de la responsabilité sociétale » (R_SOC) située entre 2,5 et 4,5, et une valeur pour la variable « utilisation des outils de management et *reporting* économique » (OUTIL_ECO) entre 2,5 et 4,5, avec une forte dispersion des points dans cette aire.

Utilisation des outils de management économique en fonction de l'intensité du management de la responsabilité sociétale

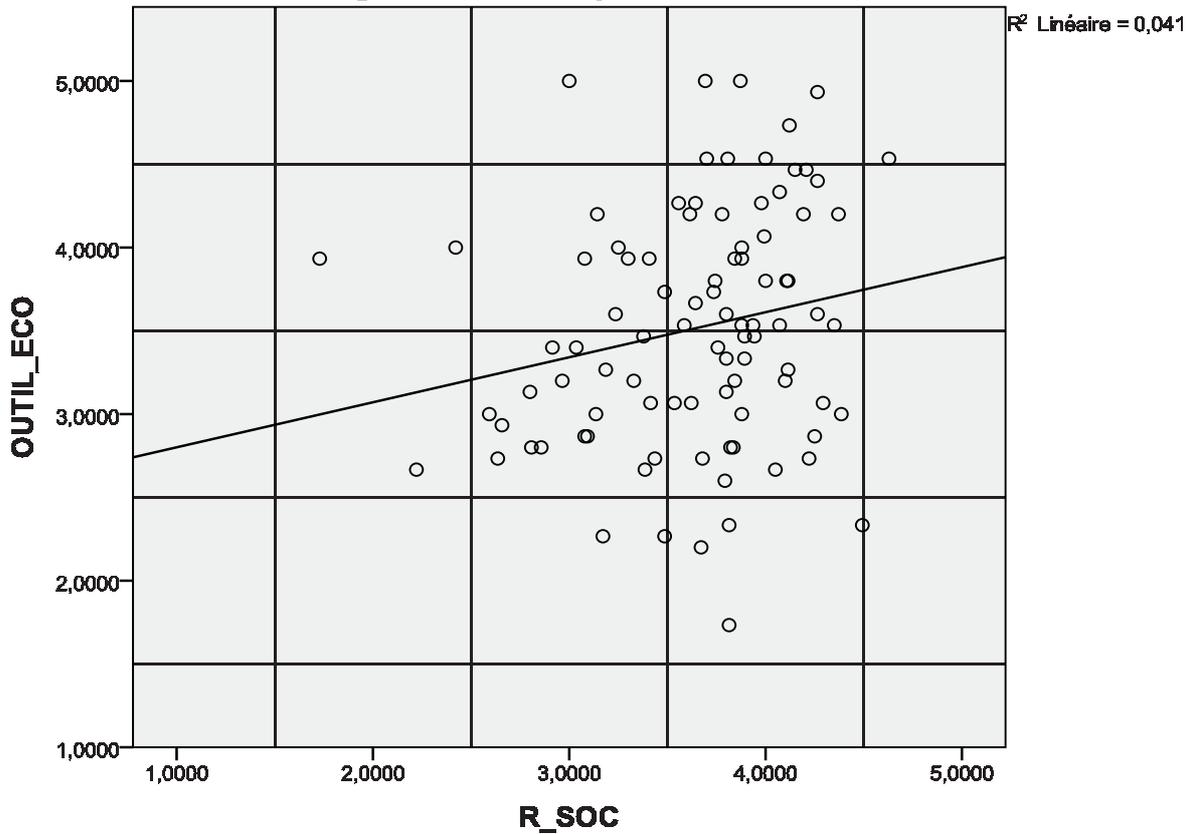


Image 25 Nuage de points associé au croisement des variables OUTIL_ECO et R_SOC

Le coefficient de corrélation linéaire entre les deux variables est $r=0,203$, avec un coefficient de détermination $r^2=0,041$. Ce coefficient de détermination indique que 4% de la variation de la variable « utilisation des outils de management et *reporting* économique » est expliquée par la variable « intensité du management de la responsabilité sociétale ». En référence aux seuils usuels (Cohen, 1988 ; Guéguen, 2009), cet effet n'est pas important ($r^2 < 0,25$).

Sur la base de ce résultat, nous considérons que l'influence de l'intensité du management de la responsabilité sociétale sur l'utilisation par le contrôleur de gestion d'outils de management et *reporting* économique n'est pas significative. Par conséquent, nous réfutons l'hypothèse H7.

b) H8 : L'intensité du management de la responsabilité sociétale influence significativement l'utilisation par le contrôleur de gestion d'outils de management et reporting environnemental

La distribution de la variable « utilisation des outils de management et *reporting* environnemental » (OUTIL_ENV) n'étant pas normale, nous réalisons dans un premier temps un test de corrélation non paramétrique (test de corrélation de Spearman) pour évaluer

l'existence d'un lien entre les deux variables (Tableau 52). Nous obtenons une *p-value* ($p(D/H_0)=0,113$) non significative au seuil de 5%. Cela signifie que les données collectées sont cohérentes avec l'hypothèse d'une corrélation nulle entre les variables.

Tableau 52 Corrélation non paramétrique (R_SOC, OUTIL_ENV)

Par ailleurs, le nuage des points associés à ces deux variables ne présente pas de tendance particulière (Image 26). Un maximum de points a une valeur pour la variable « intensité du management de la responsabilité sociétale » (R_SOC) située entre 2,5 et 4,5, et une valeur pour la variable « utilisation des outils de management et *reporting* environnemental » (OUTIL_ENV) entre 1 et 2,5, avec une forte dispersion des points dans cette aire. De nombreux points prennent la valeur 1 pour la variable « utilisation des outils de management et *reporting* environnemental ».

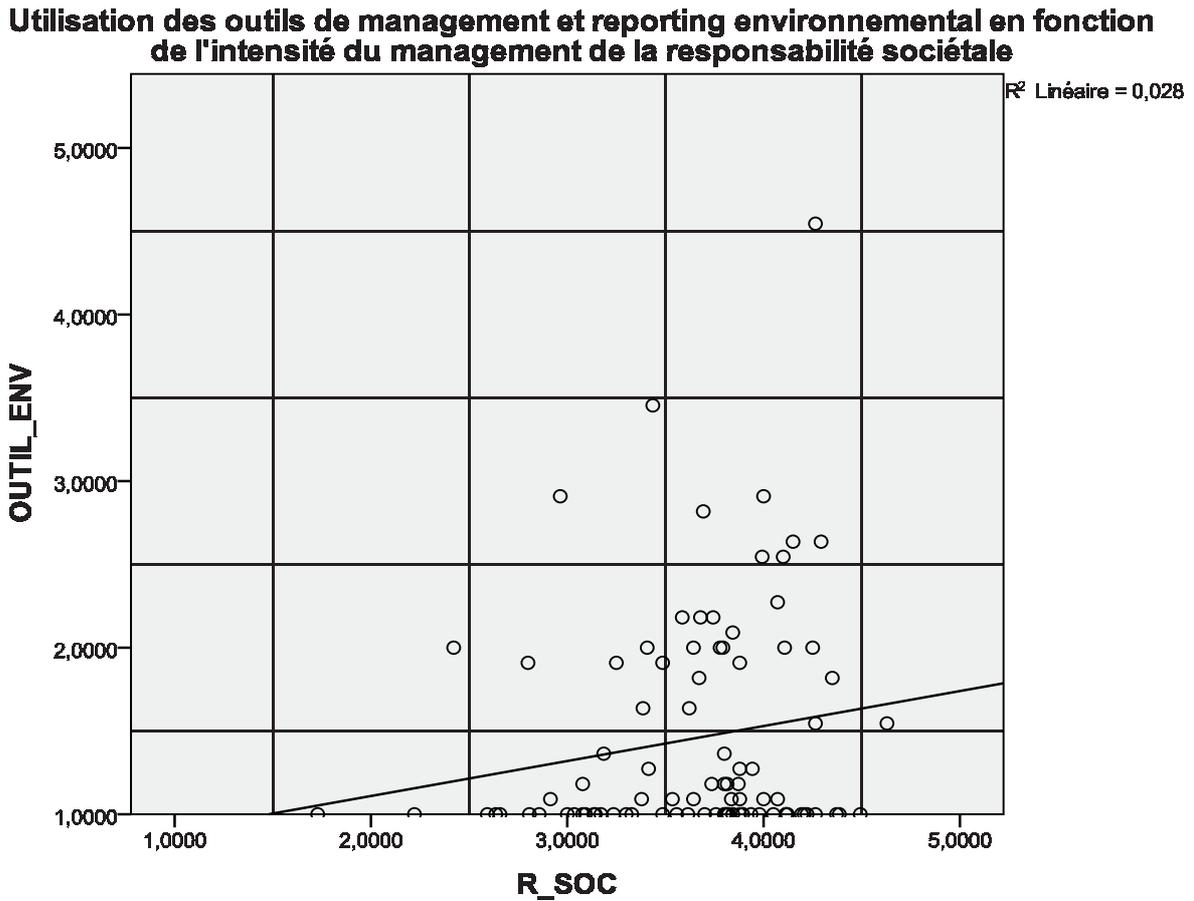


Image 26 Nuage de points associé au croisement des variables OUTIL_ENV et R_SOC

Le coefficient de corrélation linéaire entre les deux variables est $r=0,168$, avec un coefficient de détermination $r^2=0,028$. Ce coefficient de détermination indique que 2,8% de la variation de la variable « utilisation des outils de management et *reporting* environnemental » est expliquée par la variable « intensité du management de la responsabilité sociale ». En référence aux seuils usuels (Cohen, 1988 ; Guéguen, 2009), cet effet n'est pas important ($r^2 < 0,25$).

Tableau 53 Paramètres de la régression (R_SOC, OUTIL_ENV)

Sur la base de ce résultat, nous considérons que l'influence de l'intensité du management de la responsabilité sociale sur l'utilisation par le contrôleur de gestion d'outils de management et *reporting* environnemental n'est pas significative. Par conséquent, nous réfutons l'hypothèse H8.

c) H9 : L'intensité du management de la responsabilité sociétale influence significativement l'utilisation par le contrôleur de gestion d'outils de management et reporting social

La distribution de la variable « utilisation des outils de management et *reporting* social » (OUTIL_SOC) n'étant pas normale, nous réalisons dans un premier temps un test de corrélation non paramétrique (test de corrélation de Spearman) pour évaluer l'existence d'un lien entre les deux variables (Tableau 54). Nous obtenons une *p-value* ($p(D/H_0)=0.212$) non significative au seuil de 5%. Cela signifie que les données collectées sont cohérentes avec l'hypothèse d'une corrélation nulle entre les variables.

Tableau 54 Corrélation non paramétrique (R_SOC, OUTIL_SOC)

Par ailleurs, le nuage des points associés à ces deux variables ne présente pas de tendance particulière (Image 27). Un maximum de points a une valeur pour la variable « intensité du management de la responsabilité sociétale » (R_SOC) située entre 2.5 et 4.5, et une valeur pour la variable « utilisation des outils de management et *reporting* social » (OUTIL_SOC) entre 1 et 2.5, avec une forte dispersion des points dans cette aire. De nombreux points prennent la valeur 1 pour la variable « utilisation des outils de management et *reporting* social ».

Utilisation des outils de management et reporting social en fonction de l'intensité du management de la responsabilité sociétale

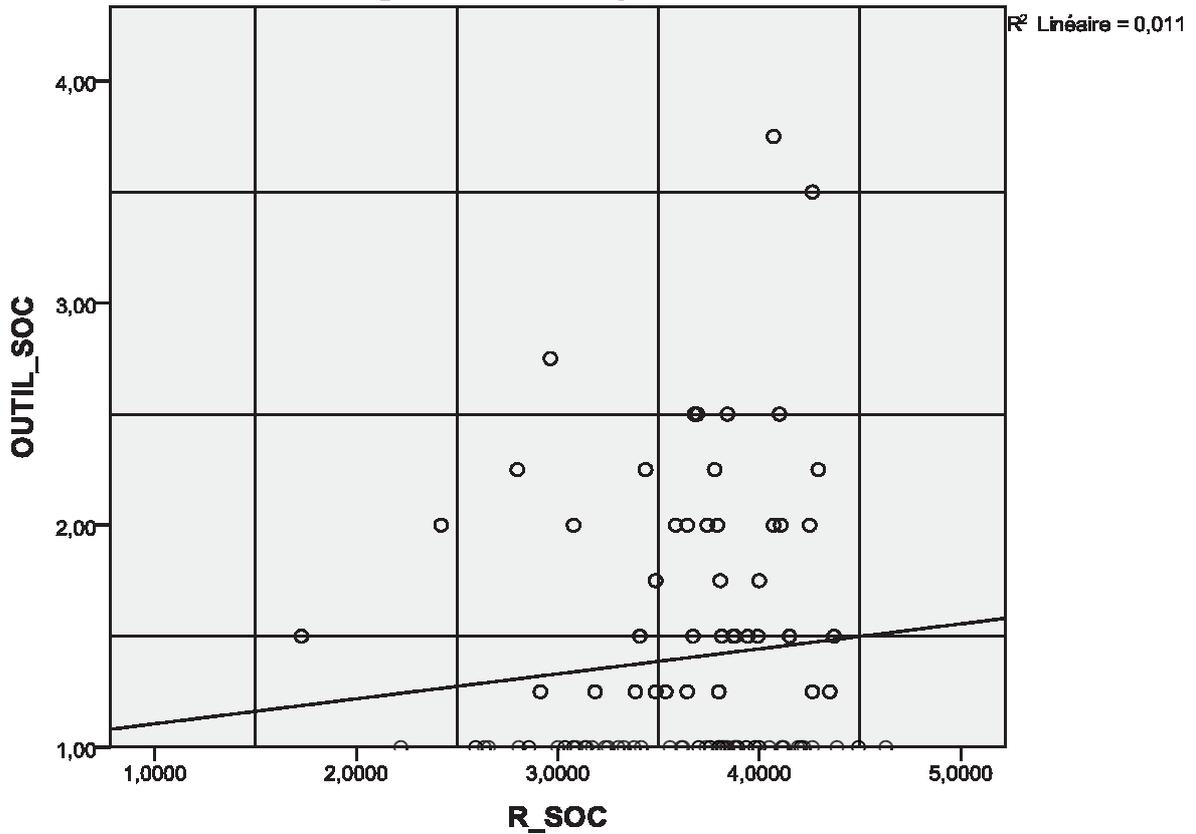


Image 27 Nuage de points associé au croisement des variables OUTIL_SOC et R_SOC

Le coefficient de corrélation linéaire entre les deux variables est $r=0,103$, avec un coefficient de détermination $r^2=0,011$. Ce coefficient de détermination indique que 1,1% de la variation de la variable « utilisation des outils de management et *reporting* social » est expliquée par la variable « intensité du management de la responsabilité sociétale ». En référence aux seuils usuels (Cohen, 1988 ; Guéguen, 2009), cet effet n'est pas important ($r^2 < 0,25$).

Tableau 55 Paramètres de la régression (R_SOC, OUTIL_SOC)

Sur la base de ce résultat, nous considérons que l'influence de l'intensité du management de la responsabilité sociétale sur l'utilisation par le contrôleur de gestion d'outils de management et *reporting* social n'est pas significative. Par conséquent, nous réfutons l'hypothèse H9.

d) H10 : L'intensité du management de la responsabilité sociétale influence significativement l'utilisation par le contrôleur de gestion d'outils de management et reporting global

La distribution de la variable OUTIL_GLOBAL n'étant pas normale, nous réalisons dans un premier temps un test de corrélation non paramétrique (test de corrélation de spearman) pour évaluer l'existence d'un lien entre les deux variables (Tableau 57). Nous obtenons une p-value ($p(D/H_0)=0.160$) non significative au seuil de 5%. Cela signifie que les données collectées sont cohérentes avec l'hypothèse d'une corrélation nulle entre les variables.

Tableau 56 Corrélation non paramétrique (R_SOC, OUTIL_GLOBAL)

Par ailleurs, le nuage des points associés à ces deux variables ne présente pas de tendance particulière (Image 28). Un maximum de points a une valeur pour la variable « intensité du management de la responsabilité sociétale » (R_SOC) située entre 2.5 et 4.5, et une valeur pour la variable « utilisation des outils de management et reporting global » (OUTIL_GLOBAL) entre 1 et 2, avec une forte dispersion des points dans cette aire. De nombreux points prennent la valeur 1 pour la variable « utilisation des outils de management et reporting global ».

Utilisation des outils de management et reporting global en fonction de l'intensité du management de la responsabilité sociétale

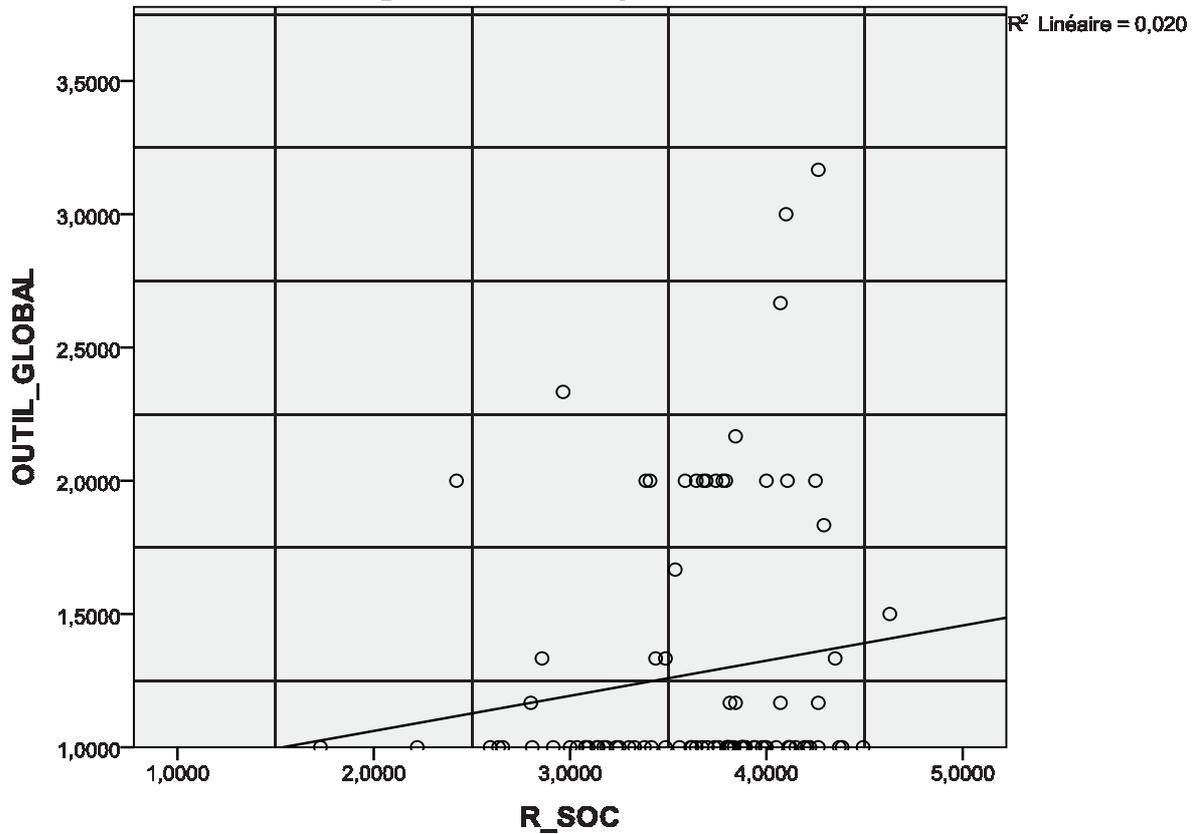


Image 28 Nuage de points associé au croisement des variables OUTIL_GLOBAL et R_SOC

Le coefficient de corrélation linéaire entre les deux variables est $r=0,143$, avec un coefficient de détermination $r^2=0,020$. Le coefficient de détermination indique que 2% de la variation de la variable « utilisation des outils de management et *reporting* global » est expliquée par la variable « intensité du management de la responsabilité sociétale ». En référence aux seuils usuels (Cohen, 1988 ; Guéguen, 2009), cet effet n'est pas important ($r^2 < 0,25$).

Tableau 57 Paramètres de la régression (R_SOC, OUTIL_GLOBAL)

Sur la base de ce résultat, nous considérons que l'influence de l'intensité du management de la responsabilité sociétale sur l'utilisation par le contrôleur de gestion d'outils de management et *reporting* global n'est pas significative. Par conséquent, nous réfutons l'hypothèse H10.

e) H11 : L'intensité du management de la responsabilité sociétale influence significativement la modification du rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion par le management de la responsabilité sociétal

Pour l'analyse associée à l'hypothèse H11, nous avons mobilisé deux groupes associés à la variable R_SOC. Le premier est composé des organisations qui ont un le score de la variable « intensité du management de la responsabilité sociétale » (R_SOC) supérieur ou égal à la moyenne (3,637), et le deuxième est composé des organisations qui ont le score de la variable inférieur à la moyenne. Nous avons ensuite croisé ces groupes avec ceux relatifs à la variable IMP_RSE_RATT (Tableau 58).

Tableau 58 Croisement de l'intensité du management de la responsabilité sociétale et de la modification du rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion

Le tableau de croisement entre les deux variables montre qu'indépendamment de l'intensité de la responsabilité sociétale, l'impact du management de la responsabilité sociétale sur le rattachement hiérarchique du contrôleur reste « nul ». Il y a une indépendance totale entre ces deux variables. Sur la base de ce résultat, nous réfutons l'hypothèse H11.

f) H12 : L'intensité du management de la responsabilité sociétale influence significativement la modification de la fiche de poste du contrôleur de gestion par le management de la responsabilité sociétal

Pour l'analyse associée à l'hypothèse H12, nous avons mobilisé deux groupes associés à la variable « intensité du management de la responsabilité sociétale » (R_SOC). Le premier est composé des organisations qui ont un score pour cette variable supérieur ou égal à la moyenne (3,637), et le deuxième est composé des organisations qui ont un score inférieur à la moyenne. Nous avons ensuite croisé ces groupes avec ceux relatifs à la variable IMP_RSE_MISS (Tableau 59).

Tableau 59 Croisement de l'intensité du management de la responsabilité sociétale et de la modification des missions du contrôleur

Le croisement des deux variables souligne qu'il y a cinq cas dans lesquels le management de la responsabilité sociétale modifie les missions des contrôleurs de gestion. Ces cas correspondent à des organisations où l'intensité du management de la responsabilité sociétale est supérieure ou égale à la moyenne.

Ensuite nous réalisons des tests de Khi 2 et de Fisher relatifs à l'hypothèse nulle d'indépendance des deux variables (R_SOC, IMP_RSE_MISS). Ces tests nous donnent des probabilités non significatives au seuil de 5% (Khi 2 : $p=0,065$, test exact de Fisher : $p=0,078$) (Annexe 9). Cela signifie que les données sont cohérentes avec l'hypothèse d'indépendance des variables. Les estimateurs de la taille de l'effet associé à l'intensité du management de la responsabilité sociétale mettent en évidence un effet empiriquement faible ($<0,5$) (Tableau 60).

Tableau 60 Indicateurs de la taille de l'effet (H12)

Sur la base de ces résultats, nous considérons que l'influence de l'intensité du management de la responsabilité sociétale sur la modification de la fiche de poste du contrôleur de gestion par le management de la responsabilité sociétale n'est pas significative. Par conséquent, nous réfutons l'hypothèse H12.

En synthèse, les analyses réalisées sur les données collectées nous permettent de réfuter les hypothèses relatives à une influence significative de l'intensité du management de la responsabilité sociétale sur les caractéristiques instrumentales et organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion.

	Intensité du management de la responsabilité sociétale (R_SOC)
H7 Utilisation des outils de management et <i>reporting</i> économique par les contrôleurs de gestion (OUTIL_ECO)	influence non significative: t-test non significatif coefficient de détermination < 0,25
H8 Utilisation des outils de management et <i>reporting</i> environnemental par les contrôleurs de gestion (OUTIL_ENV)	influence non significative: test de corrélation de spearman non significatif coefficient de détermination < 0,25
H9 Utilisation des outils de management et <i>reporting</i> social par le contrôleur de gestion (OUTIL_SOC)	influence non significative : test de corrélation de spearman non significatif coefficient de détermination < 0,25
H10 Utilisation des outils de management et <i>reporting</i> global par le contrôleur de gestion (OUTIL_GLOBAL)	influence non significative : test de corrélation de spearman non significatif, coefficient de détermination < 0,25
H11 Modification du rattachement hiérarchique du contrôleur par le management de la responsabilité sociétale (IMP_RSE_RATT)	influence non significative (stabilité de la variable IMP_RSE_RATT)
H12 Modification de la fiche de poste du contrôleur par le management de la responsabilité sociétale (IMP_RSE_MISS)	influence non significative : Test de Khi2 non significatif Test Fisher non significatif Phi de Cohen < 0,5

Tableau 61 Résultats des tests des hypothèses H7 à H12

Conclusion de la section 2 : Une influence faible du management de la responsabilité sur les caractéristiques instrumentales et organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion

Dans cette section, nous avons testé les hypothèses émises sur la base des données collectées. Les hypothèses H1 à H6 sont relatives à l'influence du management explicite de la responsabilité sociétale. Pour chacune de ces hypothèses, nous avons dans un premier temps réalisé un test statistique de l'hypothèse nulle pour évaluer l'existence d'une influence. Au-delà de ces tests statistiques, ce sont les estimateurs d'effet qui nous permettent de tirer des conclusions concernant les hypothèses émises. Concernant les hypothèses H1 à H4, l'explicitation du management de la responsabilité sociétale n'entraîne pas une variation forte ($\eta^2 > 0,14$) des moyennes associées à l'utilisation des outils de gestion. Les données associées à cet échantillon montrent qu'il existe au moins un cas où le management explicite de la responsabilité sociétale n'entraîne pas une forte augmentation de l'utilisation des outils de gestion économique, environnementale, sociale, globale. Les données de cet échantillon nous permettent de réfuter les hypothèses associées à une influence significative de l'explicitation du management de la responsabilité sociétale sur l'utilisation des outils de

management et *reporting* environnemental, social et global par le contrôleur de gestion. Concernant l'hypothèse H5, la table de contingence montre qu'il y a une indépendance entre l'explicitation du management de la responsabilité sociétale et la modification du rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion par le management de la responsabilité sociétale. L'hypothèse H6 est réfutée non seulement sur la base de la non significativité du test de Khi 2 mais aussi sur la base des estimateurs d'effets calculés (Phi de Cohen, coefficient de contingence).

