



HAL
open science

La mise à l'épreuve du dispositif dit de reporting intégré : levier d'effectivité ou nouvel avatar du contrôle?

Sabrina Roszak

► To cite this version:

Sabrina Roszak. La mise à l'épreuve du dispositif dit de reporting intégré : levier d'effectivité ou nouvel avatar du contrôle?. Gestion et management. Conservatoire national des arts et metiers - CNAM, 2017. Français. NNT : 2017CNAM1097 . tel-01755563

HAL Id: tel-01755563

<https://theses.hal.science/tel-01755563v1>

Submitted on 30 Mar 2018

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.

ÉCOLE DOCTORALE Abbé Grégoire

Laboratoire Interdisciplinaire de Recherche en Sciences de l'Action

THÈSE présentée par :

Sabrina ROSZAK

Soutenue le : 30 Janvier 2017

Pour obtenir le grade de : **Docteur du Conservatoire National des Arts et Métiers**

Discipline/ Spécialité : Sciences de Gestion/Comptabilité, contrôle, audit

**La mise à l'épreuve du dispositif dit de
Reporting Intégré :
levier d'effectivité ou nouvel avatar du contrôle ?**

THÈSE dirigée par :

Éric Fimbel

Professeur, Reims Management School, HDR

RAPPORTEURS :

Isabelle Wattiau

Professeuse, ESSEC, HDR

Marc Bidan

Professeur, Polytech Nantes, HDR

EXAMINATEURS :

Jean-François Chanlat

Professeur, Université Paris-Dauphine, HDR

Yvon Pesqueux

Président du jury, Professeur au Conservatoire National des Arts et Métiers

A Lévana, Raphaël, Stéphane et mes
parents.

Remerciements

J'adresse mes premiers remerciements à mon directeur de thèse, le Professeur Éric Fimbel. Ce travail n'aurait pas vu le jour sans ses précieux éclairages, son humanité, la richesse et la fraîcheur qu'il a apporté à nos échanges. Je lui suis tout particulièrement reconnaissante de m'avoir donné gout à la recherche.

Je remercie Messieurs Marc Bidan, Jean-François Chanlat, Yvon Pesqueux et Madame Isabelle Wattiau de m'avoir fait l'honneur de composer mon jury.

Je tenais également à remercier Annie, Nathalie et Isabelle, enseignantes à Néoma Business School, pour leur soutien et leur aide tout au long de cette thèse.

Ce travail n'aurait pu se concevoir sans la disponibilité des professionnels rencontrés (directeurs généraux, directeurs financiers et responsables des systèmes d'information). Il n'aurait pu grandir sans l'aide certains d'entre eux: je tiens ainsi à remercier tout particulièrement Mr Philippe Peuch Lestrade, ancien associé principal chez Ernst and Young, et Responsable Senior au sein de l'IIRC. Sont également remerciés Mr Michel Bande, Directeur Développement Durable chez Solvay pour l'accueil chaleureux qui m'a été réservé dans ses locaux, Mr Sven Lunch, Directeur des Affaires Générales chez Goldfields et Mr Volker Kuntzsch pour leur vif intérêt dans la progression de ces travaux.

Enfin, je remercie ma famille qui a profondément contribué à la réussite de ce projet : mes parents en premier lieu, mon époux et mes enfants. Chacun d'eux y a participé à sa manière...

Résumé

Cette thèse questionne l'utilité avérée du dispositif dit de Reporting Intégré en tant que nouveau dispositif de contrôle pilotage. Une revue rétro-exploratoire des outils de contrôle existants est utilisée pour caractériser des attributs utiles à une nouvelle instrumentation du contrôle-pilotage. Une première mise à l'épreuve théorique montre que le RI possède ces attributs. Sur la base des définitions d'auteurs de référence en systémique, la réflexion a révélé l'existence d'un système technico-organisationnel formé par le contrôle, l'organisation et la technologie. Aussi, guidée par la modélisation systémique, la deuxième étape du processus a été l'identification des conditions permettant d'accueillir et d'utiliser effectivement le dispositif dit de RI au cœur du système. Une enquête exploratoire auprès d'une trentaine de groupes cotés a été réalisée pour mettre à l'épreuve ces conditions d'accueil sur les phases de conception, d'ingénierie et d'exploitation du dispositif. Mais cette enquête a surtout cherché à discuter de l'utilité avérée du dispositif dans un objectif de contrôle-pilotage, sur la base des attributs précédemment caractérisés. Les résultats révèlent deux niveaux de lecture : un premier niveau qui montre qu'a priori le dispositif possède effectivement de nombreux attributs. Un deuxième niveau qui révèle une croyance avérée plus qu'une utilité avérée dans de nombreuses organisations. Les discours indiquent aussi que le RI est d'avantage dédié aux stratégies globales plus qu'aux stratégies locales.

Mots clé : Reporting Intégré/Utilité Avérée/Contrôle-pilotage/Système
d'information/Intégration/Complexité

Résumé en anglais

This research challenges Integrated Reporting usefulness as a new internal management control system. A review of existing management control tools has enabled to characterize useful management control tools attributes. First part of this research has been dedicated to test theoretically Integrated Reporting. In-depth analysis of IIRC Framework shows IR possesses theoretically those attributes. But this theoretical adherence is not sufficient: IR needs to be set up at the heart of a technical and organisational system. Guided by systems modelling approach, second step has been the identification of conditions allowing reception and effective usage of IR at the heart of the system. An explanatory survey conducted among about thirty listed companies has been realized to test those conditions on think, build and run phases. But this survey has overall dedicated to debate IR usefulness, on the basis of attributes previously characterized. Results can be read at two levels: first level shows that IR actually meets expectations in terms of management control effectiveness. Second level reveals more strong belief than strong usefulness in many organisations. Verbatim also shows that IR is more dedicated to global decision-makers than local decision-makers.

Key words: Integrated Reporting / Usefulness / Management Control/ Information System/Complexity

Table des matières

Remerciements	3
Résumé	4
Résumé en anglais	5
Table des matières	6
Introduction	10
Première partie Revue de littérature	22
1. La mise à l'épreuve théorique du dispositif dit de Reporting Intégré.....	23
1.1 La caractérisation des attributs "évolutionnistes" (Chanegrih, 2012) des outils de contrôle	23
1.1.1 L'utilité des outils de contrôle : le modèle disciplinaire et le modèle managérial .	23
1.1.2 Les limites des outils de contrôle existants pour piloter	29
1.1.3 La dynamique d'évolution des outils de contrôle	38
1.1.4 La rétro exploration : une proposition d'attributs évolutionnistes	42
1.1.5 Synthèse de l'analyse rétro-exploratoire.....	54
1.2 Complexité et définition des attributs dialogiques des outils de contrôle.....	59
1.2.1 Le caractère dialectique du savoir produit par les outils de contrôle	59
1.2.2 Complexité et dialogique	69
1.2.3 Caractérisation des nouveaux attributs en univers complexe : principes d'adaptation et dialogique	72
1.3 La mise à l'épreuve théorique du Reporting Intégré: le rapprochement des concepts du RI et des attributs précédemment caractérisés	77
1.3.1 Outil de gestion et démarche de management : un tout indissociable	78
1.3.2 Les attributs évolutionnistes du Reporting Intégré	79
1.3.3 Les attributs requis en univers complexe	96
1.4. Conclusion du chapitre.....	103
2. La confrontation du Reporting Intégré au système technico-organisationnel.....	105
2.1 La détermination du système technico-organisationnel	106
2.1.1 Les interactions récursives organisation-contrôle-technologie	106
2.1.2 La caractérisation des interactions entre les trois éléments : la détermination du système technico-organisationnel	115
2.2 La détermination du système technico-organisationnel	127
2.2.1 La systémique, un « savoir » et une « pratique »	127

2.2.2 Reporting Intégré et modélisation systémique	131
2.3 La détermination des facteurs technico-organisationnels	139
2.3.1 La démarche	140
2.3.2 La focalisation de l'étude.....	142
2.3.3 L'activation des attributs.....	149
2.4 Conclusion du chapitre.....	202
3. La caractérisation d'un réseau de facteurs	208
3.1 Questionnement sur l'utilité avérée du Reporting Intégré.....	209
3.1.1 La mise en œuvre du RI : un projet important	209
3.1.2 La distinction des facteurs spécifiques à la mise en œuvre d'un système de pilotage et des facteurs génériques s'appliquant à tout « projet majeur »	216
3.1.3 Le constat : le contexte d'accueil ne suffit pas à assurer l'utilité du dispositif.....	230
3.2 La détermination d'un réseau de facteurs favorisant la mise en oeuvre d'un RI utile au stratège	232
3.2.1 La démarche	232
3.2.2 La détermination d'un réseau de facteurs sur les trois phases du projet RI.....	233
3.3 Conclusion du chapitre.....	259
Deuxième partie Approche empirique de l'utilité du Reporting Intégré dans un objectif de contrôle-pilotage.....	260
4. Le cadre méthodologique de la recherche.....	262
4.1 La conception de la recherche	262
4.1.1 Epistémologie.....	262
4.1.2 Ancrage et évolution de la problématique.....	266
4.1.3 Le projet de connaissance de cette recherche dans une perspective constructiviste : la proposition de voies nouvelles pour mettre en œuvre le RI	277
4.2 L'opérationnalisation de la recherche	288
4.2.1 La préparation de la confrontation des concepts aux données	288
4.2.2 Méthode de recueil des données : l'entretien individuel semi-directif	289
4.2.3 La population ciblée par cette recherche et la constitution d'un échantillon par choix raisonné	290
4.3 Présentation du guide de l'entretien.....	295
4.3.1 Principes généraux	295
4.3.2 L'élaboration des questions	298

4.3.3	L'identification des trois guides d'entretien.....	358
4.3.4	La modification du guide d'entretien à mi-parcours de la phase empirique.....	360
	Troisième partie Analyse et discussion.....	362
5.	L'analyse des résultats.....	363
5.1	Le contexte d'accueil de entreprises interrogées.....	364
5.1.1	Le contrôle.....	364
5.1.1.1	Une organisation du contrôle favorable à la mise en œuvre du RI.....	364
5.1.1.2	Un couplage des fonctions de contrôle-reporting et de contrôle-pilotage encore trop prononcé dans les groupes cotés.....	368
5.1.1.3	Méthodes de contrôle organique Vs méthodes de contrôle mécanique.....	372
5.1.1.4	La culture de gestion, « une condition fondamentale ».....	376
5.1.1.5	La conception du dispositif en amont.....	382
5.1.2	L'organisation.....	393
5.1.2.1	La structure.....	393
5.1.2.2	Les processus ou activités.....	394
5.1.2.3	Les acteurs.....	396
5.1.2.4	Autres facteurs organisationnels.....	412
5.1.3	La technologie.....	415
5.1.3.1	Les SI de collecte, d'analyse et d'interaction existants.....	415
5.1.3.2	Le niveau d'intégration des applications.....	420
5.1.3.3	Le niveau d'intégration des données.....	420
5.2	La construction du Reporting Intégré.....	423
5.2.1	Le contrôle.....	423
5.2.1.1	L'élaboration des indicateurs.....	423
5.2.1.1.1	Les types d'indicateurs mis en oeuvre.....	423
5.2.1.1.2	Les « qualités » des indicateurs et du système d'indicateur (Demeestère et al. 2013)	428
5.2.1.1.3	Les principes de mise en oeuvre.....	430
5.2.1.2	Un facteur clé, identifié tardivement dans la revue de littérature : l'intégration du processus RI à l'ensemble des processus de contrôle-pilotage.....	436
5.2.1.3	L'intégration de l'incertitude.....	438
5.2.1.4	Le respect de la méthodologie.....	439
5.2.2	L'organisation.....	440

5.2.2.1	Les processus et activités	440
5.2.3	La technologie	443
5.2.3.1	Les SI de collecte, d'analyse et d'interaction.....	443
5.2.3.2	Le maintien de l'intégration des données	443
5.2.3.3	La mise en œuvre d'un système dual	444
5.3	La phase d'exploitation du Reporting Intégré	444
5.3.1	Les facteurs d'usage.....	445
5.3.1.1	Le contrôle.....	445
5.3.1.1.1	La remise en question de la connaissance produite.....	445
5.3.1.1.2	L'usage interactif du dispositif informatisé	445
5.3.1.1.3	Le développement de formes de pilotage transverses	446
5.3.1.1.4	L'intégration du contrôle aux fonctions opérationnelles	446
5.3.1.1.5	L'application du processus RI en permanence	447
5.3.1.1.6	La réactualisation du système de représentation	447
5.3.1.1.7	Un dispositif en phase avec les attentes	448
5.3.1.2	Le contrôle.....	448
5.3.1.2.1	Les mécanismes d'intégration utilisés en phase RUN.....	448
5.3.1.2.2	Utilisation d'un langage commun.....	449
5.3.1.2.3	Reconnaissance de l'utilité du dispositif par les opérationnels	450
5.3.1.2.4	Remise en question du système de représentation du stratège.....	452
5.3.1.3	La technologie	452
5.3.1.3.1	Un dispositif technique en phase avec les attentes.....	452
5.3.1.3.2	Usage BI a minima pour analyse descriptive	453
5.3.1.3.3	Contribution de la technologie au développement d'un outil extraverti.....	453
5.3.1.3.4	Contribution de la technologie à l'adaptabilité du RI.....	453
5.4.1	L'activation des attributs	454
5.4.1.1	Résultats sur l'utilité avérée du dispositif dans les organisations interrogées	454
5.4.2	Discussion sur l'utilité avérée	479
5.4	Conclusion du chapitre.....	488
	Conclusion.....	490
	Résumé.....	532
	Résumé en anglais.....	532

Introduction



Du contrôle reporting au contrôle pilotage : « La complexité appelle la stratégie » (Edgar Morin)

Le contrôle prend son origine dans le mot anglo-saxon « management control » qui signifie piloter l'organisation (Loning et al., 2013). Ce pilotage se réalise via les représentations élaborées par les outils du contrôle. Les outils du contrôle sont par nature très importants car ils sont à la source des décisions qui feront le futur de l'organisation. Par essence donc, le contrôle est étroitement lié à la stratégie. Par un « *abus de langage* » (Bouquin et Kuszla, 2013) au cours des années de croissance, le contrôle est devenu un contrôle vérificateur par les chiffres, opposant prévision et réel. Ce modèle de contrôle, rétrospectif et introverti, était possible en univers relativement certain et stable. Comme l'écrit très bien Henri Bouquin dans son ouvrage dédié au contrôle, cette « *confusion des genres* » n'avait pas de conséquences trop néfastes car l'exercice de prévision restait relativement balisé par des tendances assez connues. Ce contrôle traditionnel mécaniste parvenait toujours à servir le stratège. Depuis la crise financière, la stabilité a fait place à la turbulence et la certitude à la perplexité... En univers complexe, ce modèle de contrôle, centré sur la maîtrise de l'organisation par l'information financière subit de nombreuses critiques. Principalement, trois critiques reviennent : les outils de reporting de la performance financière sont peu explicatifs, peu anticipateurs et ne proposent pas des leviers d'action aux dirigeants. En effet, ces outils mesurent les phénomènes, mais n'expliquent pas leur cause : ils ne constituent donc pas un biais décisionnel direct. De plus, la vision agrégée des indicateurs financiers confère une gestion « *myope* » (Loning et al., 2013). Le pilote a besoin d'une vision globale claire et concise mais il doit pouvoir aussi accéder aux détails explicatifs sous-jacents. Une autre imperfection découlant du contrôle financier est une vision rétrospective de l'organisation (Bouquin, 2013). Aujourd'hui pour piloter le dirigeant, tout comme le responsable opérationnel a besoin d'informations qui vont lui permettre d'anticiper sur le court, moyen et long terme. La lourdeur de la procédure de production d'informations est également souvent mise en cause (Berland, 2009). Globalement, la vision financière, même si elle reste importante doit être complétée par d'autres critères pour rendre compte de la réalité de l'entreprise, mais aussi pour ne pas gêner sa capacité d'adaptation à un environnement sans cesse changeant (Genelot, 2011).

Plongés en univers complexe, les stratèges ont désormais besoin d'un nouveau contrôle « *chef d'orchestre* ». Ce nouveau contrôle s'appuie sur des processus transverses et intégrateurs. Il doit offrir une lecture « *hybride* » de l'action organisationnelle s'il souhaite contribuer à la

construction d'une organisation durable (Demeestère et al., 2013). On assiste ainsi depuis les années 90 au développement de nouveaux outils de contrôle-pilotage multicritères. Notamment, le BSC, issu des travaux de Kaplan et Norton, intègre l'axe financier à trois autres dimensions : client, processus internes et apprentissage organisationnel. Le Balanced Scorecard et son cousin français le tableau de bord, supportés par la mise en place de systèmes d'information puissants ont ainsi connu un vif succès de par leur caractère explicatif et prospectif en opposition aux outils de contrôle traditionnels. L'apparition de nouvelles technologies, tels les Progiciels de Gestion Intégrée ou encore la Business Intelligence a en effet contribué au développement de ces nouveaux outils de contrôle, en tentant à la fois de fiabiliser et de diversifier l'information. Dans l'univers professionnel, les dirigeants ne sont pas les seuls à réclamer une évolution des outils traditionnels. On assiste à une réelle évolution du cadre institutionnel du pilotage (Demeestère et al., 2013). L'ensemble des parties prenantes, et en particulier les investisseurs, demande le passage d'une communication financière à une « *communication de gestion* » (Loning et al., 2013) impliquant l'élargissement du spectre informationnel proposé jusque-là dans le reporting d'entreprise.

C'est dans ce contexte d'intérêt pour l'information non-financière et de contraction de l'espace-temps imposée par l'environnement économique que l'*International Integrated Reporting Council* (IIRC – www.theiirc.org) a présenté en 2010 son projet de « *Integrated Reporting* ». L'IIRC est un regroupement d'investisseurs, entreprises, universitaires et organismes de référence dans le domaine comptable et financier, mais aussi dans celui du développement durable. Au cœur de ce projet réside la conviction que la valeur de l'entreprise ne se résume pas à sa perspective financière, avec toutes ses limites évoquées plus haut. Beaucoup d'autres facteurs intangibles à la fois internes (tels le capital social, intellectuel,...) et externes (tels l'environnement, la régulation, la concurrence,...) doivent être au cœur du reporting. L'objectif est de faire de ce nouveau reporting un nouveau cadre de pilotage en interne et un meilleur outil de communication destiné à l'ensemble des parties prenantes, avec les investisseurs pour cible privilégiée.

Contrôle en perte d'identité

Pour démarrer la préface d'un ouvrage dédié au contrôle, Louis Gallois écrit ceci : « *le contrôle de gestion est-il vraiment une affaire de dirigeant ? Si l'on s'en réfère au détail des techniques de contrôle, probablement pas. Mais si l'on se réfère à la nécessité pour le dirigeant – et, de manière plus générale pour le manager- de décrypter quelques signaux simples et pertinents*

pour asseoir son analyse des situations et les orientations qu'il en déduit pour l'action, il est alors évident que le contrôle de gestion n'est pas seulement une affaire de spécialistes [...] » (Demeestère et al., 2013). Le contrôle, peut-il être autre chose qu'un ensemble d'outils et de techniques destinés aux spécialistes des chiffres, à l'expert en interne et à l'investisseur en externe ? Autrement dit, a-t-il perdu sa vocation originelle de contrôle-pilotage dans le contexte actuel ? Peut-il effectivement décrypter via son appareillage ces quelques signaux simples et pertinents utiles au dirigeant dans sa prise de décision « *essentielle* » (Loning et al., 2013) ? Car l'objectif est bien là : rendre compte de l'efficacité de l'entreprise, mais aussi fournir aux dirigeants des éléments de pilotage afin d' « *aider les décisions essentielles de l'entreprise* ».

Cette thèse est née d'un doute : celui de la capacité actuelle du contrôle à aider le dirigeant ou le manager à piloter, à être un guide pour l'action. Anciennement contrôleur de gestion au sein d'un groupe côté, j'ai été confrontée à l'échec du contrôle dans cette mission. Dans son ouvrage « *Mesurer et piloter la performance* », Nicolas Berland évoque l'incessant renouvellement des outils de contrôle lié à leur incapacité à mesurer la réalité par essence mouvante et inaccessible. En effet, malgré les nombreux investissements réalisés par la direction, les informations fournies par les outils de contrôle, leurs périodicités et leurs délais d'obtention restaient en inadéquation avec les besoins des dirigeants. Dans le cadre d'un mémoire traitant des nouveaux enjeux du contrôle, j'ai découvert le reporting intégré. Bien que l'IIRC cible avant tout une meilleure communication aux investisseurs, je me suis intéressée au deuxième type de bénéfices promis par le modèle : un nouveau cadre de pilotage en interne basé sur le concept de « *Integrated Thinking* » (traduit par « *Gestion Intégrée* » dans la version française officielle du modèle). Ce nouveau cadre de pilotage est constitué d'un rapport intégré mais aussi du processus de production-même de ce rapport. Il permettrait une meilleure prise de décision et une meilleure coordination de l'action en interne. Or, ce sont bien là les deux objectifs principaux du contrôle-pilotage : décrypter les situations, éclairer le stratège dans sa prise de décision et organiser la coordination entre les acteurs dans un objectif commun (Demeestère et al., 2013). Le Reporting Intégré saura-t-il guider l'action du dirigeant plus efficacement que les outils existants du contrôle ?

« *The tool for better reporting* » (www.integratedreporting.org)?

Comme évoqué précédemment, pour piloter face à l'incertitude de l'environnement économique, les managers ont besoin d'outils de contrôle orientés vers l'action, anticipateurs

et explicatifs. L'IIRC définit le Reporting Intégré ainsi : « *Le Reporting Intégré est une évolution du reporting d'entreprise qui, tout en étant concis met l'accent sur la présentation des priorités stratégiques et des orientations futures.* » (www.integratedreporting.org). Par essence, le RI répond ainsi aux limites des outils traditionnels du contrôle : la présentation des priorités stratégiques et des orientations futures s'oppose au caractère rétrospectif des outils existants. De même, un rapport concis évite une procédure lourde et laborieuse souvent dénoncée dans le reporting actuel. Pour réaliser ces ambitions conceptuelles, l'IIRC a formalisé un modèle de préparation du rapport intégré. Ce modèle s'appuie sur sept principes directeurs et huit éléments constitutifs qui font à nouveau écho aux faiblesses des outils financiers traditionnels. La connectivité, notamment, répondrait au besoin d'un outil de contrôle actionnable. Outillée d'un système d'information adéquat, elle permettrait à la fois une vision claire et concise de l'organisation et un accès au détail sous-jacent si nécessaire. Elle rendrait ainsi le reporting d'avantage opérationnel. La présentation des éléments stratégiques et des orientations futures lui conférerait un caractère d'avantage anticipateur. Egalement, l'extension du cadre informationnel évoqué dans les éléments de contenu permettrait une prise d'action plus « éclairée ».

Le tableau de bord et le balanced scorecard se sont développés pour compléter l'outillage du contrôle : ces outils sont destinés au pilotage de la performance stratégique et opérationnelle par opposition au pilotage exclusif de la performance financière. Ils se veulent anticipateurs via la mesure d'une performance multicritère, explicatifs via l'instauration d'un dialogue entre les différents niveaux hiérarchiques et tournés vers l'action grâce à l'identification des générateurs de performance (Loning et al., 2013). Une question se pose donc : qu'apporterait le RI de plus à la palette du contrôle ? Tout comme les outils traditionnels, le tableau de bord et le balanced scorecard subissent quelques critiques. Principalement, il s'agit de critiques concernant leur mise en œuvre pratique. Dans leur conception, on reproche souvent aux tableaux de bord un mauvais choix d'indicateurs. Les indicateurs sont parfois de périodicité annuelle donc inappropriés pour un pilotage en cours d'année. Egalement, ils sont parfois exclusivement financiers : le tableau de bord ne présente alors aucune valeur ajoutée comparativement aux budgets. La matrice du tableau de bord est parfois dupliquée et imposée dans toute l'entreprise pour des soucis de cohérence ou pour garantir une informatisation efficace : or, pour piloter un dirigeant global ou local a besoin d'une information singulière, de représentation et de périodicité adaptée à ses besoins (Berland, 2009). En conséquence, peu de tableaux de bord sont réellement des tableaux de bord « stratégiques » : ils demeurent des systèmes d'alerte, et

non d'action. Dans leur opérationnalisation, les nouvelles technologies de l'information support de ces outils (tels les ERP) nécessitent parfois un paramétrage lourd, pouvant remettre en cause leur évolutivité. L'outil a alors du mal à s'adapter aux réinventions organisationnelles. Parfois même, elles peuvent conduire à dégrader la fiabilité de l'information produite. Dans leur usage, balanced scorecard et tableau de bord souffrent des mêmes limites. La littérature traitant du contrôle évoque avant tout les problèmes d'utilisation des indicateurs faits par le management : le risque de manipulation ou de focalisation sur leur amélioration et le risque d'un désengagement personnel et d'une application mécanique. Elle insiste également sur la modélisation proposée par les indicateurs. La représentation tend parfois à trop s'éloigner de la réalité en l'absence de dialogue ou de contextualisation (Loning et al., 2013). Aussi, les chercheurs insistent sur l'importance de la méthode dans la mise en place d'un nouvel outil de contrôle. (Loning et al., 2013). L'IIRC l'a bien compris et a créé à ce propos un référentiel, qui a fait l'objet d'une consultation auprès des différentes parties prenantes (entreprises et organismes support) et des groupes de réflexion sur des sujets variés (technologie,..). Dans la théorie, les chercheurs ont étudié la valeur ajoutée de ces outils, par rapport aux outils traditionnels : certains auteurs pensent que le balanced scorecard n'est pas un outil suffisamment complet pour avoir une place centrale dans l'outillage du contrôle (Choffel et al., 2005). Il ne peut en aucun cas remplacer le reporting et doit rester un outil complémentaire à la palette existante. Notamment, une lacune est d'exclure l'environnement externe comme dimension importante dans l'efficacité du contrôle-pilotage (Choffel et al., 2005). Sur ce point essentiel, compte tenu de la complexité de l'environnement économique, le RI apporte une réponse : les principes directeurs traitant de la connectivité, de la relation avec les parties prenantes et de la comparabilité évoquent l'importance donnée à l'environnement externe par l'outil. On reproche aussi au balanced scorecard son approche top-down, jugée inefficace et source de conflits (Berland, 2009). Sur ce point encore, le Reporting Intégré, basé sur la Gestion Intégrée et la connectivité améliorerait la communication top-down et bottom-up et serait donc source de performance. En théorie, tableau de bord, balanced scorecard et reporting intégré comportent des indicateurs non financiers. Or, Les indicateurs non financiers posent également quelques problèmes : la difficulté d'établir un lien entre indicateurs non financiers et la performance financière de l'entreprise, la gestion d'un nombre important d'indicateurs et le caractère non agrégable de ces indicateurs (Berland, 2009, Poincelot et al., 2005). Le référentiel du RI répond à ce sujet sur au moins un point avec le principe de matérialité. En

conclusion, il semble que le RI propose des éléments de réponse à la fois aux critiques formulées à l'encontre de la première et de la deuxième génération d'outils de contrôle.

Question de recherche : le RI, nouvel avatar du contrôle ?

Les concepts et méthodologie proposés par l'IIRC semblent être en phase avec la « nécessaire » mutation du contrôle. Le Reporting Intégré, saura-t-il répondre à l'enjeu actuel du contrôle ? Saura-t-il, mieux que s'il n'existait pas, guider le stratège dans sa prise de décision ? Conceptuellement, l'appellation même de Reporting Intégré tient de l'oxymore. Par définition, le reporting a besoin d'une information homogène pour permettre une consolidation (Berland, 2009). Or, les indicateurs non financiers, requis par le modèle, ne sont pas agrégables (Poincelot et al. 2005). Peut-on donc vraiment parler de Reporting >< Intégré ? De plus, les outils de contrôle subissent une troisième catégorie de critique à laquelle n'échappe pas le Reporting Intégré : celle de leur irréductible imperfection. Cette imperfection est liée en premier lieu à leur finalité : la représentation du réel. Comme l'explique Nicolas Berland dans son ouvrage dédié au contrôle de gestion, « *ce qui peut passer au premier abord pour un défaut technique, n'est-il pas en définitive la résultante d'une incapacité naturelle à saisir la réalité par essence inaccessible et mouvante ?* » Une deuxième imperfection évoquée par la littérature est l'inéluctable confrontation entre le cadre du contrôle et le besoin de subjectivité requis pour l'émergence stratégique. Le RI, par le cadre qu'il impose gêne-t-il la réinvention stratégique de l'organisation ? C'est le paradigme taylorien du contrôle auquel n'échappe probablement pas le RI... (Bouquin et al., 2013). Si le Reporting Intégré représente effectivement une réelle avancée dans les outils de contrôle, s'il s'avère effectivement un outil de contrôle potentiellement efficace à la prise de décision du dirigeant, qu'en est-il de sa mise en œuvre dans l'organisation ? En effet, dans la pratique, la réalisation du RI s'annonce difficile. Par essence, le Reporting Intégré est un outil de contrôle de l'entreprise, plongée dans un courant actuel de complexification. En effet, l'organisation est au cœur de trois principaux domaines qui interagissent : l'économique, le technique et le social (Genelot, 2011). Aussi, comme le rappelle Bouquin, la mission principale du contrôle étant d'assurer une cohérence de cet ensemble, il semble logique de s'interroger sur les facteurs relatifs à ces trois domaines pouvant aider le Reporting Intégré dans cette mission de cohérence. Notamment, le domaine technique soulève de nombreuses interrogations : comme l'énonce clairement le référentiel, le RI doit reposer sur un système d'information intégré pour opérationnaliser le principe de

¹ Bouquin H. et Kuszla C., « Le contrôle de gestion », 2014, Editions PUF, ISBN 978-2-13-060952-0

Gestion Intégrée : « *La Gestion Intégrée doit conduire à une prise de décisions et à des actions qui impactent la création de valeur à court, moyen et long terme. Plus elle est ancrée dans les activités de l'organisation, plus la connectivité de l'information imprègne le reporting, l'analyse et la prise de décisions. Il en résulte également une intégration accrue des systèmes d'information qui sous-tendent la communication et les reporting interne et externe, y compris la préparation du Rapport Intégré.* » (The IIRC, www.integratedreporting.org). Or, la littérature qui traite de l'intersection des champs contrôle et technologie évoque la complexité de la relation technologie-contrôle. Notamment, de nombreux auteurs démontrent que la technologie, et en particulier le SI intégré peut être une variable paralysante, voire même dégradante du contrôle (Malmi, 2002 ; Bidan, 2006 ; Meysonnier, 2006 ; El Amrani et Saint-Léger, 2013). L'IIRC, dans son *Consultation Draft* dédie un paragraphe entier à l'utilisation des technologies de l'information. La connectivité de l'information, concept transversal du RI, nécessite des plateformes technologiques pour permettre de lier les informations contenues dans le rapport, mais également de faire le lien avec les informations externes au rapport. Plateformes interactives, intranet, extranet et langage XBRL sont évoqués. Certains chercheurs s'intéressent de près au nouvel outil, tel Robert G. Eccles préconisent également l'usage de technologies de l'information innovantes pour la mise en place du RI. La littérature traitant des innovations technologiques dans le domaine du contrôle met effectivement en évidence leurs bénéfices potentiels. Notamment, elle évoque l'évolution de la fonction de contrôleur (Bouquin, 1999 ; Caglio, 2003 ; Scapens, 2003 ; Loning et al., 2013), voire l'évolution de la discipline-même du contrôle vers un contrôle plus stratégique (Sutton, 2000 ; Bonson, 2001 ; Bovee, 2002 ; Abdullah, 2008 ; Boitier, 2008 ; Loning et al., 2013). Mais la littérature évoque aussi les difficultés d'introduction d'une nouvelle technologie, depuis la phase d'implémentation jusqu'à l'usage ne correspondant pas aux attentes initiales (El Amrani et Saint-Léger, 2013). La connectivité avec l'environnement externe complique l'exercice et pose les problèmes de sécurité et de fiabilité.

Compte tenu des réponses théoriques apportées par le nouvel outil, mais aussi des interrogations soulevées tant sur sa nature que sur sa mise en œuvre effective au cœur du système organisationnel, le cas Reporting Intégré interpelle. Ce projet de recherche propose d'éclairer la capacité du reporting intégré à aider le contrôle dans l'atteinte de ses objectifs de pilotage organisationnel en univers complexe. Le Reporting Intégré est-il un nouvel avatar du contrôle ? Peut-il effectivement décrypter efficacement les situations pour guider l'action du dirigeant ? Est-il une nouvelle figure de style de l'outillage du contrôle, sans réel changement structurel ?

Cadrage conceptuel

Comment mettre à l'épreuve le dispositif dit de Reporting Intégré ?

La

littérature traitant du Reporting Intégré est une littérature naissante, essentiellement centrée sur l'analyse du Reporting Intégré comme outil de communication. En conséquence, elle ne fournit pas d'éléments susceptibles d'aider à la résolution de ma question de recherche (Table 1)

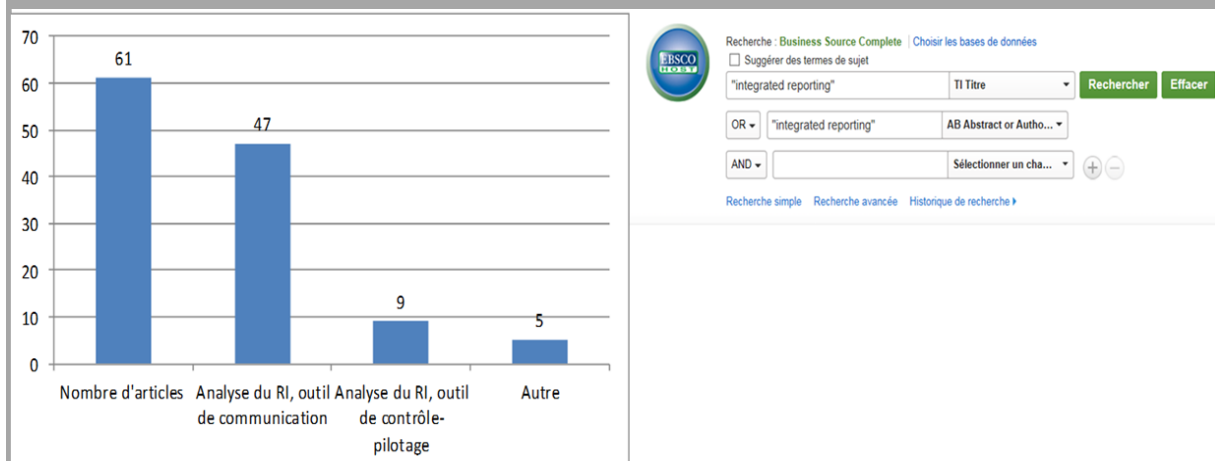


Table 1 – Exploration de la littérature traitant spécifiquement du RI (Source : EBSCO, 2015)

La question de recherche touche à l'intersection de deux champs : celui du contrôle, mais aussi celui de l'alignement des résultats aux attentes initiales pour confirmer la validité du modèle. La littérature qui traite de l'intersection de ces deux champs évoque principalement le décalage entre les attentes des dirigeants et l'utilité avérée des outils de contrôle, principalement les outils de contrôle traditionnels centrés sur le pilotage de la performance financière. Elle met ainsi en lumière les bénéfices potentiels en termes de pilotage de la mise en place d'indicateurs multidimensionnels de mesure de la performance. Cette littérature permet ainsi de confronter les attributs pouvant potentiellement fiabiliser le contrôle pilotage à ceux pouvant potentiellement le dégrader. Comment faire le tri et structurer l'ensemble des recommandations proposées par les chercheurs ? La littérature est principalement centrée sur l'analyse des changements en contrôle : les causes, les obstacles rencontrés, et les conséquences observées de tels changements. Mais elle s'intéresse peu à la dynamique d'évolution de ces changements. Dans son article intitulé « *Les outils de contrôle de gestion : entre stabilité et changement* », Tarek Chanegrih traite spécifiquement de cette question. Aussi nous appuyerons sur ses conclusions pour mettre en lumière la nature incrémentale et non radicale de ces changements.

Ceci nous permettra de définir les attributs actuels correspondant à une réelle évolution des outils de contrôle. De nombreux auteurs ont évoqué les intentions paradoxales du contrôle :

- Tentative de modélisation du réel, donc de synthèse et mise en évidence du détail essentiel
- Contrôle des comportements et motivation
- Contrainte et autonomie
- Routine et innovation
- Respect des spécificités et intégration
- Surveillance et agent du changement, etc...

L'évolution même du contrôle semble paradoxale : dans les années 80, avec la perte de vitesse de l'industrie américaine on assiste à un recentrage sur l'aide des outils de contrôle au manager. Puis dans les années 90, on assiste à l'émergence du capitalisme financier et le retour de l'actionnaire au centre des dispositifs de contrôle avec notamment l'Economic Value Added (EVA)... Dans cette thèse, nous nous appuyerons sur le processus dialectique pour tenter de dépasser cette nature profondément paradoxale du contrôle. Le rapport dialectique est ainsi défini: « un rapport dialectique est un rapport reposant sur le principe de tension entre deux termes, deux situations, et dépassement de cette opposition. 2» Henri Bouquin le confirme dans son ouvrage dédié au contrôle³ : « *Le contrôle de gestion ne peut se concevoir que comme un ensemble de dispositifs de poids et contrepoids, d'incitations et de régulations offrant une solution viable pour la gestion des paradoxes* ». Aussi la dialectique apparaît comme une solution appropriée à la résolution du conflit des attributs du contrôle. Plus précisément, nous nous approprierons le principe de dialogique évoqué par Dominique Genelot⁴ qui s'applique particulièrement à la gestion des paradoxes du contrôle en univers complexe. Nous allons donc mettre à l'épreuve la capacité du RI à relier, articuler des logiques différentes. Le chapitre 1 de la thèse présentera ainsi les attributs actuels et futurs des outils de contrôle répondant à la

² Centre National de Ressources Textuelles et Lexicales [en ligne], CNRS, 2005, (Consulté le 11/10/2015), disponible à l'adresse : www.cntrl.fr

³ Bouquin H. et Kuszla C., « Le contrôle de gestion », 2014, Editions PUF, ISBN 978-2-13-060952-0

⁴ Genelot D., « Manager dans la complexité: réflexions à l'usage des dirigeants », 2011, 4ème édition, Editions INSEP CONSULTING, ISBN 978-2-914006-958

nécessaire mutation du contrôle en univers complexe. Il les confrontera aux attributs conceptuels du RI. En étudiant le RI comme nouvel outil de contrôle-pilotage, on s'intéresse au champ du contrôle, mais aussi au champ de la technologie, et plus particulièrement à celui du système d'information intégré pour permettre sa mise en œuvre effective dans l'organisation. L'analyse de l'intersection de ces deux champs évoque principalement les interactions réciproques tantôt vertueuses, tantôt néfastes entre la technologie et le contrôle. Ces interactions sont par ailleurs évoquées dans la littérature qui traite de l'intersection des champs contrôle-alignement des résultats aux attentes et les placent au cœur du système organisationnel. La page d'accueil de l'IIRC, organisation initiatrice du RI, introduit le nouveau dispositif ainsi : « *la globalisation et l'interconnectivité impliquent que le monde des finances, de la connaissance et des hommes sont intimement liés, ce qui a été démontré par la crise financière mondiale. En conséquence, le désir de promouvoir stabilité financière et développement durable en liant mieux les décisions d'investissement, le comportement des entreprises et le reporting est devenu un souhait général* ». Le RI est donc né de la complexité de l'environnement économique. Aussi, un éclairage pertinent de ces interactions technologie-contrôle au cœur de l'organisation est celui de la modélisation systémique proposé par Dominique Genelot sur la base des travaux de Jean Louis Le Moigne. Nous définirons ainsi dans un deuxième chapitre le système formé l'organisation, la technologie et le contrôle. Cet angle de vue conduira à confronter les attributs actuels d'évolution du contrôle, ainsi que les attributs dialectiques du contrôle à la technologie et l'organisation. Un travail de triple rétro- exploration sera détaillé et permettra de définir un ensemble de facteurs technico-organisationnels positivement reliés à une mise en œuvre efficace du RI. Même si cette thèse inclue l'identification de facteurs susceptibles de contribuer au développement d'un dispositif utile, son objet d'étude reste l'utilité avérée du dispositif. L'analyse de l'intersection des champs technologie, contrôle et utilité avérée fera émerger un nouveau type de facteurs favorisant d'avantage le « *pilotage du bouleversement technico-organisationnel* ». Pour évoquer le bouleversement que peut provoquer l'introduction du RI, l'IIRC parle d'ailleurs de breakthrough (rupture). Un troisième chapitre montrera que l'utilité avérée du RI doit s'analyser sous deux angles distincts. Le premier se rapporte au développement d'attributs utiles au contrôle pilotage. Le second concerne la mise en œuvre réussie d'un dispositif de gestion informatisé, entraînant des bouleversements organisationnels importants. Cette double perspective est par ailleurs cohérente avec la nature systémique du contrôle, de la technologie et de l'organisation : un dispositif ne peut s'avérer utile au contrôle que si les aspects techniques et organisationnels, en particulier ceux liés aux utilisateurs sont

maitrisés. Le cheminement de la réflexion montrera tout au long des premiers chapitres que le mot « *contexte* » ne doit pas se comprendre simplement comme la situation de l'organisation en amont de la mise en œuvre. Le chapitre 3 démontrera l'importance de l'étude des facteurs sur les trois phases : avant, pendant et après la mise en œuvre. Il servira aussi à caractériser un réseau de facteurs technico-organisationnels. Le chapitre 4 discutera le cadre méthodologique. Il détaillera notamment la construction d'un guide d'entretien dédié à faire émerger des discours transparents, dans le cadre de l'« *injonction technique* » (Martinet et Pesqueux, 2013) du RI. Enfin le chapitre 5 sera dédié à la présentation et à l'analyse des résultats.

Première partie
Revue de littérature

1. La mise à l'épreuve théorique du dispositif dit de Reporting Intégré

1.1 La caractérisation des attributs "évolutionnistes" (Chanegrih, 2012) des outils de contrôle

Dans cette première section, nous allons tenter d'établir un modèle d'évolution des outils de contrôle-pilotage et définir ainsi les caractéristiques d'un outillage permettant au contrôle de mener à bien ses missions de pilotage. Puis nous réaliserons une première mise à l'épreuve théorique du RI en confrontant les principes définis par l'IIRC à notre modèle d'évolution.

1.1.1 L'utilité des outils de contrôle : le modèle disciplinaire et le modèle managérial

La gouvernance est à l'origine des finalités des outils de contrôle. La gouvernance ne se limite pas aux liens entre dirigeants et actionnaires, et plus généralement entre dirigeants et parties prenantes externes : Henri Bouquin distingue gouvernance externe et gouvernance interne. Leur utilité est donc fonction de ces deux types de gouvernance : servir une préoccupation originellement actionnariale, externe à l'entreprise et servir une préoccupation managériale en interne. Dans le premier cas, les outils de contrôle seront des outils de déclinaison, de surveillance et de communication. Dans le second cas, les outils seront destinés au contrôle-pilotage de la performance organisationnelle. Ce premier paragraphe s'intéresse à justifier mon intérêt pour l'analyse préliminaire du RI comme nouveau cadre de pilotage en interne, et non comme nouvel outil de communication à l'attention des parties prenantes, et particulièrement des investisseurs. Ce dernier angle d'analyse, que je nommerais « *disciplinaire* » en relation avec l'article de Yann Quemener privilégie une logique de « *conformance* » à une logique de « *performance* ». Dans le cadre d'un environnement économique turbulent, où la notion de stratégie émergente a fait son chemin, les outils de contrôle doivent servir le pilote, global ou local. Le RI sera donc analysé dans cette thèse comme nouveau cadre de contrôle pilotage en interne. Sa mise à l'épreuve organisationnelle sera privilégiée. L'approche disciplinaire pourra

être envisagée dans un second temps, si le RI ne s'avère pas un nouvel avatar de l'outillage du contrôle-pilotage.

1.1.1.1 La double utilité des outils de contrôle au service de la gouvernance

La gouvernance (ou gouvernement d'entreprise ou d'organisation) est « *l'ensemble des dispositifs qui ont pour fonction de délimiter le pouvoir de ceux qui se voient déléguer des droits de décision* » (Bouquin et Kuszla, 2014). Henri Bouquin distingue deux types de gouvernance : la gouvernance externe et la gouvernance interne. La première sert à organiser les relations entre les dirigeants et les actionnaires (ou tutelle) qui leur délèguent l'exécution de la stratégie décidée. La seconde encadre les relations entre les dirigeants et les managers qui vont effectivement mettre en œuvre cette stratégie. C'est ce que Sloan nommait aussi « *major control* » et « *executive control* ».

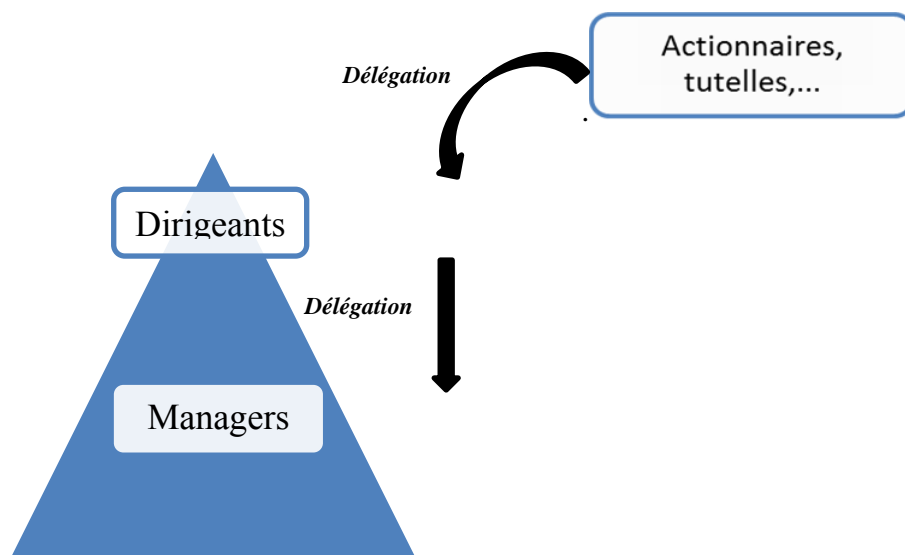


Table 1.1. La gouvernance externe et la gouvernance interne selon Henri Bouquin

Le contrôle de gestion est quant à lui « *un ensemble de dispositifs utilisant les systèmes d'information et qui vise à assurer la cohérence des actions des managers* »: par nature, il est donc prioritairement au centre des relations entre les dirigeants et les managers. Il doit permettre d'organiser l'action dans le cadre du projet des actionnaires ou tutelle. Né dans les années 20 chez General Motors, entreprise à lourds capitaux investis, la logique actionnariale imprègne par essence les outils de contrôle : les outils doivent aussi servir à discipliner et à « *éclairer* » les actionnaires ou tutelle sur le respect des principes de bonne gouvernance. La recherche qui s'intéresse à l'intersection des champs contrôle et utilité avérée analyse ainsi le « *contenu informatif* » de nouvelles techniques et outils de gestion pour les actionnaires (Martinez, 2004

; Disle et Janin, 2007 ; Ramond et al., 2007 ;) Une perspective élargie de la gouvernance externe inclut l'ensemble des parties prenantes que l'organisation intéresse : les outils de contrôle ne vont plus seulement servir à renseigner les actionnaires, mais aussi les fournisseurs, clients, salariés, concurrents, Etats,....Nicolas Berland parle du passage du calcul d'une performance pour les *shareholders* au calcul d'une performance pour les *stakeholders* (Berland, 2009). En résumé, pour reprendre les termes de Bouquin, le contrôle de gestion peut être un « vecteur » de la gouvernance externe, mais aussi une « technologie » de la gouvernance interne, sa compétence outillée. Les outils de contrôle sont à la rencontre de la déclinaison, puis la transmission d'une part et de l'application pratique d'autre part. Leur utilité est donc double : les outils « éclairent » en externe quand ils guident l'action, organisent le pilotage en interne.