Les hypothèses H7 à H12 sont elles relatives à l'influence de l'intensité du management de la responsabilité sociétale. Pour tester les hypothèses H7 à H10, nous avons réalisé dans un premier temps un test de corrélation (test de Pearson, test de Spearman) pour déceler un lien potentiel entre les variables. Dans un second temps, nous avons calculé le coefficient de corrélation linéaire et le coefficient de détermination pour caractériser la taille des effets. Les coefficients de corrélation linéaire et de détermination obtenus sont tous faibles. Il en ressort que l'augmentation de l'intensité du management de la responsabilité sociétale n'entraîne qu'une augmentation faible de l'utilisation des outils de management et *reporting* économique, environnemental, social et global par le contrôleur de gestion. Les données associées à cet échantillon montrent qu'il existe au moins un cas où l'intensification du management de la responsabilité sociétale n'entraîne pas une variation forte de l'utilisation des outils de gestion économique, environnementale, sociale et globale. Les données de cet échantillon nous permettent donc de réfuter les hypothèses associées à une influence significative de l'intensité du management de la responsabilité sociétale sur l'utilisation des outils de management et *reporting* environnemental, social et global par le contrôleur de gestion. Pour l'hypothèse H11, la table de contingence montre une indépendance des variables. Enfin, pour l'hypothèse H12 le test de Khi2 est non significatif et les estimateurs d'effet calculés sont faibles Par conséquent nous avons considéré comme réfutées les hypothèses H11 et H12.

Conclusion du chapitre 2

Dans ce chapitre, nous avons présenté les résultats relatifs à l'enquête par questionnaire et testé les douze hypothèses associées à la proposition P2 « *le management de la responsabilité sociétale a une influence significative sur les caractéristiques instrumentales et organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion* ».

Plusieurs résultats sont associés à cette étude empirique quantitative.

Dans un premier temps, cette étude conforte les connaissances relatives à la fonction de contrôleur de gestion. En effet, les données montrent que les contrôleurs de gestion restent majoritairement rattachés à la direction financière ou à la direction générale. Dans le cadre de leurs missions, ils utilisent principalement des outils de management et *reporting* économique : tableur, outils de gestion budgétaire (budget des dépenses, budget des recettes), indicateurs financiers, techniques de comptabilité de gestion (coûts et marges par activités et centres d'analyse), comptabilité financière, planification à moyen et long terme. **Ils sont par conséquent toujours sur des missions d'évaluation de la performance et d'aide à la décision économiques.**

Deuxièmement, l'étude montre que le management de la responsabilité sociétale n'entraîne pas une modification de la fiche de poste (missions formelles) et du rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion dans la quasi-totalité des cas.

Troisièmement, l'étude montre que l'utilisation par les contrôleurs de gestion d'outils de management et *reporting* social, environnemental, global reste faible.

Le quatrième résultat de cette étude est qu'elle apporte des éléments permettant la réfutation des douze hypothèses associées à la proposition P2 « *le management de la responsabilité sociétale a une influence significative sur les caractéristiques instrumentales et organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion* ». Les données collectées montrent que sur l'échantillon, les variations associées au management de la responsabilité sociétale (intensité, explicitation) n'entraînent pas une augmentation significative de l'utilisation des outils de management et *reporting* économique, social, environnemental et global. Ces variations ne sont pas non plus associées à une forte augmentation statistique des cas de modification des missions et du rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion par le

management de la responsabilité sociétale. Il en résulte que l'influence du management de la responsabilité sociétale (intensité, explicitation) sur les caractéristiques instrumentales et organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion est globalement non significative sur l'échantillon observé.

Tous ces résultats confortent la proposition P1 selon laquelle les contrôleurs de gestion restent sur leurs attributions économiques, même en contexte de management de la responsabilité sociétale, et que le management de la responsabilité sociétale n'a, semble-t-il, qu'une influence faible sur les caractéristiques de la fonction. Ces résultats sont cohérents avec l'approche théorique développée dans ce travail, qui fait de la dissociation du management de la responsabilité sociétale le fondement logique de ce phénomène.

Ces résultats confortent le discours théorique proposé dans cette thèse. Au-delà, ils représentent les premières analyses statistiques causales sur le sujet en France, après une série d'études empiriques descriptives et qualitatives (Antheaume, 2013 ; Ayoub & Djerbi, 2013 ; Fajfrowski, 2011 ; Lafontaine, 2006 ; Renaud, 2014). Ils ouvrent ainsi la voie à de nombreux travaux permettant notamment d'approfondir le sujet et remédier aux limites méthodologiques de notre étude.

En effet, plusieurs limites méthodologiques peuvent être associées à cette étude empirique quantitative. Elles sont principalement relatives à l'opérationnalisation des construits mobilisés, à la constitution de l'échantillon et à la taille de l'échantillon. Soulignons ici celles relatives à la taille et à la constitution de l'échantillon.

Du point de vue réfutationniste adopté dans notre recherche, la taille de l'échantillon ne constitue pas en soi une limite de la présente étude. En effet, dans l'approche réfutationniste de la science, un seul cas suffit à infirmer une hypothèse, et l'évolution de la science procède par infirmations successives. Dans la perspective réfutationniste, la généralisation ne se fonde pas sur la confirmation du phénomène sur un grand nombre de cas, mais sur l'infirmerie à base d'un cas au moins. Toutefois, la taille de notre échantillon apparaît comme une limite dans la perspective confirmationniste associée au positivisme logique. En effet, dans cette perspective, l'objectif est d'avoir un échantillon le plus large possible dans le but de renforcer la conviction que le phénomène observé est vraisemblablement vrai sur toute la population. Bien qu'on ne puisse identifier la taille réelle de notre population (population mondiale des contrôleurs de gestion, population française des contrôleurs de gestion), il apparaît intuitivement qu'un échantillon de 92 contrôleurs de gestion reste assez faible et ne peut pas

permettre une généralisation confirmationniste. Cependant, au-delà de la taille de l'échantillon, les débats associés aux techniques d'inférences statistiques confirmationnistes posent aujourd'hui la question de la possibilité et des conditions d'une généralisation statistique confirmationniste pertinente. Les critiques associées aux tests d'hypothèses généralement utilisés dans les travaux confirmationnistes (Aguinis et al., 2010 ; Cohen, 1994 ; Dyckman & Zeff, 2014 ; Edwards & Berry, 2010 ; Guéguen, 2009 ; Johnson, 1999 ; Orlitzky, 2012 ; Schwab, Abrahamson, Starbuck, & Fidler, 2011) soulignent que la généralisation confirmationniste se fonde plus sur l'idée de réplique empirique que sur celle de taille de l'échantillon. En effet, la taille de l'échantillon autorise dans certaines conditions l'utilisation de tests statistiques considérés comme robustes. Toutefois, comme aucun test statistique ne permet en fin de compte de valider ou non une hypothèse, seule l'accumulation de travaux sur le sujet permet d'aboutir à une connaissance potentiellement généralisable (Cohen, 1994). Ainsi, pour dépasser la limite de taille associée à ce travail dans une perspective confirmationniste, il s'agit de réaliser des répliques de la présente étude sur des échantillons de taille supérieure et en utilisant les techniques d'analyse statistique les plus pertinentes.

Une autre limite associée à l'échantillon est relative à sa constitution. En effet, dans une perspective confirmationniste, la généralisation des résultats impose la nécessité d'une certaine représentativité de l'échantillon et une sélection aléatoire des individus (Lindsay, 1995). Pour satisfaire à ce critère, il faudrait disposer d'une représentation fiable de la population des contrôleurs de gestion français. Cela reste impossible aujourd'hui du fait de l'inexistence d'un processus généralisé de recensement. On pourrait envisager un travail de recensement des contrôleurs de gestion français sous l'égide de la DFCG (association des directeurs financiers et de contrôle de gestion).

Ces points soulignent des limites qu'il s'agira de dépasser, sur la base de travaux complémentaires sur le sujet.

Chapitre 3. DISCUSSION GENERALE DES RESULTATS DE LA RECHERCHE

Introduction

Sur la base de l'analyse théorique et des études empiriques réalisées, nous avons apporté des éléments de corroboration de la thèse suivante : « *le management de la responsabilité sociétale n'influence pas significativement les caractéristiques instrumentales et organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion* ». Conformément à cette thèse, même dans des contextes caractérisés par un management explicite de la responsabilité sociétale ou une intensification du management de la responsabilité sociétale, les contrôleurs de gestion ne voient pas de manière générale leur fiche de poste ni leur rattachement hiérarchique modifiés. Dans ces contextes, ils restent caractérisés par l'utilisation des outils de management et *reporting* économique. Ils n'utilisent pas en moyenne les outils de management et *reporting* social, environnemental et global.

Dans ce chapitre, nous proposons une discussion théorique et pratique des résultats obtenus. Sur le plan théorique, nous suggérons que ces résultats contribuent à la consolidation de la théorie fonctionnaliste du contrôleur de gestion. Concernant la dissociation du management de la responsabilité sociétale qui justifie le maintien du contrôleur dans ses finalités classiques, nous soulignons la nécessité d'approfondir sa caractérisation et ses fondements théoriques.

Dans la deuxième section, nous abordons à l'aune des résultats obtenus la question de la formation des contrôleurs et plus particulièrement la place de la comptabilité environnementale dans cette formation.

Section 1. Contrôleur de gestion et management de la responsabilité sociétale

Dans cette première section, nous mobilisons les résultats de la thèse pour discuter dans un premier temps la possibilité d'une théorie fonctionnaliste du contrôleur de gestion. Dans un deuxième temps, nous interrogeons la possibilité d'une analyse et d'une mesure plus précise du lien entre la dissociation du management de la responsabilité sociétale et les caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion.

1.1 Le contrôleur de gestion, la fonction « contrôle de gestion » et la discipline « contrôle de gestion »

1.1.1 La théorie fonctionnaliste du contrôleur de gestion est-elle disqualifiée ?

Il reste difficile de définir le contrôle de gestion. Bouquin (2007) souligne la confusion qui reste associée aux concepts de « contrôle de gestion », « management », « gestion ». Berland & De Rongé (2010, p.XII-XIII) identifient plusieurs définitions du contrôle de gestion : « *La perspective managériale et stratégique du contrôle de gestion a été soulignée par bien d'autres auteurs avant nous. Ainsi Anthony, considéré comme l'un des fondateurs de la discipline, soulignait déjà en 1965 que « le contrôle de gestion (management control) est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation* ». [...] Cette définition est déjà très riche et comprend bien les enjeux auxquels doit faire face le contrôle de gestion. Paradoxalement, quelques années plus tard, en 1988, Anthony a considérablement simplifié sa définition : « **Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation** ». [...] Plus près de nous, Chiapello définit le contrôle de gestion comme « **tout processus créateur d'ordre** ». La définition est plus vague, mais sans doute souligne-t-elle mieux ce qu'est, au fond, le contrôle de gestion [...] Au final, il ressort de cette figure qu'il serait sans doute plus sage de parler des contrôles de gestion que du contrôle de gestion, tant cette pratique est riche et renvoie à des réalités différentes. C'est en tenant compte de cette diversité que nous avons écrit ce livre où, systématiquement, nous essayerons de faire ressortir **le contrôle de gestion comme : un mode**

de management et de mise sous tension de l'organisation ; en vue d'élaborer et de décliner une stratégie ; en s'appuyant sur des modes de contrôle différents selon les contextes. ».

Cependant, s'il existe une difficulté à définir le contrôle de gestion, plusieurs auteurs conviennent que le contrôle de gestion ne se résume pas à ce que fait le contrôleur de gestion (Berland & De Rongé, 2010 ; Bouquin, 2010 ; Löning et al., 2008). Au plan organisationnel, son action se réalise dans le cadre de la fonction « contrôle de gestion » présentée comme suit par Bollecker & Naro (2014, p. 11) : *« Le contrôle de gestion est généralement appréhendé au travers de ses aspects les plus tangibles. Dans les organisations, il s'incarne - souvent, mais pas toujours - par une « fonction » généralement appelée « contrôle de gestion », dirigée par un responsable : la directrice ou le directeur du contrôle de gestion. Le contrôle de gestion se matérialise également par des méthodes, des dispositifs et des instruments de gestion : des budgets, des états de reporting, des tableaux de bord, des systèmes de calcul de coûts, etc. Vu sous cet angle instrumental et technologique, le contrôle de gestion est envisagé dans ses dimensions fonctionnalistes, en tant qu'instrument d'analyse et d'aide à la décision, assurant la maîtrise de l'efficacité et de l'efficacé dans l'accomplissement des buts organisationnels (Anthony et Dearden, 1965) ».* C'est ainsi que de nombreux travaux ont caractérisé la fonction de contrôleur de gestion en réalisant des observations au sein de fonctions « contrôle de gestion » (Fajfrowski, 2011 ; Lambert, 2005 ; Lambert & Pezet, 2007 ; Lambert & Sponem, 2009 ; Morales, 2013 ; Simon et al., 1954).

Ce faisant, ces travaux ont contribué à l'émergence d'une théorie fonctionnaliste du contrôleur de gestion (Figure 2). En effet, ils mettent en avant que le contrôleur de gestion est généralement rattaché à une direction financière ou à une direction opérationnelle/générale. Ils soulignent aussi que le contrôleur de gestion est porteur d'une double finalité d'aide à la décision économique et de planification/évaluation économique (Dumoulin, 1983 ; Sathe, 1983 ; Simon et al., 1954). Ces finalités se traduisent par l'utilisation d'outils conceptuels (budget, comptabilité de gestion, indicateurs financiers et non financiers) et informatiques. Selon l'accent qui sera mis sur la mission d'aide à la décision ou sur celle de planification/évaluation, le contrôleur sera qualifié de conseiller/business partner ou de technicien/évaluateur (Dupuy, 2006 ; Fornerino & Godener, 2006 ; Jordan, 1998). L'une des typologies de contrôleur de gestion les plus récentes croise ainsi les missions (aide à la décision, *reporting*) avec l'autorité du contrôleur de gestion (Lambert, 2005 ; Lambert & Sponem, 2009). Ainsi, les contrôleurs « partenaire » et « discret » mettent plus l'accent sur l'aide à la décision économique. Le contrôleur « garde-fou » et le contrôleur « omnipotent »

sont focalisés sur l'évaluation économique. C'est à ce titre que pour Bouquin (2010, p. 209) : « [...] *le constat effectué, plus nuancé, reste cohérent avec celui d'une ancienne étude américaine (Sathe, 1982) ».*

Toutefois, des débats persistent concernant la possibilité d'une théorie du contrôleur de gestion. Ainsi, d'après Berland & De Rongé (2010, p. 114) : « [...] *il n'existe pas un modèle du contrôleur de gestion ».*

Au-delà de la possibilité d'une théorie du contrôleur de gestion, c'est l'approche fonctionnaliste qui fait l'objet de critiques depuis quelques années (Bessire, 1995 ; Lambert & Morales, 2009 ; Lambert & Pezet, 2007 ; Lambert & Sponem, 2005 ; Legalais & Morales, 2013 ; Morales, 2013 ; Morales & Lambert, 2013 ; Morales & Pezet, 2010). Ces travaux remettent principalement en cause les finalités d'aide à la décision et d'évaluation impartiale du contrôleur.

Ainsi pour Bessire (1995), le contrôleur de gestion est un acteur qui use de son influence pour diffuser des techniques comptables dans toute l'organisation. Pour Lambert & Sponem (2005), le contrôleur prend une part active dans la manipulation des rapports comptables et financiers internes. Dans les entreprises qui ne subissent pas la dictature des marchés, la manipulation de données apparaît pour les contrôleurs comme un outil de légitimation et de pouvoir. Dans celles contraintes par les marchés financiers, cette manipulation apparaît comme un outil de réponse aux injonctions contradictoires des marchés. Pour Lambert & Pezet (2007, 2010), le contrôleur a une finalité disciplinaire. Dans la même logique, Morales & Pezet (2010) présentent le contrôleur de gestion comme un médiateur de la financiarisation. Lambert et Morales (2009) et Morales et Lambert (2013) montrent que parfois les contrôleurs de gestion sont cantonnés à des tâches techniques perçues comme ingrates, qualifiées par les auteurs de « sale boulot ». Morales (2013) souligne la diversité des activités regroupées sous le concept « aide à la décision ».

Ces travaux renforcent la compréhension du rôle et des activités du contrôleur de gestion. Toutefois, ils ne disqualifient pas de manière définitive l'approche fonctionnaliste. En effet, les données empiriques collectées dans cette thèse viennent eux conforter cette théorie fonctionnaliste du contrôleur de gestion.

Dans l'étude empirique qualitative, les contrôleurs de gestion interrogés correspondent aux profils de contrôleur-évaluateur économique et de contrôleur-intégrateur économique.

Au niveau de BS, RC et Université S, les contrôleurs ont un profil assez proche de l'évaluateur économique. En effet, au niveau de BS, le contrôleur est principalement focalisé sur sa mission de planification et de suivi budgétaire. Il est perçu par d'autres acteurs organisationnels comme garant du respect de l'enveloppe budgétaire et interlocuteur privilégié en matière de comptabilité de gestion. Au niveau de RC et d'Université S, les contrôleurs sont focalisés sur une mission principale de *reporting*. Ils ont pour finalité la production de tableaux de bord. Au niveau de RC, la dimension économique de ce *reporting* apparaît importante puisque le contrôleur doit aussi analyser l'évolution d'un ensemble d'indicateurs économiques spécifiques. Au niveau de l'Université S, le contrôleur de gestion a une finalité de compilation et d'analyse sommaire d'indicateurs à transmettre à la présidence. Il s'agit là d'une fonction technique de collecte et de traitement de données. Sur le plan organisationnel, le contrôleur de gestion est rattaché à l'équivalent d'une direction administrative et financière (secrétariat général à BS, direction générale des services à Université S, fonction Finance à RC).

Au niveau de Energie, les deux contrôleurs de gestion (responsable de service et contrôleur de gestion) interrogés mettent en avant la dimension aide à la décision et insistent sur le nécessaire équilibre entre la dimension aide à la décision et planification/évaluation. Ces contrôleurs sont plutôt à mi-chemin entre le profil évaluateur économique et celui intégrateur économique. Sur le plan organisationnel, les contrôleurs de gestion à Energie sont membres d'un service financier et de contrôle de gestion (équivalent à une direction administrative et financière) lui-même rattaché à la direction du site.

Enfin, dans le cas du groupe P, nous n'avons pas interrogé de contrôleur de gestion. Toutefois, on peut supposer qu'ils ont aussi une finalité économique et comptable puisque le responsable de la politique de développement durable les qualifie de « comptable » et les associe à des finalités d'analyse de la « rentabilité » et de « calcul de coûts ».

Les données collectées à travers l'enquête par questionnaire confortent aussi la théorie fonctionnaliste du contrôleur de gestion. Même si elles ne permettent pas de distinguer les profils évaluateur/intégrateur, elles soulignent que les contrôleurs restent sur des finalités de management et *reporting* économique. Cela se traduit par l'utilisation en moyenne fréquente d'outils conceptuels tels que les « indicateurs financiers », le « budget de dépenses », « le budget des recettes ». D'autres outils conceptuels tels que « la comparaison des caractéristiques produits » et « la comparaison des processus managériaux » qui sont associés

à la finalité intégratrice sont en moyenne peu utilisés. Par ailleurs les données montrent que les contrôleurs de gestion n'utilisent pas en moyenne les outils de management et *reporting* environnemental et social. Cela suggère une certaine stabilité des finalités économiques du contrôleur de gestion. Enfin, sur cet échantillon, les contrôleurs de gestion sont principalement rattachés à une direction administrative et financière ou à une direction générale.

En plus de conforter la théorie fonctionnaliste, les résultats de la recherche apportent surtout des éléments dans l'analyse des facteurs de contingence de la fonction de contrôleur de gestion.

1.1.2 Les facteurs de contingence de la fonction de contrôleur de gestion

a) Le management de la responsabilité sociétale comme facteur de contingence de la fonction de contrôleur

Les contrôleurs de gestion sont-ils dépositaires de tous les indicateurs de performance ?

Avec l'avènement des débats autour du développement durable et de la responsabilité sociétale, le contrôle de gestion initialement focalisé sur les enjeux économiques (Anthony, 1965), s'élargit aux enjeux sociaux à travers le management et le contrôle de gestion social (Martory, 2012), et surtout aux enjeux environnementaux avec le contrôle de gestion environnemental (Antheaume, 2013 ; Berland, 2007 ; Christophe, 1992 ; Dohou-Renaud, 2009 ; Essid & Berland, 2011 ; Renaud, 2013). Dès lors se pose la question du positionnement du contrôleur de gestion face à ces nouveaux territoires du contrôle de gestion. Cette question est au cœur de la thèse.

Sur un plan théorique, l'approche intégrée du management de la responsabilité sociétale laisse supposer l'émergence de nouveaux profils de contrôleurs de gestion « évaluateur du management de la responsabilité sociétale » (planification/évaluation économique, sociale, environnementale) ou « intégrateur du management de la responsabilité sociétal » (aide à la décision sur les enjeux économiques, sociaux et environnementaux).

Au plan empirique, c'est une approche dissociée du management de la responsabilité sociétale qui a été constatée dans cette thèse avec des contrôleurs de gestion maintenus sur leurs missions économiques, des acteurs de la fonction « ressources humaines » chargés des

missions sociales, et des acteurs des fonctions « responsabilité sociétale », « développement durable », « qualité, sécurité » en charge des enjeux environnementaux.

	Management dissocié de la responsabilité sociétale	Management intégré de la responsabilité sociétale
Contrôleur-évaluateur	<p>Contrôleur-évaluateur économique</p> <p>(rattaché à la direction financière/générale/opérationnelle, missions classiques, utilise le budget, les calculs de coûts, les analyses d'écarts, les indicateurs financier)</p>	<p>Contrôleur-évaluateur de la responsabilité sociétale</p> <p>(membre d'une direction spécifique, centré sur la production de données environnementales, sociales, économiques, associé à la mise en place de systèmes normalisés de management environnemental et social)</p>
Contrôleur-intégrateur	<p>Contrôleur-intégrateur économique</p> <p>(rattaché à la direction financière/générale/opérationnelle, missions classiques, centré sur l'aide à la décision opérationnelle, la communication de la logique économique, la formation au pilotage)</p>	<p>Contrôleur-intégrateur de la responsabilité sociétale</p> <p>(membre d'une direction spécifique, centré sur l'aide à l'émergence de systèmes de management innovants du développement durable, formation au management intégré de la responsabilité sociétale)</p>

Tableau 62 Les profils théoriques confirmés par les données empiriques

Dans les organisations explorées, même si les contrôleurs de gestion sont parfois en charge d'un tableau de bord qui synthétise tous les indicateurs de gestion, ils sont généralement focalisés sur le calcul et le suivi des indicateurs de nature économique. Les contrôleurs de gestion ne sont donc pas spécifiquement chargés de la production et du suivi des indicateurs de performance environnementale et sociale.

Nous avons donc observé dans les organisations explorées un processus de contrôle de gestion relativement segmenté, où la fonction « contrôle de gestion » prend une part active dans le contrôle de gestion « économique », la fonction « ressources humaines » s'implique dans le contrôle de gestion « social » et les fonctions « qualité/développement durable/RSE » se chargent du contrôle de gestion environnemental. C'est le cas au niveau de BS où la fonction « contrôle de gestion » est chargée du suivi budgétaire et de la comptabilité de gestion, et la fonction « ressources humaines, diversité et responsabilité sociétale » est en charge des enjeux sociaux et environnementaux (bilan carbone, gestion des déchets). Au niveau de RC, la fonction « finance » à laquelle les contrôleurs de gestion sont rattachés reste en charge de la planification/évaluation économique. La fonction « personnel » est en charge des enjeux sociaux. La fonction « qualité, sécurité et développement durable » s'occupe de manière

spécifique des processus relatifs aux enjeux environnementaux (management environnemental : ISO 14000, bilan carbone, gestion des déchets, approvisionnement responsable). Au niveau du groupe P, de l'Université S et de l'EPIC Energie, ce même phénomène a été observé.

C'est au regard de ces résultats qualitatifs que nous avons conclu à la systématique dissociation du management de la responsabilité sociétale, et en avons déduit une influence non significative du management de la responsabilité sociétale sur les caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion. Les résultats quantitatifs obtenus sont cohérents avec cette thèse.

La thèse défendue suggère donc que le management de la responsabilité sociétale n'est pas un facteur de contingence de la fonction de contrôleur de gestion. Cette approche contribue à l'explication du rôle marginal du contrôleur de gestion dans le management et le *reporting* environnemental et social (Bebbington et al., 1994 ; Lodhia, 2003).

Cette thèse, en ne constatant pas l'émergence des profils contrôleur évaluateur ou intégrateur du management de la responsabilité sociétale, traduit une relative stabilité des prérogatives du contrôleur de gestion malgré l'élargissement du processus de contrôle de gestion. Certains acteurs sont confirmés dans leurs attributions en matière de contrôle de gestion social (fonction « ressources humaines ») et d'autres émergent avec des attributions nouvelles en matière de contrôle de gestion environnemental (ingénieur qualité, écologue).

Cette conclusion doit être tempérée au regard des limites intrinsèques du processus de recherche. Ainsi, on pourrait aussi attribuer la non significativité de l'influence à la faible ancienneté des contrôleurs interrogés. En effet, 90,2% des répondants ont au plus 39 ans et 81,5% ont au plus 4 ans d'expérience au poste de contrôleur de gestion. Cette influence de l'ancienneté nécessite d'être investiguée de manière plus approfondie. Toutefois, la littérature propose déjà des éléments permettant de soutenir que l'augmentation de l'ancienneté ne modifierait pas la « non significativité » du lien.

Ainsi Half (1980) suggérait qu'avec de l'ancienneté le contrôleur de gestion peut évoluer vers des postes de directeur du budget, directeur financier, directeur administratif et financier. Le contenu de ces postes reste contingent au contexte organisationnel. Cependant, certains travaux montrent déjà que le management de la responsabilité sociétale n'a pas entraîné une prise en charge accrue des enjeux environnementaux et sociaux par les directeurs administratifs

et financiers (Bebbington et al., 1994 ; Wilmshurst & Frost, 2001). Par ailleurs, les travaux qui mettent en évidence le rôle financier du contrôleur de gestion suggèrent une focalisation sur les enjeux financiers indépendamment de l'ancienneté (Farjaudon & Morales, 2013 ; Legalais & Morales, 2014 ; Morales & Pezet, 2010). Enfin, Lambert (2005) montre que la fonction de contrôleur de gestion n'est parfois pas exercée dans la durée, le passage à ce poste étant un tremplin vers des fonctions financières ou opérationnelles plus prestigieuses :

« En creusant la question, nous avons découvert que ce poste de contrôleur de gestion au siège représentait un passage pour eux, signe d'une sélection interne permettant de mener une carrière brillante au sein du groupe Pétrole » (p. 223)

« [...] la fonction contrôle de gestion est conçue comme l'une des étapes de la formation des futurs cadres dirigeants de Nationauto. » (p. 357)

« Une fois chez Equipauto, le parcours professionnel est totalement balisé : le contrôle de gestion s'impose comme une voie royale au sein du grand ensemble que compose la fonction financière... Le jeune contrôleur de gestion, souvent initié par un mentor, se voit prendre des responsabilités managériales particulièrement tôt dans sa carrière. » (p. 381-382)

« Cette fonction contrôle de gestion garde-fou donne l'illusion du contrôle en interne comme en externe. Mais elle est également conçue comme un point de passage dans la carrière des futurs cadres dirigeants et assure ainsi la sensibilisation de ces derniers à la dimension financière des décisions qu'ils seront amenés à prendre » (p. 517)

Pour dépasser la limite relative à la faible ancienneté des contrôleurs interrogés, il s'agira de répliquer l'étude auprès d'une population de directeurs administratifs et financiers ou d'une population plus large de contrôleurs de gestion avec une ancienneté plus élevée. Cependant, les travaux réalisés déjà auprès de directeurs financiers suggèrent la persistance de l'influence non significative.

Vers une analyse de l'identité et du pouvoir du contrôleur de gestion dans des contextes de management de la responsabilité sociétale

Au-delà, l'analyse contingente proposée ne rend pas compte de l'influence du management de la responsabilité sur l'identité et la sphère d'influence du contrôleur de gestion.

L'avènement des démarches de management de la responsabilité sociétale et de développement durable modifie-t-il le projet professionnel des contrôleurs de gestion (Morales, 2013) ? Les résultats obtenus dans cette recherche suggèrent une réponse négative. Cependant, l'étude qualitative réalisée n'analyse pas de manière suffisamment détaillée l'identité des contrôleurs de gestion dans les contextes explorés. Pour répondre à cette

question, il faudrait réaliser des études qualitatives approfondies et longitudinales dont la finalité serait de caractériser le projet professionnel des contrôleurs de gestion dans ces contextes de management de la responsabilité sociétale.

Des questions restent aussi posées concernant les interactions et les luttes de pouvoir entre les différents acteurs qui interviennent dans le contrôle de gestion économique, environnemental et social.

En effet, comme le soulignent Farjaudon & Morales (2011, p. 66) : « *les organisations peuvent être décrites comme le lieu de luttes en groupes professionnels, chacun essayant d'acquérir les positions clés lui permettant de revendiquer une zone de pouvoir* ». Dès lors, même s'il n'est pas opérationnellement en charge des enjeux sociaux et environnementaux, le management de la responsabilité sociétale permet-il au contrôleur de gestion d'étendre sa zone de pouvoir à ces enjeux ? Les démarches managériales associées au développement durable modifient-elles significativement la sphère d'influence des contrôleurs de gestion ? Ainsi, à l'interaction des enjeux sociaux et économiques, la question de la politique salariale et de ses effets sur les collaborateurs paraît très importante. Sur ce sujet, peut-on mettre en évidence des généralités concernant les rapports de force entre la fonction « contrôle de gestion » et la fonction « ressources humaines » ? A l'interaction des enjeux économiques et environnementaux, les questions d'investissement environnemental, de modification du modèle économique du fait de questions environnementales sont d'une importance forte au regard des défis environnementaux qui persistent. Peut-on obtenir des généralisations pertinentes concernant les rapports de force entre la fonction « contrôle de gestion » et la fonction « développement durable » ? Il semble donc important au plan théorique de préciser la nature des relations entre les différents acteurs impliqués dans le processus de contrôle de gestion. Il s'agit là d'un enjeu majeur pour la recherche en contrôle de gestion. En effet, la clarification des rôles et responsabilités en la matière permettra d'identifier plus précisément les principaux destinataires de la recherche, et de mieux répondre aux enjeux de pertinence pratique de la recherche en comptabilité/contrôle (Baldvinsdottir, Mitchell, & Norreklit, 2010 ; Bricker & Previts, 1990 ; Kaplan, 2011 ; Leisenring & Johnson, 1994 ; Mitchell, 2002 ; Moehrle et al., 2009 ; Parker, Guthrie, & Linacre, 2011 ; ter Bogt & van Helden, 2012 ; Tucker & Lowe, 2014).

Concrètement, il s'agit dans un premier temps de réaliser des études qualitatives sur les relations de pouvoir entre les contrôleurs et les autres acteurs du processus de contrôle de

gestion à la suite par exemple de l'étude de Farjaudon & Morales (2011) focalisée sur les enjeux autour de la mesure des marques.

b) Vers une analyse actualisée de l'influence des systèmes d'information

Si les données de la recherche suggèrent que le management de la responsabilité sociétale n'est pas un facteur de contingence de la fonction de contrôleur, elles ne permettent pas de répondre aux questions qui restent associées à deux principaux facteurs : les systèmes d'information intégrés et l'évolution de l'environnement économique.

Nous avons pu constater dans nos entretiens que les contrôleurs perçoivent leur activité de plus en plus par le prisme des logiciels et progiciels qu'ils utilisent. On peut donc se demander si la dimension informatique de maintenance des progiciels de gestion n'a pas pris le dessus sur la dimension de conception d'outils de gestion économique. Ce constat souligne l'actualité de la question de l'hybridation des fonctions de comptable et de gestionnaire des progiciels de gestion déjà posée par la littérature (Caglio, 2003 ; Scapens & Jazayeri, 2003). Allons-nous vers l'hybridation des fonctions d'informaticien et de comptable, avec à terme une domination des aspects informatiques (programmation, mises à jour, suivi de bases de données...) sur les aspects comptables (conception des budgets, calcul et analyse des coûts, calcul et interprétation d'écart...) (Azan & Bollecker, 2011 ; Joseph & George, 2005 ; Vendirzyk et al., 2001) ? La mise en place des progiciels permet-elle en fin de compte aux contrôleurs de se focaliser sur des tâches plus valorisantes d'aide à la décision ? C'est le cas selon certains travaux (Caglio, 2003). D'autres, au contraire, mettent en évidence l'émergence de missions techniques de vérification de la fiabilité des données enregistrées dans le progiciel. Ainsi, selon Lambert & Morales (2009, p. 18) : *« Les contrôleurs de gestion sont en partie « pris au piège ». S'ils veulent que leurs données restent fiables, ils sont contraints de corriger les erreurs des autres. Ce « service après-vente » de l'information est vécu comme dévalorisant, et constitue une partie importante de leur sale boulot. La construction et l'alimentation des systèmes d'information et des outils de gestion peuvent générer certaines tâches, fastidieuses ou dévalorisantes, qui constituent pour les contrôleurs une forme de sale boulot. »*

Cette question doit être analysée de pair avec celle de la décentralisation de la gestion budgétaire et de la comptabilité de gestion. C'est la question de l'évolution de la fonction de contrôleur du fait de l'évolution de l'environnement économique. Ainsi, face à une disparition annoncée (Bollecker, 2009 ; Cooper, 1996), le contrôleur de gestion trouverait-il son salut

dans la prise en charge d'enjeux informatiques relatifs au contrôle de gestion, laissant de plus en plus les aspects conceptuels et managériaux aux mains des managers opérationnels ?

Il s'agit là d'enjeux qui pourraient conduire à une remise en cause de la théorie fonctionnaliste du contrôleur de gestion. Il apparaît donc important d'interroger davantage cette théorie en investigant de manière approfondie les missions « informatiques » désormais confiées au contrôleur de gestion. Sur un plan méthodologique ces questions pourraient être étudiées à travers des études de cas approfondies et longitudinales dans des contextes diversifiés.

Au-delà de la théorie du contrôleur de gestion qui nécessite des approfondissements, le concept de « dissociation du management de la responsabilité sociétale » nécessite aussi un travail d'enrichissement empirique et théorique.

1.2 La dissociation du management de la responsabilité sociétale, un concept à préciser sur le plan empirique et théorique

Dans ce travail, nous avons construit et apporté des arguments empiriques concernant la thèse suivante : « *le management de la responsabilité sociétale, systématiquement dissocié, a une influence non significative sur les caractéristiques instrumentales et organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion* ». Nous avons proposé une justification logique de cette thèse. Les éléments empiriques présentés sont cohérents avec elle. Toutefois, au niveau des arguments empiriques, il reste à formaliser le lien entre la dissociation du management et la faible influence. Pour ce faire, un travail complémentaire reste à faire concernant les formes de la dissociation et les fondements théoriques de cette dissociation.

1.2.1 Vers une caractérisation plus précise du concept de « dissociation du management de la responsabilité sociétale »

Pour établir que la dissociation du management de la responsabilité sociétale est la cause de l'influence non significative du management de la responsabilité sur les caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion, il faut pouvoir associer une variable à la dissociation du management de la responsabilité sociétale et une autre à l'influence du management de la responsabilité sociétale. Si on peut aujourd'hui proposer des variables pour mesurer l'influence du management de la responsabilité sociétale, il reste difficile de trouver une variable pour la dissociation du management de la responsabilité sociétale. Il semble donc important d'aller vers une caractérisation de plus en plus précise de cette dissociation.

Pour l'instant, la connaissance empirique sur la dissociation du management de la responsabilité sociétale reste fondée sur l'analyse de Capron & Quairel (2006, p. 13-14) : « Dans les cas des sociétés réputées pro-actives que nous avons étudiées, les pratiques de mesure de la performance globale s'inscrivent complètement dans ce modèle dissocié. Coexistent au moins trois ou quatre systèmes d'informations et de reporting internes portés chacun par des acteurs différents et qui sont en interne les représentants des diverses parties intéressées : le reporting comptable et financier (budget) piloté par le contrôleur de gestion, le reporting social interne piloté par le DRH et le reporting « environnement » (ou « hygiène-sécurité-environnement ») piloté selon les cas par une direction « environnement » ou HSE ; on peut également citer le reporting « qualité » et un certain nombre de reportings directement destinés à la direction « développement durable » ou « éthique » (problématique du respect des droits humains...). Chaque direction fonctionnelle travaille sur son système d'information et demande aux responsables opérationnels (directeurs des filiales, des usines, des établissements...) de fournir séparément les informations sociales ou environnementales ou budgétaires relatives à son unité... ».

Les éléments empiriques proposés dans notre étude empirique qualitative montrent que les situations de dissociation peuvent aller au-delà de celle présentée par Capron et Quairel, qu'on peut qualifier de dissociation « économie/social/environnement ».

En effet dans le cas de BS, on voit que la direction des ressources humaines, de la diversité et de la responsabilité sociétale porte simultanément les enjeux sociaux et ceux environnementaux. On est donc dans une dissociation qu'on peut qualifier de dissociation « socio-environnement/économie ». Dans le cas de l'université S, on est dans une dissociation plus éclatée que celle « économie/social/environnement » puisque plusieurs fonctions organisationnelles se partagent les attributions concernant les enjeux économiques, sociaux et environnementaux. Dans les cas RC, P et Energie on a des dissociations du type « économie/social/environnement ». Toutefois, nos cas ne sont pas exhaustifs. Ils n'ont pas été sélectionnés sur la base des types de dissociation mais plutôt sur la base d'une diversité de secteurs, de formes juridiques, de taille organisationnelle. Nous trouvons dans notre échantillon deux types de dissociation : « socio-environnement/économie » et « économie/social/environnement ». Toutefois d'autres contributions illustrent l'existence de formes différentes de dissociation. Ainsi dans les cas présentés par (Lafontaine, 2006) on peut noter une dissociation « économique-environnement/social » où le directeur administratif et financier est aussi le responsable environnement. (Ayoub & Djerbi, 2013) proposent aussi

dans leur contribution une forme de dissociation plutôt « socio-économique/environnement » où le directeur financier est en même temps *business ethics leader*.

Ces éléments illustrent la nécessité d'un travail conceptuel d'identification des différentes formes de dissociation. Ce travail doit cartographier et mesurer la présence statistique de ces différentes formes.

Au plan conceptuel, on pourrait envisager plusieurs catégorisations possibles des formes de dissociation et plus particulièrement une opposition entre les dissociations du type « économie/... » et celles du type « économique-... /... ». Dans la dissociation de type « économie/... », le suivi des enjeux économiques serait spécifiquement porté par une ou plusieurs entités tournées vers cet unique objectif. La fonction de contrôleur de gestion ferait partie de ces entités. Dans la dissociation de type « économique-.../... », on aurait des fonctions comptables porteuses d'autres enjeux qu'ils soient environnementaux ou sociaux. On pourrait dès lors comparer les niveaux d'influence du management de la responsabilité sociétale sur la fonction de contrôleur dans des organisations classées dans les deux catégories. On peut supposer à la lumière des caractéristiques associées à ces formes de dissociation que l'influence serait plus forte dans la catégorie « économique-.../... » que dans celle « économie/... ».

Ce travail conceptuel et empirique permettrait d'enrichir la thèse développée ici en répondant à la question suivante : l'influence non significative du management de la responsabilité sociétale sur les caractéristiques instrumentales et organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion est-elle constante quelle que soit la forme de la dissociation du management de la responsabilité sociétale ? On pourrait alors mettre en évidence une forme spécifique de dissociation, dont l'influence n'apparaît pas de manière spécifique dans la présente recherche, et qui justifierait encore mieux la faible influence.

Une démarche plus ambitieuse au plan méthodologique consisterait à élaborer une grille de mesure du concept « dissociation du management de la responsabilité sociétale », mesure dont on analyserait ensuite le lien avec la mesure relative à « l'influence du management de la responsabilité sociétale ». Toutefois, cette approche pose des questions concernant les dimensions de la grille et son exhaustivité. On retrouve ensuite des difficultés méthodologiques concernant le mode de collecte des données et les biais cognitifs associés. L'idée serait d'interroger une thèse du type : « *plus le management de la responsabilité*

sociétale est dissocié, plus l'influence du management de la responsabilité sociétale sur les caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion est faible ».

Toujours concernant « la dissociation du management de la responsabilité », un aspect encore peu débattu et qui mérite des approfondissements est celui de ses fondements théoriques.

1.2.2 Quelle théorie pour expliquer la dissociation du management de la responsabilité sociétale ?

Si la dissociation explique sur un plan logique l'influence non significative du management de la responsabilité sociétale sur les caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion, qu'est-ce qui explique au plan logique et empirique cette dissociation ?

Capron et Quairel (2006) proposent une lecture néo-institutionnelle pour justifier cette dissociation. Pour eux, « ... *la théorie néo-institutionnelle fournit un cadre adapté à l'analyse des pratiques observées de mesure de la performance globale dans les grandes entreprises... l'approche institutionnelle analyse les systèmes de performance globale comme une réponse aux contraintes qui s'exercent sur les managers au sein du champ organisationnel (Di Maggio et Powell, 1983), comme l'affichage d'une structure de gestion qui constitue un mythe (Meyer et Rowan, 1977) plutôt qu'une évaluation effective de la performance...* » (Capron & Quairel, 2006, p. 13). Dès lors, la dissociation serait due à la volonté des dirigeants d'afficher une volonté de management de la responsabilité sociétale qui ne serait que mythique. De manière plus précise, la dissociation serait associée à l'incapacité des dirigeants à gérer les contradictions relatives au management de la responsabilité sociétale. Dès lors, « ... *les interactions entre ces sous-systèmes sont ignorées. L'intégration pourrait exacerber les conflits entre les acteurs et rompre l'équilibre qui veut afficher une même importance pour les objectifs économiques, sociaux et environnementaux. Dissocier les mesures de performance maintient le mythe de la possibilité de se conformer simultanément à divers intérêts conflictuels en assurant un équilibre entre eux : il s'agit alors d'une dissociation proactive... Elle apparaît alors comme une réponse rationnelle aux attentes conflictuelles des parties prenantes.* » (Capron & Quairel, 2006, p. 13). Dans une logique d'approfondissement de l'analyse de Capron et Quairel, Travaillé & Naro (2014, p. 55) soulignent que : « [...] *les approches néo-institutionnelles tendent à suggérer que, loin d'une intégration, nous assistons au contraire à des phénomènes de couplage lâche entre systèmes de performances économiques, environnementales et sociales. Les dispositifs de mesure, de pilotage et de reporting des performances seraient alors susceptibles d'être découplés sur un plan intra et*

inter-organisationnel ». Ils précisent que : « *la problématique du découplage, telle qu'elle est appréhendée dans les approches néo-institutionnelles, apporte alors un éclairage sur la manière dont les organisations gèrent le caractère contradictoire et conflictuel des attentes de leurs parties prenantes. Ce découplage se manifeste de différentes manières : [...] sur un plan « horizontal », le découplage conduirait à une différenciation des pratiques, mais aussi, et peut être surtout, de la communication, selon les domaines fonctionnels : la direction financière et le contrôle de gestion seraient chargés de produire des données comptables et financières et un discours en direction des actionnaires ; la direction des ressources humaines, à travers le bilan social notamment s'adresserait en priorité au personnel et à ses représentants ; la direction marketing serait chargée de produire une communication en direction des clients ; une direction du développement durable aurait en définitive pour interlocuteur privilégié le grand public, la presse, les organisations non gouvernementales et serait seule en charge de la communication et notamment du reporting sociétal.* » (p. 63).

Cette lecture néo-institutionnelle de la dissociation du management de la responsabilité sociétale reste peu étayée sur le plan empirique. Les apports de l'étude qualitative permettent de questionner ce discours sur au moins deux aspects : « la dissociation/découplage comme démarche de maintien du mythe du management de la responsabilité sociétale » et « les interactions entre sous-systèmes comme ignorées ».

Dans les contextes organisationnels explorés, le management explicite de la responsabilité sociétale s'est généralement traduit par la création d'une fonction supplémentaire en charge des enjeux environnementaux. Dans les organisations qui abordaient préalablement le management de la responsabilité sociétale de manière implicite, des structures fonctionnelles étaient déjà en charge des enjeux économiques et sociaux. Cette dissociation préalable avait-elle pour but de maintenir un mythe du management ? Et pourtant les résultats associés à ces organisations traduisent une performance réelle de cette dissociation initiale. En effet, RC a connu une croissance de son chiffre d'affaire et de ses employés, signe d'une double performance économique et sociale. Energie et l'université S sont des organisations de premier plan dans la recherche française et européenne. Le groupe P apparaît comme l'un des premiers employeurs de France. L'école de commerce BS apparaît comme un fleuron régional en matière de formation commerciale, et connaît une évolution constante de sa notoriété sur le plan national et international. La dissociation préexistante visant à maintenir le mythe du management peut-elle en même temps impliquer un management qui produit des résultats escomptés ? Par ailleurs, à travers les entretiens, il ne ressort pas que la création de fonctions

portant les enjeux environnementaux est due à une quelconque volonté d'affichage. Au niveau de BS, il s'agissait de mobiliser des compétences spécifiques pour obtenir le label diversité, pour adhérer au Global Compact, pour organiser des sensibilisations autour du développement durable, pour réaliser le bilan carbone. Au niveau de RC, Energie, groupe P, Université S, il s'agissait aussi d'identifier des acteurs et de les focaliser sur des questions de performance environnementale. Dans les organisations explorées, la dissociation par création d'une fonction organisationnelle spécifique se fonde, semble-t-il, sur une volonté d'efficacité et non d'affichage. Dissocier ne maintiendrait donc pas le mythe de se conformer simultanément à divers intérêts conflictuels, mais traduirait la volonté de répondre simultanément à ces intérêts. La preuve en est que ces fonctions ont bien souvent mis en œuvre des démarches qui apportent des résultats sur le plan environnemental.

Par ailleurs, la dissociation sous-entend un cloisonnement des fonctions qui impliquerait une relative faiblesse des interactions entre elles. Or l'étude qualitative montre que les interactions ne sont pas forcément négligées, et qu'on peut même assister à une relative intégration des fonctions. Ainsi, dans le cas de BS, les enjeux sociaux et environnementaux sont portés par une même fonction, qui a des interactions fortes avec les fonctions économiques notamment dans le processus budgétaire. Il en est de même dans les autres contextes où le processus budgétaire est l'occasion d'interactions entre les fonctions dissociées. Par ailleurs certains cas présentés par Lafontaine (2006) et Ayoub et Djerbi (2013) montrent qu'il existe des situations d'intégration des fonctions économiques et environnementales.

Dès lors, on pourrait défendre dans une perspective fonctionnaliste que la dissociation du management de la responsabilité sociétale répond principalement à un besoin d'efficacité.

Qu'est-ce qui a donc favorisé l'émergence d'une lecture néo-institutionnelle au détriment de celle fonctionnaliste suggérée ici ?

Peut-être que cette lecture néo-institutionnelle a bénéficié de la forte popularité de la théorie néo-institutionnelle dans les années 2000 (Davis, 2010). D'après Davis (2010, p. 16) : « *la théorie néo-institutionnelle est, en effet, la théorie organisationnelle par défaut aujourd'hui au même titre que l'approche de March et Simon (1958) était la théorie par défaut des années 60 et la théorie de la contingence était la théorie par défaut des années ultérieures 1960 et 1970* ». Or pour Davis, cette théorie, telle que formulée par DiMaggio et Powell ne peut être ni testée, ni corroborée : « *Après près de trois décennies durant lesquelles la théorie néo-institutionnelle est devenue la théorie organisationnelle dominante, et DiMaggio & Powell*

(1983) le papier le plus largement cité dans le champ de la sociologie, il serait difficile d'identifier une seule étude ayant testé l'une de ses hypothèses telles qu'exprimées dans l'article. De plus, il est presque impossible d'imaginer la nature de ce test, étant donné l'imprécision de l'unité d'analyse, l'ambiguïté de la variable dépendante, et l'écart entre les construits fondamentaux de la théorie et des indicateurs mesurables. Pour tous ces enjeux pratiques, cette théorie ne peut être testée ou corroborée telle qu'écrite. On peut imaginer des tentatives pour réfuter certains aspects de la théorie, mais dans les rares tentatives, les théories comme la théorie néo-institutionnelle se révèlent être des cibles mouvantes du fait de leur grande flexibilité » (p. 19).

Il semble donc nécessaire d'aller au-delà de la lecture néo-institutionnelle de la dissociation du management de la responsabilité sociétale. Deux pistes peuvent être envisagées.

Conformément aux résultats de l'étude qualitative, on peut développer l'hypothèse selon laquelle la dissociation répond à un besoin d'atteinte des objectifs organisationnels. Ainsi, pour répondre au mieux aux enjeux économiques, sociaux et environnementaux, des entités *ad hoc* sont créées. La dissociation correspond alors au phénomène de différenciation défini comme : « *l'état de segmentation du système organisationnel en sous-systèmes, chacun d'eux développant des caractéristiques spécifiques relatives aux attentes de leurs environnements extérieurs* » (Lawrence & Lorsch, 1967, p. 4). Cette différenciation/dissociation de l'organisation trouve ses fondements dans les théories classiques des organisations qui font référence à quatre phénomènes que sont : la division du travail, les processus scalaire et fonctionnel (croissance verticale et horizontale de l'organisation), la structure organisationnelle (liens entre les subdivisions de l'organisation), la sphère de contrôle (le nombre de collaborateurs supervisés par un responsable)(Scott, 1961). Au-delà de cette approche de la dissociation à l'autre des théories organisationnelles classiques, on peut s'interroger sur les facteurs explicatifs des différentes formes de dissociation sur la base de la littérature sur l'intégration et la différenciation organisationnelle.

L'analyse de Travaillé et Naro (2014) fournit une deuxième piste pour un dépassement de l'approche néo-institutionnaliste de la dissociation. Pour eux : « [...] *au-delà du découplage néo-institutionnel et de la dissociation proactive, plusieurs recherches tentent de dépasser le cadre des théories néo-institutionnelles, lui reprochant son caractère déterministe, en accordant davantage d'intérêt aux rapports de force entre les parties prenantes et surtout aux stratégies des dirigeants [...] Face aux pressions institutionnelles, les dirigeants adopteraient*

ainsi des comportements différenciés dans leur gestion des diverses parties prenantes et de leurs rapports d'influence respectifs. Entre l'idéal d'un modèle intégré de performance et les stratégies de découplage, les recherches sur la gestion des paradoxes (Poole et Van de Ven, 1989 ; Lewis, 2000 ; Smith et Lewis, 2011) nous invitent également à réfléchir sur une stratégie consistant à accepter les paradoxes du développement durable et à les placer délibérément au cœur du modèle de performance » (p. 67-68). Ainsi la perspective du management des paradoxes apporte-t-elle une explication au phénomène de dissociation observé dans les organisations ? La dissociation peut-elle être analysée comme une illustration du management des paradoxes ? L'approche par les paradoxes permet-elle d'envisager une explication des différentes formes de dissociation ? L'approfondissement de ces questions permettra d'enrichir le débat sur les fondements théoriques du management de la responsabilité sociétale.

Section 2. Formation du contrôleur de gestion et comptabilité environnementale et sociétale

Dans cette deuxième section, nous mobilisons les résultats de la thèse pour discuter les fondements scientifiques de la formation des contrôleurs de gestion. Dans un premier temps nous mettons l'accent sur la finalité pédagogique de la recherche comptable. Dans un deuxième temps nous discutons, à la lumière des résultats de la thèse, l'intérêt de former les contrôleurs de gestion au contrôle de gestion environnemental et à la comptabilité sociétale.

2.1 A la recherche des fondements scientifiques de la formation du contrôleur de gestion

2.1.1 Quels fondements scientifiques pour les formations comptables ?

Bien que des auteurs classiques tels que Robert Sterling aient mis en évidence le lien étroit entre la recherche et l'enseignement comptable, il semble que les deux activités sont encore largement disjointes. Le contenu de la formation comptable reste bien souvent défini sous l'égide des ordres comptables et n'apparaît pas prioritaire pour les académiques, au vu de la nature de leurs publications dans les principales revues académiques.

Toutefois, dans le contexte anglo-saxon, des supports académiques mettent désormais en avant des travaux de recherche visant à fonder la formation des comptables sur des contributions scientifiques. A côté des publications portées par des associations comptables professionnelles (par exemple *Management Accounting Quarterly* et *Strategic Finance*

portées par l'Institute of Management Accountants), notons les revues américaines *Issues in Accounting Education* (revue de l'association américaine de comptabilité) et *Journal of Accounting Education*, ainsi que *Accounting Education*, un support académique international porté par des chercheurs australiens. Par ailleurs, la création de supports spécifiques relatifs à la pédagogie comptable pose la question des fondements de la politique éditoriale des principales revues du domaine (*Accounting Review*, *Journal of Accounting and Economics*, *Journal of Accounting Research*, *Accounting Organizations and Society*, *Management Accounting Research*, *Comptabilité Contrôle Audit...*). La pédagogie comptable n'est-elle qu'une dimension de la recherche comptable au même titre que la théorie positive comptable, la normalisation comptable, l'audit, le contrôle de gestion... ou est-elle comme le pensait Sterling (1973) au cœur de l'activité de recherche, toute recherche comptable devant déboucher sur des apports en terme de pédagogie ?

Dans le contexte français, la formation des comptables reste largement en dehors des débats académiques. En 1999, dans le numéro spécial consacré aux vingt ans de l'association francophone de comptabilité (AFC), Descargues et Grenier, alors chargés d'une rétrospective sur la place accordée dans les débats à l'enseignement des disciplines comptables, émettent le constat suivant : « ... *tout naturellement avons-nous commencé par explorer les publications de l'AFC afin de recenser les articles traitant de l'enseignement des disciplines comptables. La déception a été grande : sur les 14269 pages de l'ensemble des actes, 558 (3,91%) correspondent à des publications pédagogiques. Rien (ou presque) n'a été écrit sur le sujet depuis 1986.* » (Descargues & Grenier, 1999, p. 138). Et pourtant Dupuy et al. (2006) soulignent ce lien tacite entre la recherche et l'enseignement. Ce lien supposé est aussi exprimé par Colasse (2005, p. 11) : « *Les programmes de MSTCF [Maîtrise en Sciences et Techniques Comptables et Financières] auraient dû être et ceux de nos futurs licences et masters devraient être les bans d'essai des futurs programmes officiels et non les clones des anciens. Parce qu'il est au contact de la recherche, l'universitaire doit participer à l'évolution, voire à l'invention, des programmes et non à leur pérennisation par la routine* ». Cette contribution de l'universitaire, de l'enseignant-chercheur en sciences comptables (Dupuy et al., 2006), à l'invention des programmes de formation des comptables reste peu visible dans les travaux publiés en France.