1.1.1.2 Un conflit d'intérêt à la source de l'évolution des outils de contrôle ?

Cette double utilité est à la source de l'évolution des outils de contrôle. Comme expliqué précédemment, le rôle initial des outils de contrôle était de servir les intérêts des actionnaires. Le ROI, symbole de la naissance des outils de contrôle, avait été mis en place pour servir des impératifs de rentabilité dans des entreprises telles General Motors et Du Pont. Le ROI prend en compte les capitaux investis dans l'évaluation de la performance financière des entreprises. Le développement d'une instrumentation de contrôle utile aux actionnaires a été fortement critiqué dès les années 1960 avec la remise en cause du ROI, comme seul critère de gestion annuelle locale. La principale critique était le comportement court-termiste qu'engendre ce type d'indicateur. Les auteurs qui se sont intéressés à ce phénomène ont parlé de « *trop fort lien* » (Chatelain-Ponroy et Sponem, 2007) entre comptabilité financière et comptabilité de gestion ou encore de « *inféodation* » (Chanegrih, 2012) du contrôle de gestion à la comptabilité financière. Jonson et Kaplan dans leur ouvrage « *Relevance Lost— The Rise and Fall of Management Accounting* » publié en 1987 ont attribué la perte de compétitivité de l'industrie américaine au développement d'outils de contrôle pour les actionnaires. Ils ont alors proposé un recentrage des outils de contrôle sur les préoccupations managériales. Le développement d'outils tels le BSC (Balanced Scorecard), le Target Costing ou encore de l'ABC (Activity Based Costing) reflète cette évolution. Enfin, dans les années 1990-2000, accompagnant le développement des fonds de pension américains, un mouvement d'évolution inverse s'opère : les actionnaires sont à nouveau remis au cœur des systèmes de contrôle et d'incitation. Le développement de l'EVA (Economic Value Added) illustre ce mouvement. Ce conflit d'intérêt entre actionnaires (élargi à l'ensemble des parties prenantes externes par la suite) et managers semble ainsi à l'origine de l'évolution des outils de contrôle. P Lorino propose une toute autre

explication au détournement des outils de contrôle: les outils de contrôle se sont détournés des besoins internes de gestion car le diagnostic de performance en interne, reposant sur des principes tayloriens, n'était pas supposé exiger de « *grands raffinements analytiques* » (Lorino, 1995). Aussi se sont-ils principalement concentrés sur les obligations d'information financière externe en prêtant essentiellement attention à la précision du chiffre. Mais, ce qui est précis n'est pas nécessairement pertinent, en particulier pour la gestion en interne. Comme le rappelle l'auteur, en citant J M Keynes : « *Il faut cesser d'avoir tort avec précision pour commencer à avoir vaguement raison...* »

Henri Bouquin explique que le contrôle de gestion vit aujourd'hui une époque « paradoxale » où la logique financière est particulièrement influente sur les outils de contrôle tandis que la logique de la performance sur le terrain, dans l'action reste primordiale. Les outils de contrôle doivent-ils servir l'intérêt actionnarial ou répondre à des « *besoins plus managériaux* » (Loning et al., 2013) dans un environnement devenu complexe ? A cette question, Henri Bouquin répond que les deux logiques, qu'il nomme « *logique de la performance financière* » et « *logique technico-économique* » sont complémentaires et doivent être prises en compte : « *La première consiste à réaliser la rentabilité souhaitée par les actionnaires avec le chiffre d'affaires et la part de marché qui préservent la pérennité de l'entreprise.[...]La logique technico-économique justifie et consolide la précédente[...]*Elle est la source de la performance d'aujourd'hui ». Certains chercheurs estiment par ailleurs que la convergence entre les deux logiques est en train de se réaliser et qu'elle s'accélère grâce à l'évolution des nouvelles technologies de l'information (Taipaleenmäki et al., 2013). Le rapprochement entre comptabilité de gestion et comptabilité financière est lié à un besoin commun pour l'ensemble des parties prenantes d'informations d'avantage prospectives. D'un côté les « *démarches récente du pilotage* », face à un environnement incertain, insistent sur le besoin d'outils anticipateurs pour la planification stratégique et la prise de décision ; de l'autre, investisseurs et intermédiaires financiers demandent un support informationnel plus large aidant à une estimation prospective. Loning et al. expliquent que les parties prenantes demandent le passage d'une communication financière à une « *communication de gestion* ». Par ailleurs, Taipaleenmäki et al. démontrent que cette convergence s'est déjà opérée dans certains outils de contrôle. Dans leur article, ils citent notamment le Balanced Scorecard qui regroupe à la fois des indicateurs non-financiers, information utile à la comptabilité de gestion et des indicateurs financiers, information utile à la comptabilité financière (Taipaleenmäki et al., 2013).

1.1.1.3 Le RI, une dialectique des deux courants ?

Le référentiel proposé par l'IIRC explique que les bénéfices attendus suite à la mise en place du RI sont double : une meilleure communication à l'attention des fournisseurs de capitaux et un meilleur cadre de contrôle pilotage en interne reposant sur l' « *Integrated Thinking* ». Conceptuellement, l'utilité du nouvel outil est donc double : il s'agit d'un outil à la fois pour le manager et pour l'apporteur de capitaux.

Dans leur article, Taipaleenmäki et al., 2013 expliquent que la convergence comptabilité financière et comptabilité de gestion est facilitée par les nouvelles technologies de l'information. Ils citent notamment la technologie XBRL, qui permet de définir précisément une donnée comptable et de la relier à d'autres données selon une taxonomie standardisée. Cette technologie permet de relier le langage de la comptabilité financière et celui de la comptabilité de gestion. Or le référentiel de l'IIRC préconise l'usage des nouvelles technologies de l'information afin d'améliorer l'opérationnalisation du RI, via le principe de connectivité. Il évoque notamment la technologie XBRL. Il semblerait ainsi que le RI, outillé des nouvelles technologies de l'information réponde au besoin de convergence des logiques « *shareholder* » et managériale.

1.1.1.4 L'angle d'analyse choisi pour le RI : une approche mesurant la performance et non la « conformance » de l'outil (Quemener, 2010)

« *La conception ancienne du contrôle de gestion en faisait un instrument de communication entre managers. C'est ainsi que le contrôle de gestion a perdu sa pertinence, en oubliant le terrain et les processus au profit des seuls indicateurs financiers (...). Ne refaisons pas cette erreur à propos de la gouvernance* » (Bouquin, 2008 depuis Quemener, 2010)

Le premier paragraphe de cette sous-section a montré que la gouvernance est à l'origine des finalités des outils de contrôle. Ces finalités sont doubles : servir une logique disciplinaire (discipliner puis communiquer sur l'application de principes de bonne gouvernance) et servir une logique managériale (organiser concrètement l'action et le contrôle-pilotage). Traditionnellement, la recherche en science de gestion adopte une approche dite « *disciplinaire* » concernant la gouvernance : la préoccupation majeure est alors d'énoncer des principes de bonne gouvernance dans un esprit de « *conformance* » (Quemener, 2010). Dans cette perspective les outils de contrôle servent à décliner le projet actionnarial et à communiquer sur cette conformité de l'action et des comportements. En effet, la majorité des publications traitant du RI s'intéresse à « *l'efficience* » de l'outil dans la logique actionnariale.

Ils traitent du RI comme nouvel outil de communication correspondant aux attentes actuelles des investisseurs dans un contexte économique complexe (Table 1.2)

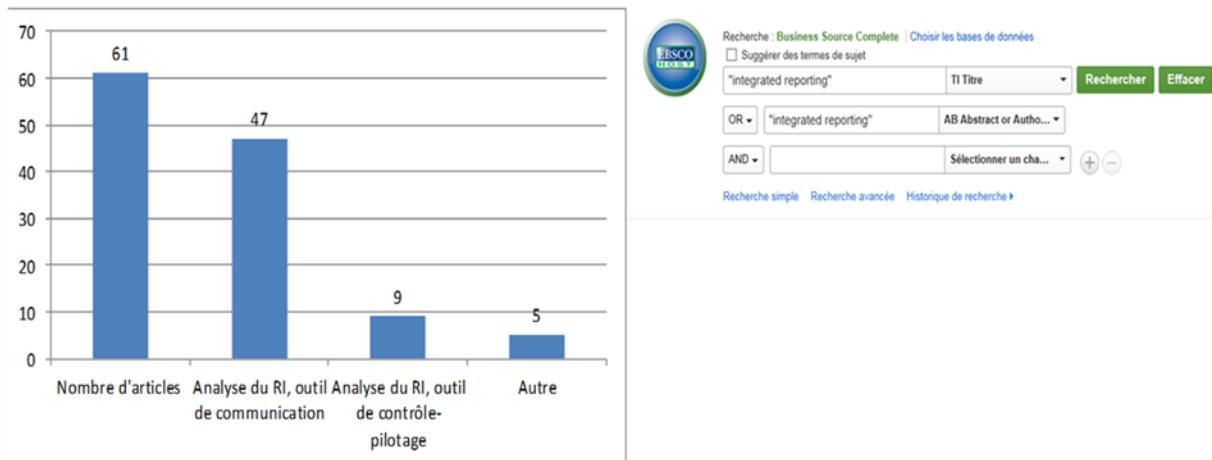


Table 1.2. Exploration de la littérature traitant spécifiquement du RI (Source : EBSCO, 2015)

Mais la source de l'efficacité des outils de contrôle se situe-t-elle vraiment dans cet esprit de « *conformance* » ? La théorie de l'agence et les théories contractualistes ont porté cet élan de la recherche disciplinaire, se concentrant sur la question du partage de la rente et la maîtrise des conflits d'agence. Malgré leur contribution importante à la recherche en sciences de gestion, elles ont conduit à la production d'avatars disciplinaires du contrôle, servant les intérêts actionnariaux, et plus récemment partenariaux : le ROI ou encore plus récemment l'EVA en font partie. Nicolas Berland confirme que ces outils sont « *axés sur un engagement financier vis à vis d'actionnaires externes à l'entreprise plutôt que sur des négociations internes le long de la ligne hiérarchique* ». Même si il demeure pertinent au vu des scandales financiers récurrents, le paradigme de la gouvernance financière est aujourd'hui en crise. Les dimensions managériales et perceptives de la création de valeur ont fait leur chemin (Charreaux et al., 2006). Comme l'explique Henri Bouquin, la gouvernance ne se limite pas à un « *dialogue* » entre dirigeants et actionnaires, et plus généralement à un dialogue entre dirigeants et parties prenantes externes. Car ce dialogue n'a pas de portée si les décisions ne sont effectivement pas mises en œuvre. D'ailleurs la définition de la gouvernance donnée par l'OCDE en 2004 évoque bien le nécessaire pilotage des réalisations vers les objectifs fixés par les dirigeants et instances de direction. En conséquence l'articulation gouvernance/contrôle ne se pense plus en termes de « *conformance* », mais d'avantage en termes de « *performance* ». Les outils de contrôle doivent permettre au dirigeant local ou global de piloter la performance organisationnelle. Le contrôle conformiste fait place au contrôle-pilotage : son instrumentation doit participer à la mise en œuvre d'un bon gouvernement en servant une logique interactive, ancrée dans l'action. Aussi la source d'efficacité du reporting intégré ne doit pas être que disciplinaire : elle doit être aussi

managériale. Dans cette thèse, le RI ne sera pas étudié comme outil de « *conformance* », mais plutôt comme un outil de « *performance* » (Quemener, 2010), analysant le nouveau cadre de contrôle pilotage produit par le RI.

1.1.2 Les limites des outils de contrôle existants pour piloter

1.1.2.1 Des limites liées à la nature même des outils de contrôle

L'analyse de la littérature traitant de l'intersection des champs contrôle et écart attentes-résultats permet de faire ressortir deux principales limites relevant de la nature même des outils de contrôle : leur irréductible imperfection et leur caractère constamment inachevé (Berland, 2009 ; Bouquin, 2013). En premier lieu, leur imperfection tient au fait que les outils de contrôle sont une représentation de la réalité organisationnelle, par essence insaisissable: ils ne constituent donc pas une vérité. De plus, cette modélisation implique une réduction de la complexité. Dominique Genelot parle du « *réverbère impérialiste* »⁵ du contrôle. Cette réduction suppose elle-même des choix et les outils de contrôle couplés aux systèmes informatisés privilégient le quantifiable et le traduisible au qualitatif et non traduisible. Jean François Lyotard dans la préface de l'ouvrage de Roland Gori, *la Folie Evaluation* écrit ceci : « *On peut donc en tirer la prévision que tout ce qui dans le savoir constitué n'est pas ainsi traduisible sera délaissé, et que l'orientation des recherches nouvelles se subordonnera à la condition de traduisibilité des résultats éventuels en langage machine* ». Par ailleurs, cette imperfection ressentie est aussi la conséquence de leur double essence : une base rationnelle et objective à rattacher avec un langage économique universel, mais aussi une composante humaine et subjective (Chalayer Rouchon et al., 2006). La recherche en science de gestion évoque la dimension sociale des outils de contrôle : les outils de contrôle ne sont pas des objets neutres, mais des contenants qui vont se remplir d'intentions à leur création, de symboles et de jeux d'acteurs pendant leur construction, puis d'usages à leur utilisation (Chalayer Rouchon et al., 2006 ; Justin, 2006 ; Bessire et al., 2012). Ces limites sont probablement à l'origine de leur perpétuelle réinvention qui leur confère un caractère inachevé. Les acteurs vont ainsi profiter de ces limites pour accroître leur degré de maîtrise sur l'organisation, sans pour autant améliorer celui du processus de contrôle pilotage (Berland, 2009).

⁵ Genelot D. , « *Manager dans la complexité: réflexions à l'usage des dirigeants* », 2011, 4eme edition, Editions INSEP CONSULTING, ISBN 978-2-914006-958

1.1.2.2 Les outils de contrôle et de mesure de la performance financière

Les outils traditionnels du contrôle sont fondés sur le reporting et le responsibility accounting, développés aux Etats-Unis dans les années 60. Ils reposent sur une modélisation exclusivement financière et comptable de l'organisation. Les budgets et plans, le contrôle budgétaire et les indicateurs de rentabilité (puis de profitabilité) constituent l'instrumentation majeure de ce contrôle traditionnel. La littérature en contrôle, mais aussi les professionnels s'accordent à dire que ces outils, même s'ils ne sont pas obsolètes, présentent de nombreuses limites en terme de pilotage. Ces limites sont principalement liées à trois raisons :

- Ces outils s'inspirent d'une logique disciplinaire et sont principalement liés aux préoccupations des actionnaires, et non aux préoccupations managériales
- Ces outils sont construits sur des postulats organisationnels et comportementaux

Comme indiqué dans la première sous-section, le contrôle de gestion est né dans les années 20, dans des organisations à lourds capitaux investis. Par conséquence, la logique disciplinaire, s'orientant vers un modèle financier a fortement imprégné les premiers outils de contrôle. Le but du modèle, connu sous le nom du modèle Sloan Brown est dans un premier temps de décliner le projet actionnarial et dans un second, de rendre compte aux actionnaires de la performance organisationnelle. La déclinaison du projet actionnarial implique une délégation des responsabilités qui va s'effectuer via l'information comptable et financière. Cette information, à la fois normalisante et surveillante permet un contrôle à distance (Bouquin, 2011). La déclinaison s'organise principalement autour des plans et budgets et du contrôle budgétaire. Le budget impose un engagement implicite à réaliser les objectifs. L'attribution des ressources est fonction de la stratégie déclinée ; via l'outil du contrôle budgétaire, les managers doivent par la suite prendre des décisions correctives sur la base des écarts constatés de façon à être conforme avec la discipline financière imposée par les actionnaires. La communication, quant à elle va s'opérer via les indicateurs financiers tels le ROI et le bénéfice résiduel (plus tard appelé EVA - Economic Value Added-) qui prend en compte les capitaux investis dans l'évaluation de la performance organisationnelle. Cette logique disciplinaire repose sur les logiques du reporting financier et du responsibility accounting qui comportent de nombreuses limites en termes de pilotage (Loning et al., 2013). Quatre critiques reviennent de façon récurrente dans la littérature en contrôle :

- Le management par les chiffres privilégie le court terme au long terme pour des raisons de rentabilité (Tuomela, 2005 ; Travaillé, 2007 ; Berland, 2009 ; Loning et al., 2013). Il peut ainsi étouffer certaines innovations, ou certaines activités telles la communication

ou le respect environnemental, dont le ROI est difficilement mesurable et qui ont pourtant un impact considérable en termes de performance sur l'organisation.

- Les outils de mesure de la performance financière ont un caractère à posteriori puisqu'il s'agit de rendre compte via la quantification d'évènements passés (Choffel, 2005 ; Berland 2009 ; Loning et al., 2013)
- Le contrôle budgétaire est une procédure lourde et complexe, malgré les nouvelles technologies de l'information qui produisent parfois un effet inverse à celui qui était attendu. Il délivre également les informations trop tardives pour être exploitées en termes de pilotage. (Loning et al., 2013).
- Les outils de mesure de la performance financière sont peu actionnables car ils ne donnent pas d'explication sur les causes des phénomènes remontés. De plus, les indicateurs financiers sont agrégés et ne permettent pas la traduction de la stratégie en plans d'actions concrets (Berland, 2009 ; Loning et al., 2013)

Les outils de contrôle et de mesure de la performance financière reposent également sur des postulats, non adaptés actuellement ou non observés en pratique (Berland, 2009 ; Bouquin et Kuszla, 2014 ; Loning et al.2013). Notamment, le *responsability accounting* repose sur un postulat comportemental de confiance auprès des managers opérationnels et de délégation de la part de la hiérarchie ; ce qui n'est évidemment pas toujours le cas en pratique. Egalement, ces outils, fondés sur la *responsability accounting*, reposent sur des postulats organisationnels et environnementaux. En premier lieu, le *responsability accounting* s'applique dans une organisation verticale et hiérarchique, de structure simple. L'exercice prévisionnel, quant à lui est un exercice balisé dans un environnement économique relativement stable. Enfin, le *responsability accounting* repose sur le respect du principe de contrôlabilité : la performance d'un centre de responsabilité est mesurée sur les éléments maîtrisés par ce centre : « *le principe de contrôlabilité pose qu'un manager est responsable des résultats sur lesquels il peut agir* » (Bouquin et Kuszla, 2014). Mais les formes organisationnelles actuelles relèvent d'avantage de la structure matricielle, voire en réseau que de la structure simple. La verticalité des processus fait place à la transversalité. L'environnement économique est turbulent, interconnecté. Dans ces nouvelles structures baignées dans un environnement économique complexe, le respect du principe de contrôlabilité, déjà fragilisé par ses fondements conceptuels (la conformité des résultats n'est pas synonyme de « bon » management) est mis à mal : aujourd'hui la performance est co-construite dans une entreprise devenue « *système ouvert* »⁶,

⁶ Genlot D. , «Manager dans la complexité: réflexions à l'usage des dirigeants», 2011, 4eme edition, Editions INSEP CONSULTING, ISBN 978-2-914006-958

l'interdépendance entre les fonctions de l'organisation est forte. Dans ces nouvelles conditions, sur quels critères peut-on évaluer les responsables de centres ?

Les outils de contrôle classiques, centrés sur la mesure de la performance financière présentent ainsi de nombreuses limites, liées à leurs conditions de fonctionnement originelles et à leur nature disciplinaire, inadaptée à l'action managériale. A partir des années 2000, la profonde remise en question de l'outil budget-contrôle budgétaire, que certains professionnels envisagent même de « tuer »⁷, est représentative de ces limites. En effet, le budget est le symbole de cette culture de conformité qui entraîne trop de rigidité dans un environnement dynamique exigeant au contraire flexibilité et réactivité. La rigueur disciplinaire implique aussi des effets pervers : elle conduit les managers à manipuler les chiffres dans un souci d'alignement avec les objectifs hiérarchiques. Tout ceci peut conduire peu à peu à « gangréner » l'entreprise (Loning et al., 2013). Peu à peu, le paradigme du contrôle-reporting fait place à celui du contrôle-pilotage. Le pilote organisationnel, à l'image d'un pilote d'avion ou de voiture, a ainsi besoin de se munir de tableaux de bord pour s'assurer du bon état de marche du système. Loning et al., dans son ouvrage dédié au contrôle, a résumé les caractéristiques attendues de ces nouveaux outils de contrôle-pilotage (Table 1.3)

Outils comptables de suivi	Tableaux de bord de gestion
Informations financières exclusivement	Incluent des données non financières, voire non quantifiées
Informations produites en interne exclusivement	Possibilité d'inclure des informations extérieures
Contenu standard pour tous les responsables	Contenu adapté aux différents responsables
Périodicité en général mensuelle	Périodicité en fonction des possibilités d'action des responsables
Beaucoup de données, outils détaillés et exhaustifs	Très peu de données, centrées sur les points pertinents, important, permettant d'agir
Présentations souvent rébarbatives	Souci de présentation attrayante et efficace
Longs à analyser	Rapide à lire, percutant
Difficiles à faire évoluer	Léger et évolutif
Lenteur d'obtention de l'information	Rapidité d'obtention

Table 1.3. Caractéristiques des tableaux de bord de gestion par rapport aux outils comptables de suivi (Loning et al., 2013)

⁷ DFCG, « Les Directeurs Financiers et la procédure budgétaire – Faut-il tuer le budget ? », 1994, DFCG-KPMG, IFOP

1.1.2.3 Les nouveaux outils du contrôle de la performance opérationnelle et stratégique

Les limites évoquées précédemment ont ainsi conduit à la rénovation des outils traditionnels et au développement de nouveaux outils d'avantage accès sur le pilotage de la performance opérationnelle et stratégique.

La rénovation de l'appareil budgétaire passe notamment par une simplification (processus budgétaire plus court, moins de lignes budgétaires,...) et/ou une modulation (système de révisions) du système (Loning et al., 2013). Cependant, cette rénovation n'a pas fondamentalement concerné l'outil mais d'avantage la structure organisationnelle ou l'usage qui en était fait. L'idée d'un système de contrôle interactif, impulsée par les recherches de Robert Simons⁸ a fait son chemin.

Les indicateurs financiers ont eux aussi été rénovés. Le ROI, indicateur de performance le plus utilisé, présente les limites d'un ratio en matière de pilotage : peu actionnable, sujet à la manipulation et induisant une vision court-terme. A partir des années 90, l'EVA, qui reprend la méthode du bénéfice résiduel, connaît un grand succès en matière d'évaluation de la performance. Notamment, le « nouvel » indicateur ne comporte plus les limites d'un ratio puisqu'il s'agit d'un montant en valeur absolue : il rendrait ainsi compte de la taille d'une activité et soutiendrait la croissance. Il produirait moins de « myopie » que le ROI (Loning et al., 2013). Cependant, l'EVA s'avère un nouvel avatar disciplinaire du contrôle. En effet, il s'agit avant tout de mesurer la création de valeur pour l'actionnaire et de responsabiliser le manager sur celle-ci. Mais pour piloter, il ne s'agit pas uniquement de mesurer la performance, il s'agit également de comprendre quels en sont les leviers. De plus, Nicolas Berland souligne la complexité de tels indicateurs pour les managers : « *Ces outils sont perçus comme complexes par les managers et ne leur facilitent pas le travail de communication. Le langage financier devient encore plus abscons quand des indicateurs de création de valeur sont utilisés.* » (Berland, 2009). La « nécessaire » évolution du contrôle vérificateur à un contrôle pilotage ne passerait donc pas par une simple rénovation, mais plutôt par une profonde mutation des outils de contrôle.

Comme évoqué précédemment, une nouvelle catégorie d'outils répondant d'avantage à des besoins managériaux s'est ainsi développée : les outils du pilotage de la performance stratégique et opérationnelle. Les tableaux de bord stratégiques et la Balanced Scorecard s'inscrivent dans cette catégorie. En France, les tableaux de bord sont apparus dans les années

⁸ Simons R. , « The role of MCS in creating competitive advantage : new perspectives », 1990, Accounting, Organizations and Society, 15 : 127-143.

80 pour répondre aux besoins individuels de gestion quotidienne des managers opérationnels intermédiaires. Cependant, ces outils étaient déconnectés de la stratégie d'entreprise et pouvaient générer des effets au moins aussi néfastes qu'un outil standardisé et imposé (Loning et al., 2013). La méthode OVAR, développée par un groupe de professeurs d'HEC dans les années 90, a permis de rétablir un lien entre les différents tableaux de bord et la stratégie organisationnelle. Les tableaux de bord stratégiques, en théorie, semblent comporter des qualités certaines en termes de contrôle-pilotage (Loning et al., 2013):

- Ces outils sont plus anticipateurs car ils reposent sur un choix d'indicateurs produisant une information très en « amont », préférant parfois des indicateurs non financiers, largement décrits par la littérature comme d'avantage anticipateurs, à des indicateurs financiers.
- Ces outils sont plus actionnables, la méthode OVAR liant objectifs, variables d'action et plans d'action
- Leur construction permet le rapprochement des dimensions opérationnelles et stratégiques via la mise en œuvre d'un dialogue entre les différents niveaux hiérarchiques. Cette communication permet une co-construction de la stratégie.

Cependant la littérature s'intéressant aux tableaux de bord évoque principalement deux limites conceptuelles: des limites liées aux indicateurs non financiers, et de façon générale des limites liées au contrôle-pilotage par les indicateurs. Une des caractéristiques du tableau de bord stratégique est la mesure d'une performance multicritère, mêlant ainsi indicateurs financiers et non financiers. Les indicateurs non-financiers, sont reconnus à la fois *pour « éclairer le pilotage au quotidien »* et pour aider les managers au *« déploiement et pilotage stratégique à moyen terme »*, complétant ainsi les indicateurs financiers se focalisant sur un pilotage court-terme (Poincelot et al., 2005). Mais les indicateurs financiers comportent aussi quelques limites :

- Ils ne sont pas agrégables (Poincelot et al., 2005) : comment faire de la sorte un reporting intégré, un reporting étant par définition un agrégat d'éléments homogènes?
- Il est difficile d'établir un lien de type calculatoire entre ces indicateurs et la performance financière (Berland, 2009)
- L'utilisation conjointe d'indicateurs financiers et non financiers augmente logiquement le nombre d'indicateurs à gérer : Sur quel indicateur focaliser son attention ? Quel est l'état général du système ? (Berland, 2009)

De façon générale, les indicateurs de mesure, financiers ou non financiers peuvent être dangereux : ils sont manipulables, réducteurs et parfois même paralysants. Ils sont manipulables car ils tendent à concentrer l'effort managérial sur l'amélioration des scores de

l'indicateur, et non sur la variable d'action elle-même. Ils sont réducteurs car ils sont une représentation du réel au travers d'un éclairage singulier. Enfin, ils peuvent être paralysants si le pilote fait l'économie de sa propre réflexion en se cachant derrière des artefacts techniques. Pour toutes ces raisons, « *le management ne doit pas se résumer à mesurer* » (Loning et al., 2013).

A ces limites d'ordre conceptuel peuvent s'ajouter des limites d'ordre pratique. En effet, la mise en œuvre des tableaux de bord s'éloigne parfois des principes et méthodologies recommandés, ne permettant pas d'obtenir les résultats attendus en termes d'efficience du contrôle-pilotage (Berland, 2009) : notamment de nombreux auteurs évoquent le fait que les tableaux de bord mis en place dans les entreprises restent des tableaux de bord dits « classiques », comportant parfois des données exclusivement financières. Ces tableaux de bord ne servent donc plus à piloter, mais simplement à alerter (Berland, 2009, Mousli, 2010). L'automatisation des tableaux de bord, phénomène généralisé sert d'avantage le pilotage court terme que le long-terme, remettant en question la « *gestion automatisée de la cohérence* » pour des besoins stratégiques (Travaillé, 2007). Cette automatisation peut être par ailleurs réductrice en terme de pilotage, comme expliqué précédemment : l'information non techniquement traduisible, mais prépondérante peut être délaissée. Enfin la mise en œuvre concrète des tableaux de bord révèle la production d'avatars du contrôle pilotage par la standardisation: le tableau de bord devient synonyme de reporting pour des besoins de cohérence organisationnelle (Berland, 2009). De la même façon, le Balanced Scorecard est né dans les années 90, issu des travaux des chercheurs R Kaplan et D. Norton. Ces travaux dénoncent également l'impérialisme des indicateurs financiers dans les systèmes de pilotage organisationnel : les indicateurs financiers sont des indicateurs de résultats (*lagging indicators*) et déconnectés des préoccupations managériales par opposition aux indicateurs non financiers, estimés d'avantage prédictifs (*leading indicators*) (Choffel, 2005) Aussi, le modèle BSC définit quatre niveaux de performance complémentaires, auxquels sont reliés objectifs, indicateurs et plans d'action. Le modèle repose ainsi sur des indicateurs financiers pour s'assurer de l'augmentation de la valeur actionnariale (axe financier), des indicateurs informant sur la satisfaction des clients (axe client), des indicateurs correspondant aux différents leviers de compétitivité de l'organisation (axe processus internes) et des indicateurs reliés aux ressources immatérielles (axe apprentissage et innovation). Le modèle ne se résume pas à une somme d'indicateurs : il a progressivement évolué d'un outil de mesure à un outil de management avec la mise en place de la notion de causalité (Choffel, 2005). Les indicateurs financiers et les indicateurs non financiers sont reliés, permettant ainsi

d'identifier des relations de cause à effet et d'aligner les actions managériales à la stratégie globale (Nørreklit, 2000, Berland 2009). Certains auteurs expliquent que dans certaines entreprises, le BSC a abandonné son statut d'outil de contrôle au profit de celui de système structurant les processus managériaux clé (« *central organizing Framework for important managerial processes* » - Williams, 2008). En conséquence, tout comme le tableau de bord stratégique, le BSC semble répondre à de nombreuses attentes en termes de contrôle-pilotage :

- L'outil est d'avantage anticipateur car il ajoute des *leading* indicateurs aux *lagging* indicateurs pour la mesure de la performance
- L'outil est d'avantage explicatif via l'établissement des liens de cause à effet
- L'outil est d'avantage orienté vers l'action car il tente d'établir un lien entre la stratégie globale et les actions opérationnelles

Cependant la principale critique réside dans le concept de causalité défini par les inventeurs du BSC. En premier lieu, la validité des liens entre les différentes dimensions est remise en cause. Notamment, Nørreklit explique que même s'il existe une co-variation entre la fidélité client et la performance financière, une fidélité client accrue n'est pas une cause générique de performance financière long terme. Il illustre son propos en expliquant que l'on peut affirmer qu'un client non fidèle coute cher, mais on ne peut affirmer qu'un client fidèle ne coute pas cher à l'entreprise.(Nørreklit, 2003). Une autre critique porte sur la hiérarchisation des différentes dimensions dans le modèle de cause-à-effet (Loning et al., 2013). La finalité de l'établissement des relations de cause à effet reste l'explication de la performance financière, comme le décrit Nicolas Berland (Table 1.4.):

- Une main d'œuvre efficiente permet l'amélioration des processus organisationnels
- Des processus internes efficaces permettent la satisfaction-client accrue
- Une satisfaction client accrue permet l'amélioration des résultats financiers



Table 1.4. Les relations de causes à effets (Nicolas Berland, 2009)

Via les relations de cause-à-effet, le modèle BSC subordonne les trois autres axes à l'axe financier, dont le but est de garantir l'augmentation de la valeur actionnariale. In fine, la logique disciplinaire semble mécaniquement imprégner le modèle BSC dont la volonté initiale était de servir des préoccupations d'avantage managériales. Certains auteurs n'hésitent pas à définir le BSC comme un nouvel avatar du contrôle disciplinaire : « *Les développements qui ont suivi, comme le Balanced Scorecard, se sont avérés, eux aussi essentiellement disciplinaires dans l'esprit de leurs concepteurs* » (Quemener, 2010). Pour finir, les critiques concernant les indicateurs financiers (et les indicateurs de façon générale) évoqués au cours de l'analyse du tableau de bord s'appliquent également au BSC.

En conclusion, les outils de contrôle traditionnels, axés sur la mesure de la performance financière comportent de nombreuses limites en terme de contrôle pilotage. Les principales sont les suivantes : une vision court-terme, dévalorisant des projets long terme, un caractère à posteriori et peu tourné vers l'action, car déconnecté des réalités opérationnelles. Aussi, de nouveaux outils centrés sur le pilotage de la performance stratégique et opérationnelle sont apparus : les tableaux de bord et le BSC en font partie. Même si ces outils paraissent en théorie mieux adaptés aux besoins actuels en termes de pilotage, ils comportent également quelques limites. Elles sont principalement d'ordre pratique pour le tableau de bord : les mesures financières restent in fine prépondérantes et les relations de cause à effet sont mal établies. Le tableau de bord reste un outil d'alerte et non de pilotage. Quant au Balanced Scorecard, dont l'intention est managériale, sa mise en œuvre top down et son modèle de cause à effet disciplinaire font de lui un nouvel avatar du contrôle pilotage. Cette sous-section a permis de démontrer que les caractéristiques des outils de contrôle existants ne semblent pas correspondre aux besoins actuels des pilotes organisationnels. Aussi, dans la sous-section suivante, nous allons nous attacher à analyser la dynamique d'évolution des outils de contrôle afin de caractériser les attributs évolutionnistes des outils de contrôle.

1.1.3 La dynamique d'évolution des outils de contrôle

1.1.3.1 Une dynamique tiraillée entre outils pour les actionnaires et outils pour les managers

Comme cela a été présenté dans la première sous-section, les finalités des outils de contrôle prennent leur source dans un conflit d'intérêt entre actionnaires et managers. Originellement dédiés à servir une logique disciplinaire, ils ont évolué pour servir des besoins d'avantage managériaux dès les années 60 avec la remise en cause du ROI. Ce mouvement s'est accéléré dans les années 80 avec les travaux de Jonson et Kaplan. Cette évolution s'est ainsi traduite par la naissance d'outils tel le BSC, l'ABC ou encore le Target Costing. Puis, dans les années 90, un mouvement inverse s'est opéré avec le développement du capitalisme financier. La notion de création de valeur a été mise au centre des préoccupations des dispositifs de contrôle avec notamment l'apparition de l'EVA. Les actionnaires ont ainsi repris le devant de la scène en matière d'impulsion dans les évolutions des outils de contrôle. Aussi, l'apparition de nouveaux attributs dans les outils de contrôle semble provenir de ces deux courants. (Chatelain-Ponroy et Sponem, 2007, Chanegrih, 2013). Ainsi, comme le dit clairement Loning et al.(2013) dans un ouvrage dédié au contrôle de gestion, l'évolution du contrôle est « *caractérisée* » par le développement parallèle de ces deux catégories d'outils. La première sous-section a également montré que les deux logiques, nommées logique de la « *performance financière* » et « *logique technico-économique* » par Henri Bouquin sont complémentaires et doivent coexister. Elles doivent donc nécessairement être présentes conjointement dans les attributs des outils de contrôle. Aussi, l'analyse de la dynamique d'évolution des outils de contrôle doit passer par une étude approfondie à la fois d'outils servant une logique disciplinaire, essentiellement basée sur la mesure de la performance financière et d'outils servant une logique managériale, principalement axée sur le pilotage de la performance stratégique et opérationnelle.

1.1.3.2 Une apparente révolution : des outils anciens remis à l'ordre du jour

- Les « nouveaux » outils destinés à des besoins d'avantage managériaux

Comme expliqué précédemment, une des critiques récurrentes concernant les outils traditionnels du contrôle est leur absence de pouvoir explicatif. Pour piloter, un dirigeant a besoin de connaître les différentes variables pouvant affecter favorablement ou défavorablement les objectifs définis. Dans cette perspective, un des outils les plus anciens du contrôle a été rénové : le calcul des coûts. Les approches classiques de calcul des coûts telles la méthode des coûts complets ou encore le direct costing ont été fortement critiquées dans les

années 80. Ces techniques étaient applicables au début du siècle dernier alors que les coûts étaient principalement des coûts directs et/ou variables avec le volume. Cependant, la structure globale des coûts a fortement évolué : la part des coûts directs diminue alors que celle des coûts indirects, induits par la complexité ou par l'instabilité augmente considérablement (Demeestère et al., 2013). Surtout, ces méthodes ne renseignaient pas suffisamment sur la compréhension des modèles de causes de coûts (et particulièrement les coûts indirects). Aussi, la méthode ABC a été proposée dans les années 80 par les professeurs Cooper et Kaplan et le CAM-I (consortium international d'organisations de l'industrie, du gouvernement et de la recherche⁹). Une des principales nouveautés du modèle est l'introduction de la notion d'inducteur de coûts, remplaçant les traditionnelles unités d'œuvre. L'inducteur traduit une causalité dans la consommation des ressources alors que l'unité d'œuvre n'établit qu'une corrélation (Berland, 2009). Également, le modèle repose sur la notion d'activités et de leurs combinaisons en processus. Or l'activité a également un pouvoir explicatif. Elle est à la base de la compréhension de la performance et du pilotage (Lorino, 1991) : la performance est engendrée par la façon dont les activités de l'entreprise se réalisent. Le calcul des coûts pour permettre aux managers de piloter doit donc reposer sur l'analyse et la compréhension des coûts par activité. La méthode ABC, parfois appelée comptabilité « A Base de Causes » par certains auteurs (Loning et al., 2013) paraît donc répondre au besoin d'outils permettant de mesurer mais aussi d'expliquer la performance.

Cependant, certains auteurs évoquent le fait que le modèle ABC s'inspire beaucoup des méthodes de calcul de coûts existantes et ne propose que quelques corrections ou quelques enrichissements. Notamment, les inducteurs de coûts fréquemment rencontrés restent ceux des méthodes traditionnelles (Berland, 2009). La littérature rappelle aussi que les principes fondateurs de la méthode ABC se rapprochent beaucoup de ceux de la méthode des sections homogènes introduite en France en 1928 (Chatelain-Ponroy et Sponem, 2007, Berland, 2009). Les deux méthodes s'intéressent au traitement « en bloc » des charges indirectes. La méthode des sections homogènes préconise le regroupement des charges indirectes dans des centres d'analyses ou sections homogènes. Les charges regroupées pour être imputées aux produits via une unité d'œuvre unique doivent être homogènes. De la même façon, le modèle ABC, en se basant sur la notion d'activité, conduit à « *considérer des sous-ensembles des centres d'analyse afin de retrouver l'homogénéité perdue* » (Berland, 2009). Aussi les deux méthodes s'appuient sur les mêmes principes de modélisation de l'organisation : une loi d'homogénéité des coûts.

⁹ CAM-I, «Consortium for Advanced Management - International», 2013, www.cam-i.org

Avec le temps, les entreprises semblent avoir oublié le respect du principe d'homogénéité et ont traité des charges hétérogènes de façon globale. Aussi, avec l'augmentation des charges indirectes, ce comportement a induit de graves problèmes de pilotage, remettant à l'ordre du jour un traitement d'avantage pertinent des charges indirectes. La méthode ABC a ainsi retenu l'attention de la sphère académique et professionnelle car elle a permis la « redécouverte » du principe d'homogénéité.

Selon Henri Bouquin, ce qui distingue réellement la méthode ABC de la méthode des sections homogènes est la recherche de causalité du modèle ABC au travers de la notions d'inducteur (et notamment la distinction entre inducteur d'activité et d'inducteurs de coûts). En effet, alors que l'unité d'œuvre « *n'a aucune prétention à la causalité* » l'inducteur d'activité est un véritable « *levier d'action* » (Bouquin, 2003). Alors que les méthodes classiques de calcul de coûts ne proposent réellement qu'une modélisation, l'ABC combine modélisation et schéma explicatif.

En conclusion, l'ABC paraît s'inspirer des méthodologies existantes en s'enrichissant de certains concepts. Dans la même logique, l'Activity-Based Budgeting (ABB) s'est construit sur la base conjointe des critiques récurrentes du budget et de la force de proposition de l'ABC. En effet, le budget est jugé trop financier et déconnecté des réalités opérationnelles. Le concept d'activité mis à l'honneur dans la méthode ABC ouvrirait des portes à une traduction d'avantage concrète du budget. En effet, le découpage du budget en activités permettrait de se rapprocher des réalités opérationnelles. Il permettrait en outre de participer à la création de valeur, particulièrement au centre des préoccupations au même moment. Pour y parvenir, la notion d'activité-clé est introduite. Nicolas Berland parle ainsi d' « avatar » de l'ABC (Berland, 2009).

Dans la panoplie des nouveaux outils destinés aux managers, le BSC a connu un vif succès dans les années 90. Le BSC tire son modèle du refus de laisser seuls les indicateurs financiers gouverner l'organisation. Il semble lui-aussi assez proche de modèles existants telle la pyramide de la performance de Mcnair et Lynch (Berland, 2009). On y retrouve notamment la distinction, mais aussi la complémentarité des deux types de contrôle : le contrôle financier et le contrôle stratégique. La tentative de prise en compte d'une performance multiforme ressort aussi dans la pyramide de performance. Egalement de nombreux auteurs tels Bourguignon ou Nørreklit pensent que le BSC pourrait s'être inspiré du tableau de bord mis en place en France dès 1920 (Berland, 2009). De même, les tableaux de bord dits stratégiques apparus dans les années 90 se sont constitués sur la base des tableaux de bord classiques utilisés originellement à des fins de

reporting. Le besoin de cohérence et de rapprochement entre les dimensions stratégique et opérationnelle a conduit au développement de la méthode OVAR et à l'enrichissement de l'outil. Le tableau de bord stratégique est ainsi utilisé à des fins de pilotage.

- Les « nouveaux » outils destinés d'avantage aux actionnaires

De nouveaux outils destinés au pilotage de la performance financière se sont également développés dès les années 70. Ces outils ont principalement accompagné deux besoins disciplinaires. Le premier concerne la prise en compte de capitaux investis dans l'évaluation de la performance financière : on cherche ainsi à exprimer la rentabilité économique plutôt que la profitabilité de l'organisation. Le second besoin rejoint le mouvement de création de valeur pour l'actionnaire. Ainsi, le ROI a été très utilisé dans les années 70 et 80, relayé par l'EVA dans les années 90. Cependant ces deux outils ne sont pas réellement nouveaux : ils sont « *la résurgence* » d'outils développés dans les années 20 et 30 par des groupes nord-américains (Loning et al., 2013). L'EVA notamment reprend la méthode du bénéfice résiduel des années 30, en y ajoutant un certain nombre de réajustements comptables permettant d'évaluer la rémunération des capitaux investis (Chatelain-Ponroy et Sponem, 2007). Aussi, tout comme les « nouveaux » outils destinés aux managers, les « nouveaux » outils destinés aux actionnaires semblent être une recopie améliorée d'outils existants.

- « *Entre évolution et permanence* » (Chatelain-Ponroy et Sponem, 2007)

La littérature traitant des changements en contrôle de gestion est abondante : elle montre notamment leur diversité, analyse leurs causes et conséquences, ainsi que leur adoption. Cependant elle se concentre peu sur leur nature (Chanegrih, 2013). Quelques auteurs ont évoqué la difficulté de caractérisation de l'évolution des outils de contrôle semblant osciller entre évolution et permanence (Chatelain-Ponroy et Sponem, 2007). En effet, l'exploration des «nouveaux » outils du contrôle évoquée précédemment conduit à s'interroger sur la dynamique d'évolution de ces outils. Elle montre l'apparition de nombreux « nouveaux » outils : ABC, ABB, BSC, ROI, EVA.... Mais elle montre aussi une certaine stabilité de l'architecture globale de ces méthodes et outils, complétée de quelques propriétés en fonction du contexte : on reprend les modèles existants et on le corrige ou les améliore en fonction des besoins du moment. Chatelain-Ponroy et Sponem évoquent d'ailleurs une « *apparente révolution* ». On ne fait que corriger, ajuster, améliorer...La tendance semble donc d'avantage incrémentale. Par ailleurs,

Chanegrih a analysé la nature des changements dans la pratique et parle de tendance « *évolutionniste* » et non « *révolutionnaire* ». Les additions de nouvelles techniques restent largement majoritaires. Il semblerait ainsi que cette dynamique d'évolution conceptuelle, plutôt incrémentale, se retrouve aussi dans la pratique. En conséquence, une étude rétro-exploratoire des outils de contrôle me permettrait de caractériser des attributs évolutionnistes : ces attributs se construiraient sur les forces et faiblesses des outils existants en terme de contrôle-pilotage.

1.1.4 La rétro exploration : une proposition d'attributs évolutionnistes

1.1.4.1 La partie formelle des outils de contrôle : différentes classifications

Les auteurs de référence proposent des approches différentes en matière d'analyse des outils de contrôle. Henri Bouquin explique dans son ouvrage qu'une des fonctions principales du contrôle est d'intégrer. Le contrôle doit notamment intégrer différentes temporalités de gestion et articuler les logiques long-terme, annuelle et très court terme. Il regroupe ainsi les outils de contrôle sous trois catégories : les cycles de planification, les budgets et plans d'action et enfin les systèmes de suivi (Bouquin et Kuszla, 2014). Nicolas Berland quant à lui classe les différentes techniques dans trois catégories évoquant les trois principales missions du contrôle : décider grâce à la comptabilité de gestion ou calcul de coûts, décliner la stratégie via le budget et le contrôle budgétaire, et piloter grâce aux indicateurs de gestion (Berland, 2009, Berland, 2014). Loning et al., 2013 traitent en premier lieu des outils de mesure de la performance financière (outils de planification, outils de suivi et indicateurs), puis des outils de pilotage de la performance stratégique et opérationnelle (tableaux de bord stratégiques, BSC). Dans la même perspective, Demeestère et al., 2013 regroupent d'une façon assez générale les outils de contrôle sous deux catégories : les approches traditionnelles, essentiellement financières et les méthodes plus récentes telles ABC/ABM, contrôle stratégique, BSC, RSE/ISR faisant un diagnostic de la performance dans ses dimensions à la fois opérationnelle et stratégique. L'objet d'étude de la thèse porte sur le reporting intégré. En conséquence, la rétro exploration des outils de contrôle se concentrera dans un premier temps sur les systèmes de reporting. Dans un second temps, le reporting intégré étant analysé dans cette thèse comme nouveau cadre de contrôle-pilotage, nous examinerons les outils existants dits outils de pilotage. Aussi, nous adopterons la classification de Loning et al., à savoir les outils de pilotage (ou plutôt outils de mesure) de la performance financière, puis les nouveaux outils orientés pilotage de la performance stratégique et opérationnelle. L'analyse mettra ainsi en évidence les tendances d'évolution des outils de contrôle en regroupant les outils dits classiques et les outils « nouveaux ». Certaines

limites ont déjà été évoquées dans la première sous-section de ce chapitre, mais de façon générale. Nous les détaillerons d'avantage et les énoncerons clairement afin d'en dégager une synthèse. Le but de cette exploration est la caractérisation des attributs potentiellement utiles à un nouvel outil de contrôle pilotage.

1.1.4.2 Les systèmes de reporting

Conceptuellement mais également dans leur mise en œuvre, les systèmes de reporting comportent de nombreuses limites en terme de pilotage.