A la suite de leur analyse, Descargues & Grenier (1999, p. 152) tirent la conclusion suivante : « *Pour notre part, la rédaction de cet article a renforcé deux convictions. La première est qu'il faut continuer à réfléchir à la pédagogie des disciplines comptables, à la manière dont les savoirs sont transmis et, plus encore, à la manière dont ils sont appris, puis utilisés. La*

seconde est qu'il faut adopter une attitude cohérente : pouvons-nous, d'un côté, consacrer dans nos enseignements de longs développements au rôle de la capitalisation des expériences comme facteur-clé de la réussite des organisations et, d'un autre côté, considérer que cet enjeu ne concernerait pas le système éducatif ? » Force est de constater que plus d'une décennie après cette conclusion, en nous basant sur les analyses de publications de Gosselin (2005) et de Berland & Gervais (2008), la pédagogie comptable et la formation des comptables ne font toujours pas partie des priorités des enseignants-chercheurs français.

Ce constat peut sembler paradoxal tant il semble que la plupart des chercheurs en comptabilité en France sont de loin ou de près investis dans des formations comptables, qu'il s'agisse de formation à l'expertise comptable ou de formation au contrôle de gestion.

Dès lors, en France au moins, se posent toujours avec acuité les questions suivantes : quelles sont les fondements scientifiques du contenu des formations comptables ? Le contenu de la formation des comptables est-il issu de considérations institutionnelles et politiques ou, est-il fondé sur des travaux académiques ? Si les formations sont fondées sur des travaux académiques, quels sont-ils ? Où sont donc les apports pédagogiques des travaux académiques publiés en France ?

2.1.2 La nécessité de fondements scientifiques pour la formation du contrôleur de gestion

Au-delà du contenu de la formation des experts comptables, le contenu de la formation des contrôleurs de gestion pose plus spécifiquement problème. En effet, le contenu de la formation des experts comptables est généralement défini sous l'égide de l'ordre des experts comptables et de la compagnie des commissaires aux comptes (Degos, 2002). Le métier de contrôleur de gestion n'étant pas régi en France par un ordre, le contenu de la formation reste potentiellement à l'entière discrétion des responsables pédagogiques. Sur le plan institutionnel, cette formation des contrôleurs de gestion et son identité propre souffrent d'un déficit de légitimité par rapport aux formations d'expertise comptable. L'épisode récent du projet de suppression de l'intitulé « Contrôle de Gestion » *de la nomenclature des intitulés du diplôme national de master est, semble-t-il, révélateur de ce phénomène. En effet, au-cours de cet épisode, des représentants de l'association francophone de comptabilité ont dû préciser l'identité spécifique de la fonction « contrôle de gestion » : « le contrôle de gestion constitue au même titre que la finance, le marketing, la comptabilité, les ressources humaines, une véritable fonction de l'entreprise qui mobilise des compétences et des savoir-faire spécifiques se matérialisant par des pratiques, des dispositifs et des instruments propres. Il est, au sein des entreprises, un véritable métier distinct notamment de la comptabilité et de la finance »*

(Martinez & Naro, 2013a). Malgré ce rappel en totale cohérence avec les apports de la recherche, les représentants de l'association francophone de comptabilité ont dû, dans une seconde intervention, souligner que : « ... *les diplômés de master « contrôle de gestion » forment au métier de contrôleur de gestion qui nécessite des savoir-faire et des compétences spécifiques. Ce métier correspond à l'une des directions fonctionnelles de l'entreprise, au même titre que la direction financière, la direction des ressources humaines, la direction du marketing, ... Le contrôle de gestion apparaît ainsi comme un métier à part entière dans les organisations publiques et privées, il se matérialise par des missions, des méthodes, des outils et dispositifs spécifiques : le calcul des coûts, les systèmes de prévision, de gestion et de contrôle budgétaires, les systèmes de mesure et de pilotage des performances par les tableaux de bord, les systèmes de reporting trimestriels ... Les contrôleurs de gestion se reconnaissent dès lors comme appartenant à une profession à part entière, bien distincte de celle des comptables par exemple.* » (Martinez & Naro, 2013b). La nécessité même de devoir préciser ces éléments à l'administration publique française, et de justifier ainsi la différence entre le contenu de la formation d'un contrôleur de gestion et d'un expert-comptable/auditeur comptable, souligne l'absence de légitimité dont jouit la formation du contrôleur de gestion par rapport à celle plus classique d'expertise comptable. Enfin, comme dernier argument, les défenseurs de la formation soulignent que : « *Les contrôleurs de gestion se reconnaissent dès lors comme appartenant à une profession à part entière, bien distincte de celle des comptables par exemple* ». Est-ce vraiment le cas en France ? Il y a là un travail sur l'institutionnalisation du métier de contrôleur de gestion par rapport à celui d'expert-comptable qui reste à faire.

Par rapport à ce débat autour de la suppression de la mention « Contrôle de Gestion », l'administration reprochait, semble-t-il, aux universitaires la diversité des contenus des formations sous cet intitulé (« *Dans votre réponse du 12 mai 2013, vous évoquez différentes raisons à l'origine de cette décision. Un de vos arguments est que le maintien d'un intitulé « contrôle de gestion » ne donnerait qu'une apparence d'unité à des formations dont le contenu peut être très contrasté.* » (Martinez & Naro, 2013b). On est là, semble-t-il, au cœur du problème. Des formations au « contenu contrasté » peuvent-elles conduire à la fonction de contrôleur de gestion ?

Sur la base de cette question il apparaît que le contenu de la formation des contrôleurs de gestion doit être défini au regard des apports de la recherche sur la fonction. La synthèse de la littérature proposée dans le premier chapitre de ce travail, ainsi que l'esquisse de théorie de la fonction de contrôleur de gestion associée, contribuent donc à la constitution de ce socle

scientifique pour la formation des contrôleurs de gestion. Conformément à ces travaux, cette formation doit inclure l'analyse du contexte organisationnel de la fonction (les missions, la position dans la direction financière et les enjeux associés, le rattachement à des directions opérationnelles ainsi que les problèmes associés) et des outils de gestion de la fonction (comptabilité de gestion, techniques budgétaires, tableaux de bord, indicateurs financiers et non financiers, progiciels de gestion et outils informatiques...).

Les apports de la présente recherche, concernant les caractéristiques organisationnelles et instrumentales de la fonction en situation de management de la responsabilité sociétale, viennent conforter ce socle scientifiquement défini de la formation des contrôleurs de gestion. Au-delà, les résultats de cette recherche apportent aussi des arguments devant permettre à la communauté française de participer à un débat pédagogique porté par les anglo-saxons (américains, anglais) depuis une dizaine d'année, le débat sur le *competency crisis*¹⁴.

La thèse associée au *competency crisis*, principalement portée par l'association américaine des contrôleurs de gestion (Institute of Management Accountants), est qu'il existe une crise de compétence au niveau des contrôleurs de gestion, et que les besoins actuels des entreprises en matière de compétences pratiques ne correspondent pas au contenu des programmes académiques (Ahadiat, 2008 ; Burns et al., 2004 ; Cable et al., 2009 ; Siegel et al., 2010a, 2010b ; Singer & Wiesner, 2013 ; Tatikonda, 2004).

Dans une contribution récente sur le sujet, Brewer, Sorensen, & Stout (2014) posent les questions au cœur du débat : quelles compétences sont importantes pour réussir en comptabilité aujourd'hui ? Le développement de ces compétences fait-il partie du contenu des formations comptables ? A la seconde question, ils suggèrent d'emblée une réponse négative. Ils fondent cette réponse négative sur le fait que pour eux les contrôleurs sont devenus des *business partners* et des managers de la performance des organisations. Même si cette posture peut avoir une justification institutionnelle, à savoir la volonté professionnelle de conquérir de nouveaux territoires organisationnels, les apports des recherches sur la fonction, ainsi que les caractéristiques étudiées dans cette recherche montrent que les contrôleurs de gestion ne sont pas tous des *business partners*. Les données proposées dans ce travail montrent que les contrôleurs sont peu investis dans le suivi de la performance sociale, environnementale, globale, dimensions de la performance qui sont suivies par d'autres acteurs. D'une manière générale, avec leurs contributions sur le *competency crisis*, les auteurs appellent à un élargissement du contenu des formations comptables de manière à transmettre trois formes de

¹⁴ <http://competencycrisis.org/>

compétences : des compétences générales (aptitudes communicationnelles, quantitatives, analytiques, interpersonnelles, technologiques), des compétences techniques comptables, des compétences générales en management (leadership, responsabilité sociétale, management des processus, gouvernance...). L'idée est de sortir d'une focalisation excessive sur les compétences techniques comptables. Il s'agit d'un discours cohérent avec la perspective développée depuis les remises en cause des années 1980. Bien qu'ils ne mentionnent pas le débat sur le *competency crisis*, les contributions françaises sur les compétences relationnelles et comportementales du contrôleur de gestion (Bollecker, 2000 ; 2002 ; Bollecker & Niglis, 2009 ; Ducrocq et al., 2012 ; Godener, Fornerino, & Deglaine, 2003) sont cohérentes avec les discours relatifs au *competency crisis*. La question qui reste posée est celle du dosage au niveau des compétences à transmettre et du lieu de transmission de ces compétences.

Sur ce sujet, les résultats proposés dans ce travail suggèrent de maintenir l'acquisition des compétences techniques comptables au cœur de la formation des contrôleurs. En effet, l'utilisation des outils de management et *reporting* économique apparaît comme la principale caractéristique instrumentale de la fonction. Contrairement au catastrophisme qu'on pourrait associer au terme « *competency crisis* », le présent travail, ainsi que ceux antérieurs, ne suggèrent pas une révolution du contenu des formations. Ils suggèrent un enrichissement des enseignements techniques par des considérations plus générales sur le rôle organisationnel de fonction, les enjeux comportementaux associés à la fonction, le contexte général du management des organisations aujourd'hui. La question du management de la responsabilité sociétale fait partie des éléments à aborder dans ces considérations sur le contexte général du management des organisations. Sur cet aspect, les résultats issus de nos études qualitative et quantitative apportent de manière plus spécifique des arguments concernant une question pédagogique suscitée par Lafontaine (2002, 2006) : doit-on intégrer la comptabilité et le contrôle de gestion environnementaux dans la formation des contrôleurs de gestion en France ?

2.2 Doit-on introduire l'enseignement de la comptabilité sociétale et du contrôle de gestion environnemental dans la formation des contrôleurs de gestion ?

2.2.1 Les appels à former les contrôleurs de gestion à la comptabilité environnementale et sociétale

Dès 2002, Lafontaine (2002, p. 2) constate la montée en puissance des enjeux de performance environnementale et se demande si : *« l'absence de formation à la CE [comptabilité environnementale] et de sensibilisation aux problématiques sociales dans les cursus traditionnels en comptabilité n'explique pas ce décalage entre les préoccupations affichées des dirigeants et le faible degré d'intérêt que leur accordent les comptables »*. La thèse défendue par Lafontaine (2002, p. 2) est *« qu'un enseignement en CE aura une influence positive sur l'émergence d'une prise de conscience environnementale chez les comptables, sur la diffusion de la CE dans les organisations et sur le développement des systèmes de management environnemental (SME) »*. Toutefois, dans ce discours, Lafontaine n'apporte pas d'éléments empiriques sur les liens entre l'enseignement de la comptabilité environnementale dans les formations comptables et la prise de conscience environnementale des comptables, la diffusion de la comptabilité environnementale, le développement des systèmes de management environnemental.

Ce même discours est repris dans une autre contribution dans laquelle Lafontaine suggère que : *« l'introduction de l'environnement dans les formations en comptabilité contrôle audit ne peut que faciliter l'adaptation des contrôleurs de gestion aux nouvelles conditions de coordination des organisations qui ont mis en œuvre un SME [système de management environnemental] et un SIE [système d'information environnemental] »* (Lafontaine, 2006, p. 11). Dans cette logique, il suggère donc que les cours de comptabilité fondamentale pour les contrôleurs de gestion peuvent aborder : les limites de la comptabilité classique en matière d'environnement et la création des comptes « verts » en comptabilité financière. Il suggère aussi que les cours de contrôle de gestion peuvent aborder : le calcul des coûts environnementaux, l'évaluation de la performance environnementale et les tableaux de bord « verts », l'évaluation de la probabilité d'accident écologique et la mesure des risques, la rentabilité des investissements environnementaux... Lafontaine conclut cette contribution comme suit : *« Cette étude montre aussi que les responsables financiers vont devoir*

s'intéresser à l'environnement pour assurer la coordination des organisations qui prennent en compte l'environnement dans leur gestion. De fait, même si elle mériterait d'être reproduite sur un plus grand nombre d'entreprises et en analysant de façon plus approfondie les relations entre les dirigeants, les responsables financiers et les responsables environnement, cette étude apporte des arguments pour défendre l'idée selon laquelle l'évaluation de la performance est appelée, à terme, à être intégrée dans le contrôle de gestion. En conséquence, l'introduction de thèmes environnementaux dans les formations en comptabilité contrôle audit et, de façon plus générale, dans les formations en gestion, devient une nécessité, aussi bien au niveau de la formation initiale qu'au niveau de la formation continue. » (Lafontaine, 2006, p. 13).

En synthèse, Lafontaine mobilise deux principaux arguments pour justifier l'introduction de la comptabilité et du contrôle de gestion environnementaux dans la formation des contrôleurs : 1) l'influence sur la conscience environnementale des contrôleurs de gestion et le développement des systèmes de management environnemental ; 2) l'intégration à terme de l'évaluation de la performance environnementale au contrôle de gestion. Les travaux réalisés sur le sujet sont-ils cohérents avec les arguments de Lafontaine ?

2.2.2 Proposition d'une structure pour la formation du contrôleur de gestion

Dans la perspective développée par Sterling (1973), qui est un plaidoyer pour l'adoption de la recherche comme fondement de l'enseignement, on pourrait accepter les recommandations de Lafontaine dans le sens où les arguments proposés relèveraient de résultats probants de la recherche. Ainsi, puisque la recherche aurait montré que la formation des contrôleurs en comptabilité environnementale a une influence sur le développement des systèmes de management environnemental et qu'on évolue d'une manière certaine vers l'évaluation de la performance environnementale par les contrôleurs de gestion, il serait tout à fait justifié d'intégrer la comptabilité et le contrôle de gestion environnementaux dans la formation des contrôleurs.

Or pour l'instant, les résultats de la recherche apportent plutôt de manière constante des éléments pour contester les arguments de Lafontaine. En effet, bien qu'on n'ait pas encore massivement intégré la comptabilité environnementale dans la formation des contrôleurs, des travaux soulignent l'existence et le développement des systèmes de management environnemental (Clarke & O'Neill, 2005 ; Dohou-Renaud, 2009 ; Essid & Berland, 2011 ; Fajfrowski, 2011 ; Kuasirikun, 2005 ; Lodhia, 2003 ; Moquet & Pezet, 2006 ; Wycherley,

1997). Les travaux montrent que les systèmes de management environnemental se développent indépendamment de la formation des contrôleurs en comptabilité environnementale, puisque les enjeux environnementaux sont généralement portés par d'autres acteurs qui sont des responsables « environnement », « qualité, sécurité, environnement », « développement durable »...

De manière plus spécifique, les résultats de la présente recherche suggèrent qu'on reste loin de l'évaluation de la performance environnementale par la fonction « contrôle de gestion », apportant ainsi des éléments de contestation du second argument de Lafontaine. En effet, même si les contrôleurs de gestion interviennent sur les questions environnementales notamment sur les aspects budgétaires ou de coûts, ce qui relève de leurs compétences classiques, ils ne sont toujours pas en charge du bilan carbone, de l'élaboration du bilan environnemental, de la mise en œuvre et du suivi des normes environnementales (ISO 14000 et EMAS), de la réalisation des audits environnementaux, de l'évaluation des impacts des activités sur la biodiversité... Les données collectées au niveau des cinq organisations explorées dans l'étude empirique qualitative fondent cette assertion. Au niveau de l'école de commerce BS, les contrôleurs de gestion restent sur leur finalités économiques, et l'évaluation de la performance environnementale et sociale est portée par la direction des ressources humaines, de la diversité et de la responsabilité sociétale. Au niveau de l'EPIC Energie, l'évaluation de la performance environnementale n'est pas du ressort des contrôleurs de gestion. C'est le cas aussi au niveau des groupes RC et P. Enfin, au niveau de l'université publique S, les questions environnementales sont gérées par un chargé de mission Agenda 21. Les observations dans ces contextes, associés à ceux faits dans d'autres études qualitatives (par exemple : Antheaume, 2013 ; Dohou-Renaud, 2009 ; Essid, 2009 ; Fajfrowski, 2011), soulignent de manière persistante que l'évaluation de la performance environnementale n'est pas du ressort de la fonction de contrôleur de gestion. Par ailleurs, l'étude empirique quantitative proposée ici montre que les contrôleurs de gestion n'utilisent toujours pas les outils de management et *reporting* environnemental. L'intensification du management de la responsabilité sociétale ou son explicitation n'impliquent même pas une augmentation forte de cette utilisation initialement faible. Cela suggère que les contrôleurs sont toujours en dehors des démarches d'évaluation de la performance environnementale.

En conséquence, non seulement les recherches montrent que les systèmes de management environnemental se développent indépendamment de la formation des contrôleurs à la comptabilité environnementale, mais elles montrent aussi, y compris la présente recherche,

que les contrôleurs de gestion ne sont pas en charge de l'évaluation de la performance environnementale et sociale. Les résultats empiriques de la recherche vont à l'encontre des arguments proposés par Lafontaine. En l'absence donc de corroboration empirique de ceux-ci, on ne peut se fonder sur eux pour justifier l'intégration de la comptabilité environnementale et sociétale dans la formation des contrôleurs de gestion.

Par ailleurs, la thèse développée à travers notre analyse théorique couplée à l'étude empirique qualitative est celle-ci : « dans un contexte de dissociation systématique du management de la responsabilité sociétale, ce management n'a pas d'influence significative sur la fonction de contrôleur de gestion et est associé à un maintien du contrôleur dans ses finalités d'aide à la décision et d'évaluation de la performance économiques. ». Des éléments de réfutation d'hypothèses contraires à cette thèse ont été apportés dans l'étude empirique quantitative, contribuant ainsi à la corroboration de cette thèse. Cette thèse ainsi confortée suggère plutôt de maintenir au cœur de la formation des contrôleurs de gestion la maîtrise des techniques conceptuelles et informatiques d'aide à la décision et d'évaluation de la performance économiques. Contrairement aux préconisations de Lafontaine, les résultats de la recherche suggèrent de maintenir l'enseignement de la comptabilité sociétale et du contrôle de gestion environnemental comme thèmes secondaires dans la formation des contrôleurs de gestion.

En définitive, en nous inspirant du cadre conceptuel des compétences proposé pour la formation comptable (Brewer et al., 2014, p. 32), et en nous fondant sur les recherches sur la fonction de contrôleur de gestion, ainsi que sur les apports de la présente recherche, on pourrait envisager la structure de la formation des contrôleurs de gestion, comme suit :

- Compétences fonctionnelles organisationnelles : 1- comprendre les fondements du positionnement organisationnel du contrôleur de gestion, les difficultés associées et l'attitude à adopter par le contrôleur (exemples de fondements académiques : Bessire, 1995 ; Bollecker, 2001a, 2002 ; Ducrocq et al., 2012 ; Hopper, 1980 ; Jordan, 1998 ; Kaplan, 1984 ; Kester, 1928 ; Lambert & Pezet, 2007 ; Lambert & Sponem, 2012 ; Morales & Pezet, 2010 ; Oliver, 1991 ; Sathe, 1978) ; 2- comprendre la nature des missions du contrôleur, leur évolution dans le temps et l'espace, le sens de ces missions par rapports aux enjeux économiques contemporains, le rôle des associations professionnelles dans la construction de ces missions (exemples de fondements académiques : Dumoulin, 1983 ; Jablonsky & Keating, 1995 ; Kester, 1928 ; Lorino, 2009 ; Mathey, 2004 ; Oliver, 1991 ; Sathe, 1983 ; Scheumann, 1999)

- Compétences fonctionnelles comptables¹⁵: 1- les fondements et les techniques de la gestion budgétaire, 2- la comptabilité de gestion, ses techniques, ses problèmes fondamentaux et ses limites, 3- les tableaux de bord, les indicateurs de performance financière et non financière, 4- les enjeux sociaux, institutionnels et politiques associés aux systèmes d'évaluation de la performance économique
- Compétences fonctionnelles informatiques : 1- Excel et les logiciels tableurs, 2- Les base de données pour le contrôle de gestion, 3- Les progiciels de gestion et leur impact supposé ou réel sur la fonction (exemples de fondements académiques : Azan & Bollecker, 2011 ; Meyssonier & Pourtier, 2006 ; Sangster et al., 2009)
- Compétences managériales et organisationnelles générales (thématiques secondaires) : 1- enjeux économiques contemporains, 2- enjeux managériaux contemporains (par exemple : les débats sur la responsabilité sociétale et son management), 3- enjeux comptables contemporains (normalisation comptable, comptabilité sociétale et contrôle de gestion environnemental, évaluation de la performance globale...), 4- actualités relatives à la fonction de contrôleur de gestion...

Dans le contenu ainsi suggéré pour la formation des contrôleurs de gestion, nous proposons d'intégrer les questions relatives à la comptabilité sociétale et au contrôle de gestion environnemental dans la partie dédiée aux compétences managériales générales. Il ne s'agit pas encore de sujets fondamentaux pour les contrôleurs, mais ces sujets apparaissent comme de plus en plus importants pour les organisations aujourd'hui.

Cette proposition de programme apparaît comme la contribution pédagogique de la présente recherche. Toutefois, telle que présentée, elle nécessite encore des précisions. En effet, même si elle présente les compétences fortes nécessaires au contrôleur de gestion, elle ne définit pas l'adéquation entre ces compétences à développer et la structure du système académique français. Au bout de combien d'années universitaires peut-on estimer avoir formé un contrôleur de gestion ? 2 ans, 3 ans, 5 ans ? Se pose aussi la question des institutions garantes de la qualité des formations. Au-delà se pose plus généralement le problème de l'institutionnalisation de la formation des contrôleurs de gestion en France, problème qui reste à nos jours en dehors des préoccupations des académiques.

¹⁵ Les références relatives aux outils comptables étant les plus nombreux, nous avons choisi ici de ne pas proposer de références à titre d'exemple, chaque type d'outil pouvant faire l'objet de plusieurs dizaines de références.

Conclusion du chapitre 3

Dans ce chapitre, il s'agissait de proposer des éléments de discussion théorique et pratique au regard des résultats de la recherche. Sur la base des apports, deux points ont particulièrement été abordés : la théorie du contrôleur de gestion dans un contexte de management de la responsabilité sociétale et la formation du contrôleur de gestion.

Ainsi les résultats des études empiriques ont conforté la théorie de la fonctionnaliste du contrôleur de gestion. Le contrôleur de gestion peut être donc considéré comme un acteur organisationnel, généralement rattaché à la direction financière et/ou à la direction générale, ayant pour missions l'aide à la décision et l'évaluation de la performance économique. Pour ce faire, il utilise des outils de management et *reporting* économique que sont : les tableurs, les outils de gestion budgétaire (budget des dépenses, budget des recettes), les indicateurs financiers, les techniques de comptabilité de gestion (coûts et marges par activités et centres d'analyse), la comptabilité financière, la planification à moyen et long terme. Indépendamment du management de la responsabilité sociétale, il utilise très peu les outils de management et *reporting* environnemental, social et global. Cette théorie fonctionnaliste nous permet de préciser les attributions spécifiques du contrôleur de gestion dans le cadre du processus de contrôle de gestion, processus qui porte désormais sur les enjeux économiques, sociaux et environnementaux. Toutefois, le phénomène de décentralisation du contrôle de gestion économique et le rôle grandissant de l'informatique dans ce processus semblent avoir un effet sur la fonction de contrôleur. L'étude réalisée n'apportant pas de réponses sur ces aspects, il est important de les approfondir dans le but de renforcer la pertinence de la théorie fonctionnaliste formulée.

Sur un plan pratique, nous avons mis en avant dans cette discussion l'intérêt des résultats obtenus pour la formation des contrôleurs. Il s'agit d'un enjeu pratique qui reste peu abordé par les enseignants-chercheurs en sciences comptables. Sur ce sujet nous avons, sur la base des apports de la recherche, contesté des arguments qui souhaiteraient qu'on accorde une place plus importante aux thématiques de comptabilité sociétale et de contrôle de gestion environnemental dans la formation des contrôleurs. Nous avons ensuite suggéré un contenu pédagogique pour la formation des contrôleurs.

CONCLUSION GENERALE

Dans cette recherche, nous avons étudié la question suivante : le management de la responsabilité sociétale influence-t-il significativement les caractéristiques instrumentales et organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion ?

Dans un premier temps, nous avons proposé une analyse théorique de la question. En fonction des modalités du management de la responsabilité sociétale (dissocié/intégré), deux réponses ont été énoncées. Dans une approche dissociée du management de la responsabilité sociétale, le contrôleur est maintenu dans ses finalités économiques et donc l'influence est non significative. Dans une approche intégrée du management de la responsabilité sociétale, le contrôleur est chargé des enjeux de performance économique, environnementale, sociale, et dans ce cas l'influence est significative.

Dans un deuxième temps, nous avons réalisé une étude empirique qualitative dans cinq contextes organisationnels dans le but de confronter l'analyse théorique à la réalité empirique, et aboutir à la formulation d'hypothèses testables. Sur la base d'entretiens et d'analyses documentaires, nous avons montré que le management de la responsabilité sociétale est systématiquement dissocié dans ces organisations, et que les contrôleurs de gestion sont d'une manière générale maintenus sur leurs missions économiques. Ces résultats sont cohérents avec la première réponse théorique : dissocié, le management de la responsabilité sociétale a une influence non significative sur les caractéristiques instrumentales et organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion. Sur cette base, nous avons reformulé nos propositions de recherche et associé douze hypothèses testables à la proposition suivante : « *le management de la responsabilité sociétale a une influence significative sur les caractéristiques instrumentales et organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion* ».

Dans un troisième temps, nous avons réalisé une étude empirique quantitative sur la base d'une enquête par questionnaire. Nous avons utilisé les données collectées pour tester nos hypothèses. Ces données montrent que sur l'échantillon, le management de la responsabilité sociétale n'a jamais entraîné la modification du rattachement hiérarchique du contrôleur, qui reste rattaché en général à la direction financière ou à la direction générale. Ces données montrent aussi que dans la très large majorité des cas, le management de la responsabilité

sociétale n'a pas modifié les missions formelles du contrôleur de gestion. Par ailleurs, les réponses montrent que les contrôleurs de gestion utilisent en général les outils de management et *reporting* économique, et qu'ils n'utilisent pas les outils de management et *reporting* environnemental, social et global. Enfin, sur la base des réponses, nous avons réfuté sur l'échantillon les douze hypothèses associées à la proposition « *le management de la responsabilité sociétale a une influence significative sur les caractéristiques instrumentales et organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion* », corroborant ainsi la proposition réciproque « *le management de la responsabilité sociétale a une influence non significative sur les caractéristiques instrumentales et organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion* ».