Le reporting est le compte-rendu des réalisations d'une unité à une date ou sur une période donnée à partir d'une information agrégée. Aussi, par définition, le reporting propose une présentation de données passées alors que le pilotage nécessite une vision prospective... Pour être agrégée et éventuellement comparée, l'information remontée par les processus de reporting doit donc être homogène. Cependant, « *pour piloter un manager a besoin d'une information spécifique correspondant à ses besoins et qu'il n'a pas forcément envie de communiquer à sa hiérarchie* » (Berland, 2009). Les données non financières n'étant pas agrégeables (Poincelot et al., 2005), l'information contenue dans le reporting est financière, principalement constituée des éléments du contrôle budgétaire (Bouquin et Kuszla, 2014). Certes non négligeable, cette information, de par son caractère rétrospectif et trop éloigné de l'action est cependant insuffisante pour piloter (Loning et al., 2013). Le reporting consiste à fournir à la hiérarchie les informations nécessaires pour juger de la performance d'un centre de responsabilité et pour prendre les « *meilleures* » décisions (Loning et al., 2013). Il s'agit avant tout de rendre compte. Le reporting est ainsi par essence un outil disciplinaire qui n'engage pas de discussion entre les dimensions stratégique et opérationnelle. Théoriquement, le reporting s'inspire de la vision organisationnelle du responsibility accounting précédemment abordé dans la deuxième sous-section (Loning et al., 2013) : une organisation décentralisée de structure simple et verticale, le respect du principe de contrôlabilité et la possibilité de fixer des objectifs de façon fiable. Or, cette vision organisationnelle se retrouve rarement dans les entreprises actuelles. De plus, le responsibility accounting s'appuie sur un découpage de l'organisation en centres de responsabilité dont la performance sera évaluée en fonction du montant de sa contribution à la performance financière globale. Cette approche conduit à une focalisation sur le compte de résultat, négligeant les causes de potentielles déviations et les éléments extra comptables pouvant y être associés. Par essence, reporting et pilotage paraissent s'opposer. Dans la pratique, malgré les innovations récentes en systèmes d'information, la remontée

d'informations le long de la ligne hiérarchique est lente et complexe. Les tâches d'addition, de vérification et de diffusion des données financières consomment trop de temps : les résultats sont produits tardivement (Loning et al., 2013, Berland, 2014). Or, pour piloter, un dirigeant a besoin d'une information en temps quasi réel pour lui permettre de réagir rapidement, voire d'anticiper (Loning et al., 2013).

En termes de pilotage, la littérature évoque ainsi cinq principales critiques à l'encontre du reporting :

- Outil de consolidation, il offre une vision simplifiée de la réalité organisationnelle, au détriment du détail parfois essentiel au contrôle-pilotage.
- Pour être consolidée, l'information du reporting doit être homogène. La donnée financière permet cette consolidation mais son caractère à posteriori et peu orienté vers l'action ne suffit pas pour piloter
- Le reporting génère une procédure lourde et coûteuse dont la production des résultats est trop tardive pour un pilotage efficient
- Outil du contrôle de gestion de surveillance destiné à informer la hiérarchie, il n'engage pas de discussion stratégique
- Le reporting s'appuie sur la vision organisationnelle du responsibility accounting, désormais dépassée

Un nouvel outil de reporting pouvant contribuer à un contrôle-pilotage efficient doit donc tenter de dépasser ces faiblesses :

- Il doit notamment essayer de produire une image globale, concise de la performance organisationnelle mais dont le détail à des niveaux plus opérationnels reste accessible. Les nouvelles technologies de l'information peuvent ici potentiellement jouer un rôle.
- Il doit tenter d'associer données financières et non financières, au caractère d'avantage prospectif et opérationnel.
- La procédure de construction du nouveau reporting ne doit pas être lourde et produire une information adaptée aux besoins des pilotes
- Comme l'exprime Henri Bouquin dans son ouvrage « *contrôle et stratégie* », les processus associés au reporting doivent permettre une co-construction de la stratégie :

le processus stratégique doit être initié par le stratège et être abouti sur le terrain par les opérationnels.

- Le nouvel outil de reporting ne doit pas se construire sur des postulats : il doit être adapté au contexte organisationnel actuel.

1.1.4.3 Les autres outils de mesure de la performance financière

- L'outil budget-contrôle budgétaire

Le budget est un outil de déclinaison financière de la stratégie. A partir du budget sont tirés les objectifs financiers, imposés ou négociés lors d'un dialogue hiérarchique : « *Le budget projette sur des sous-unités les impératifs financiers de rentabilité de l'entreprise* » (Berland, 2009). Le contrôle budgétaire permet quant à lui un suivi régulier de la réalisation des objectifs financiers : « *le contrôle budgétaire est un processus de comparaison et d'interprétation des résultats réalisés par rapport aux prévisions chiffrées du budget, à différents niveaux de l'organisation* » (Berland, 2013). Ce qui caractérise ainsi avant tout l'appareil budget-contrôle budgétaire est un contrôle de type exclusivement comptable et financier. A ce titre, ses principales faiblesses en termes de pilotage sont à rattacher aux dérives comptables mentionnées précédemment lors de l'exploration des systèmes de reporting : absence d'explication sur les causes de déviations, risque de provoquer des comportements dysfonctionnels, déconnection entre la formulation stratégique exprimée en objectifs trop comptables et les actions concrètes à mettre en place... Le suivi des écarts du contrôle budgétaire se focalise sur l'explication du passé au détriment des ajustements nécessaires à la réalisation d'objectifs futurs. (Demeestère et al., 2013) A cela s'ajoute la rigidité du cadre et le formalisme de l'exercice qui en font d'avantage une contrainte qu'un vecteur d'évolution de l'organisation (Berland, 2013, Demeestère et al., 2013). Ce manque de flexibilité pourrait même aller jusqu'à induire des comportements peu éthiques en incitant les responsables à la manipulation des chiffres. Tout comme le reporting, la littérature remet en cause l'efficacité de l'outil : un coût procédural trop élevé comparé à la qualité des données fournies, « *rarement utiles à la prise de décision managériale* » (Loning et al., 2013). Enfin, le budget est axé sur le fonctionnement interne de l'entreprise (ressources) plutôt que sur l'environnement et en particulier les besoins du client : il limite ainsi les opportunités d'évolution de l'organisation. Les nombreuses critiques formulées à l'égard du budget ont conduits certains dirigeants à restructurer, voire à supprimer le processus budgétaire (comme par exemple la banque suédoise Svenska Handelsbanken). Malgré tout la littérature souligne l'importance de l'exercice de

prévision : le budget permet le déploiement stratégique via la définition d'objectifs communs, la confrontation de l'intention stratégique aux contraintes opérationnelles et la coordination des différentes unités de l'organisation (Demeestère et al., 2013).

Ainsi, en termes de pilotage, l'outil budget-contrôle budgétaire comporte les limites suivantes :

- Ses principales faiblesses sont liées à son caractère exclusivement comptable et financier, déjà abordé au cours de l'analyse du reporting
- Le suivi des écarts induit une focalisation sur le passé au détriment d'actions prospectives, nécessaires à un pilotage efficace
- Le cadre du budget focalisé sur l'interne et trop rigide gênerait les possibilités d'évolution de l'organisation
- Enfin, l'efficacité de l'outil est remise en cause : une procédure coûteuse aboutissant à la production d'une information peu utile à la prise de décision

Cependant la littérature met en lumière les potentielles capacités du budget en termes de déploiement stratégique : l'exercice de planification permet la coordination de la manœuvre autour d'objectifs communs. Cette coordination est particulièrement nécessaire dans une organisation composée de nombreuses unités. Il guide l'action dans une même direction. L'exercice budgétaire peut aussi permettre aux acteurs de différentes unités « *d'explicitement les interfaces, de mieux prendre en compte des contraintes communes* » (Demeestère et al., 2013). Il peut servir à donner du sens et à ajuster l'action des pilotes.

- Les indicateurs du pilotage de performance financière : ROI et EVA

Le ROI et l'EVA sont deux outils issus de la théorie financière, expliquant que la performance d'une entreprise dépend de sa capacité à rémunérer les actionnaires au niveau souhaité (Bouquin, 2011). Ils prennent tout deux leur origine dans des entreprises à lourds capitaux investis ; le ROI a été un concept financier dominant chez General Motors et Dupont dès les années 1930. L'EVA, connu sous le nom de bénéfice résiduel, est né quant à lui dans les années 50 chez General Electric. Ainsi, les deux indicateurs symbolisent avant tout le poids de l'actionnaire et le désir de le satisfaire. Ils expriment une notion de rentabilité, par opposition aux indicateurs traditionnels exprimant une notion de profitabilité (Loning et al., 2013): il s'agit de calculer le résultat obtenu par rapport aux moyens engagés pour l'obtenir. Aussi l'ensemble des critiques adressées à l'égard de ces ratios concernent la tentative souvent infructueuse à raccorder des qualités de pilotage à des outils originellement dédiés à une fin disciplinaire.

Le ROI est un ratio qui mesure la performance financière d'une entreprise en prenant en compte les capitaux investis (Loning et al., 2013). Le but initial du ROI est la responsabilisation des managers sur la rentabilité du capital engagé (Demeestère et al., 2013). Utilisé comme cadre de pilotage, le ROI comporte l'avantage d'une formulation d'objectif relativement simple, accompagné d'une palette d'actions envisageable pour l'atteindre (Demeestère et al., 2013). Il permet également une comparaison entre activités de nature très différentes. Cependant cette simplicité apparente et attractive est aussi la raison principale de ses échecs en termes de contrôle-pilotage. Le modèle peut se résumer ainsi : « *les directions financent les projets qui passent la barre du ROI* » (Bouquin, 2011). La simplicité du modèle a engendré une utilisation massive et une uniformisation des indicateurs alors que la diversification des activités (à la mode dès les années 60) aurait dû encourager le contraire. Ce mode de management conduit à favoriser le court-terme, et à provoquer une gestion « *myope* » : en effet, les activités de « *centres dilemmes* » (Demeestère et al., 2013) dont la priorité est d'investir, de développer ou faire de la Recherche & Développement risquent d'être sacrifiées au profit d'activités à la productivité immédiate. Ainsi dès les années 80, le ROI est accusé d'être une des causes de réduction des budgets de R&D. Il serait notamment à l'origine de la perte de compétitivité de l'industrie nord-américaine... (Bouquin, 2011). L'indicateur comporte également les inconvénients liés à sa représentation sous forme d'un ratio : il s'agit de « *données abstraites, peu parlantes, ne renvoyant à aucune possibilité d'action concrète* » (Loning et al., 2013). A ceci s'ajoute le fait que les ratios éloignent de la réalité, le manager se concentrant sur son amélioration plutôt que sur l'amélioration du réel : un exemple est la tentation de faire augmenter le ratio en n'investissant plus. Enfin les ratios, contrairement aux montants en valeur absolue et ne peuvent être agrégés.

D'un point de vue purement technique, l'indicateur présente quelques imperfections. Notamment, il n'incorpore pas bien les actifs immatériels, qui représentent une part grandissante dans les éléments de la valeur de l'organisation (Berland, 2014). Ceci induit à nouveau une vision court-terme alors que le pilotage se doit d'articuler long terme et court-terme. D'autres imperfections techniques sont évoquées par la littérature, notamment concernant les différences de mode de calcul, au niveau du bénéfice et au niveau de l'actif.

L'EVA, contrairement au ROI est un montant en valeur absolue. Il n'y a donc plus la tentation de maximiser le ratio (Bouquin, 2011). A ce titre, il rend également compte des effets de taille d'une entreprise ou d'une division. Il favoriserait ainsi d'avantage la croissance (Loning et al., 2013). Il favorise moins le court terme que le ROI, les projets d'investissement sélectionnés

étant ceux dont la valeur actualisée nette est positive. La littérature pointe cependant la complexité du calcul et implications sous-jacentes à l'efficacité modèle: « *il suppose en effet de découvrir les liens entre le cout des capitaux et la part de marché en pleine émergence, mais aussi turbulent que put l'être celui que les pionniers de l'automobile ont connu* » (Bouquin, 2011). Enfin, l'EVA recouvre les mêmes limites que le ROI. IL fait en effet partie de la même catégorie d'indicateurs, incorporant notions comptables: ces indicateurs, pratiquant le langage financier, restent déconnectés de l'action quotidienne des pilotes.

La littérature insiste cependant d'avantage sur la mauvaise utilisation de ces indicateurs plutôt que sur leurs caractéristiques inhérentes. Notamment, le ROI a été créé pour un management pluri annuel, dans la logique d'une stratégie s'évaluant sur le long-terme. Or le ROI, sous la pression du court-terme, a été réduit à un usage annuel. De même, la myopie est souvent liée à un usage sans précaution : « *les managers ont oublié de le comparer avec le cout du capital* » (Berland, 2010). La littérature met en évidence la nécessaire complémentarité de ces indicateurs, financiers avec des indicateurs non financiers : les indicateurs financiers doivent représenter des lignes d'objectifs du long terme, mises en perspective dans le court terme via des indicateurs non financiers appropriés (Berland, 2010, Demeestère et al., 2013).

Ainsi, on retrouve à nouveau les mêmes limites évoquées précédemment lors de l'exploration du budget et du reporting : une tendance au court-terme, des instruments peu actionnables et sujets à mauvaise utilisation. A-t-on voulu donné une dimension de contrôle-pilotage à des instruments qui n'y étaient pas dédiés ?

La simplicité de modélisation de ces indicateurs reste leur principale force en termes de contrôle-pilotage.

1.1.4.4 Les approches récentes : le pilotage de la performance stratégique et opérationnelle

- Le tableau de bord dit stratégique

La définition du tableau de bord stratégique proposée par la littérature fait ressortir une volonté de répondre aux limites, voire de s'opposer des outils existants. L'outil repose avant tout sur l'évaluation d'une performance multicritère : les tableaux de bord « *cherchent à compléter le financier par de l'opérationnel (et à les articuler)* ». Les indicateurs proposés doivent être de nature différente : à la fois financiers et non financiers. Mais cette mixité ne suppose pas une simple juxtaposition ; elle doit provenir d'une démarche structurée, impliquer l'identification des interactions et des contradictions possibles entre les différents indicateurs. Les indicateurs doivent être organisés en « *système* » (Demeestère et al., 2013, Loning et al., 2013). Cette

caractéristique permet d'une part de faire le lien entre les dimensions opérationnelle et stratégique, faisant de l'outil un outil d'avantage actionnable et d'autre part de développer une vision d'avantage long terme, les indicateurs non financiers étant qualifiés par la littérature d'indicateurs ex ante ou leading indicators (Meyssonnier, 2006 ; Berland, 2009). Contrairement aux outils existants, le tableau de bord est présenté comme un outil efficient : les tableaux de bord opèrent « *un arbitrage cout-précision-délai de l'information qui privilégie les délais d'obtention à un cout raisonnable, en renonçant à l'exhaustivité et à la précision* » (Loning et al., 2013). Enfin, la littérature insiste sur la nécessaire clarté et concision du tableau de bord (Demeestère et al., 2013, Loning et al., 2013). Aussi la définition du tableau de bord stratégique énonce un certain nombre de qualités nécessaire au contrôle pilotage.

La littérature insiste cependant sur les conditions de mise en œuvre de la démarche tableau de bord. Elle évoque également quelques limites. En premier lieu, le succès de la démarche d'un outil tel le tableau de bord semble conditionné par une adéquation avec le contexte organisationnel. Selon Demeestère et al., 2013, sa mise en place doit se réaliser de préférence dans une organisation au style de management ouvert, relativement ouverte à l'externe, faisant régner un climat de confiance. Les limites évoquées par la littérature concernent essentiellement la mise en œuvre de l'outil. Les auteurs expliquent notamment que le tableau de bord est parfois simplifié ou uniformisé pour des raisons de cohérence, voire pour garantir une informatisation efficace. Or un outil de pilotage doit s'adapter aux besoins spécifiques du pilotage. L'outil n'a pas pour vocation de reporter de façon disciplinaire, mais de guider l'action. L'informatisation est particulièrement questionnée par la littérature : entre réduction du temps de production de l'information et évolution du pilotage, l'efficacité du couple technologie et outil de contrôle est remise en question (Travaillé, 2007). Les indicateurs sont souvent de simples indicateurs de reporting : de nature financière et de périodicité annuelle. Ils servent à informer et non plus à éclairer l'action : le tableau de bord redevient alors un outil de contrôle-reporting, perdant ses promesses de contrôle-pilotage (Berland, 2009, Demeestère et al., 2013). Aussi la littérature met en évidence la nécessité d'une méthodologie, d'un cadre d'application qui conditionne l'efficacité de l'outil. La méthode OVAR notamment assurerait la qualification de l'outil en outil de contrôle-pilotage

L'exploration des forces et faiblesses du tableau de bord dit stratégique permet de conclure que la mise en place d'un nouvel outil de contrôle correspondant aux caractéristiques d'un outil de contrôle pilotage besoin doit néanmoins s'appuyer sur une démarche structurée, précédant la construction du système. L'apparente efficacité des systèmes d'information n'intervient que

dans un second temps. Le succès de la démarche tableau de bord notamment paraît conditionné par le développement d'une méthode en amont, telle la méthode OVAR.

- Le Balanced Scorecard

Comme expliqué précédemment, le modèle BSC se distingue des outils classiques principalement à trois niveaux. En premier lieu, l'outil est d'avantage anticipateur car il ajoute des indicateurs non financiers (sur les axes clients, processus internes et apprentissage organisationnel) aux indicateurs financiers pour mesurer de la performance. Il positionne l'organisation au cœur de son environnement, en définissant aussi des indicateurs orientés sur l'extérieur : au travers de l'axe client, l'organisation peut définir des indicateurs tels le taux de satisfaction client ou encore le nombre de nouveaux clients par période. Deuxièmement, l'outil est d'avantage explicatif via l'établissement des liens de cause à effet (*strategic map*). Enfin, l'outil est d'avantage orienté vers l'action car il tente d'établir un lien entre la stratégie globale et les actions opérationnelles. Nous avons aussi évoqué les principales limites du modèle : le concept de causalité défini par Kaplan et Norton et la nature des indicateurs non financiers pose problème. En effet, la littérature évoque la subordination des axes non financiers à l'axe financier dans l'outil. Le but ultime serait de mesurer la création de valeur par l'actionnaire. Le BSC apparaît ainsi comme un nouvel avatar du contrôle disciplinaire, et non plus comme un outil managérial. L'usage d'indicateurs non financier en terme de contrôle pilotage soulève quelques questions. Ces indicateurs ne sont pas agrégables : une consolidation d'indicateurs non financiers dans un reporting paraît ainsi difficilement réalisable. Il est également difficile de relier de façon mécanique ou calculatoire ces indicateurs à la performance financière (Berland, 2009). Enfin, leur intégration dans un outil de pilotage implique un nombre accru d'indicateurs à gérer, compromettant les qualités de concision et de clarté du rapport. Par ailleurs, certains auteurs ont tenté d'apporter des réponses à cette gestion mixte et accrue d'indicateurs : changements structurels, adoption d'un système de mesure innovant, développer un système d'équivalence entre les indicateurs, utiliser un système de pondération,.... Il est bon de noter que la principale différence entre le BSC et le tableau de bord stratégique réside dans leur vision du rapprochement organisationnel. Alors que le BSC est essentiellement une démarche top-down, le tableau de bord accorde une place importante à un management plus participatif. En effet, comme le rappellent Berland et al.(2013), ce sont les cartes stratégiques qui déclenchent la définition des indicateurs, ces derniers étant déclinés aux niveaux inférieurs. Les objectifs des managers opérationnels sont alors articulés avec les objectifs stratégiques de

l'organisation. Le rapprochement semble essentiellement se réaliser du haut vers le bas. Choffel et al. (2005) montrent en citant Saulpic et Ponsard (2000) qu'une démarche descendante peut être dangereuse car elle risque de ne pas prendre en compte les contraintes opérationnelles. Une démarche « *enracinée* » dans l'entreprise, à partir de l'interaction des acteurs paraît mieux adaptée car elle permet de combiner les avantages d'une démarche purement descendante et d'une démarche purement bottom-up. Enfin, certains auteurs avancent le fait que le BSC est un outil incomplet et ne peut être considéré comme l'outil central du système de pilotage (Choffel et al., 2005). Notamment, l'outil n'intègre pas l'environnement externe comme dimension importante pouvant avoir un impact sur la performance organisationnelle : aussi certaines entreprises ont fait le choix de mettre en place un cinquième axe nommé « environnement » (Choffel et al., 2005).

Au-delà des caractéristiques inhérentes au BSC se pose la question de la validité de l'outil dans la panoplie du pilote. En effet, sa réelle valeur ajoutée en termes de pilotage réside dans sa capacité à créer un dialogue, une discussion stratégique entre stratégiques et opérationnels, permettant de guider efficacement l'action. Cependant dans les années 2000, l'idée d'un contrôle interactif, développée par Simons en 1995 a fait son chemin. Simons identifie quatre leviers de contrôle. Les deux premiers, le système de croyance et le système de contraintes, portent sur l'identité de l'organisation. Les deux autres concernent différents systèmes de contrôle de gestion : des systèmes de type « *diagnostique* » et des systèmes de type « *interactif* ». Les systèmes diagnostiques de contrôle sont des « *systèmes d'information formels que les managers utilisent pour suivre les résultats organisationnels et corriger les éventuelles déviations des objectifs de performance préétablis* » (Simons, 2000). Ce sont des systèmes de feedback mesurant une performance ex post : l'organisation est mise sous pilotage automatique. Les systèmes interactifs de contrôle, quant à eux sont « *des systèmes d'information formels permettant de focaliser l'attention sur les incertitudes stratégiques et provoquer l'émergence de nouvelles initiatives et stratégies* ». Il s'agit alors pour les managers d'interagir très fortement avec leurs subordonnés. Ainsi Nicolas Berland propose une grille d'analyse des outils de contrôle, classant les outils de mesure de la performance financière tels le contrôle budgétaire ou l'EVA dans la catégorie contrôle diagnostique et la deuxième catégorie d'outils tels la BSC ou l'ABC dans la catégorie contrôle interactif. Cependant Simons insiste davantage sur l'usage qui est fait des outils de contrôle : un BSC, mais également un budget rénové ou tout autre outil de contrôle, financier ou non peut jouer le rôle d'outil de contrôle interactif (Berland et al., 2010). Ceci met en évidence la limite principale des outils et

techniques de pilotage : le pilotage ne se limite pas à une « bonne mesure » incarnée dans le niveau de perfection d'un outil. Il s'agit plutôt de « bien » manager : comme l'énonce clairement Helene Loning, un pilotage efficace suppose avant tout de « *trouver un équilibre entre l'objectivisation offerte par la mesure, les indicateurs, et la nécessaire construction de sens qui est le rôle premier du manager* ». Cette réflexion s'applique au BSC se réclamant dans les derniers stades de son évolution, réel outil de communication interhiérarchique. Mais elle s'applique également à tout nouvel outil de contrôle-pilotage... Le reporting intégré, au-delà de ses qualités techniques, aide-t-il à cette prise de conscience ?

- Le modèle ABC et autres méthodes par équivalence

La principale force des modèles à base d'activités tels le modèle ABC est de donner au manager des leviers d'action pour la gestion des coûts, activité centrale du contrôle (Berland et al., 2013). Les méthodes de calcul de coûts doivent désormais devenir des outils de contrôle-pilotage de l'organisation (Berland et al., 2011). Comme évoqué précédemment, grâce à l'introduction de la notion d'inducteurs de coûts, ces méthodes permettent l'établissement de relations de causalité. Certains auteurs vont plus loin, suggérant que de telles méthodes conduisent à une discussion stratégique via un pilotage participatif : les inducteurs permettraient de valider ou invalider des choix stratégiques mettant en évidence leurs potentiels effets (Wegmann, 2011). Cependant l'outil ABC présente d'importantes limites en termes de pilotage. Au-delà des critiques d'ordre technique, la littérature insiste particulièrement sur la complexité (de mise en place et de maintenance) et la lourdeur du modèle. La lourdeur du modèle aurait pour conséquence une baisse d'efficacité de l'outil et éloignement de la fonction contrôle à sa mission d'aide à la prise de décision (Berland et al., 2013, Wegmann, 2011). Des méthodes dites par équivalence se sont ainsi développées : l'UVA (unités de valeur ajoutée) et TD-ABC (*Time Driven Activity Based Costing*). Le principal avantage de la méthode UVA est sa rapidité et sa simplicité de mise en œuvre qui s'explique notamment par « *un calcul périodique des coûts aisé* » et « *une maintenance de la méthode allégée* » (Berland et al., 2010). Ce point fort semblerait répondre au problème d'efficacité de l'ABC. Cependant le problème de complexité ne semble que partiellement résolu : l'installation de l'outil nécessiterait un travail important et une collaboration accrue des acteurs organisationnels qui prendrait entre six mois et un an. (Berland et al., 2010). La méthode TD-ABC, apparue en 2004, est présentée comme une « *évolution simplificatrice* » de l'ABC. Elle présenterait également l'avantage d'une mise en place et d'une maintenance allégée. Cependant la littérature qui existe sur cet outil évoque également quelques critiques d'ordre technique, principalement concernant le respect du

principe d'homogénéité (Berland et al., 2010). Globalement la littérature évoque un point fort central concernant ces méthodes de substitution de l'ABC. Ce sont des démarches de pilotage orientées vers l'externe et plus particulièrement vers le client : « *Le concept de valeur relativise ainsi le concept de cout* » (Genelot, 2011).

Ainsi, la méthode ABC et ses méthodes par équivalence sont de réelles démarches de pilotage car elles sont d'avantages actionnables comparés aux méthodes de calcul de couts traditionnelles. Elles semblent redonner une dimension stratégique à la comptabilité de gestion, fournissant aux managers les leviers d'action nécessaires au pilotage de la rentabilité. Elles analysent ainsi subtilement le processus de création de valeur. Cependant, malgré les simplifications proposées par les méthodes telles le TD ABC ou l'UVA, ces méthodes restent globalement complexes à mettre en place et à maintenir risquant de compromettre le rôle du contrôle pilotage d'aide à la prise de décision.

1.1.4.5 Les tendances d'évolution: des outils permettant un pilotage orienté processus et produits

Demeestère et al.(2013), dans leur ouvrage dédié au contrôle-pilotage évoquent les avantages d'un pilotage par les produits. Selon les auteurs, ce type de pilotage permet de se concentrer à la fois sur les concepts de cout et de valeur, source de mise en œuvre d'actions de pilotage proactives. Le produit est situé à l'intersection de l'organisation et de son environnement : il utilise les processus internes en consommant les ressources organisationnelles pour proposer des prestations externes au client. Les systèmes conventionnels de couts (telles les méthodes de couts complets ou de direct costing) offrent une gestion introvertie en s'intéressant principalement à la connaissance des couts (Berland et al., 2013). Le target costing est une technique de gestion des couts orientée vers le marché : elle fixe des objectifs et cibles dérivés du marché, et non dérivés d'observations historiques ; en ce sens, la gestion des couts devient un élément clé du déploiement de la stratégie (Demeestère et al., 2013). La mise en place d'outils de gestion centrés sur les produits permet ainsi la production d'information en amont au contact de l'environnement externe. Une orientation processus confère un caractère d'avantage anticipateur aux outils, qualité requise pour la réalisation d'un contrôle pilotage efficace. Cependant les mêmes auteurs expliquent que la réussite de la mise en place de techniques orienté produits nécessite la mobilisation de compétences à la fois techniques, marketing et économiques (et le décloisonnement entre ces fonctions). Transversalité et intégration sont requises. Leur mise en œuvre se trouve ainsi confrontée à des organisations de tradition hiérarchique et un système d'information encore souvent structuré par métier. Ce type

de contrôle-pilotage requiert aussi le développement « *d'un système de valeurs spécifiques* » fondé sur l'apprentissage collectif et la coopération inter-unités. A cela s'ajoute les difficultés liées au cycle de vie du produit qui peut parfois être très long. Cela pose ainsi le problème de préservation et transfert de connaissance.

Demeestère et al. évoquent aussi dans le même ouvrage les qualités d'un outil de contrôle orienté processus en termes de pilotage. Les méthodes ABC et le tableau de bord stratégique sont des outils de gestion orientés processus. Ce type d'approche permet en premier lieu une meilleure compréhension de l'ensemble des acteurs externes à l'entreprise concernés par ses prestations. Il permet ainsi la mise en œuvre d'actions proactives. Le pilotage par processus guide l'action des pilotes car il permet une meilleure coordination entre les différents acteurs et unités contribuant au même produit. Enfin ce type de pilotage facilite le déploiement stratégique, notamment grâce à une traduction des objectifs en actions concrètes. Ses principales limites sont celles des démarches orientées produit : la transversalité de l'approche se heurte aux structures organisationnelles de tradition hiérarchique et au système d'information, encore largement compartimenté par métier.

Globalement la mise en œuvre d'outils de gestion orientés produits ou processus comporte de nombreuses qualités en terme de contrôle pilotage, notamment parce que ces outils sont tournées vers l'action concrète et qu'ils offrent une vision très en amont, liée à leur caractère extraverti (focus sur la valeur pour le client et autres parties prenantes externes). Cependant leur mise en œuvre confronte la transversalité de l'approche à la réalité souvent bien différente du « système » technico-organisationnel.¹⁰

1.1.5 Synthèse de l'analyse rétro-exploratoire

Les paragraphes précédents ont montré que pour permettre aux managers de piloter, les outils de contrôle devaient présenter trois principales caractéristiques : être orientés vers l'action, être anticipateurs et être explicatifs (synthèse réalisée par Loning et al., 2013) . L'analyse rétro-exploratoire a permis de mettre en évidence les principales qualités et faiblesses des différents outils de contrôle (anciens et plus récents) dans cette entreprise.

L'analyse a notamment mis en relief les nombreuses faiblesses du reporting : le reporting est avant tout destiné à informer la hiérarchie, non pas à piloter. Sa principale qualité est aussi son principal défaut : via la consolidation, il propose une image globale de la performance, facilitant la prise de décision. Mais cette concision peut être aussi synonyme de simplification, si l'accès

¹⁰ Cette notion de système sera développée dans le deuxième chapitre de la thèse

aux détails d'avantage opérationnels n'est pas possible. L'outil réduit ainsi les possibilités d'action et n'explique pas. Le reporting, pouvant se réaliser par la consolidation de données homogènes ne contient que des données financières. Or les données financières ne permettent pas un suivi proactif. La procédure de construction du reporting est inadaptée à l'action des pilotes : périodicité souvent mensuelle (au lieu de répondre à des besoins spécifiques), production d'information souvent tardive, données longues à analyser...Son élaboration se réalise via un mouvement simple de remontée de données qui n'engendre pas de discussion entre les dimensions opérationnelle et stratégique de l'organisation. Il n'induit pas ainsi de réajustement des actions stratégiques en fonction des réalités opérationnelles et inversement. Enfin, le reporting s'appuie sur la vision organisationnelle dépassée du responsibility accounting. Comment construire une action efficace sur la base d'un outil inadapté au contexte organisationnel actuel ?

La principale qualité de l'outil budget-contrôle budgétaire réside dans la définition d'objectifs communs qui permet de donner une orientation générale à l'action des pilotes. La planification permet également la coordination des différentes unités d'une même organisation. Cette coordination peut donner lieu, via l'explicitation des interfaces et la compréhension de contraintes communes à un réajustement de l'action entre les pilotes de différentes unités. Cependant, l'outil comporte également de nombreuses limites, dont beaucoup sont communes aux outils de reporting : son caractère exclusivement comptable et financier font du budget un outil de pilotage peu explicatif et peu anticipateur. Notamment, les objectifs stratégiques, trop financiers ne permettent pas de guider l'action concrète des managers opérationnels. Le suivi des écarts est focalisé sur le passé au détriment d'actions prospectives, nécessaires à un pilotage efficace. Le cadre de l'outil, trop rigide empêche le développement d'un pilotage proactif. Pour finir, la lourdeur de la procédure du contrôle budgétaire (souvent assimilée à celle du reporting) aboutit à la production d'information tardives et souvent peu fiables. Ces informations sont donc peu utiles aux pilotes dont la réactivité doit être immédiate, voire anticipatrice.

Le ROI, utilisé pour piloter, a pour principale qualité un modèle clair, basé sur la formulation d'objectif relativement simple. Mais cette simplicité, qui en a fait son succès a aussi conduit à favoriser le court-terme, et à provoquer une gestion « *myope* ». Le ROI est exprimé sous la forme d'un ratio: les données, abstraites et peu parlantes ne facilitent pas l'action des pilotes. Les ratios peuvent également mener à des actions improductives, car ils sont sujets à manipulation. D'un point de vue technique, l'indicateur n'incorpore pas les actifs immatériels, conduisant à nouveau à une gestion court-terme. L'EVA, contrairement au ROI est exprimée

en valeur absolue. L'indicateur favoriserait aussi moins le court terme que le ROI, les projets d'investissement sélectionnés étant ceux dont la valeur actualisée nette est positive. Cependant, ROI et EVA sont deux indicateurs de performance financière : aussi par nature, ils pratiquent le langage financier, trop éloigné de l'action des pilotes.

Le tableau de bord stratégique opère une nette distinction avec les outils classiques principalement pour trois raisons. Premièrement, il repose sur l'évaluation d'une performance multicritère via la mise en place d'indicateurs financiers et non financiers. Cette caractéristique permet un contrôle-pilotage d'avantage anticipateur, les indicateurs financiers étant considérés comme des *leading indicators*. Deuxièmement, ces indicateurs ne sont pas simplement rassemblés, ils sont organisés en « *système* », faisant de l'outil un outil d'avantage explicatif et actionnable. Enfin, contrairement aux outils existants, le tableau de bord contient en général peu de données, centrées sur des critères importants. Il est dédié à l'action. Cependant la littérature pointe quelques limites : au-delà des limites liées à contrôle pilotage reposant sur des indicateurs, l'usage d'indicateurs non financiers pose problème. Ces indicateurs ne sont pas agrégeables, difficiles à relier avec les autres. En outre cela pose la question d'une gestion accrue du nombre d'indicateurs. Au lieu de faciliter l'action, leur usage risque de la compliquer !

Le Balanced Scorecard (ou tableau de bord prospectif) possède globalement les mêmes qualités que le tableau de bord stratégique. L'outil est d'avantage anticipateur via la mise en place combinée d'indicateurs financiers et non financiers. Les mesures de la performance proposées ne sont pas tournées uniquement sur l'interne, l'objectif étant aussi de déterminer des indicateurs issus de l'environnement externe. L'outil est d'avantage explicatif grâce à l'établissement des liens de cause à effet. Il est aussi d'avantage orienté vers l'action car il tente d'établir un lien entre la stratégie globale et les actions opérationnelles. Sa principale limite réside dans le concept de causalité défini par Kaplan et Norton, soumettant les axes non financiers à l'axe financier. Son usage ne facilite pas l'action managériale, mais la surveillance disciplinaire. De plus, la construction de l'outil se réalise selon une démarche top-down qui présente le risque d'éloigner les stratèges des contraintes opérationnelles. Au même titre que le tableau de bord stratégique, le BSC comporte quelques limites liées à l'usage des indicateurs de performance non financiers.

La principale force du modèle ABC (et méthodes assimilées) réside dans l'établissement de relations de causalité via la notion d'inducteurs de couts, faisant de l'outil un outil actionnable et explicatif. Certains auteurs suggèrent même que les inducteurs conduiraient à une discussion

stratégique, validant ou invalidant des choix stratégiques en mettant en évidence leurs potentiels effets. De façon plus générale, la mise en œuvre d'outils de pilotage fondé sur les processus permet un pilotage d'avantage proactif car ces outils sont extravertis. Ils sont centrés sur la création de valeur pour le client (et autres parties prenantes externes). Ces outils sont également tournés vers l'action concrète. Cependant la transversalité de l'approche se trouve confrontée à la réalité souvent bien différente du « *système* » technico-organisationnel.¹¹ Il en est de même pour les outils de gestion fondés sur les produits. Cependant la transversalité de l'approche se trouve confrontée à des organisations de tradition hiérarchique et un système d'information encore souvent structuré par métier.

Il est important de noter que pour l'ensemble des techniques de gestion évoquées, leur efficacité semble conditionnée par deux préalables :

- L'existence de méthodologies conférant un cadre de mise en œuvre et un certain nombre de principes à respecter.
- Une cohérence entre la structure organisationnelle (ainsi que son environnement) et l'outil de gestion sélectionné.

¹¹ Cette notion de système sera développée dans le deuxième chapitre de la thèse

Outil	Qualité outil anticipateur		Qualité outil explicatif		Qualité outil orienté vers l'action	
	Forces	Faiblesses	Forces	Faiblesses	Forces	Faiblesses
Systèmes de reporting		L'outil ne contient que des données financières (condition d'homogénéité)		L'outil ne permet pas un accès aux détails d'avantage opérationnels L'outil ne contient que des données financières (condition d'homogénéité)	La consolidation offre une image globale de la performance organisationnelle	L'outil ne permet pas un accès aux détails d'avantage opérationnels La procédure de construction est inadaptée à l'action des pilotes (mensuelle, tardive, laborieuse,..) L'outil n'entraîne pas un rapprochement des dimensions opérationnelle et stratégique Outil inadapté au contexte organisationnel actuel
Outil budget-contrôle budgétaire		Caractère exclusivement comptable et financier Suivi des écarts Cadre de l'outil trop rigide	Inefficacité de l'outil : mauvais rapport ressources engagées/valeur de l'information en terme de pilotage	Caractère exclusivement comptable et financier	Définition d'objectifs communs Coordination des différentes unités de l'organisation	Objectifs stratégiques trop financiers La procédure de construction est inadaptée à l'action des pilotes (peu fiable, tardive, laborieuse,..)
Indicateurs de performance financière (ROI & EVA)		Simplicité du modèle ROI développe une gestion "myope" Modèle ROI ne prend pas en compte les actifs immatériels			Simplicité du modèle ROI	Expression de l'outil ROI sous forme d'un ratio Langage financier
Tableau de bord stratégique	Présence d'indicateurs non financiers		Indicateurs organisés en "système"		Indicateurs organisés en "système" Contient peu de données, données centrées sur des critères importants	Indicateurs financiers non agrégeables et difficiles à connecter Gestion accrue du nombre d'indicateurs
Balanced Scorecard	Présence d'indicateurs non financiers		Etablissement de liens de cause à effet		Etablissement de liens de cause à effet Rapprochement dimensions stratégique et opérationnelle	Concept de causalité subordonne axes non financiers à l'axe financier
Pilotage par les processus (dont méthode ABC)	Outils extravertis (focus sur la valeur pour le client et autres parties prenantes externes)		Etablissement de relations de causalité via la notion d'inducteurs de coûts		Etablissement de relations de causalité via la notion d'inducteurs de coûts Transversalité de l'approche	
Pilotage par les produits (dont Target Costing)	Outils extravertis (focus sur la valeur pour le client et autres parties prenantes externes)		Etablissement de relations de causalité via la notion d'inducteurs de coûts		Etablissement de relations de causalité via la notion d'inducteurs de coûts Transversalité de l'approche	

Table 1.5. Synthèse rétro-exploratoire

1.2 Complexité et définition des attributs dialogiques des outils de contrôle

Dans cette deuxième section, nous allons démontrer le caractère dialectique de la connaissance produite par les outils de contrôle. Plus précisément nous allons tenter d'établir un parallèle entre les caractères de la dialectique contemporaine et le caractère du savoir produit par l'instrumentation du contrôle. Nous finirons par définir des attributs dits dialogiques nécessaires à l'efficacité du contrôle pilotage en univers complexe.

1.2.1 Le caractère dialectique du savoir produit par les outils de contrôle

La première section a montré l'évolution relativement incrémentale des outils de contrôle : les nouveaux outils ont tendance à se superposer aux anciens, en intégrant quelques corrections ou améliorations. Ils constituent rarement une révolution. Aussi a-t-il été possible, grâce à une analyse rétro-exploratoire des outils de contrôle de définir des attributs potentiellement utiles à l'évolution d'un contrôle-reporting vers un contrôle pilotage. La caractérisation d'attributs « *évolutionnistes* » suffisent-ils pour assurer un contrôle pilotage efficient ? La mission principale du contrôle est d'assurer la cohérence de la firme (Bouquin et Kuszla, 2014). Cependant, la littérature a mis en évidence le caractère paradoxal du contrôle, et par déclinaison de ses méthodes et techniques. Ainsi, comment le contrôle peut-il garantir l'équilibre organisationnel lorsque sa nature est déséquilibré, oscillant entre une réalité et son contraire ? La clé est peut-être dans le surpassement dialectique de ce caractère paradoxal, dans ce « *subtil dosage* » de réalités différentes (Bouquin et Kuszla, 2014) qu'évoque Henri Bouquin.

1.2.1.1 Les outils de contrôle, garants de l'équilibre organisationnel

- Au-delà des querelles actionnaires-managers : le contrôle, outil de cohérence organisationnelle

La première section a évoqué la double finalité des outils de contrôle : un rôle disciplinaire, hérité d'une volonté actionnariale de contrôle reporting et un rôle habilitant, servant des intérêts de contrôle pilotage d'avantage managériaux. Cette section a également abordé la « *nécessaire complémentarité* » de ces deux logiques. La logique de la performance financière consiste à assurer le niveau de rentabilité souhaité par les actionnaires. Le contrôle qui en découle est un contrôle à dominante financière, souvent qualifié de contrôle rétrospectif par la littérature. Mais les auteurs rappellent qu'il demeure important dans un environnement économique turbulent nécessitant une gestion prudente des ressources (Bouquin et Kuszla, 2014). Henri Bouquin

ajoute que ce contrôle, concernant le haut de la hiérarchie organisationnelle, ne devrait pas se contenter d'éléments financiers car les décisions stratégiques sont prises à ce niveau. La logique de la performance « *technico-économique* », concernant d'avantage les managers opérationnels, complète la logique de la performance financière. Elle supporte les objectifs de performance financière, via la maîtrise des facteurs clé de succès. Cette maîtrise repose sur le suivi des processus techniques. Le contrôle qui en résulte est un contrôle moins financier matérialisé par la mise en place de tableaux de bord comportant des indicateurs physiques. Les deux contrôles doivent servir à améliorer le présent tout en préservant l'avenir (Bouquin et Kuszla, 2014). Aussi, au-delà du conflit d'intérêt actionnaires-managers, le contrôle se doit d'articuler ces deux logiques dans un souci de cohérence organisationnelle. La littérature en contrôle a largement évoqué le rôle de cohésion du contrôle, et en particulier son rôle de liaison entre le projet stratégique et les actions des managers opérationnels (Berland, 2010, Bouquin et Kuszla, 2014, Wegmann, 2011). Notamment, Henri Bouquin définit le contrôle ainsi : « *On conviendra d'appeler contrôle de gestion les dispositifs et processus qui garantissent en priorité la cohérence entre la stratégie et les missions des managers, notamment les actions concrètes et quotidiennes* » (Bouquin, 1994). Le contrôle doit aussi jouer un rôle de cohérence via l'intégration de différents horizons temporels dans ses systèmes de suivi. Henri Bouquin va plus loin évoquant une mission de « synergie » des pilotages des différents niveaux de management à la fois verticalement et horizontalement. (Bouquin, 1994).

Outre son objectif de cohérence interne, le contrôle se doit aussi d'assurer la cohérence extra-organisationnelle, définie comme le décryptage de signaux à intérêt stratégique et l'adaptation des capacités de la firme avec l'environnement externe (Bouquin et Kuszla, 2014). Aussi, par déclinaison, les outils de contrôle sont avant tout des « *dispositifs croisés de cohérence externe et de cohérence interne* » via la production d'information.

- Le contrôle et son instrumentation au cœur du management : une mission de gestion des paradoxes

Le contrôle fait partie du processus de management (Berland, 2014, Bouquin et Kuszla, 2014). En conséquence, Henri Bouquin explique que le contrôle doit aider le manager dans l'équilibrage de trois principaux objectifs qui peuvent se révéler paradoxaux : la création de valeur au sens de rentabilité, la compétitivité des opérations et la pérennité (Bouquin et Kuszla, 2014). En effet, gagner en compétitivité peut conduire à sacrifier la rentabilité en pratiquant par exemple une guerre des prix. De même, augmenter la rentabilité peut induire une baisse de compétitivité en réduisant la qualité du produit final ou le budget marketing. Enfin, focaliser

son attention sur la pérennité de la firme implique parfois sacrifier la rentabilité en surinvestissant. Cela peut également entraîner un sacrifice sur la compétitivité en tentant d'augmenter la part de marché au détriment de la compétence clé qui en faisait un marché de niche... Ces illustrations ne sont pas exhaustives. Henri Bouquin en a fait une synthèse faisant apparaître une « diagonale » des paradoxes, opposant l'hypertrophie d'un objectif à l'atrophie des deux autres. Le management est ainsi livré à une gestion de paradoxes (apparents) : court terme et long terme, dépenser et investir, logique financière et logique technico-économique, etc,... Henri Bouquin explique qu'il s'agit d'avantage de « dosage subtil », plutôt que de choix tranchés. Le contrôle de gestion n'est pas le seul engagé dans cette entreprise, mais il se doit ainsi d'aider le manager dans ses choix en assurant un équilibre, une cohérence d'ensemble. Il doit permettre la cohabitation des trois principaux objectifs organisationnels. Il est un ensemble de techniques « créatrices d'ordre et de sens » (Berland, 2014). Dans cet objectif, parmi les missions de dosage citées par la littérature, certaines reviennent de façon récurrente :

- Intégrer mais différencier.
- Exécuter la stratégie mais ne pas brider la créativité et l'innovation.
- Formaliser mais prendre conscience que l'information importante peut se trouver hors des systèmes formalisés de contrôle.
- Contrôler les comportements mais savoir déléguer.

En résumé, comme le dit clairement Henri Bouquin, « *le contrôle de gestion est par excellence une technique de gestion des paradoxes* ». (Bouquin et Kuszla, 2014). Cependant, il ajoute que le contrôle peut avoir un rôle déterminant de « relais » ou « d'obstacle » dans cette mission...

1.2.1.2 Le caractère paradoxal des outils de contrôle

- Une évolution paradoxale

Le premier constat mis en évidence par la littérature est l'évolution paradoxale des outils de contrôle, en lien avec les logiques qui les animent. Cette remarque a déjà été largement abordée précédemment et résulte de la double finalité des outils de contrôle. Le contrôle de gestion est né dans les années 1920 dans des entreprises à lourds capitaux investis. Son rôle était alors d'assurer la rentabilité de la firme dans une logique disciplinaire : il s'agissait de coordonner la manœuvre pour exécuter efficacement le projet actionnarial. Puis, dès les années 1960 jusqu'aux années 1990, professionnels et chercheurs se sont accordés pour dénoncer les outils de contrôle servant cette logique, considérés (entre autres) trop court-termiste et peu

actionnables pour les pilotes organisationnels. Les termes de contrôle interactif, émergence stratégique et flexibilité ont pris le devant de la scène, s’opposant aux caractéristiques du contrôle produit par les outils traditionnels. Depuis les années 1990, paradoxalement, un mouvement opposé s’opère : les préoccupations actionnariales remplissent à nouveau les artefacts du contrôle. Le succès de l’EVA éclipse les orientations précédentes. Aujourd’hui, le contrôle vit selon Henri Bouquin une « période paradoxale ». La logique financière reste centrale, mais « *le message de la performance au concret* », sur le terrain est largement communiqué. De même, alors que l’outil budget-contrôle budgétaire fait l’objet de sévères critiques par les partisans du Beyond Budgeting et du budget rénové, il reste un instrument clé dans les organisations contemporaines. Les outils de contrôle semblent sans cesse osciller entre deux orientations paradoxales : coordination et flexibilité.

- La nature paradoxale du contrôle : entre être et devenir, entre un objectif et son contraire

Un paradoxe est une complexité contradictoire inhérente à la réalité de quelque chose (cntrl, www.cntrl.fr). Une citation de Alfred P. Sloan résume la nature profondément paradoxale du contrôle : « *Je constate avec amusement que ce langage est contradictoire, et que c’est cette contradiction même qui est le cœur de la question [...] Chacun des composants à priori contradictoires réunis dans ce concept a un impact irremplaçable sur le fonctionnement d’une affaire* ».

Comme défini précédemment, le contrôle se veut un processus du management. Cependant ses racines, imprégnées des concepts cybernétiques, l’éloignent ses objectifs clé de support au management (Bouquin, 2011, Chapman, 2004, Malmia et al., 2008). La cybernétique est selon Wiener, la « *science du contrôle et de la communication* ». Elle est définie comme un modèle mécanique dans lequel le contrôle par feedback suffit pour maîtriser l’organisation. Il s’agit du principe du thermostat souvent choisi comme illustration par les auteurs en contrôle (Simons, 2000, Berland et al., 2013, Lorino, 1995): il évalue les écarts entre le réel et un optimum prédéterminé et réagit pour les réduire. Il s’agit d’une simple boucle de contrôle-diagnostic qui n’influe pas sur la fixation des objectifs à atteindre et qui n’explique pas non plus comment les atteindre. Les outils traditionnels du contrôle bâtissent un modèle économique fondé sur les principes de la cybernétique (Ahrens, 2004): le pilotage se réduit à la vérification standard-réel et ajustement en fonction des performances passées. Par ailleurs, Henri Bouquin explique que le champ d’application du contrôle s’exécute à travers :

- Un sous processus de finalisation en amont de l’action décomposé en trois phases
- Un sous processus de pilotage en cours d’action décomposé en deux phases

- Un sous processus de post-évaluation après l'action qui consiste à évaluer la performance réalisée (Bouquin et Kuszla, 2014)

Ces trois étapes rappellent les principes fondamentaux de la cybernétique : la finalité, l'action et de son évaluation. Baptiste Rappin, dans son ouvrage sur le management explique que le cadre conceptuel formel du contrôle s'est construit dans l'après-guerre avec Robert Anthony. Ce cadre s'appuie sur trois principes qui à nouveau convergent vers le modèle mécanique de la cybernétique : la finalité avec la mise en place d'un standard de performance, la mesure de l'action avec la mise en place d'un moyen de mesure et le calcul de l'écart par rapport au standard avec une potentielle action corrective. Il serait tentant de penser que les nouveaux outils du pilotage de la performance tels le BSC ou le tableau de bord stratégique, caractérisés comme des outils d'avantage explicatifs et prospectifs s'écartent des racines cybernétiques. S'éloignent-ils vraiment du modèle « *thermostatique* » du contrôle (Rappin, 2014) ? Baptiste Rappin explique que les racines de la cybernétiques sont toujours bien présentes dans ces outils mais prennent de nouvelles formes : celles de la complexité ou de de l'émergence. Il illustre son propos avec l'exemple du BSC dont la mise en place s'articule autour de la déclinaison du projet d'entreprise en objectifs quantifiés et actions (finalité), puis son évaluation à partir de feedback en boucle simple et double. Aussi, l'ensemble des outils de contrôle, y compris les outils récents tels le BSC semblent développer des techniques de pilotage fondées sur des écarts s'inspirant des principes de la cybernétique (Malmia, 2008). Cependant le manager est confronté à de nombreuses zones d'incertitude : les objectifs peuvent changer, les actions à conduire pour atteindre ces objectifs peuvent devenir inadaptées et les actions correctives sont réalisées parfois trop tard pour être efficaces.... (Bouquin et Kuszla, 2014). Le manager doit s'adapter, anticiper pour affronter cette incertitude. La configuration décrite par la cybernétique s'éloigne de la situation réelle à laquelle le management doit faire face. Aussi, des outils de contrôle basés sur des principes cybernétiques peuvent-ils vraiment aider le manager à opérer ? Comme le résume très bien Henri Bouquin : « *l'édifice de référence est instable : il s'inspire sans oser le dire de la cybernétique, tout en sachant que la situation managériale doit s'en écarter. Paradoxe ? C'est sa loi.* » (Bouquin, 2011). Ainsi, l'essence du contrôle l'éloigne de sa finalité : principes cybernétiques et cohérence du management paraissent antinomiques.

Le projet-même du contrôle est paradoxal. Dans sa mission d'aide au management, le contrôle doit notamment aider le manager à décider et à déléguer (Bouquin et Kuszla, 2014). Ces deux missions participent à la nature ambivalente des outils de contrôle. En aidant le management à décider, le contrôle devient un outil d'aide à la performance. En aidant à déléguer, il est

d'avantage une technologie de la gouvernance : il surveille. Il s'agit là de deux rôles qui paraissent s'opposer. On retrouve là la double utilité des outils de contrôle : outils de surveillance depuis la tour d'ivoire des actionnaires et outils de performance du manager qui cherche à piloter son organisation, son département ou sa business unit. On comprend ainsi la raison de l'évolution paradoxale des outils de contrôle, oscillant entre l'une et l'autre fonction. Henri Bouquin explique aussi que ce double objectif est à mettre en lien avec le caractère inachevé et en permanente évolution de la définition du contrôle proposée par les différents auteurs. De même, la réalisation parfaite du contrôle risque de compromettre un des objectifs clé du management : la pérennité de la firme. En effet, l'hypertrophie du contrôle implique une focalisation sur l'objectif d'efficacité immédiate. La créativité se retrouve ainsi étouffée par la routine et la validation d'investissements à rentabilité immédiate. La capacité d'adaptation de la firme, sa capacité au changement devient limitée. Sa survie en dépend. Egalement, le contrôle, pour assurer la cohérence de la firme, doit intégrer différentes logiques (technique, financière, commerciale, environnementale etc..) et différents horizons temporels (court, moyen et long terme). En contrepartie, le contrôle doit être différencié : compléter le langage financier par un langage technico-économique, posséder des outils pour analyser les données de différents horizons temporels (celui de la stratégie, celui du budget annuel et celui du jour ou de la semaine)... Enfin, on peut évoquer un dernier paradoxe en rappelant une des critiques évoquées à l'égard de l'ensemble des outils de contrôle dans la première sous-section : les outils de contrôle cherchent à maîtriser via la modélisation du réel. Or, cette modélisation implique d'un part un arrêt sur image et d'autre part une simplification de la richesse du réel. Mais le réel est par définition multiple, instable et changeant. Comment contrôler ce qui est incontrôlable ? Ce constat s'amplifie par ailleurs dans le contexte qui nous intéresse : les entreprises cotées. Celles-ci sont soumises à un environnement économique complexe et instable qui accentue la richesse et le dynamisme des réalités. (Mousli, 2010). Certains auteurs ont probablement tenté de résoudre le paradoxe du contrôle à la fois contraignant et habilitant en divisant l'entité du contrôle (Touchais, 2006). Les notions de contrôle interactif et contrôle diagnostique introduites par Simons semblent en effet apporter quelques réponses. Le contrôle diagnostique répondrait aux objectifs de surveillance alors que le contrôle interactif serait source d'innovation et d'apprentissage. Les deux contrôles doivent être utilisés en tandem pour garantir à la fois l'exécution et l'émergence stratégique et permettre ainsi au contrôle de jouer son rôle de gardien de la cohérence organisationnelle (Simons, 2000). L'idée d'une double conception du contrôle semble apporter des éléments de réponse au paradoxe existant entre la

nature du contrôle et son projet. La théorie proposée par Simons en 1995 ¹² permet principalement de répondre à trois formes de tensions contradictoires : opportunités illimitées versus capacité d'attention limitée, stratégie délibérée versus émergente et intérêt individuel versus besoin d'appartenance à un groupe social. Cependant les couples paradoxaux ne se limitent pas à trois : comme discuté précédemment, on peut également évoquer les couples différenciation/intégration, routine/innovation, court terme/long-terme, changement/stabilité, etc. ... (Kuszla, 2005).

La mise en œuvre des outils du contrôle dans le système technico-organisationnel risque de renforcer les exigences paradoxales du contrôle.¹³ Notamment, la littérature évoque la nécessaire cohérence des différents composants du système de contrôle, au sens de Simons : systèmes de croyances, systèmes de délimitation, systèmes de contrôle interactif et système de contrôle diagnostiques doivent s'accorder de façon harmonieuse (dans leur design et dans leur usage) au prix d'une dégradation de la cohérence du contrôle (Ferreira et Otley, 2005). D'autres auteurs ont pointé la cohérence entre la mise en place d'un outil de contrôle et le cycle de vie de l'organisation (Moore et al., 2001). La littérature interroge également le rôle du système d'information dans le projet de cohérence organisationnelle du contrôle. En particulier Denis Travaillé analyse les effets de l'automatisation des tableaux de bord sur la cohérence des représentations et la cohérence des comportements. Les résultats sont mitigés : l'outil de contrôle automatisé (ici le tableau de bord) semble globalement participer à la cohérence interne et externe de l'organisation, via un système de données plus complet, plus permanent et une adaptation ponctuelle à l'environnement. Cependant, l'auteur pointe les limites du couple outil de contrôle-technologie en précisant qu'il semble un facteur de cohérence uniquement sur le court-terme et non sur le long-terme. Or, nous l'avons abordé, l'intégration des différents horizons temporels paraît nécessaire pour permettre la cohérence organisationnelle. Certains auteurs montrent même que la technologie peut être une variable paralysante, parfois même dégradante du contrôle (Bidan, 2006 ; Meysonnier, 2006 ; Malmi, 2002)¹⁴.

Ainsi, la nature du contrôle semble profondément paradoxale. Il semble vouloir devenir quelque chose que sa nature nie profondément. Comment concilier l'être et le devenir du contrôle ? Pire, son projet est paradoxal : il cherche notamment à faire cohabiter flexibilité et formalisation. Faut-il finalement « *vivre avec des paradoxes* » comme le suggère Henri Bouquin (Bouquin et

¹² Simons R, « Levers of Control : How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal » 1995, Boston, Harvard Business School Press

¹³ Ce point sera développé dans le deuxième chapitre de la thèse

¹⁴ Ce point sera développé dans le deuxième chapitre de la thèse

Kuszla, 2014) ? Mais, poursuit-il, il s'agit de savoir en limiter les dérives. L'ensemble de ces objectifs à priori contradictoires forment un tout qui doit être régulé par le contrôle. Aussi, Henri Bouquin conclue son ouvrage dédié au contrôle en expliquant que le contrôle « *ne peut se concevoir que comme un ensemble de dispositifs de poids et contrepoids, d'incitations et de régulations offrant une solution viable pour la gestion des paradoxes* ». Cette régulation, cette discussion entre un objectif et son contraire trouverait-elle une réponse « *viable* » dans l'allocation de qualités dialectiques aux nouveaux outils du contrôle ?

1.2.1.3 La proposition d'une solution « viable » via la dialectique

Selon la définition du CNTRL, « *un rapport dialectique est un rapport reposant sur le principe de tension entre deux termes, deux situations, et dépassement de cette opposition* ». La dialectique se fonde ainsi sur une tension. Le contrôle, nous l'avons démontré plus haut, est soumis à une première tension : un désaccord profond entre son être et ce qu'il cherche à devenir. La deuxième tension réside dans des objectifs paradoxaux, dans la recherche d'un équilibre entre flexibilité et contrainte, entre innovation et routine, entre contrôle et motivation, entre simplification et richesse du réel, ... Aussi, la dialectique, en proposant un « dépassement » de ces oppositions semble apporter des éléments de réponse.

Afin de tirer profit de la dialectique, il semble important de bien la définir. Le terme « dialectique » a été affecté par de nombreuses significations au cours de son histoire. Et comme l'énonce clairement André Lalande dans le « Vocabulaire Technique et critique de la Philosophie, il est par conséquent important de préciser en quel sens il est pris, afin de l'employer « utilement ». Paul Foulquié distingue l'ancienne dialectique de la nouvelle dialectique. L'ancienne dialectique est née dans l'Antiquité Grecque et s'étend jusqu'à Hegel. La dialectique y est conçue comme l'art de la discussion et s'assimile à la logique : « *la dialectique consiste dans l'art d'appliquer à la discussion la connaissance des règles de la logique* ». Le principe d'identité et le principe de contradiction (forme négative de l'identité) sont à la base de l'activité logique. Dans l'ancienne dialectique, une chose ne peut à la fois être et ne pas être. Des attributs contradictoires sont incompatibles. En conséquence, l'un des attributs est forcément erroné et le processus dialectique conduit à son exclusion. Aussi l'ancienne dialectique s'applique mal à la multiplicité contradictoire mais nécessaire des objectifs du contrôle. La nouvelle dialectique débute avec Hegel et s'étend jusqu'à nos jours¹⁵.

¹⁵ Paul Foulquié note cependant dans son ouvrage que Hegel s'est inspiré d'idées émises depuis longtemps, mais en a construit un système philosophique.

Les fondements de cette nouvelle pensée s'inspirent de l'ancienne dialectique, mais le dépassent. Pour Hegel, il y a conciliation de l'être et du non être dans « *la négation de la négation* ». Ce développement est communément connu sous le nom de synthèse, après l'apparition successive de la thèse et de l'antithèse. La nouvelle dialectique met en avant le principe de « *contradiction apparente* » : une contradiction est réelle si elle concerne le même objet et si cet objet est considéré dans les mêmes conditions et d'un même point de vue. La littérature en contrôle a par ailleurs souligné la contingence des conditions de réalisation d'un objectif ou son contraire par le contrôle. Notamment le facteur temps est souvent évoqué : « *ces missions sont en principe déterminées par le croisement des phases successives du cycle de vie d'un domaine d'activité, voire d'un produit et de la position concurrentielle que l'entreprise occupe* » (Bouquin et Kuszla, 2014). De même, la nature du marché peut conditionner la mise en place d'indicateurs plutôt financiers (synonyme de contrôle disciplinant) ou plutôt non financiers (d'avantage synonyme de contrôle habilitant). Henri Bouquin parle d'ailleurs de « *faux dilemmes* » ... La pensée hégélienne repose sur une dynamique de l'esprit s'opposant à la statique et à la rigueur de la logique. C'est bien cela que cherche à faire le contrôle : évoluer d'une simple méthodologie d'ordre cybernétique à un processus dynamique de management, pouvant « *dans des contextes différents, jouer des rôles divers* ». La dialectique contemporaine ou dialectique scientifique, dont Hegel et Marx ont été les précurseurs, s'applique particulièrement au cas du contrôle. Les auteurs en contrôle ont insisté sur le risque de se projeter dans des recettes et bonnes pratiques utopiques en contrôle (Berland, 2009, Bouquin et Kuszla, 2014). Une telle attitude conduirait d'une part à négliger les spécificités du contexte, et d'autre part à rendre l'appareil du contrôle statique, alors qu'il doit être capable d'évoluer avec l'organisation et son environnement. Selon la pensée contemporaine, le savoir produit par la science est relatif, il est en perpétuelle évolution. Selon Paul Foulquié, les caractères de la science dialectique sont les suivants :

- Un point de départ lié à une expérience nouvelle remettant en question les principes en cours : l'obsolescence des outils anciens sont effectivement liés à des « expériences » subies par les organisations qui les utilisaient. Notamment, la perte de compétitivité de l'industrie nord-américaine a permis une remise en question du contrôle-reporting
- Une « *philosophie dialoguée* », et notamment un dialogue entre l'a priori et l'a posteriori. La connaissance produite par la dialectique scientifique résulte d'un dialogue entre l'empirique et la théorie. Force est de constater que le succès de l'ensemble des dispositifs du contrôle ne dépend pas uniquement de leurs qualités intrinsèques. Bien

souvent, nous l'avons abordé dans l'analyse rétro-exploratoire, c'est leur mise en œuvre dans le système technico organisationnel qui fait débat. La connaissance produite par les outils de contrôle résulte de la rencontre entre les résultats attendus et les résultats effectivement réalisés.

- Le caractère historique de la connaissance produite. Le contrôle, nous l'avons vu, semble ne pas pouvoir se débarrasser de ses racines cybernétiques. Les outils dits nouveaux de contrôle pilotage restent imprégnés des principes du modèle cybernétique.
- Le caractère inachevé et provisoire de la connaissance produite. Les innovations en contrôle ces dernières années ont été suffisamment nombreuses pour pouvoir dire que cette propriété s'applique à la connaissance produite par les outils de contrôle. Nicolas Berland l'exprime clairement : « *Ce qui ressort des différentes perspectives que nous avons présentées sur les outils du contrôle de gestion, c'est leur nature profondément imparfaite et toujours en construction.* » Nicolas Berland appelle ceci de l'imperfection. Ne serait-ce pas plutôt, comme l'explique la dialectique scientifique une progression « *vers une théorie unique qui contiendra tous les phénomènes naturels* » ?

Le parallèle entre la dialectique scientifique et le savoir produit par les outils de contrôle étant établi, il s'agit de tirer profit du syllogisme. Afin d'y parvenir, il convient d'analyser le point d'arrivée du processus dialectique, au sens scientifique. En premier lieu, Paul Foulquié explique que le point d'arrivée ne rejette pas la conception antérieure, il l'intègre : « *le progrès dialectique consiste non pas à rejeter la conception antérieure, mais à l'intégrer dans la conception nouvelle* ». Aussi, le travail rétro-exploratoire réalisé en amont n'est pas vain. Il convient de conserver les attributs « évolutionnistes » préalablement caractérisés, selon une dynamique incrémentale. Mais l'aboutissement du processus est plus particulièrement décrit comme une synthèse dans laquelle la thèse et l'antithèse restent vraies. Enfin, cette représentation nouvelle n'est pas statique, elle reste ouverte à de nouveaux développements. Paul Foulquié insiste particulièrement sur les notions de souplesse, d'adaptation et d'enrichissement. Le paradoxe du contrôle ne doit pas être pris comme une contrainte, mais plutôt comme une richesse. La solution serait donc dans la souplesse et l'adaptation de l'outil permettant à la fois d'aller vers un objectif ou tout son contraire en fonction des cas du réel. L'objectif final de cohérence organisationnelle semble pouvoir se réaliser via des outils de contrôle aux attributs dialectiques, au sens de la dialectique scientifique.

1.2.2 Complexité et dialogique

1.2.2.1 La complexité comme caractéristique de l'organisation et son environnement

La complexité est définie comme « *un ensemble d'éléments qui entretiennent des rapports nombreux, diversifiés, difficiles à saisir par l'esprit et présentant souvent des aspects différents* ». (CNTRL, www.cntrl.fr). La complexité semble donc naître dans la multiplicité des échanges entre différentes entités. C'est justement ce sur quoi insiste l'IIRC : l'organisation et son environnement deviennent complexes : « *L'inextricable lien qui unit le monde économique, les hommes et le savoir* »¹⁶ est véhiculé par le phénomène de mondialisation. Cet enchevêtrement complique le pilotage organisationnel, et notamment la remontée des données pour l'élaboration du reporting. La procédure devient de plus en plus longue et laborieuse. Ce trop fort lien empêche également une lecture simple de la performance organisationnelle par les parties prenantes externes (notamment les investisseurs). L'IIRC en déduit une nécessaire évolution du reporting d'entreprise pour s'adapter à ce nouveau contexte. Dominique Genelot dans son ouvrage « *Manager dans la complexité* » évoque le courant de complexification auquel l'entreprise contemporaine doit faire face. Il confirme que ce courant est lié à la position de l'entreprise, au carrefour des domaines technique, économique et sociaux. Dominique Genelot évoque principalement cinq manifestations de la complexité dans les organisations contemporaines. La première manifestation concerne l'explosion des modèles de management. L'auteur évoque une diversification des relations entre l'individu et l'organisation, liée principalement au phénomène d'individualisation : les managers doivent désormais s'adapter en permanence aux singularités des individus qu'ils dirigent via de nouvelles méthodes de management et de nouvelles formes d'organisation du travail. Le second phénomène observé est la recherche de nouvelles valeurs. Il se caractérise par de nouvelles relations entre le domaine économique et le domaine social : comment concilier rentabilité et citoyenneté ou préoccupation écologique ? Dominique Genelot évoque ensuite l'évolution du rapport au travail. Ce point touche principalement une évolution des relations entre l'humain et l'économique, qui cherchent un nouveau paradigme. Ces relations sont bouleversées par la mutation de la valeur travail. Les relations entre l'économique et le technique se sont considérablement accrues via le développement des nouvelles technologies de l'information. Elles modifient également le rapport au travail en développant le travail à domicile et le travail nomade. L'incertitude est aussi une grande manifestation de la complexité : elle se caractérise

¹⁶ The IIRC, www.integratedreporting.org

principalement par un accroissement et une consolidation des relations entre l'organisation et son environnement : il s'agit de mettre en place toujours plus vite de nouvelles méthodes pour s'adapter aux mutations de l'environnement économique. Cette consolidation s'observe via le développement d'accords de coopération ou de réseaux d'alliance. Elle rend les frontières organisationnelles floues et mouvantes. L'auteur note qu'elle s'observe aussi entre entreprises et Etats.

Dominique Genelot ajoute que certains facteurs accentuent ce mouvement de complexification : il cite notamment la mondialisation, évoquée par l'IIRC, qui démultiplie les échanges entre les domaines économique, technique et social : « *La mondialisation touche tous les aspects de l'activité* ».

Ainsi, l'entreprise contemporaine semble « *immergée* »¹⁷ dans la complexité. Compte-tenu de son importance et des préoccupations managériales qui en découlent, il paraît important que les nouveaux outils de contrôle pilotage possèdent des caractéristiques propres au traitement de la complexité.

1.2.2.2 Complexité et outils de contrôle : dialogique vs dialectique

Afin de traiter la complexité, il s'agit avant tout de bien la définir. Dans le paragraphe précédent, nous avons fourni une définition d'ensemble de la complexité, afin de la comparer aux manifestations actuelles auxquelles l'entreprise doit faire face. Cette définition reposait principalement sur la notion d'échanges multiples, intenses et difficiles à représenter. Dominique Genelot apporte à nouveau des éclairages pertinents et enrichissants sur le concept. L'auteur explique notamment que dans un contexte de complexité, des logiques différentes coexistent. Plus particulièrement dans l'entreprise, les logiques entre différents départements ou entre responsable et employé, etc s'affrontent. Il n'est donc pas étonnant que le contrôle, au cœur de l'organisation et du management soit de nature paradoxale. Dominique Genelot poursuit en expliquant que la pensée humaine, par confort intellectuel privilégie une logique plutôt qu'une autre. Elle pratique le processus « disjoindre et exclure ». Au prix de la logique, une partie de la richesse du réel est amputée. Pire même, ce processus risque de détruire le tout qu'elles composaient. L'auteur évoque l'exemple des logiques d'autonomie et directivité, un des dilemmes du contrôle les plus évoqués par la littérature : la délégation sans directivité, tout comme la directivité sans nuance peuvent être néfastes à l'organisation. Egalement, le contrôle

¹⁷ Genelot D. , «Manager dans la complexité: réflexions à l'usage des dirigeants», 2011, 4eme edition, Editions INSEP CONSULTING, ISBN 978-2-914006-958

sans flexibilité bloque l'évolution organisationnelle. A l'opposé, la souplesse sans ordre ne permet de fixer aucune permanence. La survie organisationnelle ne semble possible qu'avec l'action conjointe de contrôle et flexibilité, d'autonomie et délégation, de routine et innovation, etc... Comme l'exprime clairement l'auteur : « la richesse des situations et la consistance de notre devenir découlent de notre capacité à réunir ces logiques différentes dans des projets cohérents ». Une question se pose alors : comment faire en sorte que les outils de contrôle, oscillant entre différents objectifs contradictoires aboutissent à leur projet de cohérence organisationnelle ? La dialectique a principalement apporté deux éléments de réponse :

- Leur système de représentation doit s'adapter, notamment aux enjeux stratégiques de l'organisation. Ils doivent évoluer avec l'organisation et son environnement.
- Les logiques différentes peuvent se concilier dans une synthèse unissant, en fonction du contexte ou de l'objet sur lequel elle porte ce qu'il y a de vrai dans une logique et dans l'autre.

Cependant, la connaissance produite par les outils de contrôle via une « synthèse » n'ampute-t-elle pas elle aussi la richesse des différentes logiques ? Comme cela a été souligné plus haut, la dialectique est étroitement liée à la logique. Or la logique « tue ». Elle engendre le simplisme. Dominique Genelot explique que l'exclusion peut se faire de façon franche, à savoir en niant la validité d'une des logiques. Mais elle peut aussi se faire d'une façon détournée, en niant leurs différences et en les assimilant. N'est-ce pas exactement cela que cherche à faire la synthèse dialectique ? Et quelque part, le processus mécanique de thèse-antithèse-synthèse, ne s'apparente-t-il pas également à un mouvement de type cybernétique ? Via la dialectique, on tente de trouver une solution à la rencontre d'une connaissance et d'une autre qui s'y oppose (finalité). On met ainsi en œuvre un dialogue (action), qui aboutit à une synthèse avec un potentiel réajustement de la connaissance initiale (rétroaction). La dialectique scientifique ne procède certes pas à une exclusion comme le faisait l'ancienne dialectique. Mais elle procède bien à une synthèse, en ne « *gardant que les traits communs à deux logiques pour définir une nouvelle logique qui les englobe* » (Foulquié, 2014).

Dominique Genelot propose le processus « *relier et distinguer* » en réponse à la guerre des logiques, s'inspirant du concept de « *reliance* » d'Edgar Morin : « les logiques sont distinguées les unes des autres et leurs différences sont affirmées, mais elles ne sont pas séparées de la problématique globale à laquelle elles appartiennent ». Selon l'auteur, il s'agit de fédérer des logiques propres dans une finalité partagée. C'est bien cela que cherche à faire le contrôle :

différencier mais intégrer dans un objectif de cohérence globale. Il s'agit de prendre en compte différents horizons temporels (court, moyen et long terme), différents points de vue (stratégique et opérationnel), mais aussi de savoir les articuler pour s'assurer du bon fonctionnement général. Le processus « relier et distinguer », également appelé processus dialogique, considère que les différentes logiques doivent s'articuler. L'attribution de propriétés dialogiques aux nouveaux outils de contrôle pilotage permet la pérennité organisationnelle via la reliance du contrôle et de la souplesse, l'efficacité via la reliance de l'autonomie et de la directivité, le progrès via la reliance de l'autonomie et la solidarité...

En conclusion, la dialectique scientifique a conféré un cadre de réflexion riche pour la résolution du paradoxe du contrôle : elle nous a apporté la notion d'adaptation et de souplesse. Elle a également tenté de « dépasser » le paradoxe du contrôle via le processus thèse-antithèse-synthèse. Mais le mot « synthèse » gêne car il évoque des concepts qui vont à l'encontre de la richesse du complexe. Notamment, la synthèse symbolise une amputation du réel qui ne va pas bien avec le pilotage des situations complexes. Le mot « dialogique » proposé par Dominique Genelot correspond d'avantage car il n'implique pas de réduction, mais plutôt une reliance des logiques différentes dans un objectif ou une problématique d'ordre supérieur...

1.2.3 Caractérisation des nouveaux attributs en univers complexe : principes d'adaptation et dialogique

La sous-section précédente a permis de définir une caractéristique nécessaire aux nouveaux outils de contrôle-pilotage confrontés à des situations complexes. Afin de mener à bien leur mission, ces outils doivent se fonder sur des principes d'adaptation. Ils doivent aussi permettre de distinguer et articuler des logiques différentes via un processus dialogique.

Dominique Genelot, en s'inspirant du travail de Philippe Lorino, évoque principalement trois grands principes d'adaptation sur lesquels les nouveaux outils de contrôle pilotage doivent se fonder¹⁸. Le premier principe concerne le pilotage combiné de la valeur (pour le client) et des coûts. La littérature en contrôle s'est beaucoup intéressée au pilotage des coûts : méthode de coûts complets, direct costing, target costing, etc... les ouvrages en contrôle de gestion en regorgent. Qu'en est-il du pilotage de la valeur ? Pourtant, dans l'environnement économique actuel, « *la production est pilotée par le marché* »... La productivité globale dépasse les concepts d'efficacité et de rentabilité. Comme le souligne Dominique Genelot, ce qui est important c'est l'écart entre la valeur globale créée pour le client et la valeur globale

¹⁸ Dominique Genelot évoque précisément sept principes mais par souci de clarté, certains ont été fusionnés.

consommée. Philippe Lorino, dans le *Contrôle de Gestion Stratégique*¹⁹, explique que la valeur n'est pas mesurable comme peut l'être un coût. Elle s'approche via des indicateurs non financiers tels que la qualité, l'efficacité du service après-vente, etc... La gestion par les activités est définie ainsi par Lorino : « *La gestion par les activités est un ensemble de techniques permettant de structurer les outils de mesure et d'aide à la décision sur la base des activités et des processus.* » (Lorino, 1991). Le pilotage par les activités, tel celui proposé par l'outil ABC, permet aussi de se focaliser à la fois sur le concept de coût et celui de valeur. Outre son potentiel explicatif et tourné vers l'action (déjà évoqué précédemment), l'analyse des activités et processus possède d'autres avantages, dont celui de se concentrer sur l'amélioration des processus, à savoir l'apprentissage et l'innovation. La gestion par les activités ne se focalise plus uniquement sur le contrôle des ressources, elle s'intéresse à l'output, la valeur produite : « *la méthode ABC s'attache à mesurer et à piloter les coûts des activités et la valeur qu'elles produisent* » (Genelot, 2011). Aussi un pilotage combiné de la valeur et des coûts peut être réalisé notamment via la mise en œuvre d'indicateurs financiers et non financiers, mais aussi via une gestion par les activités. Le deuxième principe d'adaptation évoqué est celui d'une articulation entre gestion opérationnelle et gestion stratégique. Ce principe a déjà été évoqué précédemment dans le travail de caractérisation des attributs évolutionnistes. Dans un environnement économique incertain, les objectifs stratégiques ne sont pas figés ; ils sont amenés à évoluer. Les outils de pilotage doivent permettre aux opérationnels d'adapter leur suivi aux potentielles réorientations stratégiques. D'un autre côté, grâce à ces nouveaux outils, les stratèges doivent pouvoir prendre en compte les réalités opérationnelles afin d'adapter leur cible stratégique. Les nouveaux outils de pilotage doivent faciliter les échanges entre les deux dimensions. Par ailleurs, leur système de représentation doit également évoluer en fonction des enjeux stratégiques : il ne doit pas notamment gêner la réinvention structurelle de la firme par le cadre qu'il impose. Dominique Genelot évoque par la suite la double mission des outils de pilotage : l'intégration et la différenciation. Il suggère la mise en œuvre d'outils s'adaptant aux besoins spécifiques des différents acteurs de l'organisation. Les outils de contrôle pilotage doivent être modulables et distribués à l'ensemble des pilotes. Mais cette différenciation des outils doit être encadrée. Selon l'auteur « l'adaptabilité » des systèmes de gestion, passant par la prise en compte des impératifs à la fois opérationnels et stratégiques, la maîtrise combinée de la valeur créée et des ressources consommées et la distribution des outils à l'ensemble des pilotes implique une différenciation du contrôle. Afin de garantir la cohérence du contrôle, les

¹⁹ Lorino P., «Le contrôle de gestion stratégique», 1991, Editions Dunod, ISBN 2 10 000089 6

outils de contrôle doivent s'appuyer sur un système d'information intégré et sur la mise en place de processus permanents d'harmonisation.

Ainsi, les nouveaux outils de contrôle-pilotage doivent comporter huit principales qualités, permettant leur adaptabilité :

Gestion des couts - Gestion de la valeur	Gestion stratégique - Gestion opérationnelle	Gestion distribuée - Gestion intégrée
Construction de systèmes d'indicateurs de performance à la fois financiers et non financiers	Adaptation du suivi opérationnel en fonction des réorientations stratégiques	Adaptation des outils aux besoins spécifiques des différents acteurs de l'organisation
Pilotage par les activités et les processus	Prise en compte des réalités opérationnelles	Distribution des outils à l'ensemble des pilotes organisationnels
	Réactualisation du système de représentation de l'outil en fonction de l'évolution des enjeux stratégiques	Mise en place d'un système d'information intégré et de processus permanents d'harmonisation

Table 1.6. Facteurs d'adaptabilité de l'outil de contrôle pilotage

L'application du principe dialogique dans les organisations invite à distinguer des logiques à priori différentes, voire antagonistes et à les relier dans une logique d'ordre supérieur. La construction de finalités partagées peut constituer un moyen de résolution au conflit des logiques.

Au niveau de l'entreprise, elle peut notamment se traduire par l'existence d'un projet d'entreprise. Ce projet d'entreprise n'est pas un simple « porte-voix » de l'équipe dirigeante. Il doit permettre à l'ensemble des collaborateurs de s'exprimer. Le point de départ de tout nouvel outil de contrôle pilotage devrait être celui de la définition par l'ensemble des collaborateurs du système complexe à piloter, de ses ambitions et de ses raisons d'être. Mais cette définition n'est pas statique. Elle évolue en fonction du contexte : du cycle de vie de l'organisation, des nouvelles opportunités de développement, etc...Le cadre de pilotage du nouvel outil doit pouvoir ainsi se re-calibrer en fonction de l'évolution des finalités du système organisationnel. La bonne mise en œuvre du processus dialogique démarre ainsi sur la construction d'un outil de pilotage fondé sur des finalités partagées. Elle se poursuit par la capacité de l'outil à s'adapter

avec l'évolution de ces finalités. Mais la finalisation du processus ne dépend pas que de qualités instrumentales. Dominique Genelot explique que les pilotes (locaux ou globaux) qui vont prendre leurs décisions sur la base de ces nouveaux outils doivent développer une « *mobilité mentale* » afin de savoir se placer à un niveau de logique supérieur si cela est nécessaire. Jacques Mèlèse a produit en 1968 une représentation de l'entreprise en quatre niveaux de logique hiérarchisés : l'exploitation, la gestion, l'évolution et la mutation. Le premier niveau est celui de l'exploitation : il coordonne les opérations. Le second niveau, celui de la gestion, fixe les objectifs des fonctions d'exploitation : c'est le domaine de la planification à court terme. Le troisième niveau correspond au niveau des stratégies : il détecte les changements en interne et en externe et oriente la gestion en fonction. Enfin, le dernier niveau, celui de la mutation développe une vision prospective à long terme et guide la fonction d'évolution. Les pilotes doivent essayer de comprendre ces différentes logiques. Ils doivent avoir la capacité de distinguer ces différentes logiques d'action : chacune possède un « *niveau de validité* » (l'exploitation relève de l'action en temps réel alors que la mutation relève du long terme,...) et un langage qui lui est propre (la gestion parle concret alors que la mutation se réfère à des valeurs,...). Avant d'agir, les pilotes organisationnels doivent avoir la capacité de se mouvoir d'un niveau à l'autre afin de varier les points de vue. En cas de conflit, ils doivent savoir se référer à un niveau de logique supérieur si cela est nécessaire. Dominique Genelot parle de nécessaire « *complexification du pilotage de l'entreprise* ».

Le développement d'attributs dialogiques est possible si l'outil de contrôle se fonde sur des finalités partagées. Dans les grandes organisations, ces finalités se concrétisent souvent dans le projet d'entreprise. Ce projet d'entreprise doit être co-construit par les collaborateurs. Il doit être compris et accepté par tous. Le nouvel outil doit aussi pouvoir suivre l'évolution de ce fil rouge : il doit donc être suffisamment souple pour être recalibré si nécessaire. La réalisation du processus dialogique ne dépend pas que de qualités instrumentales. Il s'achève grâce à des qualités humaines : celles des stratèges qui doivent être capables de comprendre et de penser à des niveaux de logiques différents.

Attributs dialogiques
L'outil se construit sur un projet d'entreprise co construit par l'ensemble des collaborateurs
L'outil est suffisamment flexible pour s'adapter aux évolutions du projet d'entreprise – commun aux attributs évolutionnistes -

Les pilotes développent une mobilité mentale pour comprendre et articuler les différentes logiques en présence

Table 1.7. Facteurs de développement de qualités dialogiques

1.3 La mise à l'épreuve théorique du Reporting Intégré: le rapprochement des concepts du RI et des attributs précédemment caractérisés

« *Ironically, Integrated Reporting is not really about reporting at all. It's about Integrated Thinking, responsible business behaviors and innovation. And telling it like it is* » (Deloitte, 2015)

Dans cette troisième section, nous allons confronter les attributs précédemment caractérisés aux qualités théoriques du Reporting Intégré présentées par l'IIRC dans deux documents de référence :

- Le « *Consultation Draft* »²⁰, publié en Avril 2013, dont l'objectif était de recueillir des commentaires de la part de l'ensemble des parties prenantes avant la publication du référentiel.
- le « *IR International Framework* »²¹, version initiale du référentiel, publiée par l'IIRC en Décembre 2013.

L'intérêt de l'étude du « *Consultation Draft* »²² réside dans le fait qu'il développe d'avantage certains aspects clés de notre réflexion. En effet, l'objectif du document est d'impliquer les parties prenantes et notamment de les faire adhérer aux principes fondamentaux de la démarche. En termes de littérature professionnelle, nous évoquerons également brièvement le Discussion Paper publié par l'IIRC en 2011. Ce dernier document comporte un intérêt dans le cadre de notre recherche car il expose les raisons de la démarche, et notamment les limites du reporting traditionnel, à la fois pour les constructeurs et les utilisateurs de l'outil.

Selon le *IR International Framework*, un rapport est dit intégré s'il est préparé en conformité avec le cadre de référence (IIRC, 2013). Principalement, la méthodologie proposée par l'organisme se fonde sur des principes directeurs (« *Guiding Principles* ») et des éléments de contenu (« *Content Elements* »).

Le but de cette troisième section est ainsi de proposer une première mise à l'épreuve théorique du reporting intégré sur la base de ces deux documents de référence.

²⁰ The IIRC, « *Consultation Draft* »,2013, www.theiirc.org

²¹ The IIRC, « *IR International Framework* »,2013, www.theiirc.org

²² The IIRC, « *Discussion Paper* »,2011, www.theiirc.org

1.3.1 Outil de gestion et démarche de management : un tout indissociable

Dans le cadre d'une démarche de pilotage, les principaux auteurs en contrôle distinguent outil de gestion et démarche de management. Philippe Lorino, dans un ouvrage dédié à l'avenir du pilotage d'entreprise²³ évoque le dépassement d'une vision purement instrumentale du pilotage lié à un contexte de complexité et d'instabilité économique croissante. Les approches mécanistes traditionnelles font place à un modèle d'interprétation fondé sur les concepts d'« *interprétation valeur* » et d'« *interprétation performance* ». Aussi, pour piloter l'organisation, il ne suffit pas de mesurer via les outils, il faut aussi gérer le système collectif de représentations. Afin d'assurer leur principale fonction de cohérence en interne, les outils de contrôle-pilotage doivent ainsi se construire sur « l'interprétation-performance » collective des processus créateurs de valeur. De leur côté, Loning et al., 2013 consacrent un chapitre entier aux enjeux humains et comportementaux lors de la mise en œuvre des outils de pilotage. Ils distinguent la mesure, incarnée dans les instruments du pilotage tels les indicateurs et l'esprit humain qui fonde et anime ces outils. Les auteurs expliquent en premier lieu qu'un système d'indicateurs doit se construire sur une discussion de management, un projet d'entreprise : le but est de donner du sens aux indicateurs. « *Le processus de mise en place de ces démarches s'avère souvent plus important que l'outil final qui en découle* » car il constitue un moment privilégié de mise en cohérence de l'organisation. De même Bouquin et Kuszla font le choix de parler des techniques du contrôle, des outils d'aide à la décision dans la dernière partie de leur ouvrage. La structure de leur ouvrage est logique. Les outils de gestion doivent « *découler* » des buts retenus, des considérations stratégiques et organisationnelles : ils doivent être construits « *sur mesure* ». Aussi, la démarche de management doit précéder l'outil. Mais la démarche de management doit également accompagner l'outil lors de son opérationnalisation. Lorino parle « *d'animation de gestion* » : il s'agit pour lui « *du point d'orgue du schéma de pilotage* » (Lorino, 2003). Selon l'auteur, les instruments de pilotage, tels le tableau de bord ne sont utiles au management que quand ces derniers sont le cadre d'un dialogue de gestion vertical (entre les différents niveaux hiérarchiques) et horizontal (entre les différentes unités). Les outils prennent sens via la discussion stratégique et opérationnelle. Loning et al. insistent également sur l'accompagnement mutuel du management et de la mesure. Les outils, tels les indicateurs doivent être le point de départ d'une discussion, non le point final. Cette discussion stratégique et opérationnelle peut conduire à un renouvellement des buts organisationnels, lui-même

²³ Lorino P., « Comptes et récits de la performance: essai sur le pilotage de l'entreprise », 1995, Editions d'Organisation, ISBN 2-7081-1883-1.

pouvant entraîner une modification des indicateurs...Bouquin et al.évoquent en ce sens le maintien d'une relation permanente entre technicité des instruments et considérations stratégiques et organisationnelles : les outils doivent évoluer avec l'organisation. La discussion managériale fait vivre les outils et permet de les re calibrer, de les modifier.

L'IIRC opère cette distinction entre outil et démarche via l'introduction des concepts de « *Integrated Report* » et « *Integrated Reporting* » : l' « *Integrated Reporting* » est le processus de gestion conduisant à la production de l'outil « *Integrated Report* ». La démarche de management proposée par l'IIRC repose sur la Gestion ou Réflexion Intégrée qui initialise et accompagne le rapport intégré, mais également « *l'ensemble des rapports et communications pertinents* » pour l'organisation. Le référentiel définit l'*Integrated Thinking* comme suit : « *Le concept de réflexion intégrée consiste, pour une organisation, à tenir effectivement compte des relations qui existent entre ses diverses unités opérationnelles et fonctionnelles et les capitaux qu'elle utilise et qu'elle altère. La réflexion intégrée conduit à une prise de décision et à des actions prenant en compte la génération de valeur sur le court, le moyen et le long terme* ». Aussi le cadre de pilotage proposé par l'IIRC repose à la fois sur une démarche de management basée sur l'intégration (de l'organisation et des horizons temporels) et sur un outil représenté par le rapport intégré.

Aussi en termes de contrôle-pilotage, les qualités des outils sont certes nécessaires mais pas suffisantes. Les enjeux humains associés sont tout aussi importants, dans le passage d'un paradigme du contrôle de la mesure à l'interprétation. Cette thèse ne s'intéressera cependant pas aux qualités propres aux différents pilotes, mais au potentiel de l'outil quant à développer ou susciter ces qualités. Les attributs précédemment caractérisés s'appliquent ainsi à l'outil et à la démarche de management qui l'initialise et l'accompagne dans son opérationnalisation.

1.3.2 Les attributs évolutionnistes du Reporting Intégré

1.3.2.2 Les qualités attendues du Rapport Intégré

- Le contenu de l'information
 - Présence de mesures financières et non financières de la performance de l'organisation

Pour disposer d'un outil efficace en terme de contrôle-pilotage, la synthèse rétro-exploratoire fait apparaître le besoin de disposer d'une information à la fois financière et non financière. Les données financières possèdent des qualités de synthèse et d'agrégation. Les indicateurs non financiers, quant à eux sont décrits par la littérature comme des indicateurs anticipateurs

(leading indicators). Les indicateurs physiques notamment ont la particularité d'être plus proches de l'opérationnel, et donc de l'action. Il paraît donc nécessaire d'intégrer des indicateurs physiques ou qualitatifs aux tableaux de bord des pilotes afin d'éclairer les indicateurs financiers.

Dans le « *IR International Framework* », le Rapport Intégré est défini comme suit : « *Communication concise portant sur la manière dont la stratégie, la gouvernance, la performance et les perspectives de l'organisation conduisent, compte tenu de son environnement externe, à générer de la valeur à court, moyen et long terme.* » La génération de valeur se trouve donc véritablement au cœur du modèle. Or, le référentiel part du principe que la génération de valeur ne se traduit pas uniquement en termes financiers et qu'elle dépend « d'un plus large éventail de capitaux, d'interactions, d'activités, de causes, d'effets et de relations que celui directement associé à l'évolution du capital financier » Notamment, le référentiel évoque les « capitaux » (ou ressources) suivants : financier, produit, intellectuel, humain, social et relationnel, et naturel. L'IIRC recommande ainsi une explication plus large de la performance que celle proposée par le reporting traditionnel en associant ainsi des mesures financières et non financières de la performance. Dans la partie dédiée aux éléments constitutifs, le « *Framework* » consacre par ailleurs un chapitre entier à la représentation de la performance. Le rapport doit contenir des informations qualitatives et quantitatives de la performance. Les informations quantitatives comportent mesures financières et extra financières. Le référentiel va plus loin et préconise de démontrer la connectivité de la performance financière avec la performance non financière notamment via la mise en place de « KPI » mixtes, associant des mesures financières et extra-financières. Le référentiel donne en exemple le ratio « *émissions de gaz à effet de serre / ventes* ». Quand un lien mécanique (calculatoire) ne peut être établi, le référentiel conseille des explications narratives présentant les implications financières d'une variation d'indicateur extra financier. Le *Framework* cite en exemple « *la croissance prévue du chiffre d'affaires résultant des efforts visant à améliorer le capital humain.* » Comme le souligne Loning et al., 2013, l'établissement de relations de causes à effets entre actions opérationnelles menées et résultats financiers est « saine ». Cependant, comme cela a été évoqué précédemment, les objectifs opérationnels ne doivent pas être subordonnés aux objectifs financiers dans les outils de contrôle-pilotage, au risque de tomber à nouveau dans le piège du court-terme. La littérature en contrôle a notamment reproché au Balanced Scorecard d'utiliser le capital client, les processus et l'apprentissage organisationnel comme des moyens pour

atteindre in fine les objectifs financiers. Qu'en est-il du Reporting Intégré ? En accord avec la littérature en contrôle, le « *Consultation Draft* » publié par l'IIRC évoque le caractère court-termiste des stratégies orientées vers l'optimisation de la performance financière, au risque d'étouffer l'innovation ou négliger les dimensions sociales ou environnementales. Selon le référentiel, de telles stratégies risquent d'entraver la capacité de l'organisation à générer de la valeur sur le long terme. Même s'il reconnaît que les actions menées sur les différents capitaux, tels le capital humain, « *peuvent individuellement affecter, en fin de compte, les rendements financiers* », le modèle ne se focalise pas sur la maximisation des objectifs financiers. La présence de mesures financières et non financières de la performance semble donc bien au cœur de l'outil proposé par l'IIRC. Le modèle ne semble pas préconiser la subordination des mesures non financières aux mesures financières.

- Un « système » d'indicateurs, reflet d'un modèle causes-effets portant sur l'action²⁴

Concernant les indicateurs, la synthèse rétro-exploratoire met également en évidence le besoin de disposer d'indicateurs reposant sur un modèle causes-effets. Plusieurs outils de contrôle reposant sur des modèles causes-effets ont été identifiés par la littérature dans l'analyse rétro-exploratoire. C'est le cas notamment de l'ABC ou du Balanced Scorecard. P Lorino, dans son ouvrage *Méthodes et pratiques de la performance*, propose une description détaillée d'un modèle causes-effets en s'appuyant sur une revue critique du Balanced Scorecard. Selon l'auteur, un modèle causes-effets doit partir des objectifs stratégiques et non d'une structure standard telle celle proposée par le Balanced Scorecard. Le modèle, pour répondre à des impératifs de contrôle-pilotage doit également porter sur l'action et ne doit pas être dicté par une supra logique financière comme cela est proposé par Kaplan et Norton. Aussi, dans cette thèse, nous nous inspirerons du modèle causes-effets proposé par P Lorino, pour sa logique performance Vs discipline et pour son lien direct et non générique avec la stratégie. Le modèle part des objectifs stratégiques de l'entreprise (effets attendus) et tente d'identifier une ou plusieurs actions pouvant avoir un impact (causes). Les indicateurs sont de deux types : indicateurs de résultats (sur les objectifs poursuivis et sur les leviers identifiés) et indicateurs de pilotage (sur les plans d'action ainsi définis)

²⁴ Demeestère R. et al..., «Pilotage de l'entreprise et Contrôle de gestion», 2013, Editions Dunod, ISBN 978 2 10 058932 6

Les indicateurs sont donc reliés entre eux par les objectifs qu'ils poursuivent et sont reliés directement ou indirectement à des actions à mettre en œuvre pour conduire aux résultats attendus.