Au plan théorique, ces résultats contribuent à l'émergence d'une théorie fonctionnaliste du contrôleur et suggèrent que le management de la responsabilité sociétale n'est pas un facteur de contingence de la fonction. A la suite de contributions antérieures, ils enrichissent l'explication fonctionnaliste de la faible implication des contrôleurs de gestion dans le management et le *reporting* environnemental et social (Bebbington et al., 1994 ; Lodhia, 2003). Dans le contexte français, ces résultats viennent compléter les apports antérieurs de (Antheaume, 2013 ; Ayoub & Djerbi, 2013 ; Fajfrowski, 2011 ; Lafontaine, 2006 ; Renaud, 2014). Au regard de la contribution de Renaud (2014), les résultats obtenus suggèrent que le profil de contrôleur de gestion environnemental reste rare.

Toutefois, de nombreuses questions théoriques restent posées concernant le rôle des contrôleurs de gestion dans les démarches de responsabilité sociétale. En effet, l'approche théorique développée n'aborde pas les questions d'identité et de pouvoir des contrôleurs dans ces contextes de management de la responsabilité sociétale. Les questions sont plus précisément relatives aux interactions et jeux de pouvoir entre le contrôleur de gestion et les autres acteurs qui interviennent dans le contrôle de gestion, notamment sur les aspects sociaux et environnementaux. A la suite des travaux de Farjaudon et Morales (2011, 2013) on peut se demander si les contrôleurs de gestion voient leur pouvoir étendu aux questions sociales et environnementales ? Concernant le management de la responsabilité sociétale, les fondements théoriques de sa dissociation restent à préciser. A ce titre, Travaillé et Naro (2014) suggèrent d'analyser le management de la responsabilité sociétale par le prisme de la théorie des paradoxes.

Au-delà du rôle du contrôleur de gestion dans les démarches de développement durable, la théorie fonctionnaliste contingente du contrôleur de gestion reste à consolider sur le plan empirique. Les questions posées sont relatives à l'influence des systèmes d'information et de la décentralisation sur les caractéristiques du contrôleur de gestion. Il s'agit là de facteurs déjà interrogés dans la littérature. Mais, pour l'instant, les résultats obtenus sont contradictoires. L'importance grandissante de l'informatique dans l'activité du contrôleur de gestion invite à se pencher davantage sur le sujet. La question théorique posée est celle de l'hybridation des fonctions de comptable et de gestionnaire des systèmes informatiques.

Au plan managérial, les résultats présentés dans ce travail nous permettent de faire des propositions concernant la formation des contrôleurs de gestion. Dans le contexte français, il s'agit principalement de renforcer la légitimité de cette formation. Cela peut passer par l'émergence de programmes de formation plus cohérents, fondés sur les résultats de la recherche. Plus précisément, cette thèse apporte des éléments concernant l'intensification de la formation des contrôleurs de gestion à la comptabilité sociétale et au contrôle de gestion environnemental. Nous préconisons dans cette recherche de maintenir le contrôle de gestion environnemental et la comptabilité sociétale comme thématiques secondaires dans la formation des contrôleurs de gestion. Nous nous appuyons aussi sur les résultats obtenus pour esquisser une structure pour la formation des contrôleurs de gestion.

Toutefois, un certain nombre de limites méthodologiques invitent à relativiser la portée des résultats présentés.

Concernant le « management de la responsabilité sociétale », nous avons mobilisé deux variables opérationnelles que sont l'intensité perçue par le répondant (ici le contrôleur de gestion) et l'explicitation. Des questions restent posées concernant l'utilisation de ces seules variables.

Dans le cas de l'« intensité », on peut interroger la capacité de l'échelle de Closon à mesurer toutes les dimensions associées à la responsabilité sociétale. En effet, le concept de responsabilité sociétale reste fortement débattu et critiqué (Banerjee, 2008 ; Carroll, 1999 ; Devinney, 2009 ; Garriga & Melé, 2004 ; Ungericht & Hirt, 2010). Il semble donc difficile d'établir une opérationnalisation unique et figée de son intensité, quand le concept lui-même semble dynamique dans le temps et l'espace.

Pour aller au-delà de cette limite, on pourrait par exemple approcher l'intensité du management de la responsabilité sociétale par le concept de performance sociétale (Wood,

2010). On utiliserait ainsi les indicateurs de performance sociétale comme approximation de l'intensité du management de la responsabilité sociétale. Toutefois, cette approche intéressante sur le plan théorique pose d'autres types de problèmes méthodologiques relatifs aux indicateurs de la performance sociétale (Capron & Quairel, 2006 ; Wood, 2010).

Ces difficultés méthodologiques ne peuvent, à elles seules, justifier l'abandon de cette piste de recherche. Ainsi, l'utilisation d'autres types d'indicateurs et de grilles pour mesurer l'intensité du management de la responsabilité sociétale apparaît comme une voie potentielle de renforcement des résultats proposés.

Concernant toujours l'« intensité », la démarche telle que déployée ici suppose que le contrôleur de gestion est à même de fournir une perception objective concernant l'état du management de la responsabilité sociétale dans son organisation. Il s'agit d'une hypothèse méthodologique forte qui associe au contrôleur une connaissance fine des caractéristiques éthiques, légales et philanthropiques de son organisation. La logique de dissociation, caractérisée par un cloisonnement relatif des fonctions et une forte spécialisation, plaide pour la conjecture opposée à savoir : *« le contrôleur de gestion, focalisé sur les enjeux économiques, n'a pas la connaissance nécessaire pour évaluer le management social, éthique, légal, philanthropique de son organisation »*. Dès lors, de nouvelles pistes méthodologiques doivent être explorées : évaluation des dimensions du management de la responsabilité par des fonctions dédiées, évaluation du management de la responsabilité sociétale par un acteur autre que le contrôleur ayant une vision plus globale... Toutefois, ces pistes qui font appel à un acteur interne posent aussi la question de l'objectivité de cet acteur et des biais cognitifs qui lui sont associés.

Concernant la deuxième variable opérationnalisant le management de la responsabilité sociétale, on peut se demander si la rupture entre « management explicite de la responsabilité sociétale » et « management implicite de la responsabilité sociétale » est aussi nette (binaire). En effet, en nous référant à Matten et Moon (2008), le critère de différenciation choisi ici est la formalisation du management de la responsabilité sociétale (communication formelle, stratégie formelle, fonction organisationnelle dédiée...). Pourrait-on envisager l'explicitation comme un processus et donc l'approximer sur la base d'une échelle ? Cette nouvelle approximation conduirait-elle à des résultats fondamentalement différents ?

Par ailleurs, au-delà des deux variables utilisées ici pour approcher le « management de la responsabilité sociétale », la principale question méthodologique qui reste posée est la

possibilité d'approximer le concept « management de la responsabilité sociétale » par une variable unique. En effet, puisqu'il s'agit d'évaluer l'influence du management de la responsabilité sociétale, le défi sur le plan formel reste de proposer une variable retraçant les évolutions du « management de la responsabilité sociétale » et non d'une de ses dimensions (intensité, forme, nature...). S'agissant d'un concept « la responsabilité sociétale des organisations » ontologiquement multidimensionnel (Carroll, 1999 ; Frederick, 1994) ce défi peut-il être relevé ? Il apparaît là une piste de recherche importante. En effet, à défaut de pouvoir mesurer le « management de la responsabilité sociétale » par une variable unique, il semble difficile, voire impossible, de proposer une réfutation définitive ou une confirmation irréfutable des hypothèses relatives à l'influence du management de la responsabilité sociétale sur les caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion.

Une autre limite méthodologique de ce travail se trouve dans l'opérationnalisation du concept de « caractéristiques instrumentales de la fonction de contrôleur de gestion ». Dans cette étude, le choix a été fait de demander au contrôleur de noter l'utilisation d'outils de gestion. Se pose ici la question du sens du mot « utilisation » et de la possibilité de quantifier cette utilisation. Se pose aussi la question du biais cognitif du répondant. En fait ce qui est mesuré ici, c'est la perception qu'a le contrôleur de l'utilisation qu'il fait de certains outils. Même si l'hypothèse d'adéquation entre cette perception et la réalité apparaît ici comme pertinente eu égard à d'autres travaux (Jordan, 1998), elle peut faire aussi l'objet de contestations. A la suite de ce travail, on perçoit donc l'intérêt d'analyses complémentaires concernant la notion d'« utilisation d'outils de gestion » et sa mesure. Sur un plan méthodologique, on pourrait réfléchir à des instruments de mesure non déclaratifs fondés sur l'observation du contrôleur en activité.

D'autre part, les grilles mobilisées pour approximer les outils utilisés peuvent être contestées quand à leur exhaustivité. Il apparaît donc nécessaire de compléter les travaux mobilisés dans cette étude pour construire ces grilles (Antheaume, 2013 ; Essid & Berland, 2011) et réfléchir donc à la construction de grilles synthétiques exhaustives relatives au management et *reporting* économique, environnemental, social, global.

L'opérationnalisation du concept « caractéristiques organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion » apparaît aussi comme une limite méthodologique de ce travail. Dans cette étude deux variables ont été utilisées pour opérationnaliser ce concept : « impact du management de responsabilité sur les missions du contrôleur » et « impact du management de la responsabilité sociétale sur le positionnement organisationnel du contrôleur ». L'hypothèse

a été faite ici que ces variables associant management de la responsabilité sociale et caractéristiques intrinsèques de la fonction peuvent être considérées comme des approximations pertinentes du concept.

On aurait pu envisager l'utilisation de variables relatives aux caractéristiques organisationnelles proprement dites : « mission » et « positionnement organisationnel ». L'élaboration d'une mesure associée à la caractéristique organisationnelle « mission du contrôleur » apparaît certainement comme le principal défi méthodologique associé à cette limite. En effet, bien que de nombreux travaux soient relatifs aux missions du contrôleur, la littérature ne propose pour l'instant aucune mesure quantitative de ce concept. Ces missions, définies initialement de manière normative, restent sur le plan scientifique analysées de manière plus ou moins précise. Des analyses récentes (Morales, 2013 ; Morales & Lambert, 2013 ; Morales & Pezet, 2010) relatives au contenu de ces missions montrent que l'homogénéité du contenu associé à ce concept « mission » du contrôleur n'est pas acquise. Dès lors, si la nature des missions du contrôleur ne peut être définie avec précision, peut-on établir une grille exhaustive permettant de mesurer la variable organisationnelle « mission » du contrôleur ? Tel est le défi théorique et méthodologique qui reste à relever pour établir des résultats encore plus précis concernant l'impact du management de la responsabilité sociale sur la mission du contrôleur de gestion.

Deux pistes peuvent être approfondies à la suite de la présente recherche.

La première piste vise à étudier dans une perspective programmatique les hypothèses formulées dans cette thèse. Il s'agit sur le plan méthodologique de mobiliser de nouvelles variables pour opérationnaliser les principaux concepts mobilisés ici : « management de la responsabilité sociale », « caractéristiques instrumentales de la fonction de contrôleur de gestion », « caractéristiques organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion ». Il s'agit aussi d'opérationnaliser le concept de « dissociation du management de la responsabilité sociale » et de le mettre en relation avec un indicateur de mesure de l'influence du management de la responsabilité sociale sur la fonction de contrôleur de gestion. Par ailleurs, on pourrait élargir l'étude de l'influence du management de la responsabilité sociale à d'autres caractéristiques de la fonction de contrôleur (image, identité, compétences...). L'objectif de ce courant de recherche est non seulement de contribuer à l'affinement de la théorie fonctionnaliste du contrôleur de gestion mais aussi

d'expliquer de manière plus précise les attributions du contrôleur de gestion dans le cadre des démarches de management de la responsabilité sociétale (Bebbington et al., 1994).

La deuxième piste vise à étudier de manière plus générale le contrôleur de gestion et les fondements scientifiques de sa formation. Les questions relatives à l'influence des systèmes d'information et de l'environnement économique sont d'une actualité forte. Il s'agit d'interroger la prise en charge de tâches informatiques par le contrôleur de gestion. Par ailleurs, il s'agit aussi de donner un contenu empirique plus précis et si possible quantifiable au concept de « mission » du contrôleur. Au-delà de l'étude du contrôleur dans son environnement organisationnel, on peut s'interroger aussi sur la possibilité d'un contrôleur de gestion comme professionnel (Becker, 2010), au même titre que l'expert-comptable, comme on peut l'observer aux Etats-Unis, en Angleterre, au Canada. Pourquoi le contrôleur de gestion n'a-t-il pas accédé au statut de professionnel en France ? Pourquoi l'association des directeurs financiers et de contrôle de gestion (DFCG) n'a-t-elle pas accédé au statut d'ordre professionnel comme l'*Institute of Management Accountants* (IMA) ou le *Chartered Institute of Management Accountants* (CIMA) ? La différence de statut du contrôleur de gestion entraîne-t-il une différence significative des missions prises en charge ? Peut-on considérer la théorie fonctionnaliste comme universellement valide ou constate-t-on des variations quantifiables dues aux conditions institutionnelles ? A travers ces questions, il s'agit aussi d'évaluer l'hypothèse de la « *competency crisis* » dans le contexte français.

Sur la base de ces travaux, il s'agit non seulement d'enrichir les connaissances relatives au contrôleur de gestion mais surtout de fonder leurs programmes de formation sur les résultats les plus avancés de la recherche.

BIBLIOGRAPHIE

- Acquier, A., & Aggeri, F. (2008). Une généalogie de la pensée managériale sur la RSE. *Revue Française de Gestion*, 1, 131-157.
- Aguinis, H., Werner, S., Abbott, J. L., Angert, C., Park, H. J., & Kohlhausen, D. (2010). Customer-centric science: Reporting significant research results with rigor, relevance, and practical impact in mind. *Organizational Research Methods*, 13(3), 515-539.
- Ahadiat, N. (2008). In search of Practice-based topics for Management Accounting Education. *Management Accounting Quarterly*, 9(4), 42-54.
- Ahrens, T. (1997). Strategic interventions of management accountants: everyday practice of British and German brewers. *European Accounting Review*, 6(4), 557-588.
- Ahrens, T., & Chapman, C. S. (2000). Occupational identity of management accountants in Britain and Germany. *European Accounting Review*, 9-4, 477-498.
- Alcouffe, S., Berland, N., & Levant, Y. (2008). « Succès » et « échec » d'un outil de gestion: Le cas de la naissance des budgets et de la gestion sans budget. *Revue Française de Gestion*, 8(188-189), 291-306.
- Antheaume, N. (2013). Le contrôle de gestion environnemental. Etat des lieux, état de l'art. *Comptabilite Contrôle Audit*, 19(3), 9-34.
- Anthony, R. N. (1965). *Planning And Control Systems: A Framework For Analyse*. Division Of Research, Graduate School Of Business Administration, Harvard University.
- Aupperle, K. E., Carroll, A. B., & Hatfield, J. D. (1985). An empirical examination of the relationship between corporate social responsibility and profitability. *Academy Of Management Journal*, 28(2), 446-463.
- Ayoub, S., & Djerbi, Z. (2013). Le contrôleur de gestion: vers un regain de légitimité par la RSE? *Actes du congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*.
- Azan, W., & Bollecker, M. (2011). Management control competencies and ERP: an empirical analysis in France. *Journal of Modelling in Management*, 6(2), 178-199.
- Bacharach, S. B. (1989). Organizational theories: some criteria for evaluation. *Academy Of Management Review*, 14(4), 496-515.
- Baldvinsdottir, G., Burns, J., Norreklit, H., & Scapens, R. (2009). The Management Accountant's role. *Financial Management*, Juillet-Aout, 34-35.

- Baldvinsdottir, G., Burns, J., Norreklit, H., & Scapens, R. W. (2009). The image of accountants: from bean counters to extreme accountants. *Accounting Auditing & Accountability journal*, 22(6), 858-882.
- Baldvinsdottir, G., Mitchell, F., & Norreklit, H. (2010). Issues in the relationship between theory and practice in management accounting. *Management Accounting Research*, 21(2), 79-82.
- Ballet, J., & De-Bry, F. (2001). *L'Entreprise et L'Ethique*. Le Seuil, Paris.
- Banerjee, S. B. (2003). Who Sustains Whose Development? Sustainable Development and the Reinvention of Nature. *Organization studies*, 24(1), 143-180.
- Banerjee, S. B. (2008). Corporate Social Responsibility: The Good, the Bad and the Ugly. *Critical Sociology*, 34(1), 51-79.
- Bartolomeo, M., Bennett, M., Bouma, J. J., Heydkamp, P., James, P., & Wolters, T. (2000). Environmental management accounting in Europe: current practice and future potential. *The European Accounting Review*, 9(1), 31-52.
- Bebbington, J. (1997). Engagement, education and sustainability: A review essay on environmental accounting. *Accounting Auditing & Accountability journal*, 10(3), 365-381.
- Bebbington, J., & Gray, R. (2001). An account of sustainability: Failure, success and reconceptualization. *Critical Perspectives on Accounting*, 12, 557-587.
- Bebbington, J., Gray, R., Thomson, I., & Walters, D. (1994). Accountants' attitudes and Environmentally-sensitive accounting. *Accounting and Business Research*, 24(94), 109-120.
- Bebbington, J., & Larrinaga, C. (2014). Accounting and sustainable development: an exploration. *Accounting Organizations and Society*, 39(6), 395-413.
- Becker, H. (2010). Préface. In *Didier Demazière et Charles Gadéa Sociologie des groupes professionnels* (p. 9-12).
- Berland, N. (2007). A quoi servent les indicateurs de la RSE? Limites et modalités d'usage. In *Patrick Matagne Le développement durable en question* (L'Harmattan). Paris.
- Berland, N., & De Rongé, Y. (2010). *Contrôle de gestion: perspectives stratégiques et managériales*. Paris: Pearson Education France.
- Berland, N., & Gervais, M. (2008). À quoi ont rêvé (et n'ont pas rêvé) les chercheurs en contrôle durant les dix dernières années? Dix ans de recherche en contrôle. *Finance Contrôle Stratégie*, (Septembre), 41-70.

- Berland, N., & Loison, M. C. (2008). Responsible care and sustainable management: the double influence of society – management practices. *Society & Business Review*, 3(1), 41-56.
- Bescos, P.-L. (2002). Les enjeux actuels et les compétences futures des membres de la fonction gestion-finance. *Finance Contrôle Stratégie*, 5(4), 5-28.
- Bessire, D. (1995). Le contrôleur de gestion: acteur stratégique et vecteur de changement. *Revue Française de Gestion*, 106, 38-45.
- Besson, P., & Bouquin, H. (1991). Identité et légitimité de la fonction contrôle de gestion. *Revue Française de Gestion*, 82(82), 60-71.
- Blanchenay, P. (2005, septembre). *Les sciences sociales dans la philosophie de Karl Popper : la cohérence du système poppérien* (Mémoire de Master). Institut d'Etudes Politiques de Paris, Paris.
- Blanchot, F. (1999). « La connaissance objective » de Karl Popper: principales thèses et apports pour les recherches en gestion. *Finance Contrôle Stratégie*, 2(3), 25-62.
- Boer, G. B. (2000). Management Accounting Education: Yesterday, Today and Tomorrow. *Issues in Accounting Education*, May, 314-334.
- Boisvert, V., & Vivien, F. D. (2006). Le développement durable: une histoire de controverses économiques. In *Aubertin Catherine, Vivien F.D. Le développement durable: enjeux politiques, économiques et sociaux* (La Documentation Française, p. 15-48). Paris.
- Bollecker, M. (2000). Contrôleur de gestion: une profession à dimension relationnelle? *Actes du congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*.
- Bollecker, M. (2001). Les contrôleurs de gestion: des hommes de liaison? *La revue des Sciences de Gestion*, Juin, 57-63.
- Bollecker, M. (2001). Pratiques de différenciation des données dans les systèmes de contrôle de gestion. *Actes du congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*.
- Bollecker, M. (2002). Le rôle des contrôleurs de gestion dans l'apprentissage organisationnel: une analyse de la phase de suivi des réalisations. *Comptabilite Contrôle Audit*, 8(2), 109-126.
- Bollecker, M. (2007). La recherche sur les contrôleurs de gestion: état de l'art et perspectives. *Comptabilite Contrôle Audit*, 1, 87-106.
- Bollecker, M. (2009). Contrôleur de gestion: une fonction en danger? *Actes du congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*.
- Bollecker, M. (2011). La socialisation des contrôleurs de gestion: une illusion? *Gestion 2000, Septembre-Octobre*, 101-121.

- Bollecker, M., & Naro, G. (2014). *Le contrôle de gestion aujourd'hui: débats, controverses et perspectives*. Paris: Vuibert.
- Bollecker, M., & Niglis, P. (2006). La dimension relationnelle de la fonction de contrôleur de gestion. *Actes du congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*.
- Bollecker, M., & Niglis, P. (2009). L'adhésion des responsables opérationnels aux systèmes de contrôle: une étude du rôle des contrôleurs de gestion. *Comptabilité Contrôle Audit*, 15(1), 133-157.
- Bouquin, H. (1997). Contrôle. In *Economica* (Éd.), (p. 667-686). Yves Simon and Patrick Joffre.
- Bouquin, H. (2007). *Les fondements du contrôle de gestion*. Presses Universitaires de France.
- Bouquin, H. (2010). *Le contrôle de gestion*. Paris: Presses Universitaires de France.
- Bouquin, H., & Kuszla, C. (2014). *Le contrôle de gestion*. Presses Universitaires de France.
- Brabet, J. (1988). Faut-il encore parler d'approche qualitative et d'approche quantitative? *Recherche et Application en Marketing*, 3(1), 75-89.
- Brewer, P. C., Sorensen, J. E., & Stout, D. E. (2014). The future of accounting education: addressing the competency crisis. *Strategic Finance*, (August), 29-37.
- Bricker, R. J., & Previts, G. J. (1990). The sociology of accountancy: A study of academic and practice community schisms. *Accounting Horizons*, (March), 1-14.
- Burns, J., & Baldvinsdottir, G. (2005). An Institutional Perspective of Accountants' New Roles - The Interplay of contradictions and Praxis. *European Accounting Review*, 14-4, 725-757.
- Burns, J., Hopper, T., & Yazdifar, H. (2004). Management Accounting Education and Training: Putting Management In and Taking Accounting Out. *Qualitative Research in Accounting and Management*, 1(1), 1-29.
- Burns, J., & Yazdifar, H. (2001). Tricks or treats? *Financial Management*, Mars, 33-35.
- Burns, T., & Stalker, G. (1961). *The management of innovation* (Tavistock). London.
- Burritt, R. L. (2004). Environmental management accounting: roadblocks on the way to green and pleasant land. *Business Strategy and the Environment*, 13, 13-32.
- Burrows, G., & Syme, B. (2000). Zero-Base Budgeting: Origins and Pioneers. *Abacus*, 36(2), 226-241.
- Byrne, S., & Pierce, B. (2007). Towards a more comprehensive understanding of the roles of management accountants. *European Accounting Review*, 16(3), 469-498.

- Cable, R. J., Healy, P., & Emil, M. (2009). Teaching future management accountants. *Management Accounting Quarterly*, 10(4), 44-50.
- Caglio, A. (2003). Enterprise Resource Planning systems and accountants: towards hybridization? *European Accounting Review*, 12(1), 123-153.
- Capel, R., Monod, D., & Müller, J.-P. (1997). De l'usage pervers des tests inférentiels en sciences humaines. *Genèses*, 26, 123-142.
- Caplan, E. E. (1966). Behavioral Assumptions of Management Accounting. *The Accounting Review*, July, 496-509.
- Capron, M., & Quairel, F. (2006). Evaluer les stratégies de développement durable des entreprises: l'utopie mobilisatrice de la performance globale. *Revue de l'Organisation Responsable*, 1, 5-17.
- Capron, M., & Quairel-Lanoizelée, F. (2004). *Mythes et réalités de l'entreprise responsable*. La Découverte, Paris.
- Capron, M., & Quairel-Lanoizelée, F. (2010). *La responsabilité sociale de l'entreprise*. Paris: La découverte.
- Capron, M., Quairel-Lanoizelée, F., & Turcotte, M.-F. (2011). *ISO 26 000: une Norme « hors norme »? Vers une conception mondiale de la responsabilité sociétale* (Economica). Paris.
- Caron, M.-A., Boisvert, H., & Mersereau, A. (2011). Le rôle du contrôleur revisité: une perspective nord-américaine. *Comptabilité Contrôle Audit*, 17(1), 123-154.
- Caron, M.-A., & Fortin, A. (2010). Le professionnel comptable et la RSE: la construction de compétences et l'engagement professionnel ou organisationnel. In *Crise et nouvelles problématiques de la valeur*. Nice: Association Francophone de Comptabilité.
- Caron, M.-A., Fortin, A., & Ferchichi, M. N.-E. (2006). Le comptable et la responsabilité sociale de l'entreprise: une question de connaissances ou de compétences? *Gestion*, 31(2), 92-100.
- Carroll, A. B. (1979). A three-dimensional conceptual model of corporate performance. *The Academy of Management Review*, 4(4), 497-505.
- Carroll, A. B. (1999). Corporate Social Responsibility: Evolution of a Definitional Construct. *Business and Society*, 38(3), 268-295.
- Carroll, A. B., & Shabana, K. M. (2010). The business case for Corporate Social Responsibility: A review of concepts, research and practice. *International Journal of Management Reviews*, 85-105.
- Carver, R. P. (1978). The case against statistical significance testing. *Harvard Educational Review*, 48(3), 378-399.

- Chalmers, A. F. (2011). *Qu'est-ce que la science?*. Paris: La découverte.
- Chapman, C. S. (1997). Reflections on a contingent view of accounting. *Accounting Organizations and Society*, 22(2), 189-205.
- Chenhall, R. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for future. *Accounting Organizations and Society*, 28(2), 127-168.
- Chenhall, R., & 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*, 23(3), 243-264.
- Christophe, B. (1992). La comptabilité environnementale et ses enjeux. *Revue Française de Gestion*, (juin-juillet-août), 96-104.
- Clarke, K., & O'Neill, S. (2005). Is environmental professional... an accountant? *Greener Management International*, (49), 110-125.
- Clarkson, M. B. E. (1995). A stakeholder framework for analyzing and evaluating corporate social performance. *The Academy of Management Review*, 20(1), 92-117.
- Clinton, D., & White, L. R. (2012). The role of the management accountant: 2003-2012. *Management Accounting Quarterly*, 14(1), 40-74.
- Closon, C. (2009). La perception de la responsabilité sociale des entreprises: adaptation et validation française de l'échelle de Maignan et Ferrell 1999. *Psychologie du Travail et des Organisations*, 17(1), 44-56.
- Coad, A. F. (1999). Some survey evidence on the learning and performance orientations of management accountants. *Management Accounting Research*, 10, 109-135.
- Cohen, J. (1994). The earth is round ($p < .05$). *American psychologist*, 49(12), 997-1003.
- Colasse, B. (2005). Les 'affaires' et la mise en application des normes internationales, des défis et des opportunités pour l'enseignement de la comptabilité. In *La formation supérieure comptable Journée pédagogique organisée par l'Association Francophone de comptabilité (AFC) le jeudi 22 septembre 2005 à l'Ecole Normale Supérieure (ENS) de Cachan*. Consulté à l'adresse <http://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00674128/>
- Commission Européenne. (2001). *Livre Vert: Promouvoir un cadre européen pour la responsabilité sociale des entreprises*. Union Européenne.
- Commission Européenne. (2011). *Responsabilité sociale des entreprises: une nouvelle stratégie de l'UE pour la période 2011-2014*.
- Cook, A. (2009). Emission rights: From costless activity to market operations. *Accounting Organizations and Society*, 34(3), 456-468.