A partir des objectifs poursuivis	Indicateurs de résultats finaux
On tentera de répondre plusieurs fois de suite à la question pourquoi ?	Indicateurs de résultats intermédiaires
Jusqu'à identifier les leviers sur lesquels on souhaite agir	Indicateurs de résultats intermédiaires
Et définir des plans d'action	Indicateurs de pilotage

Table 1.8 Les indicateurs reflètent d'un modèle causes-effets portant sur l'action selon Philippe Lorino

Le référentiel de l'IIRC ne spécifie pas explicitement la manière dont les indicateurs doivent être élaborés. Cependant, il place le principe directeur de « *connectivité de l'information* » au cœur du modèle. La connectivité est définie comme suit dans le *Framework*: « *Le Rapport Intégré représente de manière holistique les associations, corrélations et dépendances entre les facteurs qui impactent la capacité de l'organisation à créer de la valeur.* » Comme le souligne clairement Trébucq, « *on pourra aussi parler de relations de cause à effets ou de « connectivité » selon le vocabulaire utilisé dans le cadre de l'IR* ». Le *Framework* préconise notamment la connectivité des éléments de contenu. Le chapitre dédié à la représentation de la performance précise par ailleurs que les indicateurs doivent être « *connectés (à savoir qu'ils fassent preuve de connectivité entre les informations financières et les autres informations)* ». De même, le chapitre dédié à la stratégie et l'allocation des ressources jette les bases d'un modèle causes-effets en précisant que le Rapport Intégré doit identifier : « *les objectifs stratégiques à court, moyen et long terme de l'organisation* », « *les stratégies mises en place ou que l'organisation entend mettre en place pour atteindre ses objectifs stratégiques* », « *les plans d'allocation des ressources mis en place ou que l'organisation entend mettre en place afin de mettre en œuvre sa stratégie* » et « *la manière dont l'organisation mesurera ses réalisations et les résultats à obtenir à court, moyen et long terme* », sous-entendu les indicateurs reliés aux objectifs et actions à mettre en œuvre pour les atteindre. Il n'est cependant pas fait référence de façon explicite dans le *Framework* que les indicateurs doivent être reliés à des actions à piloter. Le *Consultation Draft* quant à lui précise la mise en place d'indicateurs quantitatifs concernant « *les objectifs* » et « *les générateurs de valeur* » ou leviers d'action :

« Le rapport intégré contient [...] des indicateurs quantitatifs concernant les objectifs, les générateurs de valeur, les opportunités et les risques, en indiquant leur importance et leurs implications, ainsi que les méthodes et hypothèses retenues afin de les établir ».

Aussi, concernant le lien entre les indicateurs et des actions concrètes à piloter, ainsi que le lien entre les indicateurs eux-mêmes, le bilan semble assez mitigé. En effet, le référentiel suggère la mise en œuvre d'indicateurs reposant sur un modèle causes-effets portant sur l'action mais ne l'évoque pas de façon explicite.

- La présentation de l'information
 - Vue globale et accès aux détails d'avantage opérationnels possible

Concernant la présentation de l'information, la synthèse rétro-exploratoire évoque le besoin d'avoir une vue d'ensemble claire et concise, mais aussi quand cela est nécessaire de pouvoir avoir accès à une information d'avantage détaillée. Elle avait notamment mis en évidence les qualités du reporting traditionnel, en termes de synthèse et d'agrégation, qualités appréciables pour avoir une vision d'ensemble des activités. Cependant il avait été aussi reproché à ce même outil les difficultés d'accès à des détails d'avantage opérationnels.

Le référentiel répond au premier critère sur plusieurs points. Tout d'abord, dans les éléments de contenu, le *Framework* exige une première partie décrivant « Une vue d'ensemble de l'entreprise et de l'environnement externe » via notamment « des informations quantitatives essentielles » telles le chiffre d'affaire en évoquant les variations importantes survenues par rapport aux périodes précédentes. Le Rapport Intégré est aussi guidé par deux principes directeurs qui devraient théoriquement contribuer à conférer une vue globale claire : les principes de « *sélectivité* » et « *concision* ». Le principe de sélectivité insiste sur le fait que le Rapport Intégré doit donner des informations sur les éléments qui ont un impact « prépondérant » que la capacité de l'organisation à créer de la valeur. Pour cela, le *Framework* propose la mise en place d'un processus de sélection des éléments prépondérants. Le processus se réalise en quatre étapes clairement identifiées dans le *Framework* :

- Identification des aspects « *pertinents* »
- Evaluation de l' « *importance* » de ces sujets au regard de la création de valeur de l'organisation (ampleur de l'effet et probabilité d'occurrence)
- Hiérarchisation des sujets
- Détermination des sujets à présenter dans le rapport en fonction des points de vue des différentes parties prenantes

Le processus permet ainsi au décideur de focaliser son attention sur un nombre limité d'axes de travail jugés stratégiques ou critiques. De même, le principe de « *concision* » indique que le Rapport Intégré ne doit pas être « *surchargé* » avec des éléments moins pertinents que ceux définis via le processus de sélection des éléments prépondérants. Si cela est nécessaire, le *Framework* préconise d'utiliser des renvois internes afin d'éviter les redites, ou externes afin d'avoir accès à des informations d'avantage détaillées ou de nature relativement permanentes. Le *Framework* consacre également un chapitre entier au niveau d'agrégation/désagrégation attendu dans la vue globale proposée par le Rapport Intégré. La règle est de trouver un « juste équilibre » entre les efforts fournis pour désagréger (ou agréger) les informations et le surcroît de sens que l'on donne au rapport en agrégeant ou désagrégeant l'information. Cet équilibre est fixé par les pilotes de l'organisation : « *L'organisation choisit un degré de désagrégation (ou d'agrégation) adéquat, en tenant notamment compte de la manière dont les cadres supérieurs et les responsables de la gouvernance gèrent l'organisation et ses opérations* ». Aussi la vue globale proposée par le rapport intégré est supposée faire sens aux pilotes organisationnels. L'ensemble des exigences proposé par le référentiel via les éléments de contenu et les principes directeurs répondent à l'exigence d'une efficacité cognitive des indicateurs et autres informations présentés dans le Rapport Intégré. Comme l'exprime clairement P Lorino, la vue globale proposée par le rapport tente de trouver un juste équilibre entre :

« *Focalisation de l'attention* », avec la présentation d'une vue d'ensemble de l'organisation et la présentation d'une information guidée par des principes de concision et sélectivité

Et « *exhaustivité de la vigilance* », avec agrégation ou désagrégation de l'information en fonction de ce qui fait sens pour les pilotes organisationnels. (Lorino, 2003)

Le référentiel encourage également la réalisation du deuxième critère, à savoir l'accès possible à une information d'avantage détaillée. Pour y parvenir, deux prérequis sont exigés : l'information présentée dans le rapport doit être liée avec l'information de gestion sous-jacente et l'organisation doit disposer de technologies permettant d'avoir accès à cette information sous-jacente. La référentiel explique que l'application des grands principes de « *connectivité* » et d'« *Integrated Thinking* », outillés par un système d'information intégré permet une connexion de l'information de gestion. Le *Framework* le formule clairement : « *Plus la Gestion Intégrée est ancrée dans les activités de l'organisation, plus la connectivité de l'information imprègne le reporting, l'analyse et la prise de décisions. Il en résulte également une intégration accrue des systèmes d'information qui sous-tendent la communication et le reporting internes et externes, y compris la préparation du Rapport Intégré* ». Le *Framework* encourage

l'utilisation de technologies de l'information innovantes pour améliorer la connectivité entre l'information contenue dans le Rapport Intégré et l'information externe au rapport. Cette information externe au rapport peut se retrouver dans l'organisation mais aussi hors de l'organisation : le *Framework* cite par exemple « *des hypothèses au sujet de la conjoncture économique future sur un site internet gouvernemental* ». Les technologies de l'information citées sont les médias Internet et la plateforme technologique XBRL, favorisant le dialogue avec les parties prenantes, le partage de contenu généré par les utilisateurs et la normalisation de l'information au sein et hors de l'organisation.

Aussi le cadre théorique proposé par l'IIRC encourage la présentation d'un rapport permettant de focaliser l'attention du décideur sur des sujets jugés « prépondérants » en suivant les principes de concision et sélectivité. Le référentiel encourage également l'usage des technologies de l'information afin de proposer une juste balance entre focalisation de l'attention et exhaustivité de la vigilance : en effet, des liens entre les sections du rapport peuvent être réalisés. De même, des renvois d'information peuvent être mis en place avec des sources d'information internes (autres rapports, etc, ..) et externes (sites internet de sources autorisées, etc...) « *afin de permettre aux utilisateurs visés de mieux rechercher, consulter, associer, relier, personnaliser, réutiliser ou analyser les informations* ». L'accès à une information d'avantage détaillée en interne est possible car le référentiel place au cœur de son modèle l'*Integrated Thinking* et la connectivité de l'information.

- Un outil facile à utiliser sans aveugler le pilote

La revue de littérature concernant les outils existants en contrôle a mis en relief le besoin d'un outil facile à utiliser : les critiques récurrentes du contrôle budgétaire, considéré trop lent et trop complexe et le succès du ROI, outil simple à utiliser en ont été la preuve. Cependant, comme cela a été expliqué précédemment cette facilité d'usage ne doit pas aveugler le pilote : la simplicité apparente et attractive du ROI a aussi été la raison principale de ses échecs en termes de contrôle-pilotage. La simplicité du modèle a engendré une utilisation massive et une uniformisation des indicateurs produisant ainsi une gestion « myope ». Comme le soulignent Loning et al., « le management ne se limite pas à la mesure », et encore moins à une mesure exclusivement financière ne prenant pas en compte les actions concrètes opérationnelles qui font le quotidien de l'organisation.

La simplicité d'usage du Rapport Intégré est une des motivations premières de l'IIRC. Comme cela est précisé sur la page d'accueil de l'IIRC, le Rapport Intégré est une réponse à un « besoin

de changement » en matière de reporting d'entreprise.²⁵L'IIRC précise que les entreprises ont besoin d'améliorer leur système de reporting, jugé trop « *complexe* » et « *inadapté aux réglementations actuelles en matière de reporting* ». Aussi, la définition même du Rapport Intégré souligne le besoin d'un rapport concis, d'avantage lisible par l'ensemble des parties prenantes, dont les responsables d'entreprises et top managers : « *Le rapport intégré est une communication concise portant sur la manière dont la stratégie, la gouvernance, la performance et les perspectives de l'organisation conduisent, compte tenu de son environnement externe, à générer de la valeur à court, moyen et long terme.* » Par ailleurs, comme cela a été évoqué précédemment, la préparation du rapport est guidée par les « *grands principes* » de concision et sélectivité pour que le rapport soit « *compréhensible* » et inutilement « *surchargé* » par des informations moins pertinentes. En conséquence, la facilité d'usage du rapport semble être au cœur des préoccupations de l'IIRC.

Le Rapport Intégré éclaire d'avantage le décideur que le reporting traditionnel car il contient des informations financières et non financières (physiques ou qualitatives). Comme cela a été évoqué plus haut l'information non financière permet de contextualiser l'information financière. Elle la complète en rendant d'avantage compte des actions au quotidien qui font avancer l'entreprise.

Egalement, le Rapport Intégré doit être « *équilibré* » dans le sens où il ne doit pas influencer la décision dans un sens ou dans un autre. Pour cela, les informations présentées ne doivent pas être triées de manière « *subjective* » par ceux qui vont construire le rapport : « *les informations figurant dans le rapport ne sont pas orientées, pondérées, maximisées, minimisées, regroupées, compensées ni autrement manipulées dans le but de modifier la probabilité selon laquelle elles seront reçues favorablement ou défavorablement par les utilisateurs visés.* » Pour cela le référentiel propose de respecter quelques directives, notamment :

- Des formats de présentation n'influençant pas l'appréciation de l'utilisateur
- Accorder autant d'importance aux augmentations qu'aux réductions de capitaux, aux forces qu'aux faiblesses de l'organisation, aux performances positives qu'aux performances négatives, etc,...

²⁵ The IIRC, « Why ? The need for change », www.integratedreporting.org

Pour ne pas aveugler le pilote, le RI doit aussi lui permettre de s'interroger en se référant à des intérêts supérieurs, concernant les relations entre l'entreprise et la société (Loning et al., 2013). Le RI doit jouer le rôle de « *fou du roi* » pour reprendre l'expression de Loning et al., rendre le pilote responsable. Le concept de gestion responsable est réellement au cœur du RI. Le *Framework* explique qu'un des objectifs principaux du RI est d'« *améliorer la reddition des comptes et favoriser l'exercice d'une gestion responsable à l'égard de l'ensemble des capitaux (financier, manufacturier, intellectuel, humain, social et sociétal, et environnemental) par une meilleure compréhension de leurs interdépendances* ». L'IIRC part du principe que la valeur est co-crée et qu'il est ainsi nécessaire d'intégrer les attentes de l'ensemble des parties prenantes pour générer de la valeur sur le long terme. Les responsables de la gouvernance sont ainsi définis comme « *personne(s) ou organisation(s) chargée(s) de superviser l'orientation stratégique de l'organisation ainsi que ses obligations de rendre compte et d'adopter une gestion responsable* ». Afin de participer à une gestion responsable, le Rapport Intégré doit ainsi être l'aboutissement d'un dialogue de gestion avec l'ensemble des parties prenantes (internes et externes). Dans le chapitre dédié aux relations avec les principales parties prenantes, le *Framework* souligne que le dialogue avec les parties prenantes apporte des « *éclaircissements utiles* » conduisant à des prises de décisions « *stratégiques et responsables* ». Cette communication doit se réaliser dans un but précis (telle la mise en œuvre du Rapport), mais elle doit aussi imprégner le cours normal de l'activité. Le référentiel cite par exemple le cadre de planification stratégique ou encore les collaborations quotidiennes avec les clients et fournisseurs. Le Rapport Intégré peut donc potentiellement pousser le décideur à assumer ses décisions vis-à-vis de l'organisation et de la société.

Aussi, le cadre théorique de l'outil apporte de nombreuses réponses à la mise en œuvre d'un outil simple, facile à utiliser tout en aveuglant pas le pilote. Le RI éclaire le pilote via l'élargissement du spectre informationnel (indicateurs financiers et non financiers). Il n'influence pas le pilote grâce à un processus d'élaboration transparent et l'incite à adopter une gestion responsable vis-à-vis de son organisation et de la société.

1.3.2.3 Les qualités attendues de la démarche de management du RI : l'« *Integrated Thinking* »

- Le rapprochement horizontal et vertical de l'organisation

Un des aspects les plus souvent mis en avant par la littérature en contrôle est que la mise en œuvre d'un outil de contrôle-pilotage doit permettre une réconciliation des dimensions stratégique et opérationnelle de l'organisation. L'outil doit également permettre une meilleure coordination des différentes unités. Plus précisément, il s'agit avant tout de la démarche de management initialisant et accompagnant l'outil au cours de son opérationnalisation qui doit aboutir à ce résultat.

Comme cela a été déjà plusieurs fois évoqué, le référentiel du RI repose sur une démarche de management : le processus d'« *Integrated Thinking* ». Le *Consultation Draft* consacre un paragraphe entier à la « *Réflexion Intégrée* », qui sera appelée dans le *Framework* « *Gestion Intégrée* ». Cette démarche de management s'oppose à la pensée traditionnelle en silos et conduit à une meilleure prise en compte des « *relations qui existent entre les diverses unités opérationnelles et fonctionnelles de l'organisation et des capitaux qu'elle altère* ». Ce type de démarche devrait donc naturellement conduire à un rapprochement horizontal de l'organisation. Le récit de génération de valeur unique doit être dicté par *l'Integrated Thinking*. Ainsi, en identifiant collectivement les différents facteurs qui impactent directement ou indirectement la création de valeur de l'organisation, ainsi que la connectivité entre ces différents facteurs, *l'Integrated Thinking* contribue à rapprocher aussi les dimensions opérationnelle et stratégique de l'organisation. Aussi, le référentiel incite à présenter dans le Rapport Intégré, les effets de l'application de ce principe (ainsi que de celui de la connectivité fortement lié) sur le rapprochement des dimensions de l'organisation : notamment « *la manière dont la stratégie de l'organisation est adaptée lorsque, par exemple, de nouvelles opportunités et risques sont identifiés ou une performance passée n'est pas telle que l'organisation l'avait prévue* ». Les indicateurs clé de performance retenus et présentés dans le Rapport Intégré doivent donc être le résultat de cette collaboration en interne (mais aussi en externe) menée par *l'Integrated Thinking* et la connectivité. Ils doivent refléter les « *connexions entre la stratégie et les risques* » ou contraintes de l'organisation (notamment opérationnelles). Comme cela a déjà été abordé, le chapitre relatif aux parties prenantes renforce et consolide le paragraphe dédié à *l'Integrated Thinking*. Le dialogue de gestion entre les différentes parties prenantes est au cœur du processus d'*Integrated Thinking*. Ce dialogue permet de contribuer à nourrir la prise de décision des pilotes car il permet :

- L'identification des points importants, y compris les opportunités et les risques
- L'évaluation et l'ajustement de la stratégie
- La gestion des risques

- La mise en œuvre des activités, y compris des réponses stratégiques et responsables à des points importants

Aussi, le concept d'*Integrated Thinking*, tel qu'il est décrit par le référentiel semble potentiellement pouvoir contribuer à un rapprochement à la fois horizontal et vertical de l'organisation.

- Le développement d'un outil extraverti

La synthèse rétro-exploratoire fait aussi ressortir le besoin d'un outil extraverti, rapprochant l'organisation et son environnement externe. Notamment, l'outil ne doit pas se concentrer uniquement sur un pilotage des moyens (les ressources), mais aussi sur un pilotage des finalités (la valeur générée par l'organisation).

Avant toute chose, le RI est un outil focalisé sur le pilotage de la valeur. Il s'agit d'un rapport présentant « *la manière dont l'organisation crée de la valeur* ». L'IIRC part du principe que la valeur est co créée par l'ensemble des parties prenantes internes et externes : « *la valeur n'est pas exclusivement générée par ou au sein de l'organisation, mais à travers les relations avec autrui* ». Il souligne que la valeur est influencée par l'écosystème, générée à travers les relations avec les différentes parties prenantes et tributaire de diverses ressources. Cette valeur est par ailleurs générée pour l'organisation elle-même, mais aussi pour l'ensemble des parties prenantes. Aussi l'ensemble du modèle décrit par l'IIRC se focalise logiquement sur la connectivité de l'organisation en interne mais aussi sur la connectivité de l'organisation avec son environnement externe. Dans un des premiers chapitres du *Framework* appelé « *concepts fondamentaux* », le référentiel préconise de définir l'ensemble des ressources que l'organisation utilise afin de créer de la valeur. Ces ressources, appelées « *capitaux* » ne sont pas uniquement des ressources internes : les capitaux sociaux ou sociétaux, ainsi que les capitaux environnementaux doivent être pris en compte. Aussi, le *Framework* guide naturellement les organisations à mettre en place des indicateurs de performance portant sur les relations entre l'organisation et l'environnement externe. Parmi les principes directeurs, le principe de « *présentation des priorités stratégiques* » tient compte des risques, opportunités ou dépendances provenant de l'environnement externe. Le principe de connectivité, mainte fois évoqué précédemment exige la mise en évidence dans le contenu Rapport Intégré des « *interactions dynamiques et systémiques* » qui existent dans l'organisation, mais aussi entre l'organisation et son environnement. Il évoque notamment les impacts de changements de l'écosystème de l'organisation sur la stratégie tels :

- « *Les accélérations et ralentissements des mutations technologiques* »
- « *Les attentes sociétales changeantes* »
- « *La pénurie des ressources* »

Comme discuté précédemment, le principe de connectivité évoque aussi la mise en évidence des liens entre informations financières et informations non financières. Ces informations non financières sont illustrées par de nombreux exemples provenant de l'environnement externe tels :

- L'impact des coopérations avec les communautés locales sur la réduction des coûts
- Ou la satisfaction de la clientèle et la réputation sur la croissance du chiffre d'affaires et des bénéfices

Egalement le principe directeur « *relations avec les principales parties prenantes* » évoque l'importance du dialogue avec les parties prenantes internes, mais surtout avec les parties prenantes externes. Le dialogue avec les parties prenantes externes peut permettre par exemple de « *déceler les tendances qui n'ont pas encore retenu l'attention générale mais qui gagnent en importance* ». Enfin le principe directeur de « *comparabilité* » encourage la comparabilité entre organisations via par exemple la mise en place d'indicateurs utilisés par d'autres organisations poursuivant des activités comparables.

Les éléments constitutifs sont également orientés sur le rapprochement de l'organisation avec son environnement. Le *Framework* explique que le Rapport Intégré doit inclure en premier lieu une « *présentation de l'organisation et de son écosystème* ». Il doit évoquer les facteurs affectant l'écosystème et la façon dont l'organisation y répond. Cet élément constitutif est par ailleurs très détaillé dans le *Consultation Draft* qui consacre un paragraphe entier à l'environnement externe. Il propose une description exhaustive de l'ensemble des facteurs pouvant affecter directement ou indirectement la capacité de l'organisation à créer de la valeur. Le *Consultation Draft* liste entre autres :

- « *Les besoins et attentes des parties prenantes de l'organisation* »
- *Les conditions macro et micro-économiques (stabilité économique par exemple)*
- *Les forces du marché (points forts et faiblesses des concurrents et demande de la clientèle)*

- *Les questions sociétales et l'évolution des attentes en la matière (population et changements démographiques, droits de l'Homme,..)*
- *les défis environnementaux (changement climatique, pénuries de ressources du fait des limites planétaires,..)*
- *L'environnement juridique et réglementaire dans lequel l'organisation évolue*
- *L'environnement politique*
- *etc.... »*

Parmi les éléments constitutifs, le « *business model* » de l'entreprise doit décrire les résultats internes (tels le chiffre d'affaires) et externes (tels les effets sociaux et environnementaux, la satisfaction client, tec,..). L'identification des impacts externes doit passer par la présentation « *des effets subis par les capitaux d'un bout à l'autre de la chaîne de valeur* ». Le référentiel indique par exemple « *les émissions de carbone causés par les produits que l'organisation fabrique* » ou encore « *les pratiques en matière de main d'œuvre des principaux fournisseurs* ». Le Rapport Intégré doit présenter les principaux « *risques et opportunités* » qui affectent la capacité de l'organisation à créer de la valeur. Il doit aussi décrire la façon dont l'organisation les traite. Le référentiel spécifie que les sources de ces risques et opportunités peuvent être internes et externes.

Comme l'indique le *Consultation Draft* en introduction, « *donner des indications sur l'environnement externe qui affecte l'organisation* » est un des trois objectifs principaux du RI. Le modèle prescrit par l'IIRC part du principe que la valeur n'est pas générée par l'organisation toute seule, mais par l'ensemble des interactions existant au sein de l'organisation et entre l'organisation et son écosystème. Aussi, l'outil possède en théorie de nombreuses qualités pour pouvoir aider au rapprochement de l'organisation et de son environnement.

1.3.2.4 Les qualités attendues concernant à la fois le processus et le rapport

- L'efficacité de l'outil

La synthèse rétro-exploratoire révèle aussi la nécessité de disposer d'un outil efficace : le rapport entre les ressources engagées pendant le processus et la valeur de l'information présentée dans le rapport en terme de pilotage (fiabilité, délai, périodicité) doit être satisfaisant.

Il est souvent reproché aux outils de contrôle, et particulièrement aux outils de contrôle informatisés, leur lourdeur et leur complexité. Une des premières critiques attribuées au budget notamment concerne le temps et les ressources consommées, démesurés au regard de la qualité des données, peu utiles à la prise de décision managériale (Loning et al., 2013)... La littérature en contrôle met en relief le bilan nuancé du support technologique dans la quête d'efficacité des outils de contrôle. Loning et al. notamment soulignent que les investissements dans les systèmes d'informations et nouveautés technologiques n'améliorent pas toujours l'efficacité du contrôle budgétaire ; dans certains cas, la complexité technique et l'absence de flexibilité de ces systèmes est telle qu'ils peuvent même l'aggraver. Qu'en est-il du Reporting Intégré et du support technologique requis pour son élaboration ?

Le Reporting Intégré est présenté par l'IIRC comme une « *évolution du reporting d'entreprise* »²⁶. Dans une rubrique du site internet de l'IIRC nommée « *l'outil pour un meilleur reporting* », l'accent est mis à la fois sur une amélioration du processus de reporting et sur une amélioration de la qualité de l'information. L'IIRC met ainsi en évidence la potentielle efficacité de l'outil : « *Il vise à accélérer les initiatives individuelles et à stimuler l'innovation en matière d'information d'entreprise à l'échelle mondiale, en mettant notamment en exergue les avantages de l'<IR>, dont une efficacité accrue du processus de reporting* ». Via les principes directeurs, le *Framework* et le *Consultation Draft* donnent des lignes de conduite pour atteindre ces résultats. En premier lieu, l'application du principe de concision présenté précédemment devrait participer à une réduction des ressources et du temps engagés dans la production du rapport. Il implique la présentation des sujets « *prépondérants* » et évite de « *surcharger le rapport avec des informations moins pertinentes* ». Dans un paragraphe dédié aux « *interactions avec d'autres rapports et communications* », le *Framework* insiste à nouveau sur la spécificité de l'information contenue dans le rapport intégré qui contribue à concentrer les ressources engagées sur un nombre limité de sujets : le rapport intégré doit compléter l'information existante dans d'autres rapports, il ne doit pas « *procéder à des répétitions inutiles* ». La qualité de l'information produite en termes de pilotage est quant à elle assurée par l'ensemble des principes directeurs. Notamment, l'application des principes de « *sélectivité* » et « *concision* » impliquent la focalisation de l'attention. Le principe de « *fiabilité et complétude de l'information* » conseille la mise en place « *de systèmes solides de reporting interne, un dialogue adapté avec les parties prenantes et une assurance externe indépendante* ».

²⁶ The IIRC, « What? The tool for better reporting », www.integratedreporting.org

Le référentiel consacre un chapitre entier au concept d'efficacité. Le chapitre « *équilibre coûts-bénéfices* » du *Framework* est un des chapitres du référentiel qui se focalise le plus sur l'utilité du Rapport Intégré en termes de pilotage (et non en termes de communication) : « *Les informations figurant dans le rapport intégré sont, par nature, essentielles à la gestion de l'entreprise* ». Aussi, le chapitre insiste sur l'intérêt de privilégier la qualité de l'information au détriment des coûts potentiels engagés pour produire cette information. En effet, l'information produite ne servira pas uniquement à communiquer, mais également à piloter. : « *le coût ne doit pas être un facteur empêchant d'obtenir des informations essentielles pour apprécier et gérer adéquatement un élément prépondérant pour la gestion de l'entreprise.* » Le risque est selon le référentiel de prendre des décisions « *imparfaites* » : c'est « *l'incapacité de l'organisation à prendre des décisions adéquates qui risquent de lui coûter le plus cher* ». L'efficacité selon l'IIRC doit se référer aux coûts long-terme qui risquent d'affecter le devenir de l'entreprise, et non aux coûts court-terme. Les coûts long-terme sont ceux provoqués par une prise de décision imparfaite. Les coûts court-terme sont ceux relatifs par exemple à « *la mise en place ou le renforcement des systèmes d'information* » ou « *les contrôles permettant de recueillir et regrouper les informations ou de réaliser des estimations* », jugés nécessaires à la production d'une information de qualité.

Cependant la mise en œuvre de ces systèmes d'information, supports du RI, pose question. De façon générale, la littérature qui traite des liens entre la technologie et le contrôle s'interroge sur la capacité de la technologie à contribuer à l'efficacité du contrôle-pilotage. Certains auteurs décrivent la technologie comme un frein, d'autres comme un vecteur d'efficacité des outils de contrôle²⁷. Particulièrement, cette littérature souligne le caractère potentiellement paralysant, voire dégradant du système d'information intégré (Bidan, 2006 ; Meysonnier, 2006 ; Malmi, 2002). Or, comme cela a déjà été précisé plus tôt, le *Framework* insiste sur la nécessaire intégration des systèmes d'information dans le cadre de la mise en œuvre du RI : « *Il en résulte également une intégration accrue des systèmes d'information qui sous-tendent la communication et le reporting internes et externes, y compris la préparation du Rapport Intégré.* » De même, la mise en place de nouvelles technologies peu maîtrisées (comme XBRL préconisée par le référentiel) peut avoir un effet perturbateur sur l'efficacité des outils (Bovee et al., 2000, Grabski et al., 2011). Enfin, la collecte, le stockage, l'analyse des données non structurées telles les données non financières nécessitent la mise en place de systèmes adaptés

²⁷ Les relations technologie-contrôle seront largement décrites et détaillées dans le deuxième chapitre de la thèse.

pouvant affecter le ratio ressources/qualité de l'information. La mise en œuvre d'indicateurs « littéraires » (passages narratifs) ne serait-elle pas préférable (Loning et al., 2013) ? Conscients des difficultés de réalisation, l'IIRC a par ailleurs mis en place un programme nommé le « *IR Technology Initiative* » chargé de développer un usage efficient de la technologie. Le but est d'aider les entreprises engagées dans une démarche RI à mettre en place des « *technologies et outils permettant un reporting plus rapide, plus efficient, plus précis et mieux intégré aux processus de l'entreprise* »²⁸. Aussi, la mise en place de systèmes d'information adaptés au RI ne risque-t-elle pas de compromettre l'efficacité du dispositif ?

- Outil adapté à l'organisation moderne et son environnement dynamique et changeant

Comme cela a été discuté dans la synthèse rétro exploratoire, les outils traditionnels se fondent sur des postulats sur le contexte organisationnel. Loning et al. évoquent notamment une structure organisationnelle simple, le respect du principe de contrôlabilité et un environnement stable (Loning et al., 2013). Globalement, comme le décrit P Lorino, l'ancien paradigme du contrôle s'appuyait sur deux hypothèses simplificatrices (Lorino, 1995):

- Une hypothèse de « simplicité » : le fonctionnement de l'entreprise peut être modélisé facilement car il est suffisamment clair et simple
- Une hypothèse de « stabilité » : les lois de fonctionnement de l'entreprise sont stables

Ainsi les outils de contrôle traditionnels se développaient sur une vision mécaniste de l'organisation en se concentrant sur deux axes :

- L'établissement d'une norme de comportement
- La vérification de la bonne application de la norme et la mise en œuvre d'actions correctrices si nécessaire.

Les conditions organisationnelles et environnementales ont évolué dans un sens « défavorable » à ces hypothèses. P Lorino cite une complexité croissante liés à des facteurs technologiques (rythmes des innovations), des facteurs humains (relèvement niveaux de formation et compétences) ou encore culturels (culture client). Les organisations sont constituées de multiples éléments inter reliés. Les limites entre l'organisation et son environnement deviennent floues. A ceci s'ajoute une instabilité croissante des systèmes. P Lorino conclut en disant que les organisations semblent désormais « incontrôlables au sens

²⁸ The IIRC, « New IR Technology Initiative », www.integratedreporting.org

classique du mot contrôle ». Mevellec (1991) explique tout au long de son ouvrage que les outils de contrôle-pilotage pour ne pas être obsolètes face à la nouvelle donne organisationnelle, doivent désormais reposer sur : la valeur vs le cout, le long terme vs le court terme, les interdépendances vs l'indépendance, la complexité vs la simplicité. Face à cette complexité et cette instabilité, Lorino explique que les outils de gestion doivent être des outils « *jetables* » ou « *temporaires* » car ils n'ont pas de raison de « survivre » aux changements organisationnels (changement de stratégie ou de contexte).

Le Reporting Intégré est un outil né du constat d'inadéquation des outils traditionnels (et particulièrement du reporting traditionnel) avec l'organisation moderne. Dans un document publié avant le *Framework*, l'IIRC introduit le Reporting Intégré avec ces mots : « *the world has changed, reporting must too* ». ²⁹Dans ce même document, l'IIRC décrit les lacunes du reporting traditionnel face à l'organisation contemporaine. Il explique que son design n'a pas évolué depuis sa création alors que des changements majeurs sont intervenus depuis. Il reprend les arguments cités par la littérature en contrôle : complexité croissante liée aux avancées technologiques et à la globalisation de l'économie. Il confirme que cette complexité résulte en un développement des interrelations dans l'organisation et entre l'organisation et son environnement. Il complète la liste des facteurs par les attentes grandissantes en termes de transparence et fiabilité, la rareté des ressources, la croissance démographique et les préoccupations environnementales. En conséquence, le type d'information contenu dans le rapport doit évoluer et refléter ces interrelations. Le reporting traditionnel tente de s'ajuster à ces changements en ajoutant des rapports supplémentaires. Mais le processus devient de plus en plus long et l'information produite devient plus dense, plus complexe et déconnectée. Le projet de l'IIRC est alors de regrouper cette information dans un rapport intégré proposant une image multidimensionnelle, « *claire et concise de la performance, de ses impacts et de ses interdépendances* ».

Le *Framework* évoque clairement les qualités décrites par Mévellec. Comme cela a été évoqué de nombreuses fois, le Rapport Intégré est défini comme une communication sur la capacité de l'organisation à créer de la valeur sur l'ensemble des horizons temporels. La valeur est donc au cœur du modèle, non les couts. Le référentiel insiste sur une nécessaire focalisation sur le long terme : parmi les éléments de contenu, « *la présentation des priorités stratégiques et orientations futures* » en est la preuve. Sur ce point-là, le *Framework* oppose par ailleurs le RI aux autres reporting : « *la période qu'il convient de prendre en considération lors de la*

²⁹ The IIRC, « Discussion Paper », 2011, www.integratedreporting.org

préparation et de la présentation du Rapport Intégré est souvent plus longue que pour d'autres formes de reporting ». L'ensemble du modèle repose sur le principe de connectivité, démontrant la prise en compte des interdépendances dans l'organisation et entre l'organisation et son environnement. Dans le *Consultation Draft*, un paragraphe entier est dédié à la « *complexité, interdépendances et arbitrages* » évoquant l'importance de mise en évidence de ces interrelations dans le rapport. Le *Consultation Draft* évoque quant à lui les nécessaires révisions ou ajustements de l'outil, en lien avec l'évolution du modèle d'entreprise sur lequel il se fonde : « *Le système n'est pas statique ; une analyse régulière de chaque élément et de ses interactions avec les autres, ainsi que l'accent mis sur les perspectives de l'organisation, aboutissent à des révisions et à des ajustements destinés à améliorer l'ensemble des éléments.* » Aussi, le Reporting Intégré possède à nouveau de nombreuses qualités théoriques pour répondre aux besoins d'évolution des outils de contrôle-pilotage, et notamment sa capacité à évoluer avec l'entreprise et son environnement.

1.3.3 Les attributs requis en univers complexe

1.3.3.1 Un outil fondé sur des principes d'adaptation

Le contexte de complexité avait révélé le besoin de disposer d'un outil fondé sur des principes d'adaptation. L'analyse de la littérature avait permis de déterminer quelques-uns de ces principes : pilotage combiné du coût et de la valeur, articuler gestion stratégique et gestion opérationnelle, développer une gestion distribuée et une gestion intégrée. L'analyse avait aussi révélé huit facteurs pouvant contribuer au développement de cet attribut :

- Construire un système d'indicateurs de performance à la fois financiers et non financiers
- Développer un pilotage par les activités
- Permettre l'adaptation du suivi opérationnel en fonction des réorientations stratégiques
- Permettre de confronter les objectifs retenus par les stratèges aux réalités opérationnelles
- Réactualiser le système de représentation de l'outil en fonction de l'évolution des enjeux stratégiques
- Adaptation des outils aux besoins spécifiques des différents acteurs de l'organisation
- Distribuer les outils à l'ensemble des pilotes organisationnels

- Mettre en place d'un système d'information intégré et des processus permanents d'harmonisation

Le Reporting Intégré se fonde sur un premier principe d'adaptation, qui n'avait pas été décelé de prime abord lors de la revue de littérature : celui de l'équilibre entre la flexibilité et la norme. L'IIRC ne propose pas un outil standard à appliquer tel que sur tout type d'organisation. Il propose une approche fondée sur des principes directeurs, à savoir un nombre limité de recommandations à respecter. Mais il n'impose aucun indicateur clé de performance, ni aucune méthode d'évaluation spécifique. Le RI est un outil qui se construit sur-mesure ; le *Framework* l'énonce clairement : « *Le but d'une approche fondée sur les principes est d'assurer un bon équilibre entre la flexibilité et la norme, en tenant compte de la profonde diversité des circonstances propres à chaque organisation, tout en permettant un degré suffisant de comparabilité entre les organisations afin de répondre aux besoins d'informations pertinents.* » Philippe Lorino, dans sa revue critique du Balanced Scorecard, évoque ce nécessaire principe d'adaptation pour les outils de contrôle-pilotage (Lorino, 2003). Selon l'auteur, une des faiblesses du modèle est sa structure standard qui ne permet pas de rendre compte des « *enchaînements critiques pour une stratégie donnée, plus spécifiques* ». Un outil de pilotage doit avoir comme point de départ les objectifs stratégiques qui sont propres à chaque organisation, et qui de plus, sont amenés à évoluer. Par la suite, l'analyse de la performance doit être menée par les processus. Aussi, contrairement au BSC qui impose quatre dimensions de réflexion, le référentiel n'en impose aucune. Le RI comporte ainsi un premier principe d'adaptation : un cadre méthodologique modulable en fonction des spécificités de l'organisation.

Parmi l'ensemble des facteurs cités plus haut, certains sont communs aux attributs évolutionnistes et ont déjà fait l'objet d'une étude dans la sous-section précédente. Notamment, il a déjà été prouvé que le référentiel conseillait la présence d'indicateurs financiers et non financiers et que le rapport intégré possédait en théorie des qualités pouvant permettre le rapprochement des dimensions opérationnelle et stratégique de l'organisation. Le processus du RI, animé par l'*Integrated Thinking*, devrait conduire à une définition collective des générateurs de valeur et une connectivité entre ces différents générateurs. Il devrait en résulter la mise en place d'un système de suivi opérationnel aligné avec les orientations et réorientations stratégiques. L'application des principes d'*Integrated Thinking* et de connectivité pourrait potentiellement déclencher ce que Lorino nomme « *l'enquête collective* »³⁰. Il avait été

³⁰ Emprunté à la théorie de l'action collective de John Dewey

également précisé que *l'Integrated Thinking* devrait permettre la confrontation, voire l'adaptation des objectifs retenus par les stratèges aux réalités opérationnelles. Le référentiel dit clairement que le Rapport Intégré doit préciser « *la manière dont la stratégie de l'organisation est adaptée lorsque, par exemple, de nouvelles opportunités et risques sont identifiés ou une performance passée n'est pas telle que l'organisation l'avait prévue* ». De même, le principe relatif aux parties prenantes devrait contribuer à cette réconciliation de la gestion stratégique et de la gestion opérationnelle via la mise en œuvre d'un dialogue de gestion. Ce dialogue de gestion permet de donner « *du sens et de la connaissance* » au dispositif RI (Lorino, 2003). Lors du paragraphe dédié à l'analyse de la compatibilité du RI avec l'organisation moderne, il avait été mentionné l'adaptabilité du système de représentation de l'outil en fonction des orientations stratégiques. Notamment, un extrait du *Consultation Draft* avait été cité, soulignant le caractère temporaire de son système de représentation: « *Le système n'est pas statique ; une analyse régulière de chaque élément et de ses interactions avec les autres, ainsi que l'accent mis sur les perspectives de l'organisation, aboutissent à des révisions et à des ajustements destinés à améliorer l'ensemble des éléments.* » Enfin, il avait été spécifié que le référentiel encourageait l'intégration des systèmes d'information de l'entreprise afin de développer au mieux une Gestion Intégrée dans l'entreprise.

Dans la section précédente, nous avons vu que Genelot, en s'inspirant du travail de Lorino conseillait la structuration d'outils de pilotage sur les activités et les processus. L'analyse des activités permet de développer des outils s'intéressant à la fois aux moyens (les ressources) et aux fins (les objectifs stratégiques): « *La réalisation d'activités et de processus est véritablement la mise en musique, consciente ou inconsciente d'objectifs* » (Lorino, 1995). Outre l'équilibre coûts-valeur, la gestion par les activités assure d'autres équilibres : objectifs collectifs – contribution individuelle, robustesse – instabilité organisationnelle, ...En effet, Genelot rappelle que la mise en œuvre d'une telle gestion permet de faire le lien entre le collectif et l'individuel en mesurant la contribution individuelle aux objectifs globaux par leur activité (et de donner aux individus les moyens de piloter cette contribution). L'activité possède aussi des qualités de robustesse. Le pilotage a besoin d'une base relativement permanente afin d'autoriser des comparaisons entre hier et aujourd'hui, fixer des objectifs, etc,... Les savoir-faire (activités et compétences correspondantes) offrent un niveau de stabilité permettant d'assurer une certaine continuité de gestion.

Le RI est effectivement structuré sur une gestion par les activités : il doit expliquer la manière dont une organisation crée de la valeur au cours du temps. Le *Framework* explique qu'au cœur

du processus de création de valeur se trouve le business model de l'organisation. Le business model utilise différents capitaux sous forme de ressources qui vont être convertis en réalisations au travers des activités de l'entreprise. Le *Framework* précise que les activités concernent la planification, la conception et la fabrication de produits, mais aussi la mise à disposition de compétences ou de savoir faire spécialisés. Le référentiel cite en exemple la promotion d'une culture innovante qui peut être une activité primordiale pour la survie organisationnelle. A partir du business model sont établies les connections avec les autres éléments constitutifs du rapport intégré, dont la stratégie (objectifs stratégiques et plans d'allocation des ressources), les risques-opportunités et la performance (définition des indicateurs clé de performance). L'identification des activités et des compétences constitue ainsi une étape primordiale dans la construction du dispositif RI.

Illustration 2 : le processus de création de valeur

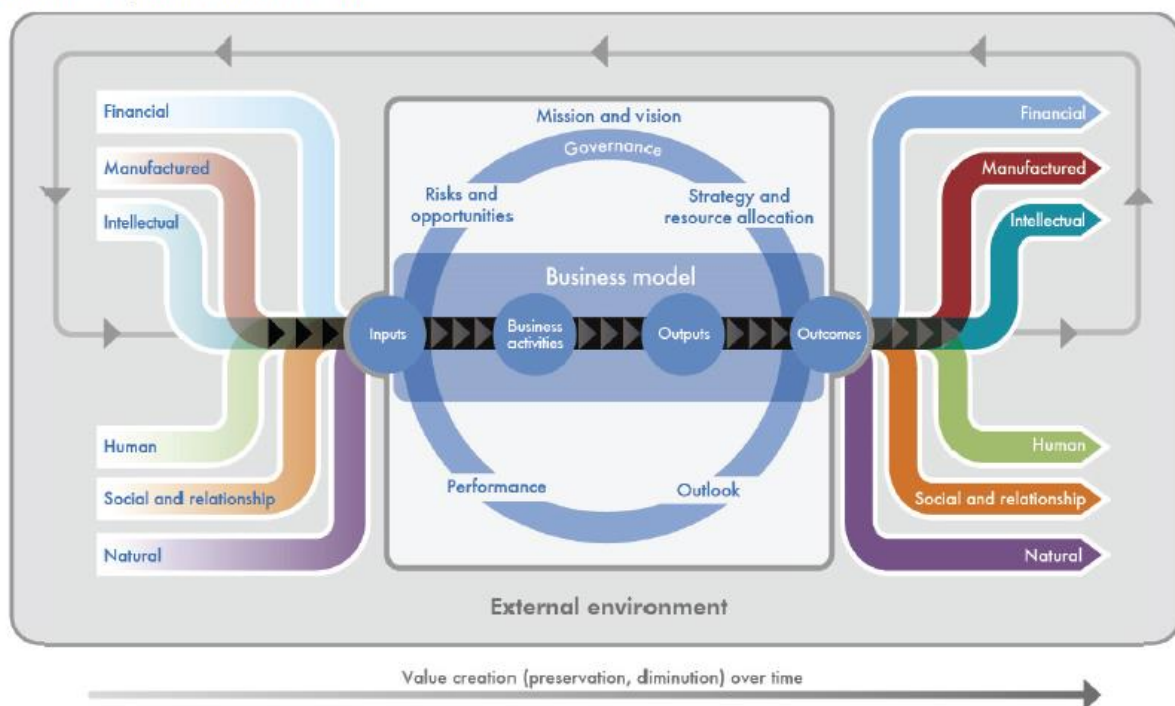


Table 1.9. Le processus de création de valeur selon l'IIRC

Un dernier facteur évoqué était celui de la distribution et de l'adaptation des outils aux différents pilotes organisationnels. Comme le dit clairement Genlot dans son ouvrage, les outils de pilotage « *doivent être dans les mains de ceux qui pilotent* » et ne doivent plus être réservés aux spécialistes.

Le *Framework* consacre un chapitre à la définition des potentiels utilisateurs du Reporting Intégré. Il précise que même si « *le but premier* » du Reporting Intégré est d'expliquer aux apporteurs de capital financier comment l'organisation crée de la valeur au fil du temps, il est cependant « *utile* » à l'ensemble des parties prenantes intéressées par la capacité de l'organisation à créer de la valeur, et notamment aux différents pilotes de l'organisation. Comparé au reporting traditionnel, le contenu d'un rapport intégré est d'avantage adapté aux besoins spécifiques des pilotes organisationnels, à la fois globaux et locaux. En premier lieu, les stratégies globales disposent d'un reporting adapté à la situation particulière de l'organisation, via une approche fondée sur des principes. La production d'un rapport, basé sur le concept de « *réflexion intégrée* » permet, en théorie, l'élaboration d'un contenu adapté à l'ensemble des besoins. Comme le souligne une étude publiée par Deloitte en 2015, la production d'un rapport guidé par le principe de « *réflexion intégrée* » permet de concentrer une information utile à différents besoins, à la fois par des utilisateurs internes et externes : « *Mettre la réflexion intégrée au cœur des activités d'une organisation demande une meilleure connexion entre le reporting externe et l'information utilisée en interne pour des besoins de management, d'analyse et de prise de décision.* »³¹. En termes de périodicité, le *Consultation Draft* précise que même si « *un rapport intégré autonome doit être préparé chaque année durant le cycle officiel de reporting financier* », le processus RI doit être appliqué « *en permanence* » à l'ensemble des rapports réalisés en interne. Aussi, même si le rapport intégré s'adresse préférentiellement aux stratégies globales et aux éventuels apporteurs de capital financier, la démarche de management basée sur la réflexion intégrée intéresse quant à elle l'ensemble des pilotes, globaux ou locaux.

Le nouveau système de pilotage développé par le RI se fonde sur des principes d'adaptation principalement via trois éléments :

- La richesse du système d'indicateurs, élaboré selon une définition élargie de la performance (intégrant éléments financiers et non financiers)
- Le développement d'une démarche de management fondée sur la « réflexion intégrée »
- Et la souplesse méthodologique du référentiel, fondé sur des principes et non sur des règles établies.

³¹ Traduit de l'anglais depuis: Deloitte, « A Directors' Guide to Integrated Reporting », 2015, www.deloitte.com

1.3.3.2 Les attributs dialogiques du Reporting Intégré

Le contexte de complexité avait également révélé le besoin de disposer d'un outil possédant des attributs dits « *dialogiques* ». En effet, Dominique Genelot explique dans son ouvrage que la coexistence de logiques différentes est extrêmement fréquente en univers complexe. Le contrôle, dans sa mission d'aide au management, est ainsi soumis à des objectifs paradoxaux. R.L. Simons construit un cadre théorique inter reliant les quatre leviers de contrôle avec stratégie, opportunité et attention. Il identifie ainsi trois principaux paradoxes : exécution stratégique et émergence stratégique, intérêt individuel et intérêt du groupe, opportunités illimitées et capacité d'attention limitée. Au-delà de ces trois paradoxes, notre analyse avait révélé l'existence de nombreuses autres exigences paradoxales. Kuszla, dans un article dédié au contrôle des organisations complexes évoque notamment les suivantes : « *différenciation/intégration, structure/ action individuelle, causalités internes/causalités externes, routine/projet, court terme/ long terme, changement/ stabilité.*³² » Selon Dominique Genelot, le processus de résolution des paradoxes est avant tout un processus de « *reliance* ». Il s'agit d'un chemin en deux temps : la mise en évidence des tensions et leur articulation ou conjonction dans une finalité globale et partagée. Il permet d'éviter un « *réflexe d'exclusion* » spontané, conduisant à une simplification du réel. Le Reporting Intégré peut-il contribuer à résoudre la guerre des logiques, notamment celles des dimensions opérationnelles et stratégiques, sans pour autant amputer leurs spécificités ?

Selon les documents de référence, le Reporting Intégré s'inscrit à priori dans une démarche de réconciliation. Entre autres, on peut citer la réconciliation des côté disciplinaire et habilitant du contrôle via le principe de connectivité impliquant une « *meilleure connexion entre le reporting externe et l'information utilisée en interne pour le reporting, l'analyse et la prise de décision en interne* » (Deloitte, 2015). On peut également évoquer la réconciliation des risques et opportunités de l'environnement externe avec la stratégie définie en interne via l'*Integrated Thinking*. Le *Framework* souligne que la mise en œuvre de l'*Integrated Thinking* permet de se focaliser sur « *la manière dont l'organisation adapte son « Business Model et sa stratégie pour répondre aux évolutions de son écosystème ainsi qu'aux risques et opportunités* ». La réconciliation du financier et du non financier s'opère via la mise en place et la connectivité d'indicateurs financiers et non financiers. Aussi, le Reporting Intégré semble à priori initier la réconciliation des paradoxes du contrôle, et de façon plus large du management.

³² Kuszla C., « Pour une théorie générale du contrôle des organisations complexes? », 2005, Editions EMS, ISBN 9782847696073

La revue de littérature avait révélé trois facteurs aidant au développement d'attributs dialogiques :

- Le point de départ du nouvel outil est une réflexion commune sur les objectifs stratégiques de l'organisation, souvent formalisés dans le projet d'entreprise.
- Le système de représentation est jetable, temporaire : il doit évoluer avec les objectifs stratégiques de l'organisation
- Les pilotes organisationnels (locaux ou globaux) doivent développer une « *mobilité mentale* » pour comprendre et articuler les différentes logiques en présence.

L'analyse précédente a montré que le référentiel donnait des éléments de réponse concernant l'adaptabilité du système de représentation produit par le RI. Par ailleurs, le *Consultation Draft* explique que le RI se construit principalement à partir de deux éléments : « *le IR est guidé par le Référentiel et par la réflexion intégrée* ». L'objectif du RI est d'expliquer comment l'organisation crée de la valeur au fil du temps. Aussi, l'application du principe de réflexion intégrée, initiant la construction de l'outil, devrait permettre une « *interprétation-performance* » (Lorino, 1995) collective des processus créateurs de valeur. Elle devrait conduire à constituer, comme l'indique le *Framework*, des équipes « *des diverses unités opérationnelles et fonctionnelles* », pour réfléchir à la question suivante : comment crée-t-on de la valeur ? Ce processus permettrait l'articulation d'une vision stratégique globale et de l'ensemble des interprétations individuelles dans un système de représentations partagées, parfois appelé projet d'entreprise. Ainsi, la réflexion intégrée devrait mener en théorie à construire un outil fondé sur des finalités partagées, facteur clé du développement d'attributs dialogiques. Ce raisonnement est par ailleurs partagé par l'étude publiée par Deloitte : « *Essentiellement, la réflexion intégrée permet aux organisations de se remettre en question et de vivre leur histoire au lieu de simplement la communiquer* »³³. Plus précisément, l'étude explique que le principe de réflexion intégrée conduit les parties prenantes internes clé et les responsables à « *réfléchir en groupe* »³⁴ sur la façon dont l'organisation crée de la valeur. Le principe directeur « *relations avec les principales parties prenantes* » consolide et étend le périmètre d'intégration et d'adhésion à l'externe.

Cette thèse ne s'intéressera pas aux qualités propres des pilotes pouvant contribuer à développer un contrôle pilotage efficace. Cependant, il peut être évoqué la contribution du RI au

³³ Traduit de l'anglais depuis : Deloitte, « A Directors 'Guide to Integrated Reporting », 2015, www.deloitte.com

³⁴ Le verbe anglais utilisé dans l'étude est « *brainstorm* »

développement de telles qualités. Le RI aide-t-il les pilotes à savoir penser à différents niveaux de logique, à varier les points de vue mais aussi à les articuler dans un contexte plus large ? Facilite-t-il l'exercice de mobilité mentale ? A nouveau, le référentiel explique que le principe de réflexion intégrée développe « *une vision holistique des relations et interdépendances entre les différentes unités* ». Cette vision holistique devrait ainsi donner aux différents pilotes la capacité de se mouvoir aisément dans l'ensemble du système. Le référentiel précise aussi que la réflexion intégrée doit imprégner la « *prise de décisions et les actions* », impliquant une prise en compte en amont des différents points de vue et les intégrant dans un contexte stratégique global.

Aussi, via la réflexion intégrée, le RI semble offrir une solution viable à la résolution des paradoxes du contrôle-pilotage. Précisément, en se construisant sur une identification collective des processus de création de valeur, il fournit un système de représentation de la performance agréé et compris par tous. Comme l'indique le référentiel, « *le système n'est pas statique* », il évolue avec les objectifs stratégiques de l'organisation. La réflexion intégrée intègre l'ensemble des logiques présentes dans un projet commun, qui doit servir de référence en cas de guerre des logiques. Elle permet aussi de guider l'action et la prise de décision des pilotes, conférant une vision holistique riche et reliant les différents composants (unités fonctionnelle, unité opérationnelle, ressources,...) entre eux. La réflexion intégrée semble avoir la capacité de développer chez les pilotes ce que *Genelot* nomme « *l'intelligence méta systémique* ».

1.4. Conclusion du chapitre

Les paragraphes précédents ont montré que le RI pouvait en théorie contribuer à améliorer le contrôle-pilotage de l'organisation, dans ses dimensions opérationnelle et stratégique. Une étude publiée par Black Sun en 2014, un an après la publication du cadre de référence, évoque « *la réalisation des résultats attendus* ». Ils évoquent notamment quelques éléments d'amélioration en termes de contrôle pilotage.ⁱ Selon l'étude, sur 66 organisations interrogées, 96% voient un impact en termes de management en interne. L'enquête montre que la prise de décision est effectivement améliorée : presque 80% ont répondu positivement. Les organisations évoquent un changement dans le type d'information produit via le RI (intégration des informations non financières). Elles évoquent également le rapprochement des dimensions stratégique et opérationnelle de l'organisation : 84% estiment que la collaboration entre stratèges et managers opérationnels s'est améliorée.

Qu'en est-il réellement ? Dispositif de contrôle-pilotage, le RI se réalise au sein de l'organisation. Comme le soulignent très bien Loning et al., « *le contrôle de gestion ne peut s'opérer indépendamment d'une structure organisationnelle, qui conditionne les pratiques de contrôle* » (Loning et al., 2013). De la même façon, on ne saurait aujourd'hui séparer le contrôle de la technologie. Comme le souligne N Berland, on assiste à une réelle « *informatisation* » du contrôle. Même si Excel reste le principal allié des contrôleurs, avec les avancées technologiques exponentielles, de nouveaux logiciels spécialisés ont fait leur apparition : ils proposent de fournir des données plus fiables, plus rapidement, améliorant ainsi le processus décisionnel. (Berland, 2009). Notamment, la littérature en contrôle évoque le déploiement généralisé de l'ERP qui a permis d'automatiser le contrôle. Mais elle évoque aussi le caractère parfois habilitant, parfois paralysant, voire dégradant du couplage contrôle et système d'information intégré.

L'objet de cette thèse sera ainsi de déterminer si le RI, confronté au système technico-organisationnel, contribue effectivement à améliorer le contrôle pilotage de l'organisation.

2. La confrontation du Reporting Intégré au système technico-organisationnel

Dans un contexte de complexité et d'instabilité, le paradigme du contrôle vérificateur semble inopérant. Déjà, en 1995, Lorino évoquait la nécessité de passer du paradigme du contrôle à celui du pilotage. Le premier chapitre a permis de caractériser des attributs potentiellement utiles aux outils de contrôle dans ce nouveau contexte. Dans un premier temps, la réflexion a déterminé des attributs évolutionnistes basés sur une rétro-exploration des outils existants. Puis, en s'inspirant des travaux de Genelot et de Lorino, elle a montré que les nouveaux outils de contrôle-pilotage devaient se fonder sur des principes d'adaptation et développer des attributs dialogiques. Enfin, elle a procédé à une première mise à l'épreuve théorique du RI révélant les qualités potentielles de l'outil dans sa mission de pilotage. L'analyse rétro-exploratoire de la première partie a aussi permis de mettre en évidence les difficultés rencontrées par les organisations lors de l'opérationnalisation des outils de contrôle-pilotage. Ce deuxième chapitre sera ainsi dédié à la confrontation de l'outil RI au système technico-organisationnel. La première section du chapitre montrera les interrelations existant au cœur de l'organisation où se mêlent les domaines de l'économique, du technique et du social. Elle servira à définir le système technico-organisationnel. La seconde section présentera les différentes méthodes proposées par la littérature pour appréhender la notion de système. Elle expliquera le choix de la modélisation systémique et éprouvera une seconde fois le RI. La troisième section définira ainsi, via une triple rétro exploration des outils existants des facteurs technico-organisationnels potentiellement utiles lors de la mise en œuvre du RI.

2.1 La détermination du système technico-organisationnel

Dans cette première section, nous allons mettre en évidence les interactions récursives entre trois éléments: l'organisation, la technologie et le contrôle. Puis, nous tenterons de caractériser ces relations et d'en déduire l'existence d'un système technico-organisationnel. Ce constat nous conduira à deux implications majeures pour notre recherche :

- La caractérisation d'un nouvel attribut, les qualités systémiques du RI
- Et la nécessaire prise en compte de facteurs technico-organisationnels dans le cadre de la mise en œuvre d'un outil de contrôle au sein d'un système composé de l'organisation, de la technologie et du contrôle.

2.1.1 Les interactions récursives organisation-contrôle-technologie

L'analyse de la littérature s'intéressant à l'intersection des champs du contrôle et du système d'information révèle les interactions fortes entre trois éléments : l'organisation, la technologie et le contrôle.

Dans un contexte d'implémentation généralisée de l'ERP (Grabski et al. ; Moscarola et al., 2010 ; Beatty et al., 2006 ; Meyssonier et al., 2006,..), les chercheurs se sont beaucoup intéressés à l'étude des relations entre le SI intégré et l'organisation. Dans un premier temps, une partie de la recherche ERP, entraînée par le discours des vendeurs et consultants, a tenté de montrer les bénéfices organisationnels découlant de la mise en place de cet outil-miracle (Grant et al., 2006). Meyssonier et al. disent à ce propos : « *L'émergence des ERP s'est faite de manière significative au milieu des années 1990 et la plupart des grandes sociétés ont adopté ces systèmes globaux, présentés comme « la solution » aux problèmes de gestion* » (Meyssonier et al., 2006). Les chercheurs attribuent ainsi de façon mécanique des qualités essentielles aux ERP : par exemple, l'ERP améliorerait mécaniquement la prise de décision grâce à la production de données en temps réel via des rapports adaptés aux besoins des différents managers et en supprimant le cloisonnement de l'information. Ou encore la modélisation des processus de l'organisation, étape préliminaire nécessaire à leur mise en place, serait l'occasion de faire évoluer les techniques de contrôle, comme celle du calcul de cout. Comme le disent Brousseau et Rallet (1997), un tel positionnement semble relever d'un « déterminisme technologique renaissant de ses cendres comme à chaque grande vague d'innovations technologiques ». Même si les théories plus récentes, telles la théorie de la structuration s'y opposent radicalement, le déterminisme technologique semble ainsi continuer d'inspirer. Le célèbre ouvrage de Jacques

Ellul, le système technicien, explique comment nous sommes passés d'une société technicienne à un système technicien. Jacques Ellul définit le système comme « *un ensemble d'éléments en relation les uns avec les autres de telle façon que toute évolution de l'un provoque une évolution de l'ensemble, toute modification de l'ensemble se répercutant sur chaque élément* ». L'informatique, en unifiant les sous-systèmes (téléphonique, aérien, de production et distribution d'énergie...) accentue cette interdépendance. Pour Ellul, la technique est autonome, et notamment autonome par rapport à l'homme. Elle s'auto-accroît en suivant sa propre logique : « *Ainsi, progressivement la Technique s'organise comme un monde fermé.* » L'homme n'est qu'un élément du système. Mais sans arbitrage humain, ce système est aveugle : il ne sait pas où il va et ne corrige pas ses propres erreurs (Ellul, 1977). A ce sujet, on pourrait se demander si le Reporting Intégré n'est pas un produit de l'auto-croissance technologique : on pourrait penser que la technique, par le biais de l'ERP, a déjà tenté d'unifier les sous-systèmes de l'entreprise et qu'aujourd'hui, elle chercherait à étendre cette intégration à l'extérieur. Au nom du principe de connectivité, elle tenterait désormais de rassembler, comparer et unifier l'information grâce aux dernières innovations technologiques (bases de données en mémoire, BI en temps réel, XBRL,...). Aussi, le RI est-il une réelle volonté du contrôle, ou la volonté de la technologie à laquelle le contrôle va donner du sens via le RI ?

Sous l'influence d'un environnement économique de plus en plus complexe, la recherche en SI est passée de modèles à causalité simple (tel le déterminisme technologique ou l'ingénierie organisationnelle) à des modèles interactionnistes (telle la théorie de la structuration). Ainsi, El Amrani et Saint Léger, dans une revue de littérature sur la recherche ERP francophone, montre que les chercheurs prônent désormais « *le caractère dynamique et évolutif du changement et des interactions entre la technologie et l'organisation* ». L'ERP apparaît comme une « *technologie organisationnelle* » interagissant avec les pratiques organisationnelles et sociales en place. (El Amrani et Saint Léger, 2013). Globalement, les interactions avec l'organisation sont observées selon deux « *sous-systèmes* »³⁵ organisationnels : les processus et les acteurs. Selon H Kefi, les interactions entre SI et processus organisationnels se reflètent dans un processus d'alignement. L'auteur examine ensuite l'impact de cet alignement sur la performance organisationnelle. Elle démontre que les SI jouent un rôle important dans la mise en place de structures organiques. Les SI sont ainsi présentés comme un support de l'intégration et de la transversalité des processus (Kefi, 2011). De même, en opposant la théorie du

³⁵ Kefi Hajer, « Processus organisationnels et systèmes d'information et de communication : alignement et performance », La Revue des Sciences de Gestion, 2011/5 n° 251, p. 189-200

déterminisme technologique à celle de la structuration, Moscarola et al. démontrent qu'il n'y a pas une simple relation de cause à effet entre la technologie et l'organisation, mais plutôt des influences réciproques entre la technologie et les différentes dimensions de l'organisation (acteurs, processus de gestion et en particulier processus de décision). Dans cette perspective, les auteurs cherchent à définir les actions à entreprendre permettant l'alignement entre processus technologiques et processus de gestion. Ils concluent que l'alignement est réalisé via des adaptations à la fois côté technologie (développements spécifiques et paramétrage) et côté processus. Par ailleurs, ils démontrent l'impact de la technologie sur le processus décisionnel : en s'inspirant de Simon, ils découpent le processus en quatre étapes et montrent comment la technologie (ici l'ERP) facilite l'exécution de chacune de ces étapes (Moscarola et al., 2010). Meyssonier et al. confirment l'impact organisationnel de la technologie via un article dédié à l'ERP. De la même façon, la littérature met en évidence un processus de coévolution entre la technologie et les acteurs. Les auteurs s'intéressent ici d'avantage à l'acceptation ou à l'appropriation de la technologie. On y retrouve des articles faisant référence à la théorie de la diffusion de l'information tel le modèle TAM (Saeed et Abdinnour-Helm, 2008) ou encore l'approche SCOT (Grabski et al., 2011). La technologie est parfois définie comme un « *construit social* » (Grabski et al., 2011, Mayere et al., 2008, Gilbert, 2001) ou encore « *le fruit d'interactions humaine* » (Moscarola et al., 2010). Certains chercheurs élargissent leur analyse à l'environnement externe montrant le poids des forces externes sur l'équilibre technico-organisationnel. Notamment Tsamenyi et al. soulignent dans leur article l'influence des forces à la fois endogènes et exogènes sur le SI comptable et financier d'une entreprise récemment privatisée (Tsamenyi et al., 2006). Ils évoquent les actions mêlées des forces du et institutionnelles d'une part et des relations de pouvoir intra organisationnelles d'autre part. De son côté, Gilbert explique dans un article dédié au système de gestion intégré que la technique est « *le produit* » d'un contexte, à la fois interne et externe (Gilbert P., 2001). Dans leur article sur la transformation organisationnelle, Besson et al. considèrent que le phénomène de transformation ne dépend que partiellement de facteurs technologiques. Les facteurs sociaux et environnementaux, à la fois internes et externes doivent être pris en compte. Les auteurs concluent leur article en mettant en lumière les « *inévitables* » interactions entre la technologie, l'organisation et l'environnement. Dans un contexte de transformation organisationnelle, la problématique devient la suivante : « *comment orienter et accompagner les interactions pour que le bricolage inévitable soit progressivement canalisé, porte ses fruits et conduise à de nouvelles routines plus performantes ?* » (Besson et al., 2011)

La revue de littérature souligne de la même façon les interactions entre la technologie et le contrôle. Giard et al. examinent le contrôle dans une perspective systémique englobant le contrôle, le système de pilotage et le système d'information. La première partie de leur article est ainsi dédié à démontrer les fortes interdépendances entre ces trois éléments. En premier lieu, ils rappellent ainsi que le contrôle a besoin du système d'information pour élaborer des indicateurs. Ce même système d'information évolue en fonction des besoins du contrôle. Puis, ils rappellent que le contrôle transmet les objectifs d'efficacité et d'efficience définis par la direction au système de pilotage. Mais la détermination de ces objectifs n'est possible que si les pilotes ont une bonne connaissance des capacités du système de pilotage, des processus et leviers d'action utilisables. Enfin, ils montrent les liens entre le pilotage et le système d'information : d'un côté, le pilotage n'est possible qu'avec un système d'information approprié. En effet, le système d'information gère les gammes et les nomenclatures. Il permet aussi aux pilotes de connaître l'état du système à piloter. D'un autre côté, le système d'information s'adapte, évolue en fonction des besoins du système de pilotage. Dechow N. et al. dédient un article entier aux relations entre la technologie et le contrôle. Leur recherche évoque un « *entremêlement* »³⁶ des deux entités. Selon les auteurs, contrôle et technologie produisent des représentations qui se complètent. La quête de la technologie est de créer des connections. Les nouvelles technologies permettent ainsi la production de nouvelles représentations des organisations. La quête du contrôle est de proposer une représentation juste. Le contrôle va ainsi donner du sens aux nouvelles représentations proposées par la technologie. Globalement, les auteurs expliquent que la technologie aide le contrôle à construire de nouvelles représentations et que le contrôle donne du sens à ces représentations. Pour illustrer leur proposition les auteurs prennent l'exemple des nouvelles technologies telles le e business, les logiciels de gestion de relations client³⁷ ou encore les ERP. Ces technologies automatisent les processus en les modélisant et en les représentant dans des systèmes. Un tel procédé ne fait pas que décrire les processus ; il les développe et les modifie en même temps. Pour le contrôle, il s'agit alors de développer des nouveaux indicateurs de performance en accord avec ces nouveaux processus, et de déplacer potentiellement le focus du contrôle. De la même façon, les auteurs montrent comment les concepts du contrôle, et plus généralement du management peuvent donner du sens aux ERP. Ils définissent ainsi quatre concepts de contrôle ou management et les lient aux outils de contrôle : les activités de l'entreprise (work centric), la

³⁶ Le mot anglais est « *intermingling* »

³⁷ Ces logiciels sont d'avantage connus sous leur nom anglais : Customer Relationship Management (CRM)

performance, les frontières de l'organisation et les ressources. Le rôle de l'ERP sera différent selon les outils de contrôle qu'il servira (Table 2.1) : « *les concepts définissent des actions et donnent des rôles au système d'information en question* » (Dechow et al., 2007)

Outils de contrôle/management	Perspective du SI intégré
Balanced Scorecard : l'intégration concerne la relation entre la dimension horizontale et la dimension verticale de l'organisation	Outil centré sur le management de la performance. « <i>performance centric device</i> » (P)
Activity Based Costing : l'intégration concerne la relation entre la stratégie et l'opérationnel	Outil centré sur la réalisation des activités de l'entreprise. « <i>work centric device</i> » (W)
Shareholder Value analysis : l'intégration concerne l'alignement du management sur la base d'un calcul	Outil centré sur les frontières de l'organisation. « <i>boundaries centric device</i> » (B)
Knowledge Management : l'intégration concerne l'exploitation des données dans une perspective « coût »	Outil centré sur les ressources de l'organisation. « <i>ressources centric device</i> » (R)

Table 2.1. Concepts du contrôle et SI intégré, adapté de Dechow et al., 2007

Il semblerait ainsi comme le disent clairement Meysonnier et al., 2006 que les relations entre les technologies de l'information et le contrôle soient « *étroites* ». Comme cela a été évoqué précédemment, le phénomène de généralisation des ERP, ainsi que le rythme accéléré des innovations technologiques intéressent tout particulièrement les chercheurs. Notamment Meysonnier et al. mettent en relief le double impact de la mise en œuvre des ERP : un impact organisationnel via l'émergence des centres de compétence et un impact sur le contrôle via une redéfinition de la fonction contrôle. Rom et al. effectuent une revue de littérature sur les liens entre système d'information intégré et contrôle. Ils en déduisent que quelque-soit la définition donnée par les chercheurs, il existe une relation bidirectionnelle entre les deux concepts. La revue de littérature révèle que le contrôle est principalement défini selon quatre perspectives : les tâches du contrôle (traitement de transaction, reporting et aide à la décision), les techniques du contrôle, le rôle du contrôleur, et enfin les comportements, usages et perceptions. Traditionnellement, la recherche analyse l'impact du SI intégré sur les tâches du contrôle, et non l'inverse. Une explication serait la difficulté de changer les systèmes ERP, souvent caractérisé par leur rigidité. Cependant les auteurs expliquent que l'étude de l'impact des tâches

du contrôle sur le SI intégré est pertinente : ils prennent ainsi l'exemple du changement de design des rapports comptables qui imposent logiquement une modification du système technique, support de ces rapports. De même, les auteurs démontrent qu'il est pertinent d'explorer une relation bidirectionnelle entre les techniques du contrôle et le SI intégré. A première vue, il paraît à nouveau logique d'analyser l'impact du SI intégré sur les techniques du contrôle. Deux arguments vont dans ce sens. Tout d'abord, on pourrait s'attendre à ce que les avancées récentes en matière de système d'information impactent ou supportent le changement des techniques du contrôle : des outils récents comme le BSC ou l'ABC pourraient être désormais implémentés plus facilement. De plus, la rigidité de l'ERP peut à nouveau être évoquée. Ainsi, en phase d'implémentation, les organisations sont invitées à adopter des « *best practices* » et modifier ainsi leur processus de gestion. En phase de post implémentation, les configurations initiales ne peuvent plus être changées. Cependant, les auteurs rappellent qu'en phase de post implémentation notamment, les utilisateurs accoutumés au nouveau système tentent de le modifier petit à petit, de façon contrôlée. Une relation bidirectionnelle entre techniques du contrôle et SI intégré doit être explorée. Les auteurs poursuivent en expliquant que si le SI intégré ne produit aucun changement sur les comportements, usages et perceptions, c'est qu'il n'a aucune valeur. Ils soutiennent cette idée par une citation de Den Hertog et Wielinga : « *l'usage concret du système fait le lien entre la conception du système et son efficacité* » (1992, P126) De la même façon, les auteurs démontrent que les comportements, usages et perceptions impactent à leur tour le SI intégré.

Enfin, la revue de littérature fait ressortir les interactions entre le contrôle et l'organisation. L'influence du contexte organisationnel sur les systèmes de contrôle est un axe de réflexion qui ressort de façon dominante dans la littérature. Les auteurs s'intéressent alors au design des systèmes de contrôle qui s'adaptent le mieux au contexte organisationnel. Les facteurs évoqués sont nombreux. Selon Bouquin, « *tous les facteurs qui influencent les modalités d'organisation des processus de l'entreprise* » doivent être pris en compte pour construire un contrôle efficace (Bouquin, 2000). Sur la base d'une revue des études basées sur la théorie de la contingence, Chenhall définit cinq variables organisationnelles impactant le design des systèmes de contrôle : la technologie, la structure, la taille, la stratégie et la culture. Il y ajoute l'environnement externe, qui est « *une variable contextuelle puissante* ». Il formule ainsi des propositions mettant en lien les caractéristiques des systèmes de contrôle et chacune de ces variables. De la même façon, Choffel et Meyssonier (2005), dans une étude dédiée au BSC, s'intéressent à l'incertitude de l'environnement, au cycle de vie des produits, à la technologie,

à la taille de l'entreprise et aux rapports de pouvoir. Ils formulent ainsi cinq propositions liant tableau de bord et contexte organisationnel. La stratégie est une variable qui attire particulièrement les chercheurs. En s'inspirant de la typologie de Miles et Snow, puis de celle de Miller et Friesen, la recherche en contrôle a tenté de définir des modèles types de contrôle en fonction de la nature de la stratégie. Bouquin et al., dans leur ouvrage dédié au contrôle de gestion résumant les principaux travaux analysant les caractéristiques du contrôle en fonction des stratégies. Les recherches s'inspirant du cadre conceptuel de Miles et Snow définissent quatre types de configurations : les défenseurs, les prospecteurs, les analystes et les réacteurs. Globalement, le contrôle pratiqué par les défenseurs est un contrôle centralisé et introverti alors que celui des prospecteurs est plutôt décentralisé et extraverti. Les analystes, quant à eux, opérant sur des marchés différents et se caractérisant par une structure de type matricielle, utilisent un contrôle de logique différente selon les unités fonctionnelles. Les réacteurs ont en général un contrôle mal coordonné avec leur stratégie. (Table 2.2)

Configuration type	Caractéristiques du contrôle
Défendeur	<ul style="list-style-type: none"> • Ciblé sur les facteurs clé de succès • Stable • Centralisateur • Formalisé • Axé sur l'efficacité • Introverti • Information circule verticalement
Prospecteur	<ul style="list-style-type: none"> • Contrôle de routine négligé au profit de l'innovation et de la flexibilité • Décentralisé • Extraverti
Analyste	<ul style="list-style-type: none"> • Caractéristiques variables en fonction des marchés et des unités fonctionnelles ou projets qui composent ces organisations
Réacteur	<ul style="list-style-type: none"> • Généralement peu ou pas en phase avec la stratégie

Table 2.2 Relations stratégie- contrôle – d'après Bouquin et Kuszla, 2014

Miller et Friesen, ont quant à eux déterminé deux catégories, correspondant aux défenseurs et prospecteurs de Miles et Snow. Contrairement au cadre conceptuel de Miles et Snow, le résultat de leur étude montre que les prospecteurs développent un contrôle très financier, entravant l'innovation. Selon les auteurs, le rôle du contrôle serait plutôt d'encadrer des organisations axées sur l'innovation et la flexibilité. De même, les travaux de R Simons montrent que les prospecteurs utilisent leurs systèmes de contrôle de façon intensive, fixant des objectifs budgétaires serrés et contrôlant les réalisations avec attention. Les grandes entreprises de type prospecteur feraient beaucoup de reporting. Les défenseurs, et tout particulièrement les entreprises de grande taille utiliseraient beaucoup moins leurs systèmes de contrôle. Leur performance ne semble pas corrélée à l'usage de systèmes de contrôle très financiers. (Simons, 1987). Ces résultats nuancent à nouveau les propositions de Miles et Snow. Peut-être que comme le disent bien Bouquin et Kuszla, 2014, « *il est naïf de s'imaginer qu'à une stratégie donnée doit correspondre un style de contrôle donné* » ...

La recherche s'inspirant de l'école de la contingence considère les systèmes de contrôle comme des outils passifs dont le but est d'assister le pilote dans sa prise de décision. (Chenhall, 2003). Cependant, cette vision des outils que l'on pourrait qualifier d'instrumentale est de plus en plus remise en cause. Certains auteurs n'hésitent pas à dire qu'il s'agit d'une vision « *réductrice* », voire « *simpliste* » (Touchais, 2006). La revue *Management & Avenir* consacre un dossier entier à « *l'exploration croisée* » des relations entre outils de contrôle et organisation. L'introduction du dossier explique que la tradition rationaliste a longtemps conduit les chercheurs à s'intéresser « *aux conditions favorables à l'adoption des outils de gestion* ». Cependant, une telle perspective néglige l'usage de ces outils par les dirigeants comme « *chevaux de Troie de grandes réformes* » (Bessire et al., 2012). L'ensemble des articles composant le dossier évoque les interactions réciproques entre les outils de contrôle et l'organisation. Ils rappellent en effet que le contrôle ne s'établit pas sur « *un terrain vierge* », mais dans un contexte organisationnel fait de logiques locales et de territoires établis, influencé par des parties prenantes internes et externes. Mais il montre aussi que les outils peuvent remettre en question les hypothèses établies et induire un changement organisationnel, notamment via leurs symboles ou leurs divers usages, détournements et altérations. Touchais (2006) explique dans son article comment le contrôle peut modeler l'organisation dans une dynamique de changement. Les actions structurantes du contrôle sur l'organisation peuvent se réaliser de quatre façons :

- Via son potentiel de diagnostic qui en fait parfois un instrument « *inhibiteur* » ou au contraire « *révélateur* » d'un besoin de changement
- Via un détournement de l'outil pour induire un changement
- Via son potentiel à porter le changement en stimulant, mais aussi en encadrant les initiatives individuelles et collectives
- Via son potentiel de contrôle des comportements et processus par rapport à une norme préétablie. (Touchais, 2006)

De leur côté, Joël et Chalayer évoquent le détournement des outils de gestion. J Joël explique que les outils de gestion sont déterminés par trois types d'intention : une intention d'influence (membres dominants), une intention stratégique (membres dominants) et une intention manipulatrice (utilisateurs) (Joël, 2006). Chalayer et al. montrent comment les dirigeants peuvent utiliser les outils de contrôle pour soutenir un projet stratégique ou encore pour attirer des investisseurs. Les outils joueront ainsi parfois un rôle d'adhésion ou de légitimation, parfois un rôle de communication (Chalayer et al., 2006). Ces détournements n'impliquent pas d'avantage de stabilité organisationnelle ; au contraire, ils peuvent être la cause de bouleversements organisationnels. N'étant plus considérés comme des objets neutres, ils ont potentiellement la capacité d'influencer, confronter, remettre en question, voire modifier...

Comme le rappellent Bessire et al., plusieurs courants théoriques alimentent ce changement de perspective : les auteurs citent de façon non exhaustive la sociologie de la traduction (Latour, 1988), la théorie de la régulation conjointe (Reynaud, 1989) ou encore les approches structurationnistes (Orlikowski, 1992). L'ensemble de ces théories esquissent une dimension d'avantage interactive du contrôle. En ce sens, elles interrogent la capacité du contrôle à modeler la stratégie.

A ce propos, Langfield-Smith (2007) écrit ceci : « *les études récentes s'éloignent de l'identification des caractéristiques spécifiques des systèmes de contrôle pour s'intéresser à comprendre comment le contrôle peut être utilisé et implémenté pour soutenir la réflexion stratégique ou le changement stratégique* ». Bouquin parle d'interconnexion du contrôle et de la stratégie qui va conduire les chercheurs à s'intéresser aux processus, plutôt qu'à rechercher des configurations types. Ce changement de focus s'assimile au passage de la vision d'un contrôle-instrument soumis à la stratégie dont la mission est de surveiller la bonne déclinaison des objectifs de direction à la vision d'un contrôle habilitant, structurant avec une deuxième mission : l'émergence stratégique. « *Face au contrôle de gestion réactif, " introverti ", de surveillance, le plus connu et hélas le plus enseigné, il existe un contrôle de gestion proactif,*

extraverti, qui est une partie clé du processus d'émergence stratégique » (Bouquin, 2000). La littérature anglo-saxonne parle de « *façonnage* » de la stratégie par le contrôle (Ahrens et al., 2007, Kober et al., 2007).³⁸ D'autres travaux de Simons évoquent la notion d' « *incertitudes stratégiques* » et de « *systèmes de contrôle interactif* ». Les systèmes de contrôle interactif focaliseraient l'attention organisationnelle sur des potentielles opportunités ou menaces, et participeraient de la sorte au processus d'émergence stratégique (Simons, 1990). L'auteur considèrera ainsi le contrôle comme un tout organisé autour de quatre piliers : les valeurs, les règles, les systèmes interactifs et les systèmes cybernétiques. L'auteur expliquera que ce ne sont pas les caractéristiques des outils qui en font des systèmes interactifs ou diagnostiques, mais plutôt l'usage qui en est fait par les dirigeants (Simons, 1991, 1994, 2000). Sur la base du modèle défini par Simons, de nombreux chercheurs ont tenté de mieux comprendre l'impact du contrôle sur la stratégie, notamment sa capacité à stimuler l'innovation ou à développer l'apprentissage organisationnel (Marginson, 2002, Bisbe et Otley, 2004, Henri, 2006). D'autres auteurs se sont attachés à démontrer qu'un usage combiné des deux types de contrôle, interactif et diagnostique était nécessaire pour permettre l'activation du processus d'émergence (Frow et al., 2005). Progressivement, les chercheurs sont passés de l'étude d'une relation unidirectionnelle à celle d'une relation bidirectionnelle (Kober, 2007).

Aussi, la revue de littérature met en lumière l'existence d'actions modelantes réciproques entre la technologie, le contrôle et l'organisation. Comme l'expriment clairement Dechow et al., « *le contrôle ne peut être étudié séparément du contexte organisationnel et de la technologie* » (Dechow et al., 2005). Ce que cette première sous-section a tenté de montrer, c'est que cette recherche, ayant pour objet l'analyse du RI doit aussi s'intéresser au champ de la technologie et à celui de l'organisation. Les différents auteurs évoqués laissent entrevoir l'existence d'un système à « *double dimension* », technologique et organisationnelle (Bidan, 2004).

2.1.2 La caractérisation des interactions entre les trois éléments : la détermination du système technico-organisationnel

L'analyse de la littérature fait ressortir le caractère complexe des relations entre les trois éléments. Ce constat est avant tout lié à leur réciprocity. Il est aussi lié à la nature complexe de chaque élément. Le chapitre 1 de la thèse avait dédié un paragraphe à montrer comment

³⁸ Le verbe anglais utilisé est « *shape* »

l'organisation contemporaine, au carrefour des domaines technique, économique et sociaux, était « *immergée* » par la complexité. La porosité des frontières organisationnelles au contact d'un environnement économique, souvent qualifié d'instable et incertain (Boitier, 2008, Berland, 2009, Mousli 2010, Wegmann, 2011, etc,...) accentue ce courant de complexification. La technologie est également définie comme un artefact complexe. Son caractère incertain et changeant est mis en évidence par les chercheurs (Benamati et al., 2008). Les innovations technologiques récentes, telles l'ERP sont majoritairement désignées par la littérature de technologie complexe (Amoako-Gyampah K. et al., 2004, Chou et al., 2005, Moscarola et al., 2010, etc,...). La recherche ERP qui s'est développée au milieu des années 90 s'intéresse particulièrement aux aspects organisationnels. Ceci est lié à la nature même des projets ERP touchant à la fois les systèmes, les personnes, structures et processus. Comme l'exprime clairement El Amrani et Saint Léger, cette nature singulièrement se traduit par « *une complexité technique et relationnelle et un niveau de conflictualité et de tension singulier* » (El Amrani et Saint Léger, 2013). Côté processus, un reengineering préliminaire est nécessaire pour s'adapter aux caractéristiques de l'ERP. Côté personnes, l'implémentation de ces systèmes touchant l'organisation toute entière implique de nombreuses parties prenantes, souvent dispersées. Enfin côté technique, leur mise en place nécessite la standardisation des données et l'intégration des systèmes existants. (Akkermans et al., 2002, Amoako-Gyampah et al., 2004, Moscarola et al., 2010). La chapitre 1 de la thèse avait aussi montré la nature paradoxale du contrôle, partagée d'objectifs opposés. Les couples antagonistes étaient nombreux : intégrer mais différencier, stratégie délibérée et stratégie émergente, attention limitée des dirigeants au cœur d'opportunités illimités, surveillance mais flexibilité, etc... Cette quête d'équilibre permanente en fait également une discipline complexe. La complexité de certains outils du contrôle, tel l'ABC avait aussi été mise en évidence (Berland et al., 2013, Wegmann, 2011).

Aussi, il n'est pas surprenant de constater que la littérature souligne le caractère complexe des relations qui lient ces trois concepts. Le nombre de théories développées dans le but de comprendre l'origine, fonctionnement et les facteurs de succès de la relation donne un indice sur l'étroitesse, mais aussi la complexité des relations qui lient la technologie et l'organisation. On peut citer entre autres, par ordre d'apparition l'ingénierie organisationnelle, le déterminisme technologique, la théorie de la diffusion et les approches sociologiques telles la théorie de la traduction. Comme expliqué précédemment, la recherche est progressivement passée de l'étude d'une relation unidirectionnelle (technologie vers organisation ou organisation vers technologie) à une relation bidirectionnelle. La complexité des relations organisation-

technologie s'illustre particulièrement dans la création d'une nouvelle structure, lieu de paradoxes. Le premier paradoxe soulevé par la littérature est la création d'une structure en théorie d'avantage contrôlée mais qui peut s'avérer incontrôlable. Ceci serait lié au pouvoir « *forçant* » de la technologie (Meysonnier et al., 2004). Au travers de la mise en place d'un ERP dans une entreprise, Marc Bidan montre que seul le territoire numérique est identifié et s'impose face au territoire fonctionnel : « *l'organisation pourra avoir tendance à se formater elle-même en produisant routine (i.e. la machine a toujours raison en cas de conflit) et standardisation (i.e. le paramétrage par défaut est acceptable en l'état)* » (Bidan, 2006). Le second paradoxe est la mise en œuvre d'un dispositif à fort potentiel d'intégration organisationnelle mais qui a tendance dans la pratique à produire des mécanismes de désintégration. En effet, outre sa capacité d'intégration technique, l'ERP semble jouer un rôle dans l'intégration des systèmes de contrôle via l'uniformisation des référentiels, la formalisation des processus de contrôle et la diffusion de l'information (Boitier, 2008). Il est également décrit par la littérature comme un vecteur de transversalité (Kefi, 2011) et de standardisation des processus (Moscarola, 2010). Aussi, l'ERP semble pouvoir jouer un rôle indéniable dans le projet d'intégration organisationnelle. Certains auteurs ont cependant souligné que l'ERP seul ne suffisait pas pour conduire à l'intégration de l'entreprise : son installation doit être combinée à la mise en œuvre d'adaptations et de mécanismes organisationnels complémentaires, notamment le système de rémunération et de récompense ou encore le système de valeurs (Tchokogué et al., 2008). D'autres auteurs ont même démontré que l'ERP pouvait conduire à une sorte de désintégration du système d'information : certains processus spécifiques échappent à la standardisation du système et induisent le développement d'extensions au système ou la conservation d'anciens systèmes interfacés avec l'ERP (Meysonnier et al., 2004), « *antithèse du système intégré* ». Un autre paradoxe relevé par la littérature est celui de la variabilité de l'osmose technico-organisationnelle : une alchimie ERP-organisation réussie en phase d'implémentation n'implique pas une alchimie en phase d'opération, ou les utilisateurs finaux qui s'approprient la technologie, restent maître du jeu (Dery, 2006). Baskerville et al., quant à eux, étudient l'impact de l'ERP sur la connaissance organisationnelle. Le résultat de leur étude montre comment la connaissance devient convergente d'un point de vue organisationnel (notamment une convergence du savoir technique et du savoir « *business* ») et divergente d'un point de vue individuel (savoir pluridisciplinaire requis) (Baskerville et al., 2006).

De la même façon, la littérature souligne les relations complexes qui lient la technologie et le contrôle. Elle met en évidence le besoin d'une exploration approfondie des liens complexes entre la technologie et le contrôle (Dechow, 2007 ; Caglio, 2003; Dechow et Mouritsen, 2005; Granlund et Malmi, 2002; Orlikowski, 1991; Quattrone et Hopper, 2001, 2005). L'article de Dechow et al. évoqué précédemment sera utilisé comme fil directeur pour éclairer ces relations car il montre progressivement comment les deux essences, à priori très différentes se rapprochent, se complètent, puis se mélangent jusqu'à créer une structure encore « *plus complexe* ». L'article recoupe également les axes de réflexion de la majorité des chercheurs s'intéressant à ces relations. Comme évoqué précédemment, alors que le contrôle cherche à développer visibilité et transparence (« *getting things right* »), la technologie cherche à connecter (« *getting thing connected* »). Plus précisément, la technologie cherche à élaborer des représentations pour développer réseaux virtuels et connections dans l'entreprise et avec l'environnement extérieur. Le contrôle, quant à lui, cherche à élaborer de représentations pour la visibilité et la transparence dans les entreprises et pour les marchés financiers. Les auteurs confrontent les deux entités en fonction de leur environnement, contexte, objet, focus, idéal et techniques récentes (table 2.3).

<>	Technologie	Contrôle
Environnement	Possibles réseaux virtuels dans et hors de l'entreprise	Marchés financiers/Contrôle d'entreprise
Contexte	Analyse des besoins, design des systèmes, management de projet	Bilans, Comptes de résultats, rapports comptables, ..
Objet	Connecter	Développer visibilité et pertinence
Focus	Fonction d'analyse	Design des implémentations
Idéal	Transparence	Alignement hommes et technologie
Techniques récentes	ABC, BSC,...	Approche orientée objets, architecture distribuée,...

Table 2.3 Différences technologie <> contrôle - d'après Dechow et al., 2007

Cependant, l'article se poursuit en expliquant comment ces deux essences, à priori différentes se mélangent. Les auteurs effectuent en premier lieu une revue de littérature des deux champs. Via l'analyse du champ « *management du système d'information* », ils déduisent que la technologie exerce un pouvoir sur les organisations. La technologie n'est pas une simple plateforme, support du contrôle : elle prend part à la constitution du contrôle. De la même façon, la revue de littérature du champ « *contrôle* » montre que le contrôle prend part à la constitution de la technologie : il lui donne du sens. Il va par exemple valider son champ d'application dans

une technique du contrôle.³⁹ Les auteurs soutiennent leurs idées en s'inspirant des notions de descriptions, prescriptions, circonscriptions et conscriptions développées par Bruno Latour. Les auteurs mobilisent les concepts pour montrer les rôles respectifs et complémentaires du système d'information et du contrôle. Les concepts sont définis comme des modes d'action interdépendants : les deux premiers modes (descriptions et prescriptions) concernent la représentation du sujet à maîtriser alors que des deux derniers (circonscription et conscription) se rapportent aux mécanismes d'alignement qui assurent la cohérence organisationnelle. Ces quatre modes d'action forment un programme d'actions indissociables les unes des autres. Le contrôle est concerné par des deux premiers modes d'action : « *les descriptions définissent les coûts et les idées de profitabilité et de performance. Ces idées sont précisées par les prescriptions qui définissent sous quelles conditions un choix particulier de calcul est utile ou applicable* ». Le système d'information, quant à lui est concerné par les circonscriptions et conscriptions. Il va établir des liens entre la technologie et les hommes via circonscriptions et conscriptions. Les auteurs concluent que les deux entités se rencontrent car le contrôle aide à donner du sens au système d'information et le système d'information fournit le support nécessaire à la réalisation du projet du contrôle. Les représentations du contrôle sont ainsi construites dans le système d'information. Les auteurs poursuivent en montrant que grâce à la technologie, ces représentations peuvent être produites de façon plus efficiente. Les développements technologiques récents ont permis l'évolution de la fonction contrôleur (du « *compteur de haricots* »⁴⁰ au conseiller). Particulièrement, grâce à l'entreposage de données et aux logiciels d'analyse de données (OLAP, exploration de données, Business Intelligence), les contrôleurs peuvent désormais réaliser des analyses multidimensionnelles, combinant par exemple données financières et non financières. Ce point de vue est par ailleurs partagé par une partie de la littérature (Bouquin, 1999 ; Sutton, 2000 ; Caglio, 2003 ; Scapens, 2003, Loning, 2013). Même si les évolutions technologiques ont facilité l'accès à l'information comptable, elles n'ont pas pour autant affaibli la fonction contrôleur : le contrôleur conserve la maîtrise des processus de contrôle et développe une nouvelle expertise, celle de l'analyse des bases de données. La littérature présentant la technologie comme vecteur d'efficience du contrôle évoque d'autres avantages au couplage technologie-contrôle. Concernant l'information destinée au contrôle, on peut citer entre autres:

³⁹ Ce point a été discuté dans la sous-section précédente.