- Cooper, R. (1996). Look out, management accountants. *Management Accounting*, 74(5).
- Crescenzi, A., & Kocher, J. (1984). Management Support Systems: Opportunity for Controllers. *Management Accounting*, 65(9), 34-37.
- Damak-Ayadi, S. (2010). Le reporting social et environnemental suite à l'application de la loi NRE en France. *Comptabilite Contrôle Audit*, 16(1), 53-82.
- Damitio, J. W., & Schmidgall, R. S. (2007). What accounting skills do managers value? *Strategic Finance*, 89(4), 52-53.
- Davis, G. F. (2010). Do theories of organizations progress? *Organizational Research Methods*, 13, 690-709.
- Davis, K. (1960). Can Business afford to ignore Social Responsibilities? *California Management Review*, 2(spring), 70-76.
- Davis, K. (1973). The case for and against business assumption of social responsibilities. *Academy Of Management Journal*, 16(2), 312-322.
- Davis, S., & Albright, T. (2000). The Changing Organizational Structure and Individual Responsibilities of Managerial Accountants: A Case Study. *Journal of Managerial Issues*, 12(4), 446-467.
- Davis, T., & McLaughlin, L. (2009). Is Finance a Business Partner yet? *Strategic Finance*, (March), 35-40.
- Deegan, C., Geddes, S., & Staunton, J. (1996). A survey of Australian accountants' attitudes on environmental reporting. *Accounting Forum*, 19(4), 399-416.
- Deegan, C., & Soltys, S. (2007). Social accounting research: an australasian perspective. *Accounting Forum*, 31, 73-89.
- Degos, J.-G. (2002). Une Breve Histoire Des Diplomes D'Expertise Comptable Francais (1927-1997). In *Actes du congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*. Consulté à l'adresse <http://halshs.archives-ouvertes.fr/docs/00/58/44/60/PDF/DEGOS.PDF>
- Demaret, J., & Méric, J. (2013). La constitution de la légitimité des contrôleurs de gestion: une étude exploratoire. In *Actes du congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*. Montréal.
- Descargues, R., & Grenier, C. (1999). Vingt ans d'enseignement de la comptabilité. *Comptabilité Contrôle Audit*, (Mai), 137-153.
- Devinney, T. M. (2009). Is the Socially Responsible Corporation a Myth? The good, the Bad, and the Ugly of Corporate Social Responsibility. *Academy Of Management Perspectives*, May, 44-56.

- DFCG. (2012). Observatoire International du contrôle de Gestion résultats 2011. DFCG.
- DFCG. (2013, décembre). Observatoire International du Contrôle de Gestion Résultats 2013.
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147-160.
- Dohou-Renaud, A. (2009). *Le système de management environnemental comme moyen de contrôle de la déclinaison et de l'émergence des stratégies environnementales* (Thèse de doctorat). Université de Poitiers.
- Donaldson, T., & Dunfee, W. (1999). *Ties That Bind: A Social Contracts Approach to Business Ethics*. Harvard Business School Press, Boston.
- Donaldson, T., & Preston, L. E. (1995). The stakeholder Theory of the Corporation : concepts, evidence, and implications. *The Academy of Management Review*, 20(1), 65-91.
- Dondeyne, C. (2013). La légitimation du contrôleur de gestion ou le complexe du caméléon: le cas d'une bureaucratie professionnelle le CEA. *Actes du congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*.
- Doyle, T. (1998). Sustainable development and agenda 21: the secular bible of global free markets and pluralist democracy. *Third World Quarterly*, 19(4), 771-786.
- Drury, C., & Tayles, M. (1995). Issues arising from surveys of management accounting practice. *Management Accounting Research*, 6, 267-280.
- Duban-Doyard, C., & Doche, F. (2010). Comment se voient les contrôleurs de gestion? *Echanges*, (Juin).
- Ducrocq, C., Bironneau, L., Le Roy, B., & Thenet, G. (2012). Les compétences du contrôleur de gestion: des besoins autant humains que techniques. *Management & Avenir*, 55, 36-57.
- Dumoulin, C. (1983). Le nouveau profil du contrôleur de gestion. *Revue Française de Gestion*, (41), 11-14.
- Dupuy, Y. (2006). L'évolution du contrôle de gestion. *Economie et Management*, 121, 32-37.
- Dupuy, Y., Lacroix, M., & Naro, G. (2006). Identités et dilemmes de l'enseignant-chercheur en sciences comptables. *Comptabilité Contrôle Audit*, 12(2), 9-26.
- Dyckman, T. R., & Zeff, S. A. (2014). Some Methodological Deficiencies in Empirical Research Articles in Accounting. *Accounting Horizons*, 28(3), 695-712.
- Edwards, J. R., & Berry, J. W. (2010). The presence of something or the absence of nothing: Increasing theoretical precision in management research. *Organizational Research Methods*, 13(4), 668-689.

- Ekholm, B.-G., & Wallin, J. (2000). Is the annual budget really dead? *European Accounting Review*, 9(4), 519-539.
- Elliott, V. L. (1940). Functions and activities of the controller's department. *The Accounting Review*.
- Emsley, D., & Chung, L. H. (2010). How management accountants' cognitive style and role involvement combine to affect the effort devoted to initiating change. *Abacus*, 46(3), 232-257.
- Emsley, D., Nevicky, B., & Harrison, G. (2006). The Effect of Cognitive Style and Professional Development on the Initiation of Radical and Non-Radical Management Accounting Innovations. *Accounting and Finance*, 46(2).
- Epstein, M. J., Buhovac, A. R., & Yuthas, K. (2010). Implementing sustainability: the role of leadership and organizational culture. *Strategic Finance*, (April), 41-47.
- Epstein, M. J., & Wisner, P. S. (2001). Using a balanced scorecard to implement sustainability. *Environmental Quality Management*, 11(2), 1-10.
- Erzerberger, C., & Prein, G. (1997). Triangulation: validity and empirically-based hypothesis construction. *Quality & Quantity*, 31, 141-154.
- Essid, M. (2009). *Les mécanismes de contrôle de la performance globale: le cas des indicateurs non financiers de la RSE* (Thèse de doctorat). Université Paris Sud.
- Essid, M., & Berland, N. (2011). Les impacts de la RSE sur les systèmes de contrôle. *Comptabilité Contrôle Audit*, 17(2), 59-88.
- Ezzamel, M., Lilley, S., & Willmott, H. (1997). Accounting for management and managing accounting: reflections on recent changes in the UK. *Journal of Management Studies*, 34(3), 439-463.
- Fajfrowski, D. (2011). *Le rôle du contrôle de gestion dans la stratégie de développement durable de l'entreprise* (Thèse de doctorat). Université Montpellier 1.
- Farjaudon, A.-L., & Morales, J. (2011). Mesurer et définir la valeur des marques: un enjeu dans la concurrence entre groupes professionnels. *Finance Contrôle Stratégie*, 14(3), 63-90.
- Farjaudon, A.-L., & Morales, J. (2013). In search of consensus: the role of accounting in the definition and reproduction of dominant interest. *Critical Perspectives on Accounting*, 24(2), 154-171.
- Fayol, H. (1916). Administration industrielle et générale. *Bulletin de la société de l'industrie minérale*, 10(3), 5-162.
- Fern, R. H., & Tipgos, M. A. (1988). Controllers as business strategists: a progress report. *Management Accounting*, 69(9), 25-29.

- Figge, F., Hahn, T., Schaltegger, S., & Wagner, M. (2002). The sustainability balanced scorecard-linking sustainability management to business strategy. *Business Strategy and the Environment*, 11(5), 269-284.
- Fisher, J. (1995). Contingency-based research on management control systems: categorization by level of complexity. *Journal of accounting literature*, 14, 24-53.
- Fleming, P., Roberts, J., & Garsten, C. (2013). In Search of Corporate Social Responsibility: Introduction to Special Issue. *Organization*, 20(3), 337-348.
- Fornerino, M., & Godener, A. (2006). Etre contrôleur de gestion en France aujourd'hui: conseiller, adapter les outils... et surveiller. *Finance Contrôle Stratégie*, 9-1, 187-208.
- Francis, G., & Minchington, C. (1999). Quantitative Skills: is there an expectation gap between the education and practice of management accountants? *Accounting Education*, 8 (4), 301-319.
- Frederick, W. C. (1994). From CSR1 to CSR2. *Business and Society*, 33(2), 150-164.
- Frederick, W. C. (1998). Moving to CSR4. *Business and Society*, 37(1), 40-59.
- Freeman, R. E. (1984). *Strategic Management: A Stakeholder Approach*. Pitman, Boston.
- Freeman, R. E. (1994). The politics of stakeholder theory: some future directions. *Business Ethics Quarterly*, 4(4), 409-421.
- Freeman, R. E. (1999). Divergent stakeholder theory. *The Academy of Management Review*, 24(2), 233-236.
- Freeman, R. E., & Philips, R. A. (2002). Stakeholder Theory: A Libertarian Defence. *Business Ethics Quarterly*, 12(3), 331-349.
- Friedman, A. L., & Lyne, S. R. (1997). Activity-based techniques and the death of the beancounter. *The European Accounting Review*, 6-1, 19-44.
- Friedman, A. L., & Lyne, S. R. (2001). The Beancounter Stereotype: Towards a General Model Of Stereotype Generation. *Critical Perspectives on Accounting*, 12, 423-451.
- Galbraith, J. (1973). *Designing complex organizations* (Addison Wesley Publishing Company). USA.
- Garg, A., Ghosh, D., Hudick, J., & Nowacki, C. (2003). Roles and practices in management accounting today. *Strategic Finance*, 85(1), 30-35.
- Garriga, E., & Melé, D. (2004). Corporate social responsibility theories: Mapping the territory. *Journal of Business Ethics*, 53, 51-71.

- Gates, S., & Germain, C. (2010). Integrating sustainability measures into strategic performance measurement systems: an empirical study. *Management Accounting Quarterly*, 11(3), 1-7.
- Gigerenzer, G. (2004). Mindless Statistics. *The Journal of Socio-Economics*, 33, 587-606.
- Gillet-Goinard, F., & Monar, C. (2013). *La boîte à outils en Santé-Sécurité Environnement* (Dunod). Paris.
- Giordano-Spring, S., & Rivière-Giordano, G. (2008). Reporting sociétal et IFRS: quelle cohérence? *Revue Française de Gestion*, 6, 19-34.
- Gladwin, T. N., Kennelly, J. J., & Krause, T.-S. (1995). Shifting Paradigms for Sustainable Development: Implications for Management Theory and Research. *Academy Of Management Review*, 20(4), 874-907.
- Godener, A., Fornerino, M., & Deglaine, J. (2003). Influence des pratiques de communication orale des contrôleurs de gestion sur les attitudes et comportements des managers. *Actes du congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*.
- Gold, D. (1969). Statistical Tests and Substantive Significance. *The American Sociologist*, 42-46.
- Gosselin, M. (2005). Un bilan de dix ans de publication dans Comptabilité, contrôle et audit. In *Actes du congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*. Consulté à l'adresse <http://hal.archives-ouvertes.fr/docs/00/58/12/09/PDF/51.pdf>
- Granlund, M., & Lukka, K. (1998). It's a Small World of Management Accounting Practices. *Journal of Management Accounting Research*, 10, 153-179.
- Granlund, M., & Malmi, T. (2002). Moderate impact of ERP on management accounting: a lag or permanent outcome? *Management Accounting Research*, 13, 299-321.
- Grawitz, M. (2001). *Méthodes des sciences sociales*. Paris: Dalloz.
- Gray, R., & Collison, D. (2002). Can't see the wood for the trees, can't see the trees for the numbers? Accounting education, sustainability and the public interest. *Critical Perspectives on Accounting*, 13, 797-836.
- Gray, R., Dillard, J., & Spence, C. (2009). Social accounting research as if the world matters: An essay in postalgia and a new absurdism. *Public Management Review*, 11(5), 545-573.
- Gray, R., & Laughlin, R. (2012). It was 20 years ago today. *Accounting Auditing & Accountability journal*, 25(2), 228-255.
- Gray, R., Walters, D., Bebbington, J., & Thompson, I. (1995). The greening of enterprise: an exploration of the (non) role of environmental accounting and environmental

- accountants in organizational change. *Critical Perspectives on Accounting*, 6, 211-239.
- Guéguen, N. (2009). L'importance d'un effet: méthodologie de détermination et d'évaluation de l' <<effect size>>. *European Journal of Scientific Research*, 38(1), 20-25.
- Guilding, C., Cravens, K. S., & Tayles, M. (2000). An international comparaison of strategic management accounting practices. *Management Accounting Research*, 11, 113-135.
- Half, R. (1980). Do Management Accountants Have an Image problem? *Management Accounting*, 62(2), 10-14.
- Haller, H., & Krauss, S. (2002). Misinterpretations of Significance: A Problem Students Share with Their Teachers? *Methods of Psychological Research Online*, 7(1), 1-20.
- Hanlon, G., & Fleming, P. (2009). Updating the critical perspective on corporate social responsibility. *Sociology Compass*, 3(6), 937-948.
- Hart, S. L. (1995). A Natural-Resource-Based View of the Firm. *Academy of Management Review*, 20(4), 986-1012.
- Helfrich, V. (2010). Peut-on normaliser efficacement la RSE et ses pratiques? Etude du cas de la norme ISO 26000 sur la responsabilité sociétale. *Revue de l'Organisation Responsable*, 5(1), 51-60.
- Henning, D. A., & Moseley, R. L. (1970). Authority Role of a Functional Manager: The Controller. *Administrative Science Quarterly*, 482-489.
- Henri, J.-F., & Journeault, M. (2010). Eco-control: The influence of management control systems on environmental and economic performance. *Accounting Organizations and Society*, 35, 63-80.
- Hillman, A. J., & Keim, G. D. (2001). Shareholder Value, Stakeholder Management, and Social Issues: What's the Bottom Line. *Strategic Management Journal*, 22(2), 125-140.
- Hoffjan, A. (2004). The image of the Accountant in a German context. *Accounting and the Public Interest*, 4, 62-89.
- Hope, J., & Fraser, R. (1997). Beyond budgeting... *Management accounting*, Décembre, 20-24.
- Hope, J., & Fraser, R. (1999). Beyond Budgeting: building a new management model for the information age. *Management accounting*, Décembre, 16-21.
- Hopper, T. (1980). Role conflict of management accountants and their position within organisation structures. *Accounting Organizations and Society*, 5(4).

- Indjejikian, R. J., & Matejka, M. (2006). Organizational Slack in Decentralized Firms: The Role of Business Unit Controllers. *The Accounting Review*, 81(4), 849-872.
- Islam, M., & Dellaportas, S. (2011). Perceptions of corporate social and environmental accounting and reporting practices from accountants in Bangladesh. *Social responsibility journal*, 7(4), 649-664.
- ISO. (2009). La famille ISO 14000 des normes internationales pour le management environnemental.
- Jablonsky, S. F., & Barsky, N. P. (1999). Business advocates and corporate cops: core values from fad to fact. *Strategic Finance*, (Novembre), 50-54.
- Jablonsky, S. F., & Keating, P. J. (1995). Financial managers: business advocates or corporate cops? *Management Accounting*, 76(8), 21-25.
- Janell, P. A., & Kinnunen, R. M. (1980). Portrait of the divisional controller. *Management Accounting*, 61(12).
- Jarvenpaa, M. (2007). Making Business Partners: A case study on how Management Accounting Culture was changed. *European Accounting Review*, 16(1), 99-142.
- Johnson, D. H. (1999). The insignificance of statistical significance testing. *Journal of wildlife management*, 63(3), 763-772.
- Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1987). *Relevance Lost: The rise and Fall of Management Accounting*. Harvard Business School Press.
- Jones, T. M., & Wicks, A. C. (1999). Convergent Stakeholder Theory. *The Academy of Management Review*, 24(2), 206-221.
- Jordan, H. (1998). Synthèse des résultats de l'enquête HEC/DFCG 1998. *Echanges*, juillet, 15-20.
- Joseph, G., & George, A. (2005). Merging Management Accounting with Database Design. *Management Accounting Quarterly*, 6(2), 34-43.
- Kamla, R., Gallhofer, S., & Haslam, J. (2012). Understanding Syrian accountants' perceptions of, and attitudes towards, social accounting. *Accounting Auditing & Accountability journal*, 25(7), 1170-1205.
- Kaplan, R. S. (1984). The Evolution of Management Accounting. *The Accounting Review*, 390-418.
- Kaplan, R. S. (2011). Accounting scholarship that advances professional knowledge and practice. *The Accounting Review*, 86(2), 367-383.
- Kester, R. B. (1928). The importance of the controller. *The Accounting Review*, 237-251.

- Kirk, R. E. (2007). Effect magnitude: a different focus. *Journal of Statistical Planning and Inference*, 137(5), 1634-1646.
- Kuasirikun, N. (2005). Attitudes to the development and implementation of social and environmental accounting in Thailand. *Critical Perspectives on Accounting*, 16, 1035-1057.
- Lafontaine, J.-P. (2002). Enseignement et management de l'information: le cas de la comptabilité environnementale. In *Actes du congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*. Consulté à l'adresse <http://hal.archives-ouvertes.fr/docs/00/58/44/86/PDF/LAFONTAINE.PDF>
- Lafontaine, J.-P. (2006). L'introduction de l'environnement dans les formations en comptabilité contrôle audit: une adéquation à l'évolution du contrôle de gestion dans certaines organisations. CERMAT-IAE Tours.
- Lambdin, C. (2012). Significance tests as sorcery: science is empirical-significance tests are not. *Theory & Psychology*, 22(1), 67-90.
- Lambert, C. (2005, mars). *La Fonction Contrôle de Gestion: Contribution à l'analyse de la place des services fonctionnels dans l'organisation* (Thèse de doctorat). Université Paris Dauphine.
- Lambert, C., & Morales, J. (2009). Les pratiques occultes des contrôleurs de gestion: une étude ethnographique du « sale boulot ». *Finance Contrôle Stratégie*, 12(2), 5-34.
- Lambert, C., & Pezet, E. (2007). Discipliner les autres et agir sur soi: la double vie du contrôleur de gestion. *Finance Contrôle Stratégie*, 10(1), 183-208.
- Lambert, C., & Pezet, E. (2010). The making of the management accountant- Becoming the producer of truthful knowledge. *Accounting Organizations and Society*, 35, 10-30.
- Lambert, C., & Sponem, S. (2005). Corporate governance and profit manipulation: a French field study. *Critical Perspectives on Accounting*, 16, 717-748.
- Lambert, C., & Sponem, S. (2009). La fonction contrôle de gestion: proposition d'une typologie. *Comptabilité Contrôle Audit*, 15(2), 113-144.
- Lambert, C., & Sponem, S. (2012). Roles, Authority and Involvement of the Management Accounting Function: A Multiple Case-study Perspective. *European Accounting Review*, 21(3), 565-589.
- Lamberton, G. (2005). Sustainability accounting—a brief history and conceptual framework. *Accounting Forum*, 29, 7-26.
- Langfield-Smith, K. (1997). Management control systems and strategy: a critical review. *Accounting Organizations and Society*, 22(2), 207-232.

- Langfield-Smith, K. (2008). Strategic management accounting: how far have we come in 25 years? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21-2, 204-228.
- Lawrence, P., & Lorsch, J. (1967). *Organization and environment* (Irwin). Homewood, Ill.
- Lawrence, P. R., & Lorsch, J. W. (1967). Differentiation and integration in complex organizations. *Administrative Science Quarterly*, 12(1), 1-47.
- Legalais, L., & Morales, J. (2013). La fabrication du consentement à la financiarisation: Etude des justifications du management financier. *Actes du congrès de l'AIMS*.
- Legalais, L., & Morales, J. (2014). Interfaces, narrations et légitimation de la financiarisation. *Revue Française de Gestion*, (240), 164-184.
- Leisenring, J. J., & Johnson, T. L. (1994). Accounting research: on the relevance of research to practice. *Accounting Horizons*, 8(4), 74-79.
- Libby, T., & Lindsay, R. M. (2010). Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. *Management Accounting Research*, 21, 56-75.
- Lindsay, M. R. (1995). Reconsidering the status of tests of significance: an alternative criterion of adequacy. *Accounting Organizations and Society*, 20(1), 35-53.
- Lodhia, S. K. (2003). Accountants' responses to the environmental agenda in a developing nation: an initial and exploratory study on Fiji. *Critical Perspectives on Accounting*, 14, 715-737.
- Loison, M. C., & Pezet, A. (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*, 45.
- Löning, H., Malleret, V., Méric, J., Pesqueux, Y., Chiapello, E., Michel, D., & Solé, A. (2008). *Le contrôle de gestion: organisation, outils et pratiques*. Paris: Dunod.
- Lorino, P. (1996). *Comptes et Récits de la Performance, Essai sur le pilotage de l'Entreprise*. Les Editions d'Organisation.
- Lorino, P. (2009). Le contrôle de gestion après la crise: expertise obstinée du chiffre ou métier d'enquête complexe? *Revue Française de Gestion*, 193, 29-35.
- Lovell, H., & MacKenzie, D. (2011). Accounting for Carbon: The role of Accounting Professional Organisations in Governing Climate Change. *Antipode*, 43(3), 704-730.
- Maas, V. S., & Matejka, M. (2009). Balancing the dual responsibilities of business unit controllers: Field and Survey Evidence. *The Accounting Review*, 84(4), 1233-1253.
- MacKenzie, D. (2009). Making things the same: Gases, emission rights and the politics of carbon markets. *Accounting Organizations and Society*, 34, 440-455.

- Maher, M. W. (2000). Management Accounting Education at the Millenium. *Issues in Accounting Education*, 15(2), 335-346.
- Maignan, I., & Ferrell, O. C. (2001). Antecedents and benefits of corporate citizenship: an investigation of French businesses. *Journal of Business Research*, 51, 37-51.
- Malleret, V. (1998). *Les systèmes de mesure de la qualité dans les entreprises de service*. Groupe HEC.
- Marquet-Pondeville, S. (2001). Le contrôle de gestion environnemental d'une entreprise. In *Actes du congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*.
- Martinet, A. C., & Reynaud, E. (2004). Entreprise durable, finance et stratégie. *Revue Française de Gestion*, 152, 121-136.
- Martinez, I., & Naro, G. (2013a). Lettre de 2 Mai 2013 à l'attention de Monsieur Jean-Michel JOLION, Chef du Service de la Stratégie de l'Enseignement Supérieur et de l'Insertion Professionnelle.
- Martinez, I., & Naro, G. (2013b). Lettre du 15 Mai 2013 à l'attention de Monsieur Jean-Michel JOLION, Chef du Service de la Stratégie de l'Enseignement Supérieur et de l'Insertion Professionnelle.
- Martory, B. (2012). *Contrôle de gestion social: salaires, masse salariale, effectifs, compétences, performances*. Paris: Vuibert.
- Mathews, M. R. (1997). Twenty-five years of social and environmental accounting research: is there a silver jubilee to celebrate. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 10(4), 481-531.
- Mathey, G. (2004). 40 ans de DFCG. *Echanges*, 216, 27-29.
- Matten, D., Crane, A., & Chapple, W. (2003). Behind the Mask: Revealing the True Face of Corporate Citizenship. *Journal of Business Ethics*, 45(1-2), 109-120.
- Matten, D., & Moon, J. (2008). « Implicit » and « explicit » CSR: A conceptual framework for a comparative understanding of corporate social responsibility. *Academy of Management Review*, 33(2), 404-424.
- Mbengue, A. (2010). Faut-il brûler les tests de signification statistique? *M@n@gement*, 13(2), 100-127.
- Medley, P. (1997). Environmental accounting- what does it mean to professional accountants? *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 10(4), 594-600.
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myths and Ceremony. *The american journal of sociology*, 83(2), 340-363.

- Meyssonier, F., & Pourtier, F. (2006). Les ERP changent-ils le contrôle de gestion? *Comptabilite Contrôle Audit*, 12(1), 45-64.
- Meyssonier, F., & 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*, 14(2).
- Miles, M. B., & Huberman, A. M. (2005). *Analyse des données qualitatives* (de boeck).
- Miles, R. W., & Snow, C. C. (1978). *Organizational strategy, structure and process* (McGraw Hill). New York.
- Milne, M. J. (1996). On sustainability; the environment and management accounting. *Management Accounting Research*, 7, 135-161.
- Mintzberg, H. (1994). The Fall and Rise of Strategic Planning. *Harvard Business Review*, January-February, 107-114.
- Mitchell, F. (2002). Research and practice in management accounting: improving integration and communication. *European Accounting Review*, 11(2), 277-289.
- Moehrle, S. R., Anderson, K. L., Ayres, F. L., Bolt-Lee, C. E., Debreceeny, R. S., Dugan, M. T., ... Plummer, E. (2009). The Impact of Academic Accounting Research on Professional Practice: An Analysis by the AAA Research Impact Task Force. *Accounting Horizons*, 23(4), 411-456.
- Moquet, A.-C., & Pezet, A. (2006). Les technologies de la responsabilité sociétale ou l'invention du manager responsable: le cas Lafarge. *Finance Contrôle Stratégie*, 9(4), 113-142.
- Morales, J. (2013). Le projet professionnel des contrôleurs de gestion: analyser des données pour aider les managers à prendre des décisions rationnelles? *Comptabilite Contrôle Audit*, 19(2), 41-70.
- Morales, J., & Lambert, C. (2013). Dirty work and the construction of identity. An ethnographic study of management accounting practices. *Accounting Organizations and Society*, 38(3), 228-244.
- Morales, J., & Pezet, A. (2010). Les contrôleurs de gestion, « médiateurs » de la financiarisation. Etude ethnographique d'une entreprise de l'industrie aéronautique. *Comptabilite Contrôle Audit*, Avril, 101-132.
- Naro, G., & Noguera, F. (2008). L'intégration du développement durable dans le pilotage stratégique de l'entreprise: enjeux et perspectives des « Sustainability Balanced Scorecards ». *Revue de l'Organisation Responsable*, 3(1), 24-38.
- Newton, T., & Harte, G. (1997). Green Business: Technician Kitsch? *Journal of Management Studies*, 34(1), 75-98.