⁴⁰ Bouquin Henri et Pesqueux Yvon, « *Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline* », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 1999/3 Tome 5, p. 93-105

- Un meilleur accès à une information « *unique, formalisée et contrôlée* » via les ERP (Beau et al., 2007)
- La confiance des investisseurs grâce à la qualité des informations fournies par le contrôle (Ngongang, 2013)
- Une meilleure prise de décision grâce l'accès et la diffusion d'information hors des frontières organisationnelles via les nouvelles technologies tels le langage XBRL (Bonson, 2001 ; Bovee, 2002 ; Abdullah, 2008)
- La convergence de l'information dédiée comptabilité de gestion et de celle dédiée à la comptabilité financière (Taipaleenmäki et Ikaheimo, 2013)
- Le développement d'une information prédictive via la combinaison des analyses mathématiques et des Big Data provenant des systèmes d'information actuels (Anderson, 2011)
- La production d'une information de contrôle intégrant données structurées et non structurées (Baars et al., 2008)

Concernant la réalisation des objectifs du contrôle-pilotage, les auteurs retenus dans notre revue de littérature évoquent :

- La cohérence du contrôle liée au partage des représentations et à la cohérence des comportements (Travaillé et Marsal, 2007)
- Le rapprochement de la stratégie et de l'action grâce à la standardisation des référentiels, la diffusion de l'information, la formalisation et la rationalisation des processus de gestion (Boitier, 2008)

Enfin concernant l'instrumentation du contrôle, les auteurs sélectionnés démontrent:

- L'efficacité des outils de contrôle combinés à l'ERP produisant une information plus détaillée, plus intégrée, plus rapide et plus précise (Jackling et al., 2006)
- La capacité de la Business Intelligence à redonner de la pertinence aux outils de contrôle grâce à une information pertinente produite rapidement (Williams, 2004, Williams et al., 2007)

Mais Dechow et al. montrent aussi que les représentations du contrôle produites par la technologie sont difficiles à changer, notamment quand le niveau d'intégration de l'information est très élevé. La technologie devient alors une contrainte pour le contrôle. Les auteurs déduisent que l'entremêlement de la technologie et du contrôle crée potentiellement une structure complexe, difficilement contrôlable (voire non contrôlable) (Dechow et al., 2007). De nombreux chercheurs montrent également que la technologie et particulièrement l'ERP peut être une variable paralysante, parfois même dégradante du contrôle. Pour Meysonnier et al., il n'existe pas de lien évident entre le développement de nouveaux concepts en contrôle de gestion et les innovations technologiques en matière de SI, notamment l'ERP. De même, la fonction contrôle de gestion n'évolue pas systématiquement avec la mise en place d'ERP. Parfois même, elle recule, embourbée dans la vérification de données (Meysonnier et al., 2006). Dans un autre article dédié au même sujet, les mêmes chercheurs montrent que les ERP peuvent affecter les procédures de contrôle pour trois principales raisons. La première concerne la rigidité du système qui implique un développement parallèle d'applications locales et spécifiques pour répondre aux besoins des différents utilisateurs : pour le contrôle, cela complique la collecte des données décisionnelles. La seconde concerne le coût d'opportunité généré par la négligence de la phase de reengineering: pour le contrôle, cela peut constituer un frein à la restructuration des outils de suivi et de calcul de coûts existants. Enfin, la troisième concerne le cloisonnement que peut créer l'ERP entre les user champions (utilisateurs privilégiés) et les « *laissés pour compte* » de l'ERP : cette « *fracture* » peut ralentir les procédures clé du contrôle, telles les procédures de reporting ou de mises à jour de données stratégiques. Ce problème de « *fracture* » avec les utilisateurs clé est par ailleurs évoqué par Baskerville R.L. et al. qui en déduisent une nouvelle épreuve pour le contrôle : celle de la concentration de la connaissance. Les auteurs remettent aussi en question un des attributs définis précédemment pour les nouveaux outils de contrôle pilotage : l'efficacité. Le coût global de possession (*Total Cost Of Ownership*) est sous-estimé : les coûts de mise en place sont connus pour être élevés. A cela s'ajoute des coûts de maintenance et des coûts de sortie considérables souvent liés à la dépendance à l'éditeur. Mais surtout, les résultats attendus ne sont pas au rendez-vous. Comme le concluent très bien les auteurs : « *si les ERP permettent l'amélioration du contrôle des coûts, il n'est pas certain que les entreprises contrôlent le coût des ERP* » (Meysonnier et al., 2004). Les chercheurs évoquent aussi les impacts paradoxaux de la technologie sur le contrôle : notamment la centralisation de la fonction contrôle, et en même temps la dilution du contrôle dans l'organisation dans les mains de « *contrôleurs hybrides* » (Jackling et al., 2006). Par ailleurs,

la littérature professionnelle conforte cette dualité de la relation technologie contrôle (SEC, 2010 ; AICPA, 2013,...) L'ensemble de ces études montrent de façon générale l'imprédictibilité de la relation contrôle-technologie, produisant des nouvelles routines parfois plus performantes, parfois inopérantes.

De même, le contrôle et l'organisation entretiennent des relations complexes. Dans le cadre d'un changement de paradigme du contrôle, de nombreux chercheurs se sont intéressés aux liens entre le contrôle et la stratégie. Dans un article dédié à l'analyse de ces liens, Henri Bouquin explore en premier lieu les facteurs organisationnels pouvant contribuer à la construction d'un contrôle efficace. Pour l'auteur, tous les facteurs peuvent avoir un effet sur la construction et l'organisation des systèmes de contrôle : il cite entre autres la taille, les activités, l'existence d'un référentiel externe, la culture, etc...La stratégie ou plutôt les stratégies en font partie. Plus précisément, c'est la nature de la stratégie qui va influencer les outils du contrôle : l'auteur évoque à ce propos la typologie de Miles et Snow et rappelle comment la littérature en contrôle s'est approprié le modèle pour développer des modèles type de contrôle et de management. Cependant, Henri Bouquin rappelle que la recherche de configurations types, même s'il elle facilite l'exercice de réflexion, n'est pas dépourvue de limites. Simons en a montré certaines dans une analyse réalisée en 1987, montrant que les défenseurs, en environnement simple ne développent pas systématiquement des systèmes financiers complexes, alors que les prospecteurs le font souvent. Plus tard, Simons s'intéressera à développer la notion de contrôle interactif, partie clé du processus d'émergence stratégique. D'une relation causale unidirectionnelle, partant de l'impact de la stratégie sur le contrôle, les chercheurs mettent en évidence progressivement la bilinéarité de la relation, complexifiant la compréhension des processus. Comme l'exprime Henri Bouquin : « *Si la nature de la stratégie influence les outils, ce serait son processus d'émergence qui entretiendrait des liens avec la manière de s'en servir* ». Il évoque ainsi la « *complexité des processus d'interactions entre les stratégies et les contrôles* » (Bouquin, 2000).

Le caractère complexe de ces relations met en lumière l'existence d'un système technico-organisationnel. Le concept de système a été développé dans la seconde moitié du vingtième siècle. Elle correspond au besoin de disposer d'un nouvel outil conceptuel, capable d'appréhender les situations complexes, « *défi majeur de notre temps* »⁴¹. On trouve des définitions variables de la notion de système. Notamment, parmi les auteurs de référence, Von

⁴¹ Genlot D. , « *Manager dans la complexité: réflexions à l'usage des dirigeants* », 2011, 4eme edition, Editions INSEP CONSULTING, ISBN 978-2-914006-958

Bertalanfy le définit comme « *un ensemble d'unités en interrelations mutuelles* ». J De Rosnay explique qu'il s'agit d'un « *ensemble d'éléments en interaction dynamique, organisés en fonction d'un but* ». Edgar Morin le qualifie comme une « *unité globale organisée d'interrelations entre éléments, actions ou individus* ». Enfin, pour Le Moigne, il s'agit « *d'un enchevêtrement intelligible et finalisé d'actions interdépendantes* »... Afin d'éclairer correctement cette notion de système, trois documents complémentaires ont été retenus dans la revue de littérature. L'ouvrage de Durand propose une synthèse de l'ensemble des définitions des auteurs de référence. L'ouvrage de Genelot est également intéressant car il présente l'évolution et l'enrichissement du concept. Enfin, un document publié par l'AFSCET⁴² classe l'ensemble des concepts relatifs à la systémique proposés par la littérature en deux groupes : les « *concepts de base* » et les « *autres concepts* ».

Dans « *Manager dans la complexité* », Dominique Genelot organise l'ensemble de ces définitions via l'évolution du concept de système. Il distingue systémique de première, deuxième et troisième génération. Les auteurs clé de la systémique de première génération sont Wiener et Von Bertalanfy. Ils mettent l'accent sur les mécanismes de **régulation** du système. De Rosnay est le principal auteur de référence de la systémique de deuxième génération. Sa définition met en évidence les **interactions** des éléments du système, ainsi que la **finalité** du système, sa « *raison d'être* ». Pour les auteurs de la systémique de troisième génération, un système se caractérise principalement par sa complexité. Le Moigne propose une définition plus complète en ajoutant aux notions d'interaction et de finalité, les notions d'**activité**, d'**organisation**, d'**environnement actif** et d'**évolution** : « *un système est quelque chose (n'importe quoi) qui poursuit des finalités (un projet) dans un environnement actif et évolutif en exerçant une activité (des fonctions), en s'organisant (interactions) et en évoluant sans perdre son identité* » (Genelot, 2011)

Durand recoupe les définitions proposées par les auteurs de référence et explique qu'un système comporte quatre caractéristiques fondamentales. La première caractéristique est centrale : il s'agit de l'**interaction**. Dans un système, la relation entre deux éléments n'est pas une simple relation causale. Les éléments en présence interagissent de façon variable et complexe. La deuxième caractéristique est la **globalité**. Un système est composé d'éléments, mais on ne peut le réduire à la somme de ces éléments. L'ensemble forme un tout, non dénouable de ses parties. La troisième caractéristique concerne l'aménagement ou **organisation** de ces relations en une nouvelle entité autonome, possédant des qualités qui lui sont propres. Enfin, un système est par

⁴² Association Française de Science des Systèmes

définition **complexe**, mais il n'est pas compliqué. Un phénomène compliqué peut s'expliquer en le modélisant avec des méthodes classiques, cartésiennes. Un phénomène complexe, analysé par des méthodes analytiques risque d'être amputé et réduit de sa richesse. La complexité d'un système est principalement liée à sa composition : il est le lieu de nombreux éléments enchevêtrés. Elle est aussi liée à son imprévisibilité et au dynamisme de son environnement (Durand, 1979).

L'AFSCET a publié en 2002 un document de synthèse sur l'approche systémique qui participe à l'évolution de notre réflexion sur la notion de système. Les auteurs classent les concepts relatifs à la notion de système en deux catégories :

- Les concepts essentiels incluant la **complexité**, l'**interaction** et la **globalité**
- Une dizaine de concepts complémentaires « *plus techniques et orientés vers l'action* » : on y retrouve la **finalité**, l'**organisation**, la **régulation** et l'**environnement** (plus précisément l'ouverture/fermeture du système sur l'environnement)

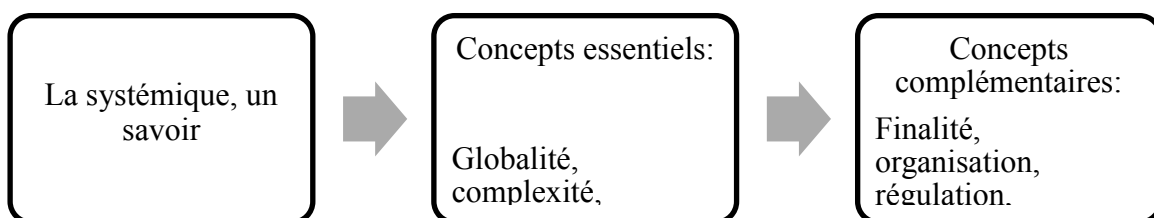


Table 2.4. Essai de définition – « *La systémique, un savoir* » d'après Donnadieu et al., 2002

Les éclairages proposés par littérature permettent de cibler notre analyse. Elle retiendra la proposition de D. Durand qui se recoupe avec les autres propositions. L'analyse se focalisera donc sur les concepts fondamentaux ou essentiels du système :

- L'interaction, s'opposant à une simple action causale d'un élément sur un autre.
- La globalité, s'opposant à une simple addition de différents éléments.
- L'organisation, correspondant à l'aménagement des relations entre les différents éléments en une nouvelle entité reconnaissable et autonome.
- La complexité qui s'oppose à la complication.

La première sous-section a montré la réciprocity des relations entre la technologie, le contrôle et l'organisation. La deuxième sous-section a évoqué la complexité de ces interactions. Elle a également expliqué comment ces relations s'organisaient pour créer une nouvelle entité avec des qualités émergentes. Notamment, l'article de Dechow et al. évoquait la problématique de

l'entremêlement de la technologie et du contrôle, pouvant potentiellement créer une nouvelle organisation d'avantage complexe, où le pouvoir était désormais dans les mains de ceux qui avaient accès à l'information et au calcul. Les auteurs montraient aussi que dans les entreprises ayant mis en place un SI très intégré, le pouvoir pouvait être déplacé dans le système lui-même : l'entremêlement créait une nouvelle entité « aveugle », échappant à son propre contrôle. Par ailleurs, Beau et al.(2007), via la métaphore du panoptique, montrent comment le système de contrôle dans une organisation informatisée se déplaçait dans l'accès privilégié à l'information. Les auteurs soulèvent également le problème d'une structure potentiellement incontrôlable : « *le problème de contrôle ne réside pas seulement dans la question du bénéficiaire du système mais dans le système proprement dit.* »

De la même façon, en univers incertain, la « *nécessaire interaction* » entre la stratégie et le contrôle déplace les enjeux originels de chaque entité et crée un nouvel enjeu global. Ce tout formé par le contrôle et la stratégie est désormais incarné dans le management stratégique : « *La nécessaire interaction entre le contrôle de gestion et la stratégie est inscrite dans le terme même, désormais répandu, de management stratégique* » (Bouquin et al., 2014). Ce tout possède des qualités émergentes : le management stratégique cherche désormais à articuler stratégie programmée et stratégie émergente. Cette idée est par ailleurs développée dans l'ouvrage de Genelot. Au travers de l'évolution du concept de stratégie et des pratiques en matière d'anticipation depuis la seconde guerre mondiale, il montre comment les relations entre contrôle et stratégie se sont modifiées jusqu'à créer une nouvelle entité systémique. La période allant des années 50 aux années 80 sont marquées par la planification long terme et la planification stratégique. Ces deux premières étapes voient une relation unidirectionnelle entre la stratégie et le contrôle. Le contrôle sert à encadrer la déclinaison de la stratégie chez les opérationnels, par le biais de prévision et de rationalisation de l'action vers une finalité : « *la stratégie dicte à l'opérationnel sa conduite par l'intermédiaire d'une planification* » (Genelot, 2011). Genelot parle de processus « *technocratique et linéaire* ». A partir des années 80, le management stratégique remplace la planification stratégique et marque un changement conceptuel. Le management stratégique lie les dimensions opérationnelle et stratégique de l'organisation, par le biais de « *procédures souples, diversifiées, intégrées au management habituel, ouvertes notamment aux responsables opérationnels, qui peuvent réagir rapidement à des événements importants et inattendus* », c'est-à-dire un contrôle d'avantage interactif. Alors que la stratégie cherchait à être déployée et que le contrôle cherchait à encadrer son déploiement, de nouvelles finalités apparaissent. La stratégie cherche à se construire sur

l'opérationnel et comme le dit très bien Henri Bouquin, « *le contrôle doit la faire naître chez ceux, les opérationnels qui la mettent en œuvre* » (Bouquin, 2000). Les enjeux initiaux sont modifiés et conciliés dans un nouvel enjeu global, résultat des interactions complexes entre le contrôle et la stratégie.

Ces deux exemples montrent l'émergence d'un tout formé par l'entremêlement de ces entités. Ces exemples ne sont pas isolés : la littérature regorge d'autres exemples à ce sujet. Les auteurs cités dans le cadre de l'exploration des liens évoquent explicitement ou implicitement la notion de système. On peut rappeler l'article de Beau et al., ou encore celui de Bidan et al. qui soulèvent la question de la maîtrise du « *système* » formé par la technologie et le contrôle, ou par la technologie et l'organisation de façon générale. On peut également citer l'article de Giard et al. qui utilisent le terme « *systemie* » pour représenter les relations entre le contrôle, le pilotage et le système d'information. Selon les auteurs, en raison des « *fortes indépendances* » existant entre ces trois éléments, dans le cadre de l'analyse du contrôle, l'approche systémique se révèle mieux adapté que les outils d'analyse classiques.

L'analyse de la littérature semble dévoiler l'existence d'un système technico-organisationnel, formé par le contrôle, l'organisation et la technologie. Ce constat a une double implication pour notre recherche. Notre étude a pour objectif de déterminer la capacité du RI à aider au contrôle-pilotage de l'organisation. Aussi, si je souhaite améliorer le contrôle-pilotage au sein d'un système complexe, je dois disposer d'une instrumentation appropriée. Le RI possède-t-il des qualités systémiques? D'autre part, le RI, nouvel outil du contrôle sera inextricablement lié à l'organisation et à la technologie. La question qui en découle est la suivante : selon les termes de Besson et al., « *comment orienter et accompagner les interactions pour que le bricolage inévitable porte ses fruits* » et conduise à un contrôle-pilotage efficace ?

2.2 La détermination du système technico-organisationnel

Dans cette deuxième section, nous montrerons que la systémique n'est pas qu'un savoir, elle est aussi une pratique permettant d'accéder à la complexité d'un système. En nous inspirant de la logique des outils systémiques, nous tenterons d'évaluer ainsi la capacité théorique du RI à appréhender la complexité du système technico-organisationnel.

2.2.1 La systémique, un « savoir » et une « pratique »

La première section a montré que la systémique se fondait sur des nouveaux concepts déployés autour de la notion centrale de système. La revue de littérature avait notamment identifié des concepts fondamentaux et des concepts complémentaires. Ces concepts ont été mobilisés pour appréhender la complexité. Aussi, la première section a montré que la systémique était un savoir permettant de s'orienter en univers complexe. Mais la systémique est aussi une pratique permettant d'agir sur la complexité. En montrant l'évolution du paradigme systémique, Genelot associe à chaque « *génération* » de systémique des concepts et des outils. La systémique de « *deuxième génération* » correspond à des concepts spécifiques : ceux de l'interaction et de la finalité. Elle correspond aussi à un outil particulier : l'analyse systémique, une méthode de représentation qui convient à des systèmes fermés. De la même façon, la systémique de troisième génération introduit les concepts d'environnement actif, d'activité, d'organisation et dévolution. Elle initie aussi un nouvel « *outil intellectuel* » : celui de la modélisation systémique. De la même façon, on peut constater que l'ouvrage de D Durand aborde successivement les concepts nouveaux introduits par la systémique, puis les outils utilisés pour entrer dans la complexité. Il l'exprime par ailleurs clairement dans une partie dédiée à la définition de la systémique: « *la nouvelle discipline qu'est la systémique peut être considérée aussi bien comme une manière de voir les choses ou les systèmes, que comme une méthode de traitement de la complexité* ». C'est aussi le constat fait par le document de l'AFSCET : « *combinant en permanence connaissance et action, la systémique se présente comme l'alliance indissoluble d'un savoir et d'une pratique* » (AFSCET, 2002).

Parmi les outils dits de logique systémique, on retrouve le raisonnement analogique, la triangulation systémique, le découpage systémique ou encore la représentation graphique

(Durand, 1979, Donnadiou et al., 2002). La modélisation systémique est quant à elle, « *mieux qu'un outil, au cœur même de l'Approche systémique* ». Tout comme les concepts, les outils issus de la systémique marquent une rupture nette avec les outils dits classiques. Les outils de modélisation classiques s'appuyaient principalement sur deux méthodes : la méthode dite du « *modèle précédent* » et la méthode analytique. (Le Moigne, 1999). Ces deux méthodes s'appliquent à un phénomène nommé compliqué, c'est à dire un phénomène que l'on peut expliquer. Mais par définition, un phénomène complexe ne peut s'expliquer, il peut juste être exploré. L'ensemble des ouvrages relatifs à la systémique retenus dans notre revue de littérature évoque ces différences de logique, de façon plus ou moins marquées. Comme cela a été présenté précédemment, Genelot distingue systémique de première, deuxième et troisième génération. Cette approche est intéressante car elle met en relief l'évolution de la relation entre logique analytique et logique systémique. Les logiques étaient considérées comme complémentaires dans la systémique de deuxième génération. D'ailleurs Genelot rappelle que l'outil utilisé pour l'exploration des systèmes était nommé « *analyse systémique* ». Les logiques cartésienne et systémique se retrouvent littéralement opposées dans la systémique de troisième génération dont l'auteur de référence est Jean-Louis Le Moigne. On parle désormais de « *modélisation systémique* ».

De Rosnay, dans le *Macroscop*⁴³ explique en effet que les deux approches sont plus complémentaires qu'opposées. Il dresse cependant un tableau récapitulatif, mais « *non exhaustif* » présentant les principales caractéristiques propres à chacune des approches.

Approche analytique	Approche cartésienne
1/ Isole : se concentre sur les éléments	1/ Relie : se concentre sur les interactions entre les éléments
2/ Considère la nature des interactions	2/ Considère les effets des interactions
3/ S'appuie sur la précision des détails	3/ S'appuie sur la perception globale
4/ Modifie une variable à la fois	4/ Modifie des groupes de variables simultanément
5/ Indépendante de la durée	5/ Intègre la durée et l'irréversibilité
6/ La validation des faits se réalise par la preuve expérimentale dans le cadre d'une théorie	6/ La validation des faits se réalise par comparaison du fonctionnement du modèle avec la réalité
7/ Modèles précis et détaillés, mais difficilement utilisables dans l'action	7/ Modèles insuffisamment rigoureux pour servir de base aux connaissances, mais utilisables dans la décision et l'action
8/ Approches efficaces lorsque les interactions sont linéaires et faibles	8/ Approche efficace lorsque les interactions sont non linéaires et fortes
9/ Conduit à un enseignement par discipline	9/ Conduit à un enseignement pluridisciplinaire

⁴³ De Rosnay Joel, « *Le Macroscop, vers une vision globale* », Editions Seuil, 1975.

10/ Conduit à une action programmée dans son détail	10/ Conduit à une action par objectifs
11/ Connaissance des détails, buts mal définis	11/ Connaissance des buts, détails flous

Table 2.5. Les différences entre approche analytique et approche cartésienne selon J De Rosnay (1975)

En s'inspirant des travaux de Le Moigne, Genelot propose quatre préceptes systémiques qu'il oppose à ceux formulés par Descartes dans son Discours de la Méthode (1637)⁴⁴. Il évoque en premier lieu le précepte de pertinence qui s'oppose au précepte d'évidence. Le principe d'évidence de Descartes déclare que ce qui se présente « *clairement et distinctement* » à l'esprit est chose vraie. Ce principe suppose ainsi qu'il existe des évidences objectives indépendantes de l'observateur. A l'opposé, le principe de pertinence déclare qu'une représentation n'est pertinente que par rapport aux intentions implicites ou explicites de celui qui construit cette représentation. Au précepte réductionniste (recours à l'analyse), il oppose le précepte de globalisme, présenté par Genelot comme « *l'approche globale des interactions* ». Il s'agit d'appréhender un phénomène dans sa globalité et non de le décomposer en « *autant de parcelles qu'il serait requis* » afin de le comprendre. Le troisième précepte rationaliste est celui de la « *structuration hiérarchisée* » ou précepte causaliste. Selon le discours cartésien, pour comprendre un phénomène, il faut « *conduire par ordre sa pensée* » des choses les plus simples aux choses les plus composées. Le concept de téléologie s'intéresse au comportement du phénomène, et donc à la finalité du système qui est à l'origine de sa dynamique. C'est la finalité, et non la structure qui donne du sens au système. Enfin, le précepte cartésien d'exhaustivité s'oppose au précepte de « *rationalité limitée* ». La systémique considère qu'une représentation est toujours simplificatrice contrairement à la logique classique qui suggère qu'avec des « *dénombrements entiers* » ou des « *règles générales* », on peut être assuré de « *ne rien omettre* ».

Entre les deux approches, des points de similitude peuvent être repérés. L'opposition entre le « *précepte de globalisme* » et le « *précepte réductionniste* » se retrouve dans les points 1, 3 et 4 évoqués par De Rosnay. De la même façon, l'opposition entre le « *précepte de téléologie* » qui s'oppose au précepte de la « *structuration hiérarchisée* » se rapproche des points 2, 10 et 11 de De Rosnay. L'opposition entre le précepte d'évidence et le précepte de pertinence se retrouve de façon moins évidente. Mais le point 6 de De Rosnay s'intéresse aussi à la « *validation des faits* », opposant preuve expérimentale et comparaison de fonctionnement d'un

⁴⁴ D Durand dans *La Systémique* évoque aussi l'opposition entre les deux approches en s'inspirant de JL Lemoigne. Mais cette comparaison est proposée de façon très schématique et peu discutée dans un tableau récapitulatif.

modèle à la réalité. Enfin, le point 7 correspond à la distinction faite par Lemoigne entre exhaustivité et agrégativité (ou rationalité limitée). Seuls trois items n'ont pas pu être rapprochés des préceptes systémiques de troisième génération : les points concernant la durée, l'applicabilité des logiques et les conséquences d'application des logiques. Ils seront donc ajoutés à notre tableau récapitulatif des connaissances livrées par la littérature en termes de logique des outils dits systémiques (Table 2.6.)

Logique analytique	Logique cartésienne
Isole : se concentre sur les éléments (1) S'appuie sur la précision des détails (3) Modifie une variable à la fois (4) = « Précepte réductionniste »	Relie : se concentre sur les interactions entre les éléments (1) S'appuie sur la perception globale (3) Modifie des groupes de variables simultanément (4) = « Précepte de globalisme »
Considère la nature des interactions (2) Conduit à une action programmée dans son détail (10) Connaissance des détails, buts mal définis (11) = Précepte de la « structuration hiérarchisée »	Considère les effets des interactions (2) Conduit à une action par objectifs (10) Connaissance des buts, détails flous (11) = « Précepte de téléologie »
La validation des faits se réalise par la preuve expérimentale dans le cadre d'une théorie (6) = « Précepte d'évidence »	La validation des faits se réalise par comparaison du fonctionnement du modèle avec la réalité (6) = « Précepte de pertinence »
Modèles précis et détaillés, mais difficilement utilisables dans l'action (7) = « Précepte d'exhaustivité »	Modèles insuffisamment rigoureux pour servir de base aux connaissances, mais utilisables dans la décision et l'action (7) = « Précepte de rationalité limitée »
Indépendante de la durée (5)	Intègre la durée et l'irréversibilité (5)
Approche efficace lorsque les interactions sont linéaires et faibles (8)	Approche efficace lorsque les interactions sont non linéaires et fortes (8)

Conduit à un enseignement par discipline (9)	Conduit à un enseignement pluridisciplinaire (9)
--	--

Table 2.6. Tableau récapitulatif des enseignements livrés par la littérature en termes d'outils systémiques (1975)

Les concepts fondamentaux relatifs à la systémique ont été mobilisés pour montrer l'existence d'un système technico-organisationnel. Mettre en œuvre un outil de contrôle-pilotage au sein d'un tel système implique une nécessaire plongée et une nécessaire exploration dans la complexité qui le caractérise. Cela implique donc de se munir d'outils adaptés. Le Reporting Intégré a-t-il la capacité d'éclairer une telle complexité ? Possède-t-il des qualités de modélisation systémique ?

Cette première sous-section a permis de définir une nouvelle catégorie d'attributs utiles aux outils de contrôle-pilotage en univers complexe : des qualités de modélisation systémique.

2.2.2 Reporting Intégré et modélisation systémique

Les logiques proposées par les outils de la systémique vont maintenant être utilisés pour savoir si le Reporting Intégré peut agir sur la complexité. Plus précisément, le Reporting Intégré, par l'éclairage du système qu'il propose, peut-il aider à mettre en œuvre des routines technico-organisationnelles plus performantes conduisant à un contrôle pilotage efficace ?

2.2.2.1 Un nouveau reporting?

Le reporting traditionnel semble tout droit issu de la pensée analytique : il suffit de collecter et agréger les éléments en interne pour fournir au stratège une représentation de l'entreprise suffisamment précise et détaillée, et lui permettre ainsi de prendre les bonnes décisions. Si l'on observe les caractéristiques du reporting classique abordées dans le chapitre 1, on se rend compte qu'il correspond en tout point aux outils de logique analytique. Ceci est lié à la vision mécaniste et simplificatrice du contrôle développée au 19ème siècle (Lorino, 1995) à laquelle appartient le reporting traditionnel. On retrouve le précepte d'évidence : l'hypothèse de simplicité évoquée par Lorino suppose que « *le fonctionnement de l'entreprise est suffisamment simple et transparent pour être modélisable de l'extérieur, avec un pouvoir prédictif* ». Les préceptes réductionniste et causaliste découlent de cette hypothèse de simplicité. Comme l'explique Lorino, la simplicité permet la décomposabilité : le déploiement du contrôle se résume à une simple addition. Concrètement, cela se traduit par un découpage de l'organisation en centres de responsabilité. Le reporting traditionnel se fonde sur les hypothèses du responsibility accounting : un morcellement de l'organisation en centres de responsabilité dont

la performance sera évaluée en fonction du montant de sa contribution à la performance financière globale. On découpe l'organisation en « *parcelles* » pour mieux l'analyser : le tout est la somme des parties. Puis on ordonne, on consolide et on analyse. Le reporting est aussi lié au système de fixation des objectifs car il vient mesurer le degré d'atteinte de ces objectifs sur une période donnée. Lorino explique que le système planificateur se fonde sur une hypothèse de stabilité : les lois de comportement de l'organisation sont stables, constantes. Aussi, il est possible de fixer des objectifs de façon prévisible, indépendamment du critère temps. On retrouve ici une des caractéristiques de la logique analytique définies par De Rosnay : l'indépendance par rapport au temps. Lorino poursuit en expliquant que la stabilité et la simplicité fondent la certitude. En pratiquant des « *dénombrements entiers* », *en découpant de façon exhaustive la structure organisationnelle, on est certain d'avoir tout pris en compte, de disposer d'un outil efficace pour prendre les « meilleures décisions »*. Cette idée théorique semble omettre de multiples paramètres, y compris « *la boîte noire du décideur* » (Loning et al., 2013). Enfin, le reporting repose sur le principe de responsabilité ou « *la gestion proconsulaire* » (Lorino, 1995) : on suppose que l'organisation peut se découper en territoires indépendants gérés par des contrôleur-manageurs de façon autonome. On se repose ainsi sur une autre caractéristique de la logique analytique : des interactions faibles.

Comme cela a été montré dans le chapitre 1, les hypothèses sur lesquelles se fondent le reporting classique ne représentent plus la vie réelle de l'entreprise. Stabilité et simplicité cèdent la place à la complexité et l'instabilité. Ce nouveau contexte implique « *la non-prédictibilité des résultats de l'action* » et « *l'instabilité du système* » (Lorino, 1995). Comme évoqué précédemment, la littérature scientifique et la littérature professionnelle mettent en relief l'obsolescence des traditionnelles méthodes de gestion, et notamment le traditionnel reporting. On est donc en droit de se demander : en quoi un nouveau reporting peut-il permettre au stratège de mieux piloter dans ce courant de complexification ? Pour devenir la bonne organisation, on adopte une succession de méthodes : qualité totale, juste à temps, reengineering des processus, Six Sigma, Balanced Scorecard, etc... Nous faisons nôtre le questionnement formulé par Genlot : s'agit-il même d'un problème de méthode ou s'agit-il de « *l'art d'ajuster les méthodes* » à des situations complexes ?

2.2.2.2 Discussion sur les qualités systémiques du RI

De façon générale, les documents publiés par l'IIRC utilisent largement un vocabulaire systémique : le nombre d'occurrence des mots globalité, relation, interaction ou interdépendance, complexité, voire systémique est considérable. Notamment le cadre de

référence parle de « *vision globale* » devant illustrer les « *interactions dynamiques et systémiques des activités* » de l'organisation. Le cadre théorique du RI se fonde-t-il réellement sur la logique systémique ou utilise-t-il simplement son vocabulaire ?

Le Reporting Intégré repose clairement sur le principe de pertinence, et non sur celui d'évidence. Pour les groupes cotés, le reporting annuel existant répond avant tout à un principe d'évidence : il est produit de façon périodique en fonction d'une modalité de représentation obligatoire supposée « *vraie* ». Il obéit avant tout à des règles de conformité et réduit la possibilité d'exercer une autonomie de jugement. Le nouveau reporting proposé par l'IIRC repose sur « *une approche basée sur des principes* ». Le cadre de référence ne fixe aucune règle de mesure ou de contenu. Il n'impose pas non plus d'indicateurs clés de performance spécifiques. Il appartient ainsi aux stratégies locaux et globaux d'identifier les éléments à reporter qu'ils jugent déterminants. L'IIRC a donc conscience qu'une représentation donnée n'est pas « *vraie* » universellement, elle doit être ajustée en fonction de l'organisation qui la construira. Le cadre de référence impose cependant de respecter quelques principes, que nous avons déjà présentés dans le chapitre 1. Ce type d'approche permet d'assurer un bon équilibre entre la norme et la flexibilité, en respectant les particularités de chaque organisation et en permettant un niveau suffisant de comparabilité entre les organisations produisant un rapport intégré.

Comme cela a été montré dans le paragraphe précédent, le reporting traditionnel compartimente l'organisation en centres de responsabilités pour mieux l'analyser. La nouvelle approche proposée par l'IIRC s'oppose à cette pensée en silos. Elle repose sur la Gestion Intégrée largement présentée dans le chapitre précédent. La Gestion Intégrée recommande de lier les composantes du système et de les appréhender dans leur globalité, et non de façon isolée : « *Le concept de Gestion Intégrée consiste, pour une organisation, à avoir une vision holistique des relations et interdépendances entre ses diverses unités d'exploitation et fonctions, mais aussi des capitaux qu'elle utilise ou qu'elle altère.* » (IIRC, 2013). Selon la Gestion Intégrée, le fonctionnement d'une organisation, son processus de création de valeur ne peut se comprendre qu'en le positionnant au cœur du courant de complexification et des interactions que l'organisation abrite et dont elle est l'objet. Une tentative de modélisation est par ailleurs proposée par le référentiel (Table 2.7.)

Illustration 2 : le processus de création de valeur

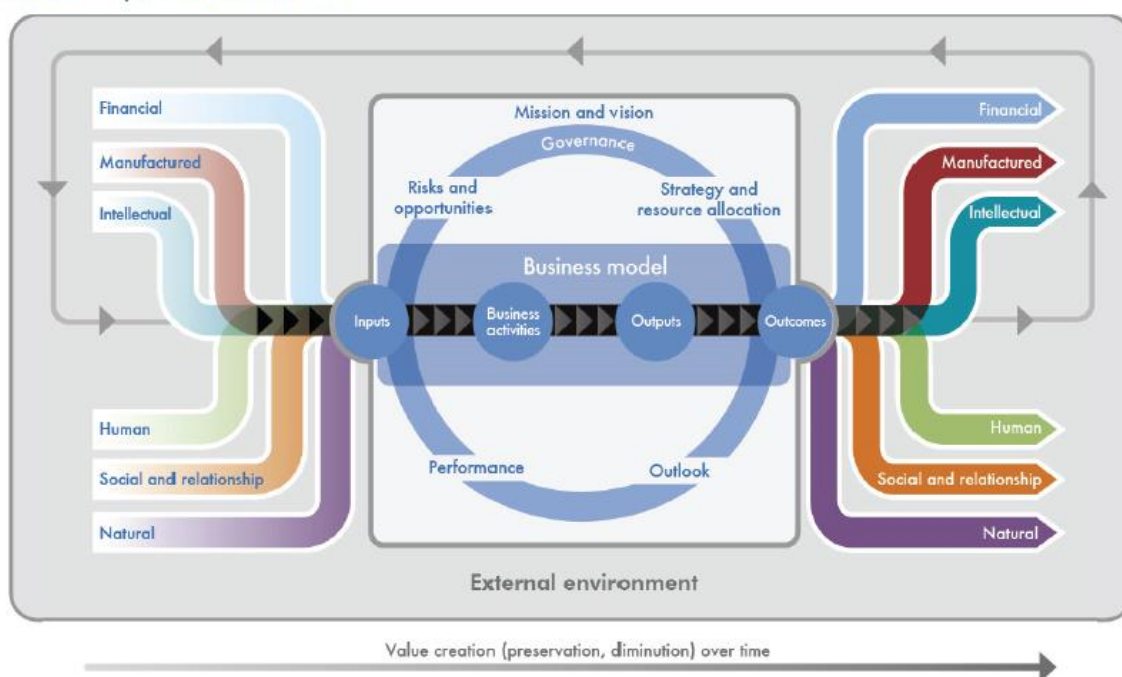


Table 2.7. Le processus de création de valeur de l'organisation selon l'IIRC (IIRC ,2013)

Les composants du processus de création de valeur doivent « *s'intégrer* » aux éléments constitutifs du RI. Pour l'IIRC, il est important de décrire, voire de mesurer l'ensemble des composants participant à la création de valeur de l'organisation. Mais il est encore « *plus important* » de décrire les relations entre ces différents éléments. Selon l'IIRC, une telle démarche conduit à une explication de la performance plus large que celle proposée par le reporting traditionnel.⁴⁵ Aussi le RI paraît d'avantage s'appuyer sur le précepte de « *globalité* » de la logique systémique que sur celui de l'« *analyse* » cartésienne.

Le reporting correspond bien à cette idée de structuration hiérarchisée de l'approche rationaliste classique. En décomposant l'activité de l'entreprise en parcelles indépendantes, on analyse les objets plus simples, puis on le consolide « *pour monter peu à peu comme par degrés jusques à la connaissance des plus composés* » (Descartes, 1637). Cette structuration est par ailleurs possible car les données remontées sont agrégables, empilables : il s'agit des données financières. Le RI, contrairement au reporting classique s'intéresse à la raison d'être du système organisationnel : la création de valeur. L'IIRC rappelle dans son cadre de référence que l'objectif de toute organisation est « *globalement de créer de la valeur* ». Et la création de valeur

⁴⁵ Traduit de l'anglais depuis le Discussion Paper: « *By describing and measuring where it is practicable the material components of value creation and, importantly, the relationships between them, IR results in a broader explanation of performance than traditional reporting* »

est justement l'objet du Reporting Intégré : « *Le Reporting Intégré explique la manière dont une organisation crée de la valeur au cours du temps* » (IIRC, 2013). Le chapitre 1 avait aussi montré que les outils traditionnels du contrôle s'intéressaient principalement au contrôle des coûts : le coût des opérations, le coût des produits, etc... Le fonctionnement de l'entreprise était ainsi représenté par des vues focalisées sur les coûts. Comme cela a été expliqué précédemment, le reporting traditionnel se rattache à une vision de l'organisation et du management liée aux principes du responsibility accounting. Or le responsibility accounting conduit à une focalisation sur le compte de résultat par ligne de coût (Loning et al., 2013). A l'inverse, le cadre de référence de l'IIRC place la création de valeur au cœur de son modèle de représentation. Mais, en s'intéressant à l'ensemble des éléments et leurs interrelations pouvant affecter la création de valeur au cours du temps, le nouveau reporting doit agréger et empiler des données financières et non financières. Or la donnée non financière, notamment concernant les indicateurs sociaux et sociétaux, est parfois difficilement agrégable : « *Ils ne fournissent pas une évaluation arithmétique globale de la création de valeur d'une entreprise* » (Poincelot et al., 2005) On ressent ici une certaine incohérence, voire un non-sens à vouloir faire cohabiter la notion de reporting, directement reliée à une structuration hiérarchisée d'ordre rationaliste à une notion de création de valeur élargie intégrant éléments financiers et non financiers... Aussi, même si l'intention du RI se rattache à un précepte systémique, le précepte téléologique, la mise en œuvre de ce précepte via un reporting relève de l'oxymore...

Le Reporting Intégré intègre la durée dans son modèle de représentation de deux façons. En premier lieu, il propose des éléments de contenu sur des échelles de temps différentes. Alors que le reporting traditionnel se focalise sur les données historiques de la performance financière, le RI s'intéresse à la création de valeur sur le court, moyen et long terme. En conséquence, un des principes directeurs du référentiel est « *la présentation des priorités stratégiques et orientations futures* ». On retrouve aussi les « *perspectives* » de l'organisation dans les éléments de contenu. Deuxièmement, nous avons montré dans le chapitre 1 que son système de représentation n'était pas statique mais évolutif. Comme le décrit très bien le *Consultation Draft*, « *une analyse régulière de chaque élément et de ses interactions avec les autres, ainsi que l'accent mis sur les perspectives de l'organisation, aboutissent à des révisions et à des ajustements destinés à améliorer l'ensemble des éléments* » (IIRC, 2013) : les indicateurs sont régulièrement remis à jour en fonction du contexte et des perspectives organisationnelles.

Le RI part-il du principe de rationalité limitée ? Accepte-t-il l'idée de ne pouvoir tout contrôler au sein d'un système complexe ? Lorsque l'on lit la préface de l'ouvrage « *The Integrated*

Reporting Mouvement »⁴⁶, on se demande si ses inventeurs et ses promoteurs en sont conscients. Selon Bill McDermott, directeur général de SAP, il suffit de combiner le reporting financier avec le reporting non financier pour « vaincre » la complexité car ceci permet de réduire les répétitions inutiles et améliorer l'efficacité⁴⁷ : « dans le contexte économique actuel, less is more » Pourtant, le cadre de référence adopte une approche relativement modeste et insiste sur la rationalité limitée de son approche : son objectif n'est pas de « mesurer » la valeur de l'organisation ni celle de l'ensemble des capitaux, mais plutôt de « donner des informations » permettant d'appréhender la capacité de l'organisation à créer de la valeur au cours du temps. Son ambition est par ailleurs de produire une vision simple et concise et non un dénombrement entiers et exhaustifs des facteurs affectant la création de valeur. L'IIRC en a fait un de ses principes directeurs : la concision. De façon paradoxale, le référentiel énonce un autre principe directeur qui paraît opposé à celui de la concision : la complétude. Cependant, la complétude selon l'IIRC n'est pas l'exhaustivité cartésienne. En effet, ce qui distingue les deux notions est l'introduction du concept de « caractère important », pour reprendre les termes du référentiel. La représentation du RI est constituée d'une sélection d'agrégats pertinents pour l'organisation qui va les définir. La façon dont ces éléments sont retenus repose sur un processus clairement identifié dans le principe de sélectivité :

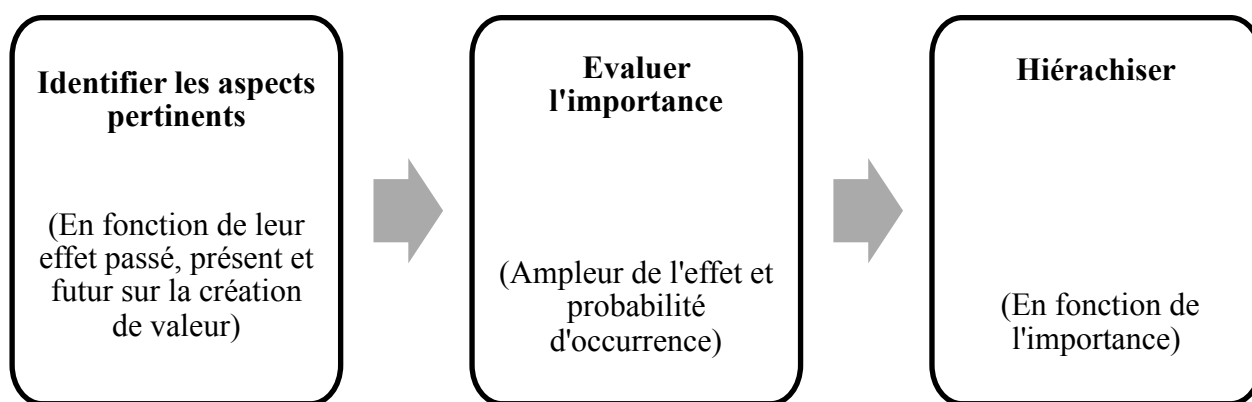


Table 2.8. Le processus de détermination des sujets importants (IIRC ,2013)

A nouveau ici, on ressent le paradoxe qui tient à faire cohabiter une approche de rationalité dite limitée et un processus d'identification de sujets importants pour le moins d'ordre analytique...Encore une fois l'intention est d'ordre systémique mais les moyens mis en œuvre sont plus d'ordre analytique.

⁴⁶ G. Eccles R. & P. Krzus M. , «The integrated reporting movement», 2015, Editions Wiley , ISBN 978-1-118-99373-6

⁴⁷ Traduit de l'anglais: « combining financial and nonfinancial reporting in one place beats back complexity by reducing redundancy and increasing efficiency. In today's economy, less means more»

Le Discussion Paper de l'IIRC publié en 2011 résume bien l'intention systémique du nouvel outil dans un tableau opposant clairement les préceptes classiques aux préceptes systémiques qui fondent le RI :

<p>Gestion</p> <p>Du précepte de l'analyse cartésienne à celui de la globalité</p>	<p>Isolée >> Intégrée</p> <p><i>« Parce que le reporting traditionnel se réalise en silos, il encourage la gestion en silos. Le RI, au contraire, reflète, et supporte la gestion intégrée (à savoir le suivi, la gestion et la communication de l'entière complexité du processus de création de valeur et comment cela contribue au succès au cours du temps). Le RI montre à quel point la Gestion est réalisée de façon intégrée dans l'organisation. »</i></p>
<p>Intendance</p> <p>Du précepte de la structuration hiérarchisée à celui de la téléologie</p>	<p>Capital financier >> Toutes formes de capital</p> <p><i>« Un rapport intégré n'évoque pas simplement la gestion du capital financier, mais aussi celle de tous les autres capitaux (industriel, humain, intellectuel et social), leurs interdépendances et comment l'ensemble contribue au succès. »</i></p>
<p>Focus</p> <p>Intégration du temps</p>	<p>Passé, financier >> Passé et Futur, connecté, stratégique</p> <p><i>« Le reporting annuel actuel se focalise sur la performance financière passée et sur les risques financiers. Les autres rapports et communications doivent couvrir d'autres ressources et relations, mais ils doivent être d'avantage connectés, ou liés aux objectifs stratégiques de l'organisation et à sa capacité à perdurer et créer de la valeur dans le futur. »</i></p>
<p>Temps</p> <p>Intégration du temps</p>	<p>Court terme >> Court, moyen et long terme</p> <p><i>« Le Reporting Intégré s'intéresse au court, moyen et long terme. »</i></p>
<p>Adaptabilité</p> <p>De l'évidence à la pertinence</p>	<p>Centré sur les règles >> Adapté aux circonstances individuelles</p> <p><i>« On reproche parfois au reporting actuel d'être trop axé sur la conformité, ce qui réduit la marge de manœuvre des organisations. Bien qu'un certain niveau de conformité est nécessaire pour des raisons de cohérence et pour permettre des comparaisons, le RI propose une approche fondée sur des principes,</i></p>

	<i>permettant de se focaliser sur les facteurs importants, propres au secteur d'activité et à l'organisation elle-même. Ceci permet à l'organisation de communiquer sur sa situation particulière, dans un langage clair et compréhensible. »</i>
Concision Du dénombrement exhaustif à la rationalité limitée	Long et complexe >> Concis et pertinent <i>« Les rapports longs et complexes sont souvent incompréhensibles pour de nombreux lecteurs. Un objectif clé du RI est de désencombrer le rapport afin de couvrir de façon concise uniquement les informations les plus importantes. »</i>

Table 2.9. Extrait du tableau « *En quoi le Reporting Intégré est-il différent ?* » d'après l'IIRC⁴⁸

En conclusion, il semble que le RI se fonde principalement sur des préceptes de l'approche systémique. Cependant, on ressent un paradoxe entre l'essence des outils de gestion, fondamentalement mécaniste, et cette tentative de rapprochement avec les méthodes systémiques.

Cette deuxième section a permis de révéler l'existence du système formé par l'organisation, la technologie et le contrôle. La détermination du système technico-organisationnel a un double impact pour notre recherche :

- Cette recherche analyse la capacité du RI à contribuer au contrôle-pilotage de l'organisation. Nouvel outil de contrôle, le RI sera nécessairement plongé au cœur d'interactions. Si je souhaite répondre à ma question de recherche, je dois ainsi évaluer ses qualités systémiques. Plus précisément, je dois évaluer son potentiel en termes de modélisation des relations liant la technologie, le contrôle et l'organisation : rend-il compte des interactions entre les trois éléments ? D'avantage, permet-il la mise en œuvre de routines plus performantes conduisant à un contrôle-pilotage efficace ? Cette section a apporté quelques éléments de réponse à ces questions. En théorie, le RI possède des qualités systémiques, parfois contradictoires avec son essence fondamentalement analytique. L'activation de ces qualités se fait principalement via le concept de Gestion Intégrée, socle du RI.
- Dans le premier chapitre, nous avons défini des attributs potentiellement utiles à un nouveau dispositif de contrôle-pilotage. Plus précisément, nous avons caractérisé des

⁴⁸ IIRC, «*How is Integrated Reporting Different?*» from Discussion Paper, 2011, www.integratedreporting.org

attributs évolutionnistes et des attributs nécessaires en univers complexes. L'activation de ces attributs se réalise au cœur d'un système. L'approche systémique incite à se concentrer sur ce que le système pourrait faire, sa finalité : le développement d'un contrôle-pilotage efficace. Dans cet objectif, il faut clarifier le contexte : il existe des interactions fortes entre la technologie, le contrôle et l'organisation qui peuvent aussi bien conduire à l'amélioration du contrôle-pilotage, qu'à sa dégradation. Les activités à conduire sont l'activation des attributs potentiellement utiles au contrôle-pilotage. La régulation nous conduit à déterminer des interactions ciblées à mettre en œuvre, des facteurs technico-organisationnels pouvant potentiellement contribuer à la finalité du système : le développement d'un contrôle-pilotage efficace. C'est précisément ce point que va aborder la troisième section.