- Nickerson, R. S. (2000). Null hypothesis significance testing: a review of an old and continuing controversy. *Psychological Methods*, 5(2), 241-301.
- Nobre, T. (2001). Le contrôleur de gestion de la PME. *Comptabilite Contrôle Audit*, 7(1), 129-146.
- Oliver, L. (1991). Accountants as business partners. *Management Accounting*, 72(12).
- Orlitzky, M. (2012). How Can Significance Tests Be Deinstitutionalized? *Organizational Research Methods*, 15(2), 199-228.
- Owen, D. (2008). Chronicles of wasted time? A personal reflection on the current state of, and future prospects for social and environmental accounting research. *Accounting Auditing & Accountability journal*, 21(2), 240-267.
- Parker, L. D. (2005). Social and environmental accountability research: A view from the commentary box. *Accounting Auditing & Accountability journal*, 18(6), 842-860.
- Parker, L. D. (2011). Twenty-one years of social and environmental accountability research: A coming of age. *Accounting Forum*, 35, 1-10.
- Parker, L. D., Guthrie, J., & Linacre, S. (2011). The relationship between academic accounting research and professional practice. *Accounting Auditing & Accountability journal*, 24(1), 5-14.
- Pedra, L. (2009). Les effets des PGI sur le contrôle de gestion: un essai d'observation. *Actes du congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*.
- Perrow, C. (1967). A framework for the comparative analysis of organizations. *American Sociological Review*, 32, 194-208.
- Pipkin, A. (1989). The 21st century controller. *Management Accounting*, 70(8).
- Platt, J., R. (1964). Strong inference. *Science*, 146(3642), 347-353.
- Poitevineau, J. (2004). L'usage des tests statistiques par les chercheurs en psychologie: aspects normatif, descriptif, prescriptif. *Mathématiques & Sciences Humaines*, (167), 5-25.
- Popper, K. R. (1984). *La logique de la découverte scientifique* (Payot). Paris.
- Porter, M. (1980). *Competitive Strategy* (The Free Press). New York.
- Porter, M. E., & Kramer, M. R. (2002). The competitive advantage of corporate philanthropy. *Harvard Business Review*, December.
- Prahalad, C. K., & Hammond, A. (2002). Serving the World's Poor, Profitably. *Harvard Business Review*, 80(9), 48-58.

- Prasad, P., & Elmes, M. (2005). In the name of the practical: Unearthing the hegemony of pragmatics in the discourse of environmental management. *Journal of Management Studies*, 42(4), 845-867.
- Quairel, F. (2004). Responsable mais pas comptable: analyse de la normalisation des rapports environnementaux et sociaux. *Comptabilite Contrôle Audit*, 10-1, 7-36.
- Quairel-Lanoizelée, F. (2011). ISO 26000: une convention de qualité ou chronique d'une norme « dans les normes ». In *ISO 26000: une Norme « hors norme »?*. Michel Capron and Francoise Quairel-Lanoizelée and Marie-France Turcotte.
- Redclift, M. (2005). Sustainable Development (1987-2005): An Oxymoron Comes of Age. *Sustainable Development*, 13, 212-227.
- Redslob, L., & Gerard, B. (2010). Ni d'ici, ni de là bas. *Actes du congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*.
- Renaud, A. (2013). Les configurations de contrôle interactif dans le domaine environnemental. *Comptabilite Contrôle Audit*, 19(2), 101-132.
- Renaud, A. (2014). Le contrôle de gestion environnemental: quels rôles pour le contrôleur de gestion? *Comptabilité Contrôle Audit*, 20(2), 67-94.
- Runk, R. C., & Loretta, R. G. (1989). Controllers on the firing line. *Management Accounting*, 71(5), 38-42.
- Sangster, A. (1996). Expert system diffusion among management accountants: a UK perspective. *Journal of Management Accounting Research*, 8, 171-182.
- Sangster, A., Leech, S. A., & Grabski, S. (2009). Erp implementations and their impact upon management accountants. *Journal of Information Systems and Technology Management*, 6(2), 125-142.
- Sathe, V. (1978). Who should control division controllers? *Harvard Business Review*, (September-October), 99-104.
- Sathe, V. (1983). The controller's Role in Management. *Organizational Dynamics*, Winter, 31-48.
- Sautereau-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.
- Scapens, R. W., & Jazayeri, M. (2003). ERP systems and management accounting change: opportunities or impacts? A research note. *European Accounting Review*, 12(1), 201-233.
- Schaltegger, S., & Zvezdov, D. (2013). In control of sustainability information: untangling the role of accountants. In *Studies in Managerial and Financial Accounting* (Vol. 26, p. 265-296). Lucrezia Songini, Anna Pistoni, Christian Herzig.

- Scheumann, J. (1999). Why isn't the controller having more impact? *Strategic Finance*, 80(10), 33-34.
- Schwab, A., Abrahamson, E., Starbuck, W. H., & Fidler, F. (2011). Researchers Should Make Thoughtful Assessments Instead of Null-Hypothesis Significance Tests. *Organization Science*, 22(4), 1105-1120.
- Scott, W. G. (1961). Organization theory: an overview and an appraisal. *The Journal of Academy of Management*, (April), 7-26.
- Sethi, S. P. (1975). Dimensions of corporate social performance: an analytic framework. *California Management Review*, 17(spring), 58-64.
- Shamir, R. (2004). The De-Radicalization of Corporate Social Responsibility. *Critical Sociology*, 30(3), 669-689.
- Shank, J. K. (1989). Strategic Cost Management: New wine, or Just New Bottles? *Journal of Management Accounting Research*, 1, 47-65.
- Siegel, G., & Kulesza, C. S. (1996). The practice analysis of management accounting. *Management Accounting*, 77(10), 20-28.
- Siegel, G., & Sorensen, J. E. (1999). *Counting More, Counting Less: Transformation in the Management Accounting Profession*. Institute of Management Accountants.
- Siegel, G., Sorensen, J. E., Klammer, T., & Richtermeyer, S. B. (2010a). The Ongoing Preparation Gap in Accounting Education: A Call to Action. *Management Accounting Quarterly*, 11(3), 41-52.
- Siegel, G., Sorensen, J. E., Klammer, T., & Richtermeyer, S. B. (2010b). The Ongoing Preparation Gap in Management Accounting Education: A Guide for Change. *Management Accounting Quarterly*, 11(4), 29-39.
- Simon, H., Kozmetsky, G., Guetzkow, H., & Tyndall, G. (1954). *Centralization vs Decentralization in Organizing the Controller's Department*. New York: The Controllershship Foundation.
- Simons, R. (1994). How new top managers use control systems as levers of strategic renewal. *Strategic Management Journal*, 15(3), 169-189.
- Singer, R. A., & Wiesner, T. (2013). The Future of Undergraduate Accounting Programs and Curricula. *Management Accounting Quarterly*, 14(4), 22-31.
- Sterling, R. R. (1973). Accounting research, education and practice. *Journal of Accountancy*, (Septembre), 44-52.

- Tan, L. M., Fowler, M. B., & Hawkes, L. (2004). Management accounting curricula: striking a balance between the view of educators and practitioners. *Accounting Education*, 13(1), 51-67.
- Tatikonda, L. U. (2004). Naked Truth About Accounting Curricula. *Management Accounting Quarterly*, 5(4), 62-73.
- Ter Bogt, H., & van Helden, J. (2012). The practical relevance of management accounting research and the role of qualitative methods therein The debate continues. *Qualitative Research in Accounting and Management*, 9(3), 265-295.
- Thiétart, R.-A., & al. (2007). *Méthodes de recherche en Management* (Dunod).
- Thompson, J. D. (1967). *Organizations in action* (McGraw Hill). New York.
- Travaillé, D., & Naro, G. (2013). Les sustainability balanced scorecards en question: du Balanced Scorecard au paradoxical scorecard. In *Actes du congrès de l'Association Francophone de Comptabilité* (p. 1-26). Montréal. Consulté à l'adresse <http://hal.archives-ouvertes.fr/halshs-00879203/>
- Travaillé, D., & Naro, G. (2014). Responsabilité sociétale des organisations et performance globale: les modèles intégrés de performance en question(s). In *La responsabilité sociétale des organisations: Des discours aux pratiques?* (p. 55-74). Vuibert.
- Trevino, L. K., & Weaver, G. R. (1999). The Stakeholder research tradition: converging theorists- not convergent theory. *The Academy of Management Review*, 24(2), 222-227.
- Tucker, B. P., & Lowe, A. D. (2014). Practitioners are from Mars; academics are from Venus? An investigation of the research-practice gap in management accounting. *Accounting Auditing & Accountability journal*, 27(3), 394-425.
- UN. (1999). *Global Compact*. United Nations.
- Ungericht, B., & Hirt, C. (2010). CSR as a political arena: the struggle for a European framework. *Business and Politics*, 12(4).
- Vacha-Haase, T., & Thompson, B. (2004). How to Estimate and Interpret Various Effect Sizes. *Journal of Counseling Psychology*, 51(4), 473-481.
- Vaivio, J. (2004). Mobilizing local knowledge with « provocative » non-financial measures. *European Accounting Review*, 13(1), 39-71.
- Van der Maren, J.-M. (2006). Les recherches qualitatives: des critères variés de qualité en fonction des types de recherche. In *L'analyse qualitative en éducation* (De Boeck Supérieur, p. 65-80). Léopold Paquay et al.
- Vendrzyk, V. P., Sen, R., & Sen, T. K. (2001). How Management Accountants Assess the Quality of Datawarehouses. *Management Accounting Quarterly*, spring, 28-33.

- Volatier, J. (2011). *Enjeux, portée et implications des dynamiques de développement durable pour les directions administratives et financières*. Mastère Spécialisé Executive Management global de la RSE et du Développement Durable, Mines ParisTech.
- Wartick, S. L., & Cochran, P. L. (1985). The Evolution of the Corporate Social Performance Model. *Academy Of Management Review*, 10(4), 758-769.
- Wegmann, G. (2009). Les tableaux de bord du capital intellectuel. In *Indicateurs et tableaux de bord*. Bouton O., Chernet D.
- Williams, B., Wilmshurst, T., & Clift, R. (2010). The role of accountants in sustainability reporting- A local government study. Présenté à Asian Pacific Interdisciplinary Research In Accounting Conference (APIRA).
- Wilmshurst, T. D., & Frost, G. R. (2001). The role of accounting and the accountant in the environmental management system. *Business Strategy and the Environment*, 10, 135-147.
- Wood, D. J. (1991). Corporate Social Performance Revisited. *The Academy of Management Review*, 16(4), 691-718.
- Wood, D. J. (2010). Measuring Corporate Social Performance: A Review. *International Journal of Management Reviews*, 50-84.
- Wood, D. J., & Lodgson, J. M. (2002). Business Citizenship: From Individuals to Organizations. *Business Ethics Quarterly, Ruffin Series (3)*, 59-94.
- Woodward, J. (1965). *Industrial organization: theory and practice* (Oxford University Press). London.
- Wycherley, I. (1997). Environmental managers and accounting. *Journal of Applied Management Studies*, 6(2), 169-184.
- Yazdifar, H., & Tsamenyi, M. (2005). Management accounting change and the changing roles of management accountants: a comparative analysis between dependant and independant organizations. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 1,2, 180-198.
- Young, W. M. (1980). The challenge of change: How NAA is meeting it. *Management Accounting*, 61(7).
- Zimmerman, J. L. (2001). Conjectures regarding empirical managerial accounting research. *Journal of Accounting and Economics*, 32, 411-427.
- Zoni, L., & Merchant, K. A. (2007). Controller involvement in management: an empirical study in large Italian corporations. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 3(1), 29-43.

- Zulkifli, N., & Amran, A. (2006). Realising Corporate Social Responsibility in Malaysia. *Journal of Corporate Citizenship*, 24, 101-114.
- Zvezdov, D., Schaltegger, S., & Bennett, M. (2010). The increasing involvement of accountants in corporate sustainability management. *Journal of the Asia-Pacific centre for environmental accountability*, 16(4), 20-31.

REPertoire DES TABLEAUX, DES FIGURES, DES ENCADRES ET DES IMAGES

Liste des tableaux

Tableau 1 Etudes empiriques sur le contrôleur de gestion et le management de la responsabilité sociale	74
Tableau 2 Approches dissociée et intégrée du management de la responsabilité sociale (Capron et Quairel 2006).....	114
Tableau 3 Profils de contrôleurs de gestion issus de la littérature	121
Tableau 4 Les profils théoriques de contrôleur de gestion en situations de management de la responsabilité sociale.....	127
Tableau 5 Documents analysés relatifs à BS	140
Tableau 6 Les entretiens réalisés à BS.....	142
Tableau 7 Documents analysés dans le contexte organisationnel de RC	145
Tableau 8 Les acteurs interrogés dans l'organisation RC.....	145
Tableau 9 Les documents analysés concernant le groupe P.....	147
Tableau 10 Acteur interrogé au niveau du groupe P	148
Tableau 11 Les documents analysés dans le contexte du centre Energie	150
Tableau 12 Les acteurs interrogés au niveau du centre Energie	150
Tableau 13 Les documents analysés dans le contexte de l'université S	153
Tableau 14 Acteur interrogé au niveau de l'université S	154
Tableau 15 Documents analysés et acteurs interrogés dans l'étude empirique qualitative	155
Tableau 16 Profils du contrôleur de gestion en situation de management systématiquement dissocié de la responsabilité sociale	156
Tableau 17 Management explicite et implicite de la responsabilité sociale (Matten et Moon, 2008)	159
Tableau 18 Répartition de l'échantillon par sexe.....	223
Tableau 19 Répartition par âge de l'échantillon	223
Tableau 20 Répartition des intitulés de poste sur l'échantillon.....	224
Tableau 21 Répartition de l'ancienneté sur l'échantillon.....	224
Tableau 22 Types d'organisation représentés dans l'échantillon	225
Tableau 23 Répartition géographique des postes dans l'échantillon	225
Tableau 24 Taille des organisations de l'échantillon.....	226
Tableau 25 Présence en bourse des organisations de l'échantillon	226
Tableau 26 Secteurs d'activité représentés dans l'échantillon	227
Tableau 27 Répartition de la nature du management de la responsabilité sociale	228
Tableau 28 Scores associés aux items de la dimension "économique" de la variable R_SOC.....	228
Tableau 29 Scores associés aux items de la dimension "éthico-légale interne" de la variable R_SOC	229

Tableau 30 Scores associés aux items de la dimension "éthico-légale externe" de la variable R_SOC	229
Tableau 31 Scores associés aux items de la dimension "philanthropie" de la variable R_SOC	230
Tableau 32 Répartition du rattachement hiérarchique du contrôleur sur l'échantillon	232
Tableau 33 Impact du management de la responsabilité sociétale sur les missions du contrôleur...	232
Tableau 34 Impact du management de la responsabilité sociétale sur le rattachement hiérarchique du contrôleur.....	233
Tableau 35 Scores associés à l'utilisation d'outils de management et reporting économique par le contrôleur de gestion	234
Tableau 36 Scores associés à l'utilisation des outils de management et reporting environnemental par le contrôleur de gestion	236
Tableau 37 Scores associés à l'utilisation d'outils de management et reporting social par le contrôleur de gestion	238
Tableau 38 Scores associés à l'utilisation d'outils de management et reporting global par le contrôleur de gestion	239
Tableau 39 Les moyennes de la variable OUTIL_ECO sur les groupes G1 et G2	243
Tableau 40 ANOVA de la variable OUTIL_ECO suivant le facteur RSE_EXP	244
Tableau 41 Les moyennes de la variable OUTIL_ENV sur les groupes G1 et G2	244
Tableau 42 ANOVA de la variable OUTIL_ENV suivant le facteur RSE_EXP	246
Tableau 43 Les moyennes de la variable OUTIL_SOC sur les groupes G1 et G2	246
Tableau 44 ANOVA de la variable OUTIL_SOC suivant le facteur RSE_EXP	247
Tableau 45 Les moyennes de la variable OUTIL_GLOBAL sur les groupes G1 et G2	248
Tableau 46 ANOVA de la variable OUTIL_GLOBAL suivant le facteur RSE_EXP	249
Tableau 47 Croisement des variables RSE_EXP et IMP_RSE_RATT	250
Tableau 48 Croisement des variables RSE_EXP et IMP_RSE_MISS	250
Tableau 49 Indicateurs de la taille de l'effet (H6)	251
Tableau 50 Résultats des tests des hypothèses H1 à H6	252
Tableau 51 Test associé à la régression linéaire (R_SOC, OUTIL_ECO)	253
Tableau 52 Corrélation non paramétrique (R_SOC, OUTIL_ENV)	255
Tableau 53 Paramètres de la régression (R_SOC, OUTIL_ENV).....	256
Tableau 54 Corrélation non paramétrique (R_SOC, OUTIL_SOC)	257
Tableau 55 Paramètres de la régression (R_SOC, OUTIL_SOC).....	258
Tableau 56 Corrélation non paramétrique (R_SOC, OUTIL_GLOBAL).....	259
Tableau 57 Paramètres de la régression (R_SOC, OUTIL_GLOBAL)	260
Tableau 58 Croisement de l'intensité du management de la responsabilité sociétale et de la modification du rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion	261
Tableau 59 Croisement de l'intensité du management de la responsabilité sociétale et de la modification des missions du contrôleur	262
Tableau 60 Indicateurs de la taille de l'effet (H12)	262
Tableau 61 Résultats des tests des hypothèses H7 à H12	263
Tableau 62 Les profils théoriques confirmés par les données empiriques.....	274

Liste des figures

Figure 1 Structure de la thèse	10
Figure 2 Esquisse de formalisation des caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion.....	26
Figure 3 Formalisation enrichie des caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion.....	48
Figure 4 Méthodologie de la recherche (Platt 1964)	79
Figure 5 L'influence non significative du management dissocié de la responsabilité sociétale sur les caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion	124
Figure 6 L'influence significative du management intégré de la responsabilité sociétale sur les caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion	126
Figure 7 Articulation des études empiriques réalisées	131
Figure 8 Articulation de la proposition de recherche avec les hypothèses dans le cas de l'utilisation de la variable RSE_EXP	169
Figure 9 Articulation entre la proposition de recherche et les hypothèses dans le cas de l'utilisation de la variable R_SOC.....	171
Figure 10 Positionnement initial du chargé de mission "responsabilité sociétale" à BS	186
Figure 11 Positionnement de la fonction "responsabilité sociétale" à partir de 2013 à BS	187
Figure 12 Positionnement du responsable qualité et développement durable du groupe RC.....	189
Figure 13 Positionnement du coordinateur régional de la politique de développement durable dans la structure de gouvernance de la responsabilité sociétale au groupe P	192
Figure 14 Les fonctions impliquées dans le management de la responsabilité sociétale à Energie...	196
Figure 15 Les fonctions associées au management dissocié de la responsabilité sociétale à l'université S	200
Figure 16 Rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion au sein du groupe BS.....	203
Figure 17 Rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion au sein du groupe RC.....	205
Figure 18 Rattachement hiérarchique des contrôleurs de gestion à Energie.....	209
Figure 19 Positionnement organisationnel des contrôleurs de gestion à l'université S	211

Liste des encadrés

Encadré 1 Dispositifs de management de la responsabilité sociétale présentés sur le site internet de BS.....	140
Encadré 2 Grille d'entretien "fonction responsabilité sociétale".....	141
Encadré 3 Grille d'entretien "contrôleur de gestion".....	142
Encadré 4 Le développement durable tel que présenté par RC sur son site internet.....	144
Encadré 5 Les grandes étapes du management de la responsabilité sociétale présentées par P sur son site internet.....	146
Encadré 6 La logique de développement durable telle que présentée sur le site de Energie.....	150
Encadré 7 Présentation de l'adhésion de l'université S aux enjeux du développement durable sur son site internet.....	152
Encadré 8 Les fondements de la démarche de management de la responsabilité sociétale à l'université S (Rapport développement durable 2009, p.4).....	153
Encadré 9 Liste des items associés à la mesure de l'intensité du management de la responsabilité sociétale (Closon 2009).....	161
Encadré 10 Liste des items associés à la variable OUTIL_ECO.....	162
Encadré 11 Liste des items associés à la variable OUTIL_ENV.....	163
Encadré 12 Liste des items associés à la variable OUTIL_SOC.....	163
Encadré 13 Liste des items associés à la variable OUTIL_GLOBAL.....	163
Encadré 14 L'introduction du questionnaire.....	166
Encadré 15 Les principes de la charte développement durable des organisations publiques.....	195

Liste des images

Image 1 Le lien entre la recherche et la formation en comptabilité (Sterling 1973)	2
Image 2 Quelques techniques associées au contrôle de gestion environnemental (Bebbington et al. 1994, p. 111).....	58
Image 3 Degré d'implication des comptables dans le management environnemental (Bebbington et al. 1994).....	59
Image 4 Attitudes des directeurs administratifs et financiers face aux enjeux environnementaux (Wilmshurst et Frost 2001, p. 141).....	61
Image 5 Implication des fonctions comptables dans le management environnemental (Wilmshurst et Frost 2001, p. 142).....	62
Image 6 Taille, incertitude, activité des contrôleurs et fonction contrôle de gestion (Lambert 2005, p. 143).....	82
Image 7 Taille, activité des contrôleurs et fonction contrôle de gestion (Lambert 2005, p. 149).....	83
Image 8 Processus de production, activité des contrôleurs et fonction contrôle de gestion (Lambert 2005, p. 151).....	84
Image 9 Nature de la tâche, activité des contrôleurs et fonction contrôle de gestion (Lambert 2005, p. 152).....	85
Image 10 Interdépendance technique, activité des contrôleurs et fonction contrôle de gestion (Lambert 2005, p. 153).....	86
Image 11 Stratégie concurrentielle, activité des contrôleurs et fonction contrôle de gestion (Lambert 2005, p. 157).....	87
Image 12 Cycle de vie des produits, activité des contrôleurs et fonction contrôle de gestion (Lambert 2005, p. 158).....	87
Image 13 Style de gestion de groupe, activité des contrôleurs et fonction contrôle de gestion (Lambert 2005, p. 162).....	89
Image 14 Outils du management de la responsabilité sociétale (Essid et Berland 2011, p. 62)	115
Image 15 Indicateurs d'importance des effets les plus usuels (Guéguen, 2009).....	175
Image 16 Le positionnement du chargé de mission Agenda 21 à l'université S	197
Image 17 Répartition de la variable « intensité de la responsabilité sociétale ».....	231
Image 18 Répartition de la variable « utilisation des outils de management et reporting économique » sur l'échantillon	235
Image 19 Répartition de la variable « utilisation des outils de management et reporting environnemental » sur l'échantillon	237
Image 20 Répartition de la variable « utilisation des outils de management et reporting social sur l'échantillon	238
Image 21 Répartition de la variable « utilisation des outils de management et reporting global » sur l'échantillon	240
Image 22 Résultat du test de Mann-Whitney associé à l'hypothèse H2.....	245
Image 23 Résultat du test de Mann-Whitney associé à l'hypothèse H3	247
Image 24 Résultats du test de Mann-Whitney associé à l'hypothèse H4	248
Image 25 Nuage de points associé au croisement des variables OUTIL_ECO et R_SOC.....	254
Image 26 Nuage de points associé au croisement des variables OUTIL_ENV et R_SOC.....	256
Image 27 Nuage de points associé au croisement des variables OUTIL_SOC et R_SOC.....	258
Image 28 Nuage de points associé au croisement des variables OUTIL_GLOBAL et R_SOC.....	260

ANNEXES

Annexe 1 Quelques formations universitaires au métier de contrôleur de gestion en France

Formation	Etablissement	métier visé
Master finance, contrôle de gestion	Orléans	Contrôleur de gestion, Analyste crédit, Trésorier, Consultant, Auditeurs internes, Directeur administratif et financier (en général plusieurs années après l'obtention du diplôme)
Master pro. stratégie, pilotage et contrôle dans l'entreprise	Evry	Contrôleur de gestion/contrôleur adjoint, Assistant du Directeur financier (budgets ...), Consultant auditeur, Responsable administratif et financier, Contrôleur Budgétaire, Responsable reporting, Gérant trésorerie, Contrôleur/inspecteur agence bancaire, Intervenant Midde et Back Office.
Master pro. contrôle de gestion social et systèmes d'information	Paris Cergy pontoise	contrôleur de gestion social, Contrôleur de gestion, Responsable du système d'information comptable, Consultant en optimisation organisationnelle, Consultant en systèmes d'information
Master audit interne contrôle conseil (AICC)	Lille 1 - IAE	Auditeur interne, contrôleur interne, contrôleur de gestion tout secteur d'activité y compris cabinet de conseil.
Master audit comptable et financier	Lille 1 - IAE	professions de commissaire aux comptes et d'expert comptable ou fonctions de directeur administratif et financier, responsable comptable, responsable consolidation, contrôleur financier, cost controller, contrôleur de gestion, responsable reporting, consultant...
Master conseil économique et contrôle organisationnel (CECO)	Lorraine - UFR droit, économie et administration Metz	chargé d'études éco, capable d'effectuer des analyses conjoncturelles et structurelles, quantitatives et qualitatives; contrôleur de gestion, capable de mettre en place ou de développer des outils de contrôle organisationnel
Master contrôle audit et reporting audit	Paris Dauphine - département MSO	Auditeur, consultant, Responsable opérationnel (auditeur interne) ou financier (contrôleur de gestion, financier) en entreprise, Enseignant chercheur, chargé d'études et de recherche

Master contrôle de gestion	Toulouse 1 - IAE	contrôleur de gestion (siège, division ou opérationnel), auditeur, interne, responsable administratif et financier, consultant, comptable, en entreprise
Master contrôle de gestion	Nantes - IAE- IEMN	Contrôleur de gestion, Contrôleur budgétaire, Consultant en organisation, Responsable des tableaux de bord, Analyse des coûts et de la rentabilité, Responsable du reporting économique
Master contrôle de gestion et audit	Lorraine - ESM- IAE Metz	Contrôleur de gestion dans tous les secteurs d'activité (industrie, immobilier, grande distribution, banque...), Assistant(e) contrôleur(se) de gestion, Responsable administratif et financier, Assistant(e) Responsable Administratif et financier, Auditeur / Auditrice interne, Trésorier (ère) d'entreprise, Financier(ère) international(e), Gestionnaire de risk (Risk manager), Analyste de crédit, Analyste financier
Master contrôle de gestion et nouveaux systèmes technologiques	Montpellier 1 - ISEM/ Montpellier 2	Contrôleur de gestion et auditeur interne
Master directions financières, contrôle de gestion et audit	Reims - UFR sciences économiques, sociales et de gestion	un poste de collaborateur de haut niveau et à terme de responsable des services financiers, de contrôle de gestion, de consolidation, de reporting, d'audit interne de tout type d'organisation
Master finance d'entreprise et contrôle de gestion	Toulon - IAE La Garde	Contrôleur de gestion, Responsable contrôle de gestion et comptabilité, Cadre administratif et financier, Cadre financier spécialisé, Directeur administratif/Directrice administrative, Directeur administratif et financier/Directrice, Directeur/Directrice de l'administration comptable et de la gestion, Responsable contrôle de gestion, administrative et financière (DAF),
Master finance, contrôle de gestion	Orléans - IAE	Contrôleur de gestion puis groupe (industriel, des services, commercial...), Auditeur interne, Collaborateur, Directeur administratif et financier comptable, Analyste crédit, Correspondant ERP, Consultant

Master management financier et contrôle international	Angers - UFR droit, économie et gestion	Les débouchés métiers sont dans le contrôle de gestion à l'international (international financial controller) mais également dans la gestion financière et la gestion de trésorerie à l'international.
Master organisation, gestion, contrôle (OGC)	Lille 1 - FSES Villeneuve-d'Ascq	Au terme de leur formation, les étudiants se dirigent vers des postes de contrôleur de gestion, d'auditeur, d'analyste financier, de responsable financier, de consultant en finance et management, de responsable des achats, ou encore de responsable d'un service de veille économique
Master pro. audit et contrôle	Grenoble 2 - IAE	A l'issue de la formation, les étudiants sont opérationnels et peuvent rapidement s'intégrer dans des cabinets d'audit à la fonction d'auditeur externe (assistant au départ, avec une évolution de carrière assez rapide), ou dans des grandes entreprises à des fonctions d'auditeur interne, contrôleur interne ou contrôleur de gestion
Master pro. audit et contrôle des entreprises internationales	Tours - IAE	les métiers du contrôle de gestion et du contrôle financier en contexte international
Master pro. audit, contrôle et management public	Paris 1 - EMS	Métiers: audit, contrôle interne et maîtrise des risques, contrôle de gestion, fiscalité
Master contrôle de gestion	EM Strasbourg (Strasbourg)	Contrôleur de gestion
Master pro. contrôle de gestion	Lyon 3 - IAE	contrôleur de gestion d'une unité de production, responsable de contrôle budgétaire, chargé de reporting
Master contrôle de gestion et audit organisationnel	Paris-Ouest - UFR SEGMI Nanterre	Cette formation conduit à des fonctions de contrôleur de gestion ou d'auditeur junior
Master pro. contrôle de gestion	Dijon - IAE	contrôleur de gestion, ingénieur financier, responsable analytique et industriel, contrôleur budgétaire, responsable reporting, contrôleur de gestion social, responsable paie
Master contrôle de gestion et reporting	Aix-Marseille - IAE Aix Aix-en-Provence	métier de contrôleur de gestion
Master pro. contrôle de gestion et aide à la décision	Paris-Est Créteil - Paris-Est Marne-la-Vallée - IAE	Contrôleur de gestion, contrôleur budgétaire, gestionnaire de projets, auditeur interne, responsable des systèmes d'information

Master pro. contrôle de gestion et audit	Mulhouse - FSESJ	contrôleur de gestion, auditeur interne, consultant en cabinet conseil, auditeur financier, responsable administratif et financier
Master pro. contrôle de gestion et audit opérationnel (CGAO)	Saint-Etienne - IAE	Contrôleur de gestion, Contrôleur budgétaire, Contrôleur financier, Contrôleur de gestion commerciale, Contrôleur de gestion industrielle, Contrôleur de gestion sociale, Analyste de gestion, Accounting Manager, Budget Manager, Controller
Master pro. contrôle de gestion et système d'information	Bretagne-Sud - DSEG Vannes	contrôleur de gestion fonctionnel ou opérationnel, chef de projet, consultant SI,
Master pro. contrôle de gestion et systèmes d'information	Cergy-Pontoise - UFR d'économie et de gestion	Contrôleur de gestion, Responsable du système d'information comptable, Consultant en optimisation organisationnelle, Consultant en systèmes d'information
Master pro. contrôle de gestion et systèmes d'information	Caen - IAE	Contrôleur de gestion, cadre comptable/financier, auditeur interne/externe, chef de projet fonctionnel, responsable systèmes d'information
Master pro. contrôle, audit, conseil (CAC)	Aix-Marseille - UFR d'économie et de gestion Aix-en-Provence	Auditeur interne / externe, Consultant (stratégie, organisation, système d'information, management...), Contrôleur de gestion, Directeur administratif et financier, Cadre financier, Responsable de projet
Master pro. diagnostic d'entreprise	Lyon 3 - IAE	contrôleur de gestion, business analyst, auditeur interne
Master pro. direction financière, audit interne et contrôle de gestion	Nice - IAE	Contrôleur(se) de gestion - Contrôleur(se) de gestion budgétaire ; Contrôleur(se) de gestion centrale ; Contrôleur(se) de gestion chargé(e) du budget - Directeur(rice) du contrôle de gestion - Responsable contrôle de gestion ; Directeur(rice) administratif(ve), financier(ère) et du contrôle de gestion
Master pro. direction financière, contrôle de gestion et audit interne	Bordeaux - IAE	contrôleur de gestion siège ou filiale, contrôleurs de gestion industrie, services ou banque, auditeur interne

Master pro. finance et contrôle de gestion	Lyon 2 - FSEG	auditeurs, contrôleurs de gestion, trésoriers, responsables de services administratifs, comptables et financiers.
Master pro. management, pilotage, contrôle	Versailles - ISM Guyancourt	Contrôleur de gestion de filiales ou de services, Contrôleur de gestion de projets, Auditeur / Auditrice interne, Consultant(e) interne en gestion, Contrôleur / Contrôleuse de gestion groupe, Responsable du contrôle de gestion
Master pro. métiers du conseil et du contrôle	Valenciennes - IAE	Contrôleur de gestion junior, contrôleur de gestion, contrôleur et auditeur des systèmes d'information et des systèmes informatiques, auditeur des risques, responsable de projet, chef de projet, responsable adjoint en contrôle de gestion ou gestion de projet, analyste des coûts et des systèmes d'information, commissaires aux armées, gestionnaire public...
Master système d'information et contrôle de gestion (SICG)	Rennes 1 - IGR- IAE	Contrôleur de gestion, contrôleur de gestion industrielle, contrôleur de gestion commerciale, consultant décisionnel, Consultant en progiciel intégré, consultant en refonte du système d'information...
Master systèmes d'information et contrôle (SIC)	Poitiers - IAE	Superviser, organiser et coordonner les services administratifs, comptables et financiers, parfois l'informatique et les services généraux. Structurer les données représentatives de la marche de l'entreprise nécessaires aux prises de décisions (bilans, comptes de résultats, tableaux de bord)

Annexe 2 : questionnaire de l'étude quantitative

Partie 1: les informations sur les répondants et leur organisation (données sociologiques)

1. Vous êtes : (Coad 1999)
 - Un homme
 - Une femme

2. Quel est votre âge : (Coad 1999)
 - 30
 - 30-39
 - 40-49
 - +49

3. Votre employeur est :
 - Vous-même
 - La fonction publique
 - Une organisation publique
 - Une organisation privée marchande
 - Une organisation privée non marchande
 - Autre

4. Quel est l'intitulé du poste que vous occupez? *(DFCG 2012 adapté suite au pré-test)
 - contrôleur de gestion assistant ou junior
 - assistant du directeur administratif et financier
 - Contrôleur de gestion
 - Directeur administratif et financier
 - Planificateur et Analyste financier
 - Contrôleur de gestion groupe ou siège
 - Directeur administratif et financier groupe ou siège
 - Autre Précisez:

5. Votre poste se situe en :
 - France
 - Hors France

6. Quel est le nombre d'employés de votre organisation : (Caractérisation TPE/PME/GE décret 2008-1354 du 18/12/2008)
 - -10
 - 10-249
 - 250-4999
 - 5000+

7. Votre organisation est cotée en bourse :
 - Oui
 - Non

8. Précisez votre secteur d'activité (INSEE NAF rév.2, 2008): *
 - Agriculture
 - Industries extractives
 - Industrie manufacturière
 - Electricité, gaz vapeur, air conditionné
 - Eau, assainissement, gestion des déchets
 - Commerce, réparation
 - Transport et entreposage
 - Hébergement et restauration
 - Information et communication
 - Finance et assurances
 - Immobilier
 - Activités spécialisées, scientifiques et techniques
 - Activités de services administratifs et de soutien
 - Administration publique
 - Enseignement
 - Santé humaine et action sociale
 - Arts, spectacles et activités récréatives
 - Autres activités de services
 - Autres

Partie 2 : Management de la responsabilité sociétale et caractéristiques organisationnelles

9. Votre poste est formellement rattaché à (Dumoulin 1983)
- Direction générale
 - Direction administrative et financière
 - Autre :
10. Quel est votre ancienneté à ce poste (année) ? (Coad 1999) *
- -1
 - 1-4
 - 4-8
 - +8
11. Est-ce que votre organisation met en œuvre une démarche formelle liée à la responsabilité sociétale ou au développement durable (stratégie RSE ou DD, communication sur la RSE, certifications, chartes éthiques, création d'un département RSE...)
- Oui
 - Non
12. Est-ce que la mise en œuvre de dispositifs formels de management de la responsabilité sociétale a entraîné un changement de votre fiche de poste ?
- Oui
 - Non
 - Pas concerné
13. Est-ce que la mise en œuvre de dispositifs formels de management de la responsabilité sociétale a entraîné la modification de votre rattachement hiérarchique ?
- Oui
 - Non
 - Pas concerné

Partie 3: Mesure de la mise en œuvre d'une démarche de management de la responsabilité sociétale/RSE par l'entreprise.

Pour chaque affirmation, attribuez une note entre 1 et 5 à votre organisation (1 Pas du tout d'accord, 2 Pas d'accord, 3 Ne sais pas, 4 D'accord, 5 Tout à fait d'accord).

Dimension économique

14. Mon entreprise assure des bénéfices financiers substantiels

1 2 3 4 5

15. Mon entreprise contrôle scrupuleusement la productivité de ses employés

1 2 3 4 5

16. Mon entreprise maximise ses profits

1 2 3 4 5

17. Mon entreprise crée de la valeur pour ses actionnaires

1 2 3 4 5

18. Mon entreprise établit des stratégies financières à long terme

1 2 3 4 5

Dimension ethico-légale à l'égard des acteurs internes

19. Mon entreprise encourage la diversité au sein de ses employés (âge, sexe)

1 2 3 4 5

20. Mon entreprise sanctionne de manière formelle les comportements non éthiques de la part de tous ses membres

1 2 3 4 5

21. Mon entreprise considère l'égalité des chances comme un principe de base dans le processus de promotion des employés

1 2 3 4 5

22. Mon entreprise respecte des règles de conduites en matière de recrutement, licenciement, promotion

1 2 3 4 5

23. Mon entreprise pratique l'équité dans ses politiques de rémunérations

1 2 3 4 5

24. Mon entreprise propose des politiques de conciliation vie travail -vie privée à ses employés

1 2 3 4 5

25. Mon entreprise est attentive aux demandes des syndicats

1 2 3 4 5

Dimension éthico-légale à l'égard des acteurs externes

26. Mon entreprise n'est pas complice de violations de droits de l'homme

1 2 3 4 5

27. Mon entreprise se conforme toujours à la loi

1 2 3 4 5

28. Mon entreprise fournit une information précise et complète à ses clients

1 2 3 4 5

29. Mon entreprise n'a jamais recours à la corruption (pot de vin, extorsion de fonds, ...)

1 2 3 4 5

30. Mon entreprise est digne de confiance

1 2 3 4 5

Dimensions philanthropiques

31. Mon entreprise parraine des événements sportifs et/ou culturels

1 2 3 4 5

32. Mon entreprise se soucie de diminuer ses impacts négatifs sur l'environnement

1 2 3 4 5

33. Mon entreprise participe au développement du tissu industriel local

1 2 3 4 5

34. Mon entreprise sponsorise des activités de recherche scientifique

- | | | | | | |
|--|---|---|---|---|---|
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 35. Mon entreprise accorde des fonds aux associations à but non lucratif | | | | | |
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |

Partie 4: Mesure de l'utilisation des outils de gestion par les contrôleurs de gestion

36. Dans votre activité au sein de l'organisation, quels sont les outils que vous utilisez ?

Notez l'utilisation que vous faites des outils suivants dans votre activité au sein de l'organisation (1. Je n'utilise pas du tout cet outil, 2 Je n'utilise pas cet outil, 3 J'utilise cet outil, 4 J'utilise souvent cet outil, 5. J'utilise très souvent cet outil).

Les techniques traditionnelles de comptabilité

37. Les budgets des dépenses (Chenhall et Langfield-Smith 1998, reformulé suite au pré-test)

	1	2	3	4	5
--	---	---	---	---	---

38. Les budgets des recettes (Chenhall et Langfield-Smith 1998, reformulé suite au pré-test)

	1	2	3	4	5
--	---	---	---	---	---

39. Les budgets de trésorerie (Chenhall et Langfield-Smith 1998, reformulé suite au pré-test)

	1	2	3	4	5
--	---	---	---	---	---

Les indicateurs du tableau de bord

40. Les indicateurs financiers des tableaux de bords (Chenhall et Langfield-Smith 1998)

	1	2	3	4	5
--	---	---	---	---	---

41. Les indicateurs non-financiers du tableau de bord (Chenhall et Langfield-Smith 1998)

	1	2	3	4	5
--	---	---	---	---	---

Les techniques de calcul des coûts

42. Le calcul des coûts et marges par centres d'analyse (adapté de l'item « comptabilité analytique » de Jordan 1998)

	1	2	3	4	5
--	---	---	---	---	---

43. Le calcul des coûts et marges par activité (Chenhall et Langfield-Smith 1998)

	1	2	3	4	5
--	---	---	---	---	---

44. La planification économique à plus d'un an (Jordan 1998)

	1	2	3	4	5
--	---	---	---	---	---

45. Les feuilles de calcul informatiques (adapté de l'item « informatique de gestion » de Jordan 1998)

	1	2	3	4	5
--	---	---	---	---	---

46. Les bases de données économiques informatiques (adapté de l'item « informatique de gestion » de Jordan 1998)

	1	2	3	4	5
--	---	---	---	---	---

47. Les techniques de comptabilité générale (Jordan 1998)

- | | | | | | |
|--|---|---|---|---|---|
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 48. Les techniques d'audit interne (Jordan 1998) | | | | | |
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 49. Les techniques de comparaison des caractéristiques des produits (Chenhall et Langfield-smith 1998) | | | | | |
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 50. Les techniques de comparaison des processus opérationnels (Chenhall et Langfield-Smith 1998) | | | | | |
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 51. Les techniques de comparaison des processus managériaux (Chenhall et Langfield-Smith 1998) | | | | | |
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |

Les outils du management de la responsabilité sociétale (dimension environnementale, d'après Essid et Berland, 2011)

- | | | | | | |
|--|---|---|---|---|---|
| 52. La norme EMAS (Eco Management and Audit Scheme) (Essid et Berland 2011) | | | | | |
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 53. Les normes ISO 14000 ou la norme ISO 14001 (management environnemental) (Essid et Berland 2011) | | | | | |
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 54. La norme ISO 14006 ou les techniques d'éco-conception (Essid et Berland 2011) | | | | | |
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 55. Les techniques d'analyse du cycle de vie ou la norme ISO 14040 (Antheaume 2013) | | | | | |
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 56. Les tableaux de bord environnementaux (Antheaume 2013) | | | | | |
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 57. Les indicateurs d'impact environnemental (Antheaume 2013) | | | | | |
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 58. Les techniques d'évaluation des coûts sociétaux ou externes (Antheaume 2013, Joshi et Krishnan 2010) | | | | | |
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 59. Les techniques d'évaluation des coûts environnementaux (Joshi et Krishnan 2010) | | | | | |
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 60. La comptabilité des flux physiques et énergétiques (Joshi et Krishnan 2010) | | | | | |
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |

Les outils du management de la responsabilité sociétale (dimension sociale d'après Essid et Berland, 2011)

- | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 61. La norme OSHAS 18000 (Occupational Health and Safety Assessment Series) | | | | | |
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 62. La norme SA (social accountability) 8000 | | | | | |

1 2 3 4 5

Les outils du management de la responsabilité sociétale (approche globale d'après Essid et Berland, 2011)

63. Le Sustainability Balanced Scorecard ou tableau de bord développement durable

1 2 3 4 5

64. La norme ISO 26000

1 2 3 4 5

65. Le Navigateur Skandia AFS (Assurance & Financial Services)

1 2 3 4 5

66. Le Sustainable Development SD 21000

1 2 3 4 5

67. Le pacte mondial des Nations Unies (Global Compact)

1 2 3 4 5

Les outils d'audit et de reporting du management de la responsabilité sociétale (d'après Essid et Berland, 2011)

68. Le rapport ou bilan social

1 2 3 4 5

69. La norme ISO 14010 (Audit environnemental)

1 2 3 4 5

70. Le rapport ou bilan environnemental

1 2 3 4 5

71. La norme de reporting AA 1000

1 2 3 4 5

72. La norme de reporting de GRI (Global Reporting Initiative)

1 2 3 4 5

Annexe 3 : Valeurs de l'intensité du management de la responsabilité sociale (R_SOC)

--	--

Annexe 4 : Statistiques descriptives de la variable OUTIL_ECO

--	--

Annexe 5 : Statistiques descriptives de la variable OUTIL_ENV

--	--

Annexe 6 : Statistiques descriptives de la variable OUTIL_SOC

--	--

Annexe 9 : test de khi 2 associé à l'hypothèse H12

--	--	--	--	--	--

Table des matières

Introduction générale.....	1
Partie 1 : Approche conceptuelle et méthodes de la recherche.....	14
Chapitre 1. Vers un élargissement des finalités du contrôleur de gestion aux enjeux environnementaux et sociaux ?	16
Introduction.....	16
Section 1. Le contrôleur de gestion : gardien de la performance économique ?	18
1.1 La fonction de contrôleur de gestion : des caractérisations initiales aux remises en cause.....	18
1.1.1 Les premières études sur le contrôleur de gestion : une approche normative et descriptive de la fonction.....	19
1.1.2 Les remises en cause des caractéristiques initiales de la fonction de contrôleur de gestion à partir des années 1980	26
1.2 Une relative stabilité des caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion dans la période post années 80?	32
1.2.1 L'évolution de l'outillage et de l'implication organisationnelle du contrôleur de gestion à la suite des critiques.....	32
1.2.2 Des caractéristiques nouvelles étudiées : l'image, les compétences, et l'identité du contrôleur de gestion	41
Section 2. Le contrôleur de gestion : acteur du management et du reporting environnemental et social ?	49
2.1 Quels rôles pour la profession comptable face aux enjeux environnementaux et sociaux ?	50
2.1.1 Émergence et développement de la recherche en comptabilité et contrôle de gestion environnementaux et sociaux	51
2.1.2 Les comptables et la comptabilité environnementale et sociale	53
2.2 Quelle est l'implication du contrôleur de gestion dans le management et le reporting environnemental et social ?.....	57
Conclusion du chapitre 1	68
Chapitre 2. L'influence du management de la responsabilité sociétale sur les caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion: une analyse théorique.....	78
Introduction.....	78
Section 1. La fonction de contrôleur de gestion : une fonction organisationnelle contingente ?	80
1.1 Les caractéristiques de l'organisation comme facteurs de contingence de la fonction de contrôleur de gestion : l'analyse de Lambert (2005)	80
1.2 L'environnement économique et les systèmes d'information, des déterminants de la fonction de contrôleur de gestion ?.....	90
Section 2. Le management de la responsabilité sociétale : un nouveau facteur de contingence de la fonction de contrôleur de gestion ?	97
2.1 Les caractéristiques du management de la responsabilité sociétale	97
2.1.1 Le développement durable, nouvelle logique économique ?	98
2.1.2 La responsabilité sociétale des organisations : un concept en émergence depuis le début du 20ème siècle	105
2.2 Les modalités du management de la responsabilité sociétale et leur influence sur la fonction de contrôleur de gestion.....	111
2.2.1 Le management dissocié/intégré de la responsabilité sociétale et les outils de gestion associés	112
2.2.2 Les profils de contrôleur de gestion en fonction des modalités du management de la responsabilité sociétale	120

Conclusion du chapitre 2	128
Chapitre 3. Les méthodes de la recherche empirique	130
Introduction.....	130
Section 1. L'étude empirique qualitative : méthodes et contextes de recherche	132
1.1 La triangulation de méthodes de recherche	132
1.1.1 Les fondements de l'enquête qualitative	132
1.1.2 La triangulation des méthodes de collecte des données	133
1.2 Les contextes de recherche et les sources de données	136
1.2.1 L'école de commerce BS : l'organisation et les sources mobilisées	137
1.2.2 Le groupe RC : l'organisation et les sources mobilisées	143
1.2.3 La délégation régionale du groupe P : l'organisation et les sources mobilisées	145
1.2.4 Le centre de recherche Energie : l'organisation et les sources mobilisées	148
1.2.5 L'université publique S : l'organisation et les sources mobilisées	151
Section 2. L'étude empirique quantitative : variables, hypothèses et procédure de test	157
2.1 Les variables et le questionnaire de recherche.....	157
2.1.1 Les variables associées au management de la responsabilité sociétale et aux caractéristiques instrumentales et organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion.....	158
2.1.2 Le questionnaire et la collecte des données (Annexe 2)	164
2.2 Les hypothèses et la procédure de test	167
2.2.1 Les hypothèses de la recherche.....	167
2.2.2 La procédure de test des hypothèses	172
Conclusion du chapitre 3	177
Partie 2 : Les résultats de l'étude empirique	180
Chapitre 1. Une relative stabilité des caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion dans des contextes de management de la responsabilité sociétale	182
Introduction.....	182
Section 1. Le management de la responsabilité sociétale dans les organisations explorées	184
1.1 Le management de la responsabilité sociétale à BS	184
1.2 Le management de la responsabilité sociétale au Groupe RC.....	188
1.3 Le management de la responsabilité sociétale au niveau de la délégation régionale du Groupe P	191
1.4 Le management de la responsabilité sociétale à l'EPIC Energie	194
1.5 Le management de la responsabilité sociétale à l'Université S	197
Section 2. Le contrôleur de gestion maintenu dans ses finalités économiques	202
2.1 Le management de la responsabilité sociétale, le positionnement organisationnel et les missions du contrôleur de gestion.....	202
2.2 Le management de la responsabilité sociétale et les outils de gestion utilisés par le contrôleur de gestion.....	212
Conclusion du chapitre 1	217
Chapitre 2. L'absence d'influence significative du management de la responsabilité sur les caractéristiques instrumentales et organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion	220
Introduction.....	220
Section 1. Présentation des caractéristiques instrumentales et organisationnelles associées aux contrôleurs de gestion de l'échantillon	222
1.1 Les caractéristiques générales de l'échantillon	223
1.2 Les outils utilisés et les caractéristiques organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion	231
Section 2. Analyses causales relatives à l'influence du management de la responsabilité sociétale ...	242
2.1 L'influence de l'explicitation du management de la responsabilité sociétale	243

2.2 L'influence de l'intensité du management de la responsabilité sociétale	252
Conclusion du chapitre 2	265
Chapitre 3. Discussion générale des résultats de la recherche	268
Introduction.....	268
Section 1. Contrôleur de gestion et management de la responsabilité sociétale.....	269
1.1 Le contrôleur de gestion, la fonction « contrôle de gestion » et la discipline « contrôle de gestion »	269
1.1.1 La théorie fonctionnaliste du contrôleur de gestion est-elle disqualifiée ?	269
1.1.2 Les facteurs de contingence de la fonction de contrôleur de gestion.....	273
1.2 La dissociation du management de la responsabilité sociétale, un concept à préciser sur le plan empirique et théorique.....	279
1.2.1 Vers une caractérisation plus précise du concept de « dissociation du management de la responsabilité sociétale »	279
1.2.2 Quelle théorie pour expliquer la dissociation du management de la responsabilité sociétale ?	282
Section 2. Formation du contrôleur de gestion et comptabilité environnementale et sociétale	286
2.1 A la recherche des fondements scientifiques de la formation du contrôleur de gestion	286
2.1.1 Quels fondements scientifiques pour les formations comptables ?	286
2.1.2 La nécessité de fondements scientifiques pour la formation du contrôleur de gestion	288
2.2 Doit-on introduire l'enseignement de la comptabilité sociétale et du contrôle de gestion environnemental dans la formation des contrôleurs de gestion ?	292
2.2.1 Les appels à former les contrôleurs de gestion à la comptabilité environnementale et sociétale	292
2.2.2 Proposition d'une structure pour la formation du contrôleur de gestion.....	293
Conclusion du chapitre 3.....	297
Conclusion Générale	299
Bibliographie.....	306
Répertoire des tableaux, des figures, des encadrés et des images.....	329
Annexes	334

VU et PERMIS D'IMPRIMER

A Montpellier, le

Le Président de l'Université de Montpellier

Philippe Augé

TITRE : L'influence du management de la responsabilité sociétale sur les caractéristiques instrumentales et organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion

RESUME :

Dans cette thèse nous nous intéressons à la question de recherche suivante: le management de la responsabilité sociétale influence-t-il significativement les caractéristiques instrumentales et organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion? Il s'agit principalement de savoir si le management de la responsabilité sociétale entraîne une modification des missions du contrôleur, de son rattachement hiérarchique et des outils de gestion qu'il utilise. Dans un premier temps, en nous basant sur les approches contingentes de la fonction de contrôleur, nous proposons une analyse théorique de la question de recherche. En mobilisant les modalités "dissocié/intégré" du management de la responsabilité sociétale (Capron et Quairel 2006), nous suggérons que dans une approche dissociée le management de la responsabilité sociétale n'influence pas significativement les caractéristiques de la fonction de contrôleur, alors que dans une approche intégrée l'influence est significative. Dans un deuxième temps nous réalisons une étude empirique qualitative dans cinq contextes organisationnels pour évaluer la pertinence de notre propos théorique et aboutir à la formulation d'hypothèses testables. L'étude qualitative met en évidence que le management de la responsabilité sociétale semble systématiquement dissocié et que les contrôleurs de gestion sont maintenus dans leurs finalités économiques classiques. Sur cette base, nous formulons douze hypothèses relatives à l'influence significative du management de la responsabilité sociétale dans le but de les tester. Les données collectées sur la base d'une enquête par questionnaire auprès de 192 contrôleurs de gestion (92 répondants) nous permettent de réfuter les hypothèses émises. En définitive, ces données nous permettent de soutenir que du fait de sa dissociation, le management de la responsabilité sociétale n'a pas d'influence significative sur les caractéristiques instrumentales et organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion.

MOTS CLES : contrôleur de gestion, missions, outils de gestion, responsabilité sociétale

TITLE : The impact of CSR management on the instrumental and organizational characteristics of the management accountant function

ABSTRACT:

In this thesis we are interested in the following question: does the CSR management impact significantly the instrumental and organizational characteristics of the management accountant function? Firstly, we propose a theoretical analysis of the question by using a functionalist and contingency approach of the management accountant. With reference to the "dissociated/integrated" modalities of CSR management (Capron & Quairel 2006), we suggest that in the dissociated way, there is no significant impact of CSR management on the management accountant characteristics. In the integrated way of CSR management, we suggest that there is a significant impact. Secondly, we realize a qualitative study based on interviews and documents analysis in five organizational contexts in order to evaluate our theoretical analysis and formulate some testable hypothesis. This study shows that in these organizations, CSR management is systematically dissociated and management accountants are maintained in their traditional economic missions. Based on these results, we stated twelve hypotheses that express the significant impact of CSR management on the management accountant function characteristics. Thirdly, we collect some data with a survey (92 management accountants respondents) to test these hypotheses. Based on this data, we have rejected the twelve previously stated hypotheses. Finally, in regard of these results, we defend the thesis that: due to its dissociated nature, CSR management does not impact significantly the instrumental and organizational characteristics of the management accountant function.

KEYWORDS: management accountant, missions, management tools, corporate social responsibility

DISCIPLINE: Sciences de Gestion (Section 06)