2.3 La détermination des facteurs technico-organisationnels

La section 1 a déterminé l'existence du système technico-organisationnel. Le RI, nouvel outil du contrôle sera ainsi inextricablement lié à l'organisation et à la technologie. Le RI possède en

théorie des attributs utiles au développement d'un contrôle-pilotage efficace. Mais l'activation de ces attributs se fait au sein d'un système complexe dont les interactions peuvent avoir des effets imprévisibles sur le contrôle-pilotage. La question qui en découle est la suivante : selon les termes de Besson et al., « *comment orienter et accompagner les interactions pour que le bricolage inévitable porte ses fruits* » et conduite à un contrôle-pilotage efficace ? L'approche systémique va à nouveau nous apporter des éléments de réponse. Elle va nous conduire à déterminer des facteurs technico-organisationnels potentiellement utiles à sa réalisation. Les concepts de la technologie, du contrôle et de l'organisation ont fait l'objet de nombreuses définitions. Une revue de littérature nous permettra de focaliser la recherche sur les composantes les plus étudiées pour chaque concept dans le cadre d'une analyse mêlant système d'information, technologie et organisation. Un tel procédé permettra d'identifier pour chaque concept, les éléments les plus à même à interagir avec les autres. Enfin un travail de triple rétro exploration permettra d'identifier les facteurs technico-organisationnels facilitant l'activation des attributs précédemment définis.

2.3.1 La démarche

La conclusion de la sous-section précédente a globalement évoqué la démarche adoptée pour tenter d'apporter des éclaircissements à notre problématique : si je souhaite analyser la capacité du RI à améliorer le contrôle-pilotage de l'organisation, je dois aussi m'intéresser à deux autres éléments auxquels le contrôle est inextricablement lié, à savoir l'organisation et la technologie. Le processus de modélisation systémique est un cadre pertinent pour accéder à la complexité du système technico-organisationnel. Il permet aussi de donner des éclairages sur les leviers ou facteurs pertinents à mettre en œuvre pour que les inéluctables interactions conduisent à un contrôle-pilotage efficace. En partant de la définition de Le Moigne, Genelot propose une description simple et claire du processus de modélisation (Table 2.10) :

Module	Questions à se poser
Premier module : expliciter les intentions	Quelles sont les finalités ?
Deuxième module : éclaircir le contexte	Qui est concerné par ces finalités ?
Troisième module : mettre en œuvre les activités	Quelles sont les activités à conduire et les fonctions à remplir pour aller dans le sens des finalités ?

Quatrième module : assurer la régulation du système	Quelles régulations, quelles interactions doit on assurer pour que ces fonctions concourent ensemble aux finalités ?
Cinquième module : évolution	Que doit-on faire pour maintenir au fil du temps ces régulations pertinentes avec l'évolution de l'environnement ?

Table 2.10. ICARE - Les 5 questions à se poser pour guider la modélisation systémique – d'après Genelot, 2011

- Le premier module consiste à expliciter les intentions. Comme indiqué précédemment, les interactions entre les trois éléments peuvent être parfois un vecteur de dégradation, parfois un vecteur d'amélioration du contrôle-pilotage. Le processus de modélisation pousse à se concentrer sur ce que le système pourrait faire si nous n'avions pas d'identifié ce problème, cette imprévisibilité lié à l'entremêlement des composants. Il incite ainsi à se concentrer sur sa finalité : le développement d'un contrôle-pilotage efficace.
- Dans cet objectif, il faut clarifier le contexte. Le deuxième module conduit à dessiner le modèle d'exploration : il existe des interactions fortes entre trois éléments : la technologie, le contrôle et l'organisation. Ces interactions sont caractérisées par leur complexité et leur imprévisibilité. La clarification du contexte vise aussi à cadrer l'étude. Ces éléments comportent de multiples paramètres et composants. Nous l'avons vu dans la première sous-section. Notamment l'organisation peut regrouper la structure, les acteurs, les processus, la stratégie, la culture, etc... : sur quelles relations va-t-on focaliser notre étude ? La sous-section suivante va s'y intéresser.
- Le troisième module consiste à définir les activités à entreprendre pour développer un contrôle pilotage efficace. Tout le travail théorique réalisé en amont va être mobilisé dans cet objectif. Il a montré qu'une nouvelle instrumentation, pour contribuer à améliorer le contrôle pilotage devait comporter un certain nombre d'attributs. Aussi, les activités à mettre en œuvre concernent l'activation de ces attributs.
- L'activation de ces attributs se fait au sein d'un système composé de la technologie, du contrôle et de l'organisation. Le module dédié à la régulation pose la question de l'orientation et accompagnement de ces interactions pour que l'entremêlement inévitable conduise à des routines technico organisationnelles plus performantes, et

non paralysantes pour le système de pilotage. Il pose finalement la question de facteurs technico-organisationnels pouvant potentiellement contribuer à la finalité du système.

2.3.2 La focalisation de l'étude

La technologie, le contrôle et l'organisation sont des concepts qui ont fait l'objet de nombreuses définitions. Cette première sous-section servira à focaliser la recherche sur les composants et paramètres majoritairement analysés par la littérature qui traite de l'intersection des champs de la technologie, du contrôle et de l'organisation

- L'organisation

Comme l'exprime clairement R Reix, l'organisation a fait l'objet de nombreuses définitions : « *Le lieu du débat tout d'abord : l'organisation. Il existe beaucoup de définitions de ce concept.* » Dans le cadre de cette recherche, nous tenterons de faire une synthèse de l'ensemble des définitions proposées par les chercheurs s'intéressant à la littérature traitant de l'intersection des champs « système d'information » et « contrôle ». La synthèse mettra ainsi en évidence les composantes les plus étudiées dans le cadre d'une analyse mêlant système d'information, contrôle et organisation. Un tel procédé permettra d'identifier au sein de l'organisation, les éléments les plus à même à interagir avec la technologie et le contrôle. Aux auteurs identifiés lors de la revue de littérature, nous ajouterons la définition proposée par H Mintzberg, auteur classique de la littérature en théorie des organisations.

Auteur	Définition	Composantes retenues
Mintzberg, 1989	« <i>Ces attributs comprennent les parties composantes des organisations, les mécanismes de coordination de leur travail et les éléments de leur structures, leurs systèmes de pouvoir et leur contextes.</i> » « <i>Un certain nombre de facteurs de contingence ou de situation influence le choix de ces paramètres de conception et réciproquement</i> »	<ul style="list-style-type: none"> • Acteurs (centre opérationnel, sommet stratégique, ligne hiérarchique, technostucture, fonctions de support logistique, idéologie ou culture) • Mécanismes de coordination • Facteurs contextuels ou de contingence
Reix, 2002	« <i>Le lieu du débat tout d'abord : l'organisation. Il existe beaucoup de définitions de ce concept. Nous retiendrons simplement pour notre propos une définition rappelée par Kefi-Abdeselem (p33) : "l'organisation, base de l'action collective, met en scène un ensemble</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Acteurs • Mécanismes de coordination • Activités

	<i>d'individus, les acteurs, qui coordonnent de manière implicite ou explicite leurs activités individuelles et collectives pour résoudre un certain nombre de problèmes et prendre des décisions. Ces activités permettent de réduire les incertitudes et indéterminations inhérentes à leur environnement. Elles utilisent et produisent de l'information. »</i>	
Chenhall, 2003	<i>«This has been assimilated within the traditional organizational model in ways that suggest important links between strategy, the environment, technology, organizational structure and MCS (see Langfield-Smith, 1997 for a review).[...] First, the relationship between MCS and the external environment is considered. This is followed by technology (both traditional and contemporary), structure and size. Next, strategy is examined. Finally, the role of national culture in MCS design is reviewed. »</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Stratégie • Environnement • Technologie • Structure (intégration – différenciation, modèle mécanique-organique) • Taille • Culture nationale
Kefi, 2011	<i>« La configuration organisationnelle, que l'on peut désigner également par design organisationnel ou ingénierie organisationnelle renvoie en général à trois aspects : la structure organisationnelle (forme visible de l'organisation), les processus de coordination et de contrôle (permettant de mettre en relation les différents composants de la structure) et la frontière organisationnelle (définissant les interactions de l'organisation avec les autres organisations et avec l'environnement) (Ph. Accard, 2004). »</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Structure organisationnelle • Processus • Frontière organisationnelle

Tab 2.11. Principales définitions de l'organisation proposées par la littérature

Les définitions proposées relèvent de différents paramètres et de différents niveaux de détail. Reix explique que certains chercheurs se pencheront d'avantage sur la structure (type de découpage et d'agencement des différentes parties), d'autres sur les propriétés (degré de spécialisation-formalisation-centralisation ou décentralisation- modes de communication ou encore sur les processus, etc... Principalement, les définitions proposées par la littérature nous intéressant se recoupent sur trois grands axes : la structure, les processus et activités, et les acteurs en présence.

A ces trois axes se rajoutent les facteurs de contexte. H Mintzberg identifie l'âge et la taille, la technologie, l'environnement, le pouvoir et la culture (Mintzberg, 1989). En plus de ces facteurs, Chenhall, 2003 rajoute la stratégie qu'il considère être un facteur « *important* ». De la même façon, Bouquin et Kuszla (2014) rappellent que même si de nombreux facteurs sont

susceptibles d'interagir avec le contrôle, la stratégie reste un facteur majeur. La raison évoquée est qu'une mission clé du contrôle est de faire le lien entre la gestion courante et la stratégie. Le chapitre 1 a montré la perte de pertinence des outils de contrôle traditionnels. Il a évoqué la « *nécessaire évolution* » (Bouquin et Kuszla, 2014) de ces outils pour aider le pilote. Cette nécessaire évolution repose sur le passage d'un paradigme du contrôle vérificateur, simple exécutant d'une stratégie prédéfinie à celui du contrôle-pilotage, également participant à l'élaboration de la stratégie. Compte tenu de la perspective adoptée dans cette recherche, la stratégie sera ainsi une variable de contexte centrale.

Certains auteurs considèrent par ailleurs les mécanismes de coordination et la technologie comme facteurs de contingence de l'organisation. Compte tenu du modèle de notre étude, ils seront découplés de l'organisation et analysés comme entité à part entière.

- Le contrôle

Le chapitre 1 de la thèse avait montré le caractère inachevé de la définition du contrôle. Le premier essai de définition est venu d'Anthony en 1965. Il y définit le contrôle comme un processus dont la finalité est la réalisation des objectifs de l'entreprise. Il proposera une nouvelle définition quelques années plus tard en remplaçant la notion d'objectifs (stratégiques ?) par celle de stratégie. Cette proposition sera par ailleurs complétée et précisée par d'autres auteurs, dont Simons. L'évolution de la définition reflète en fait l'évolution de la notion de contrôle : du paradigme du contrôle de conformité au paradigme du pilotage. Ces définitions mettent essentiellement l'accent sur la mission du contrôle au cœur de l'organisation. Le rôle du contrôle est d'assister le management. Aussi, Demeestère et al., dans leur définition, parlent de « *démarche de management* ». Berland, quant à lui, aborde le contrôle comme un « *processus de management* ».

D'autres auteurs mettent d'avantage l'accent sur l'incarnation du contrôle dans l'organisation. Le contrôle est alors « *un ensemble de dispositifs* » (Bouquin et Kuszla, 2014). Ces dispositifs peuvent relever de l'« *appareillage conceptuel* » : il s'agit alors de modèles, méthodes ou outils. Le RI fait partie de cette catégorie de dispositifs. D'autres fois, ils sont des « *dispositifs organisationnels* » : on peut citer entre autres, les délégations de pouvoir, les processus et procédures ou encore systèmes de régulation des comportements (Meysonnier et al., 2006). Cette incarnation peut se faire de façon formelle (comme par exemple dans les procédures) ou informelle (comme par exemple dans la culture de management, via le langage du contrôle,..).

Enfin certains auteurs s'intéressent à l'incarnation humaine du contrôle, à avoir le contrôleur et à l'ensemble des tâches et fonctions qu'il remplit (Giraud et al., 2008 ; Berland, 2009 ; Loning et al., 2013).

Aussi globalement, la revue de littérature nous apprend que le contrôle peut être caractérisé de trois façons (Table 2.12.) :

- Son incarnation au cœur de l'organisation, formelle et informelle
- Son incarnation humaine
- Sa mission

Auteur	Définition	Composantes retenues
Meysonnier, 2006	« Dans le champ du contrôle de gestion on peut distinguer ce qui est « appareillage conceptuel » (les modèles et les outils formalisés) et ce qui relève du « dispositif organisationnel » (les structures et les comportements). »	<ul style="list-style-type: none"> • Appareillage conceptuel (modèles et outils) • Dispositif organisationnel (structures et comportements)
Giraud et al., 2008	« L'usage courant constitue à appréhender le contrôle de gestion à travers ses outils (comptabilité de gestion, budget, etc,...) Cette approche présente certaines limites [...] C'est la raison pour laquelle nous avons choisi de structurer cet ouvrage non pas autour des outils, mais autour des différentes fonctions que le contrôle de gestion est censé assurer »	<ul style="list-style-type: none"> • Outils • Fonctions
Berland, 2009	« Le contrôle de gestion a son professionnel, le contrôleur de gestion. Les tâches que le contrôleur réalise varient d'un contrôleur à l'autre. [...] Une autre façon d'appréhender le contrôle de gestion est de le décrire au travers de ses outils les plus traditionnels. [...] Il est possible de le considérer comme l'un des processus de management de l'entreprise et il est de ce fait pris en charge par les managers »	<ul style="list-style-type: none"> • Métier, fonctions • Outils • Processus de management
Bouquin et al., 2014	« Le contrôle de gestion (et c'est d'ailleurs sa spécificité) n'est pas un simple ensemble d'outils et de procédures. Il a vocation à être un système d'animation et de motivation »	<ul style="list-style-type: none"> • Ensemble d'outils et de procédures • Système d'animation et de motivation
Burlaud et al., 2013	« En premier lieu, le contrôle de gestion est un système de régulation des comportements de l'homme [...] Le contrôle de gestion s'appuie sur un ensemble de techniques [...] Le contrôle de gestion est aussi un langage ».	<ul style="list-style-type: none"> • Système de régulation des comportements • Ensemble de techniques • Langage
Demeestère et al., 2013	« Le pilotage est une démarche de management [...] Il s'appuie sur un ensemble de systèmes	<ul style="list-style-type: none"> • Démarche de management

	<i>(objectifs, plans, budgets, tableaux de bord et indicateurs, comptabilité de gestion...) et des pratiques »</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Ensemble de systèmes et de pratiques
Loning et al., 2013	<i>« Le contrôle de gestion est à la fois une discipline des sciences de gestion et un métier. En tant que discipline, il repose sur des méthodes, et à ce titre, ce sont elles qui constituent l'essentiel du domaine. Mais c'est aussi un métier avec des qualités spécifiques. »</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Méthodes • Métier
Chatelain-Ponroy et al., 2007	<i>« la partie formelle du contrôle de gestion (les indicateurs de performance, les délégations de pouvoir, les procédures, etc.) ne constitue que le bloc émergé de l'iceberg⁵ » qui cache une partie moins visible: celle de l'impact des outils sur les comportements et les représentations. »</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Partie formelle • Langage

Tab 2.12. Principales définitions du contrôle proposées par la littérature

- La technologie

L'objet de cette recherche est le Reporting Intégré. Selon Reix (2002), les technologies de l'information sont *« d'abord un ensemble d'équipements, d'outils, une infrastructure mise en place pour permettre aux individus d'accomplir leur tâche »*. Il s'agit avant tout de les analyser comme un support de mise en œuvre au RI. Les processus de mise en œuvre du RI sont décrits dans l'ouvrage de Eccles et al. (2015)⁴⁹ :

- L'identification des données
- La validation des données
- L'analyse des données
- La publication du rapport : par publication, l'auteur entend accès à l'information du RI par les pilotes : *« En fait, un nombre important de potentiels utilisateurs de l'information du RI se trouve à l'intérieur de l'entreprise, incluant la ligne managériale [...] Si l'information requise pour chaque utilisateur est accessible dans des systèmes ou formats qui permettent son transfert, alors chaque utilisateur pourra choisir de voir et travailler avec cette information en utilisant les outils appropriés pour leur tâche »*

⁴⁹ Eccles évoque six processus. Il distingue publication du rapport en interne et publication du rapport en externe. La publication du rapport en externe n'est pas évoquée car ce processus déborde de notre périmètre de recherche. Il évoque aussi la personnalisation du rapport que nous avons choisi d'intégrer dans la publication.

On distingue parmi ces processus essentiellement trois fonctions de support des SI: la collecte (étapes 1 et 2), l'analyse (étape 3) et l'interaction (étape 4). Ces fonctions sont cohérentes avec les travaux de Rom qui distinguent les SI orientés transaction (ce qui est le cas de l'ERP) des SI orientés analyse (ce qui est le cas par exemple des logiciels spécialisés tels les logiciels BSC, ou encore de la BI. On retrouve par ailleurs le type de technologies identifiées lors de la revue de la littérature traitant de l'intersection des champs SI et contrôle. Aussi, dans cette recherche nous distinguerons :

- Les SI de collecte auxquels l'ERP appartient
- Les SI d'analyse auxquels la BI appartient
- Et les SI d'interaction, nouvelle « *vague* » d'évolution des SI traitant d'informations financières. Le standard XBRL en fait partie⁵⁰.

Eccles montre dans son ouvrage qu'à chaque étape, un usage « *pertinent* » de la technologie peut contribuer à améliorer le processus de production du RI. Tout l'intérêt de notre recherche réside dans cette application pertinente de la technologie au contrôle. Car comme le note Reix, la technologie est organisée en fonction d'une certaine finalité qui va « *supporter et contraindre* » ces processus. Notamment, parmi les SI de collecte, l'ERP fait débat, présenté à la fois comme une source d'opportunités et de risques pour l'organisation. Dans la littérature traitant de l'intersection des champs SI et contrôle, la recherche ERP qui a émergé dans les années 90 occupe une place prépondérante. La première raison est empirique : elle est liée au phénomène de généralisation de l'adoption du SI intégré par les organisations. (Beatty et al., 2006 ; Déry et al., 2006 ; Travaillé et Marsal, 2007 ; Grabsky, 2011 ; El Amrani et Saint Léger, 2013,). La deuxième raison est liée aux opportunités que le SI intégré peut engendrer en termes de contrôle. En théorie, le SI intégré peut constituer un formidable vecteur d'amélioration sur les trois composantes du contrôle :

- Sur son incarnation au cœur de l'organisation, formelle et informelle : comme le rappellent Meysonnier et al., leur implantation supposant une modélisation préalable des processus organisationnels, un *reengineering* des techniques en place peut être réalisé. Une telle étape peut ainsi faire évoluer les modèles de contrôle et constituer une actualisation, voire un remplacement des outils de contrôle en place, tels les calculs de cout. Comme le soulignent les auteurs, la mise en place d'un SI intégré peut

⁵⁰ Cette dernière caractérisation fait référence à une publication professionnelle de XBRL France (2007)

être l'occasion de passer à une approche de type ABC, fondée sur les processus.(Meysonnier et al., 2006)

- Sur son incarnation humaine, le contrôleur : Meysonnier et al. rappellent que la mise en œuvre d'un ERP peut considérablement faire évoluer le métier de contrôleur : du « compteur de haricots », le contrôleur évoluerait vers des missions d'audit interne ou de conseillers de gestion. L'automatisation des tâches déplacerait l'attention du contrôleur, autrefois focalisée sur la collecte et la vérification des données sur des tâches de prévisions et d'analyse (Caglio A., 2003, Scapens R. W.,2003).
- Sur la mission du contrôle : en théorie, l'ERP pourrait contribuer à l'évolution d'un contrôle vérificateur à un contrôle pilotage. Grâce à l'ERP, on pourrait passer d'un contrôle focalisé sur des indicateurs de performance financiers à un contrôle sur des indicateurs plus nombreux, à la fois financiers et non financiers (notamment des indicateurs physiques - Meysonnier et al., 2006). Les ERPs contribueraient à une meilleure intégration des systèmes de contrôle via la standardisation des référentiels, la diffusion de l'information, la formalisation et la rationalisation des processus de gestion. L'intégration des systèmes de contrôle favoriseraient le rapprochement des dimensions opérationnelle et stratégique de l'organisation (Boitier, 2008). Ils permettraient aussi la mise en œuvre d'un contrôle efficient : une information plus détaillée, plus intégrée, plus rapide et plus précise (Jackling B., 2006)

Cependant, comme cela a été largement montré, la littérature évoque aussi la complexité des liens entre le contrôle et le SI intégré. Particulièrement, elle insiste sur l'imprévisibilité de ces liens sur le contrôle-pilotage. Elle s'interroge ainsi sur les facteurs pouvant potentiellement contribuer à l'efficacité de la nouvelle entité ainsi formée. Les facteurs évoqués sont à la fois d'ordre technique et d'ordre organisationnel. Dans les facteurs d'ordre technique, on note une attention particulière au niveau d'intégration, notamment dans le contexte d'introduction d'une nouvelle technique de contrôle (Arnold V. et al., 2000, Bidan, 2004, Rom A., 2007). Dans les facteurs d'ordre organisationnel, on note entre autres les mécanismes d'alignement avec les processus organisationnels (Kefi, 2011), l'arbitrage pertinent des acteurs (Fabre et al., 2006), la formation (Benamati J. S. et al., 2008,..) et les usages mis en œuvre par les acteurs (Boitier, 2008) ou encore la mise en œuvre de structure organisationnelle dédiée à l'introduction d'une nouvelle technologie (Meysonnier François et al., 2004, Saint Léger et al., 2011), etc.. Ils mettent particulièrement en évidence le besoin d'analyse préliminaire des deux ordres :

technologique et organisationnel (Chaabouni et al., 2013,..). L'intérêt pour la focalisation de l'étude sur l'intégration du SI tient aussi à son caractère organisationnel. Comme l'expriment clairement El Amrani et Saint Léger, l'ERP est une « technologie organisationnelle ». Aussi, dans le cadre de cette recherche l'utilité de mettre en œuvre le RI dans un ERP sera particulièrement analysé.

Dans leur revue de la littérature traitant des liens entre contrôle et SI, Rom A et al. (2007) montrent que le SI, et plus particulièrement le SI intégré peut être décrit via ses caractéristiques et ses composants. Une caractéristique peut être l'intégration du SI. Le niveau d'intégration peut concerner les données, les applications ou encore l'information. L'intégration des données correspond au fait que les données soient stockées et maintenues dans un même lieu. L'intégration des applications correspond au niveau de connectivité entre les différentes applications. Alors que l'intégration des données et l'intégration des applications relève de l'intégration technique, l'intégration de l'information relève de la gestion. Selon les auteurs, l'intégration de l'information concerne les échanges d'information entre les différentes unités organisationnelles. Aussi, dans cette recherche, côté technologie, nous nous focaliserons essentiellement sur l'intégration des données et l'intégration des applications.

En résumé, nous focaliserons notre étude sur les SI suivants :

- Les SI orientés sur la collecte avec un intérêt particulier pour l'ERP
- Les SI orientés analyse
- Les SI orientés interaction

Nous nous intéresserons particulièrement à l'intégration du SI et distinguerons en ce sens l'intégration des données, l'intégration des applications et l'intégration des usages

Cette focalisation de l'étude sur ces différents types de SI et sur la caractéristique de l'intégration se retrouve par ailleurs dans le cadre de référence de l'IIRC. Le référentiel évoque le SI intégré dans le cadre de la réalisation de la Gestion Intégrée. Ils évoquent aussi les SI orientés interaction ou connectivité selon leurs termes pour améliorer la qualité du RI : XBRL, médias et Internet.

2.3.3 L'activation des attributs

Le caractère exploratoire de notre recherche ne permet pas de s'appuyer sur des travaux existants ayant préalablement identifiés des facteurs susceptibles de contribuer à une mise en œuvre efficace du RI. Aussi, la démarche consiste à réaliser un profilage du RI. Ce profilage permettra d'identifier des outils existants comportant des attributs théoriques similaires au RI.

Un travail de triple rétro exploration sur ces outils recherchera des associations entre certaines caractéristiques du contrôle, de l'organisation et de la technologie. Cette première analyse sera par la suite complétée par une revue de littérature complémentaire. Cette deuxième revue s'intéressera spécifiquement à la réalisation de ces attributs au cœur du système technico-organisationnel.

2.3.3.1 Le profilage du RI

L'analyse rétro exploratoire du chapitre 1 a montré que les outils existants comportaient une ou plusieurs des qualités attendues (Table 2.13). Globalement, le tableau de bord stratégique et le BSC sont les outils qui comportent le plus de qualités théoriques similaires au RI. Un travail de triple rétro exploration sur ces outils va nous permettre de définir des orientations technico-organisationnelles susceptibles d'activer les attributs définis. Cependant, le RI comporte en théorie quelques attributs que les dispositifs existants n'ont pas. Ce constat justifie l'intérêt de notre étude. En effet, si le RI comportait les mêmes qualités conceptuelles qu'un outil existant, nous aurions la réponse à notre question de recherche : le nouveau dispositif serait un avatar du contrôle-pilotage.

Un seconde revue de littérature à l'intersection des champs technologie et contrôle, orientée spécifiquement sur ces qualités, nous aidera à compléter nos premiers éléments de réponse.

	Reporting traditionnel	Budget-Contrôle budgétaire	Indicateurs de performance financiers	Tableau de bord stratégique/BSC	Pilotage par les processus (dont méthode ABC)	Pilotage par les produits (dont Target Costing)	Outils RSE	Reporting Intégré
Le rapprochement horizontal et vertical de l'organisation		x (horizontal)		x (vertical)	x (horizontal)	x (horizontal)		x
Le rapprochement avec l'environnement externe				x	x	x	x	x
Vue globale et accès aux détails d'avantage opérationnels possible	x (vue globale)			x				x
Un outil facile à utiliser sans aveugler le pilote			x (facilité d'usage)					x
Présence de mesures financières et non financières de la performance de l'organisation				x				x
Un « système » d'indicateurs, reflet d'un modèle causes-effets portant sur l'action				x				x
Efficience de l'outil				x				x
Outil adapté à l'organisation moderne et son environnement dynamique et changeant								x
Attribut requis en univers complexes/Qualités systémiques								x

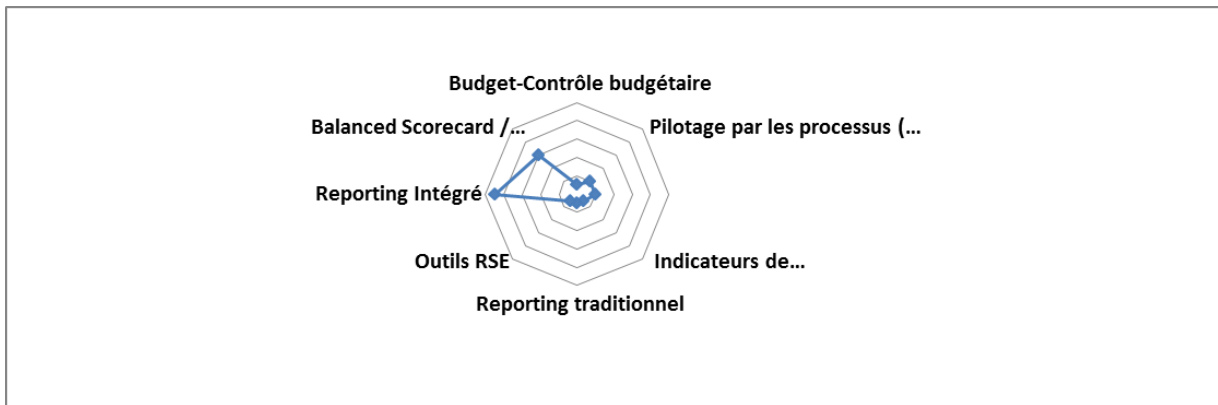


Table 2.13. Mise en évidence du rapprochement Reporting Intégré – BSC/Tableau de bord stratégique

2.3.3.2 La triple rétro exploration du BSC et du tableau de bord stratégique

Depuis longtemps, la recherche en contrôle s'est intéressée à montrer que l'efficacité des systèmes de contrôle dépendaient d'une adéquation entre leur design et le contexte technico-organisationnelles (Chenhall, 2003). Précisément, les auteurs s'inspirant de la théorie de la contingence ont tenté de déterminer des facteurs de contexte. Même si cette vision peut être qualifiée de « *réductrice* » (Touchais, 2006), elle donne des indices non négligeables sur des configurations du système propices à l'accueil d'un outil tel le RI. La revue de littérature a identifié deux articles s'intéressant précisément au BSC ou tableau de bord stratégique : celui de Choffel et Meyssonier (2005) et celui de Hendricks et al.(2004). Ces articles seront complétés par la littérature s'intéressant de façon générale à l'application de la théorie de la contingence sur les systèmes de contrôle. L'idée est de se servir de ces travaux pour montrer quelles variables pourraient potentiellement contribuer à l'activation des attributs précédemment caractérisés.

Concernant l'organisation, les auteurs s'intéressent principalement à quatre facteurs : l'environnement, la stratégie, le cycle de vie des produits et la taille⁵¹.

Le premier facteur qui intéresse les chercheurs est l'environnement. Comme le rappelle Chenhall (2003), l'incertitude de l'environnement est probablement à l'origine des travaux en contrôle basés sur la théorie de la contingence. Globalement, ils s'accordent pour dire que le BSC est un outil adapté à des environnements incertains. Choffel et Meyssonier (2005) montrent notamment qu'un environnement perçu instable nécessite une plus grande réactivité

⁵¹ Les chercheurs évoquent également la technologie et les formes de pouvoir. Compte tenu du « *design* » de la recherche, ces facteurs seront étudiés indépendamment dans les parties dédiées à la technologie et au contrôle

organisationnelle. Cette réactivité est possible si la stratégie est proche de l'action. Ceci est cohérent avec le potentiel du BSC en termes de rapprochement des dimensions opérationnelle et stratégique de l'organisation. De la même façon, en citant Gordon et Narayanan (1984), les auteurs montrent qu'une organisation baignant dans un environnement incertain cherche à élargir son spectre informationnel : elle privilégierait la recherche d'informations externes et d'informations non financières. A contrario, nous avons expliqué de nombreuses fois que les outils traditionnels du contrôle, essentiellement financiers, se réalisaient selon une hypothèse de stabilité (Lorino, 1995). Quelques travaux préconisent l'usage d'outils de contrôle très financiers, tels les budgets en environnement incertain. Choffel et Meyssonier évoquent les travaux de Hopwood (1974) et Ezzamel (1990). Toutefois, les auteurs rappellent que ce point de vue reste minoritaire. L'utilité du BSC pour les organisations plongées dans un univers incertain est également montrée dans l'étude de Hendricks et al., 2004. Ils confirment que l'incertitude environnementale est liée au besoin d'informations externes et non financières. Par ailleurs, d'autres chercheurs se sont intéressés au design des systèmes de contrôle en général en fonction du contexte organisationnel. Leurs études permettent d'affiner la réflexion. Dans son article, Chenhall (2003) réalise une revue de littérature sur la recherche en contrôle basée sur la théorie de la contingence. Les résultats montrent que l'incertitude incite effectivement les organisations à développer des systèmes de contrôle, plus ouverts, plus tournés vers l'extérieur. Si les organisations utilisent des systèmes de contrôle très financiers en environnement incertain, les usages sont d'avantage interactifs. Les environnements poussant les organisations à développer des systèmes de contrôle plus financiers tels le budget sont d'avantage caractérisés d'environnement hostile et turbulent.

Le second facteur évoqué est la stratégie de l'organisation. Comme l'exprime clairement Chenhall(2003), la stratégie n'est pas un simple élément de contexte. Elle est plutôt un « moyen » pour le stratège d'influencer le système technico-organisationnel. En utilisant la typologie de Miles and Snow (1978), Hendricks et al. montrent ainsi que les organisations poursuivant une stratégie de type Prospecteur ou de type Analyste ont d'avantage tendance à mettre en œuvre un outil tel le BSC. Alors que les *Défendeurs* assimilent performance et efficience, les Prospecteurs évaluent leur performance en termes d'efficacité. En conséquence, les Défendeurs se focaliseront d'avantage sur les mesures financières, alors que les Prospecteurs auront une vision plus long terme de la performance. Les Prospecteurs accorderont donc une place plus importante aux *leading indicators* qu'aux *lagging indicators*. La situation paraît moins évidente pour les Analystes. Cependant, le fait de devoir à la fois développer des

nouveaux produits sur des marchés émergents et protéger un noyau stable de produits et marchés ne permet pas d'adopter un outil de contrôle classique, focalisé uniquement sur des données financières. Aussi les chercheurs démontrent dans leur étude que les Analystes et les Prospecteurs sont plus enclins à utiliser un outil de contrôle tel le BSC mêlant données financières et non financières. L'opposition Défenseur-Prospecteur est également évoquée par Bouquin et Kuszla (2014). Alors que les Défenseurs développent un contrôle introverti essentiellement tourné vers la recherche d'efficience, les Prospecteurs mettent en œuvre un contrôle d'avantage extraverti pour « *décrypter les signaux* » d'un vaste environnement. Chenhall (2003) élargit la réflexion pour y intégrer les différentes typologies de stratégies développées par les chercheurs. A la typologie de Miles and Snow, il ajoute celle de Porter (1980) et celle de Miller et Friesen (1982). Sa revue de littérature montre que les stratégies de type *Conservateur*, *Défenseur* et *Domination par les coûts* sont d'avantage associées avec des systèmes de contrôle traditionnels focalisé sur des éléments financiers (contrôle des coûts, budget et contrôle budgétaire rigide) que les stratégies de type *Entrepreneuriale* ou *Différentiation par les produits*. Les stratégies de type *Prospecteur* utilisent effectivement des systèmes de contrôle moins formels que les stratégies de type *Défenseur* et sont focalisés sur le long terme. La notion de stratégie émergente développée par Simons (1987) a quelque peu bouleversé ces modèles-types reliant stratégie et systèmes de contrôle. Cependant, compte tenu de la nature exploratoire de la recherche, ils présentent l'avantage de donner quelques éclairages sur les stratégies susceptibles d'orienter les interactions du système dans une finalité de contrôle pilotage efficace via le RI.

Le BSC est une démarche de déploiement stratégique orientée de « *haut en bas* ». Aussi, pour reprendre les termes de Choffel et Meyssonier (2005), le BSC correspond à une vision moins « politique » de la stratégie que le tableau de bord à la française. Le RI, quant à lui se fonde sur la Gestion Intégrée. Il est donc une démarche « *enracinée* » dans l'entreprise, à partir de l'interaction des acteurs. Berland et al.(2010), en s'appuyant sur les travaux de Fiol, Jordan, Sulla (2004), expliquent qu'une telle démarche est facilitée si elle repose sur un travail collectif des finalités de l'entité et des moyens dont elle dispose pour y parvenir. Il doit exister des valeurs partagées pour garantir le dialogue entre les lignes hiérarchiques, mais aussi pour garantir l'adhésion du plus grand nombre. Dans son ouvrage dédié au pilotage de l'entreprise, Lorino (2003) montre que pour développer une logique de pilotage stratégique-opérationnelle, les outils doivent se fonder sur « *une mobilisation collective des acteurs de l'entreprise autour de la stratégie et de sa mise en œuvre* ». Le déploiement de la stratégie dans l'outil doit être

l'affaire de tous. Il s'agit de relier les objectifs et contributions personnelles aux finalités de l'organisation et de construire des « *jugements* » collectifs sur l'action. Ce déploiement de la stratégie se fait en huit étapes. A chaque étape, les réponses aux questions que l'on se pose doivent être d'ordre collectif. Par exemple, la détermination des leviers d'action pour produire les résultats attendus sont le résultat d'une « *enquête collective* ». En amont, il y a la définition des objectifs stratégiques. Même si leur formulation appartient essentiellement à la direction, l'auteur montre que l'instauration de débats aussi larges que possible permet une appropriation collective de la stratégie. L'idée qu'une co-construction des objectifs stratégiques conduit à un rapprochement des dimensions opérationnelle et stratégique de l'organisation est un point de vue largement partagé. Selon Bukh et Malmi (2005), le simple fait de construire un outil de pilotage à partir des objectifs stratégiques contribue à rendre la stratégie d'avantage « *actionnable* ». En effet, le simple fait de détailler, préciser la stratégie permet aux acteurs de mieux la comprendre et donc d'y adhérer plus facilement. Les actions menées vont plus facilement dans le sens des objectifs stratégiques. Cette adhésion est d'autant plus facile si les acteurs sont impliqués dans la construction de la stratégie. Bouquin et Kuszla (2014) montrent quant à eux les risques d'une stratégie non communiquée. Pour les auteurs, la communication ne correspond pas à la mise en œuvre ou à l'implémentation de la stratégie. En reprenant les idées de Beer (2004) et de Faurie (2003), les auteurs proposent une « *conversation honnête* » sur la stratégie, impliquant direction et managers proches du terrain, voire la constitution d'une équipe projet, constituée pour que la transversalité et la verticalité s'expriment. Genelot (2011) montre que pour lier l'opérationnel au stratégique, le processus d'élaboration de la stratégie ne doit plus être un processus réservé aux membres de la direction générale. Il doit être ouvert notamment aux responsables opérationnels pouvant réagir rapidement aux événements imprévus. Dans son chapitre dédié à la stratégie, il développe le concept de « *conscience stratégique* » partagée. Pour rapprocher le stratégique et l'opérationnel, et ainsi permettre l'adaptation et la réactivité à long terme de la firme, il faut formuler un projet d'entreprise et le faire partager au plus grand nombre via des méthodes participatives. Ce projet développera une conscience partagée des « *buts supérieurs* » de l'organisation.

Aussi il semble cohérent de formuler la proposition suivante: la démarche de construction du RI est facilitée par une vision participative de la stratégie. Pour conduire à un rapprochement vertical de l'organisation, elle doit se fonder sur une mobilisation collective des acteurs de l'entreprise autour de la stratégie et de son implémentation.

Choffel et Meyssonier (2005) s'intéressent aussi au cycle de vie des produits. En citant Merchant (1994) et Hoque et James (2000), les auteurs montrent qu'un outil tel le BSC serait mieux adapté qu'un outil de contrôle financier tel le budget en début de cycle de vie des produits. Les organisations avec des produits en phase d'apparition privilégieraient les indicateurs non financiers, ces indicateurs représentant d'avantage les performances futures (*leading indicators*). Par opposition, les organisations avec des produits en phase de maturité ou de déclin se focaliseraient d'avantage sur des indicateurs financiers, l'idée étant de contrôler la rentabilité des produits. Bouquin et Kuszla (2014) confirment cette idée. Ils montrent que certains indicateurs conviennent mieux que d'autres en fonction de la position concurrentielle des activités. Dans un marché mur, l'avantage concurrentiel se traduit souvent par une meilleure rentabilité : les indicateurs financiers sont d'avantage utilisés. Dans d'autres cas, comme celui des activités émergentes, on choisira d'autres indicateurs car « *la rentabilité est un but plutôt qu'un acquis* ». Enfin, pour Moores et al. (2001), les organisations en phase de croissance développent des systèmes de contrôle innovants alors que les organisations en phase de maturité ont des pratiques de contrôle plus traditionnelles.

Alors que certains chercheurs déclarent que la taille est un facteur significatif, d'autres ne reconnaissent pas l'effet de taille sur les choix en matière de contrôle. Choffel et Meyssonier (2005) constatent d'ailleurs « *deux courants de pensée antagonistes* ». Aussi, ce critère ne sera pas retenu dans les facteurs pouvant potentiellement aider à l'activation des attributs théoriques du RI.

Concernant la technologie, Choffel et Meyssonier s'intéressent principalement à la réduction espace-temps proposée par la technologie. En citant Edwards (2001), ils montrent que la mise en œuvre du BSC doit s'accompagner d'une évolution du système d'information. Particulièrement, elle nécessite un spectre informationnel plus large venant de tous les niveaux de l'organisation (voire de l'extérieur) pour décliner la stratégie. Elle est d'avantage efficace si ces informations remontées sont réalisées le plus rapidement possible pour la mise à jour des indicateurs. Les logiciels de type EIS ou ERP en ont la capacité. Aussi, la mise en œuvre d'un tableau de bord stratégique ou d'un BSC serait facilitée par l'existence d'une technologie type ERP. Selon les auteurs, une technologie de type ERP peut aider le BSC dans la réalisation de deux de ses qualités théoriques : le rapprochement vertical top-down (déclinaison de la stratégie à tous les niveaux) et l'efficacité de l'outil (une information plus diversifiée remontée plus rapidement). La première sous-section a montré l'imprévisibilité des relations ERP-contrôle. Aussi l'association ERP-RI, même si elle semble être prometteuse, notamment compte tenu du

principe de Gestion Intégrée, mérite d'être davantage explorée. Globalement, la littérature montre que l'existence d'un ERP doit être modérée par la mise en œuvre d'un contrôle interactif, notamment dans une finalité de rapprochement des dimensions opérationnelle et stratégique de l'organisation. Elle est également modérée par la réalisation d'applications dédiées aux innovations en contrôle hors de l'ERP. Une fois le système stabilisé, l'intégration de ces applications pourra être envisagée.

En effet, dans le cadre d'un rapprochement vertical de l'organisation via le contrôle, les chercheurs conseillent la mise en œuvre d'un ERP. Selon Boitier (2008), les ERP contribuent au « double mouvement » du contrôle, à savoir la décentralisation du contrôle (délégation des responsabilités de gestion) et le renforcement du contrôle (référentiels d'action standardisés, intensité du reporting,...). Ce phénomène, largement identifié par la littérature en contrôle (Lorino, 1991 ; Besson et Bouquin, 1991 ; Mintzberg, 1994 ; Bessire, 1995 ; Bouquin, 2000) sert à développer davantage de réactivité dans un environnement économique complexe. Le contrôle s'organise pour rapprocher la stratégie et l'action. Une telle évolution s'appuie sur le développement d'un autocontrôle, fondé sur un référentiel standard et assuré par les managers opérationnels, et sur un reporting plus dense. L'ERP participe à ce phénomène car il permet la standardisation des référentiels, la formalisation des processus de gestion et la diffusion de l'information. L'ERP contribue à la normalisation des représentations et facilite essentiellement la diffusion d'un modèle de performance prédéfini. Jacking et al. (2006) montrent aussi dans leur article que SAP a permis à la fois la centralisation et décentralisation du contrôle. La centralisation passe par la standardisation des processus de contrôle. La décentralisation s'observe via le développement de nouveaux îlots de contrôle à tous les niveaux de l'organisation. D'autres auteurs ont aussi évoqué le rôle de l'ERP dans un rapprochement « mécanique » des dimensions opérationnelle et stratégique. Essentiellement, les auteurs évoquent cette double qualité des ERP : un accès plus facile à l'information de contrôle, permettant l'autocontrôle et en parallèle la normalisation et la standardisation des référentiels et processus de contrôle. Beau et al.(2007) montrent dans leur article que les normes comptables (ici IFRS) associées aux ERP permettent la diffusion d'une information de gestion normalisée, distribuée à l'ensemble des parties prenantes. Travaillé et Marsal (2007) montrent quant à eux que les nouvelles technologies de l'information, en particulier l'ERP et l'informatique décisionnelle, permettent de produire davantage de représentations chiffrées formalisées. Ils s'attachent à étudier le lien qui existe entre l'automatisation des tableaux de bord et la cohérence du contrôle au travers d'une enquête exploratoire. L'analyse est menée

sous l'angle du partage des représentations et de la cohérence des comportements. Les résultats montrent que la standardisation et la formalisation n'impliquent pas d'avantage de rigidité mais au contraire une certaine « *dynamique et continuité* ».

Cependant, Boitier (2008) montre aussi que cette intégration mécanique soutenue par l'ERP doit s'accompagner d'un contrôle interactif pour faciliter l'apprentissage organisationnel. Ce contrôle interactif se réalise essentiellement hors de l'ERP via la mise en œuvre d'outils plus adaptés aux besoins spécifiques. Selon l'auteur, il existe deux « idéaux types d'intégration ». Le premier type correspond à un système de contrôle formel standardisé. L'ERP soutient alors un contrôle essentiellement de type diagnostique. La réactivité stratégique est basée sur un accès facile à des informations denses. Mais ces informations sont formatées par une représentation de la performance fixée par le sommet stratégique. Comme le souligne l'auteur, cette configuration technologie-contrôle tend à limiter la capacité d'émergence stratégique. Aussi, l'auteur suggère le développement d'un nouvel idéal type, un système de contrôle dual. Ce système se caractérise par la combinaison :

- D'un référentiel de gestion commun diffusé par l'ERP. Ce référentiel sert de cadre à l'action des opérationnels et à l'interprétation des résultats. Ici, le couple technologie-contrôle assure essentiellement un rôle de régulateur.
- Et d'un contrôle interactif modérant le potentiel d'action de l'ERP. Il se développe via des dispositifs de contrôle parallèles à l'ERP : tableaux de bord développés par le contrôleur ou par les managers opérationnels,...

Cette nouvelle configuration technologie-contrôle aboutirait à une meilleure intégration des systèmes de gestion. Ici, le rapprochement de la stratégie et de l'action se fait bien à double sens :

- Un cadre d'analyse pour le pilotage opérationnel diffusé par l'ERP
- Un système d'information et de contrôle « dual » permettant l'émergence de nouveaux indicateurs de pilotage pour un pilotage stratégique long terme.

Par ailleurs, cette configuration technologie-contrôle convient plus au RI qu'au BSC. En effet, le BSC est essentiellement un outil de rapprochement « mécanique » de l'organisation car il se réalise top-down. Or il a été montré que le RI propose un modèle de performance élaboré de façon participative. Il est censé prendre en compte les attentes de l'ensemble des parties

prenantes (internes et externes). Aussi une organisation autorisant un contrôle « *dual* », soutenu par une intégration modérée du système d'information, paraît mieux adapté.

Cette configuration est également cohérente avec les recherches s'intéressant au niveau d'intégration du système d'information dans le cadre de la mise en œuvre d'innovations en contrôle. Pour ces auteurs, il apparaît que la mise en œuvre d'une nouvelle technique de contrôle telle le BSC ou l'ABC se réalise essentiellement par le biais de logiciels spécialisés maintenus hors de l'ERP. Ces logiciels peuvent être de logiciels de type Best Of Breed (BEB) ou des suites de type Strategic Enterprise Management (SEM) En s'inspirant des travaux de Granlund et Malmi (2002), Rom et al.(2007) citent les raisons suivantes :

- Les systèmes de feuilles de calcul ou les logiciels spécialisés pour l'ABC ou le BSC sont plus faciles à utiliser et plus flexibles (en particulier pour les fonctionnalités d'analyse et de reporting).
- Les systèmes ERP sont trop complexes.

Dans ce même article, les auteurs présentent le *fourth-stage model* développé par Kaplan (1990). Les travaux de Kaplan se focalisent sur les systèmes de coûts. Ils montrent que le système d'information doit nécessairement passer par une phase de désintégration avant de pouvoir être intégré. Cette phase de désintégration, dans laquelle chaque technique de contrôle possède son propre système d'information correspond à une phase test. Elle correspond à la phase 3 du modèle. Une fois cette étape réalisée, il est recommandé d'intégrer les systèmes de coûts (mais pas avant). En s'inspirant du constat fait par la littérature, les auteurs montrent que 15 ans après la publication du *fourth-stage model*, les organisations semblent stagner en phase 3 avec des systèmes d'information de gestion désintégrés. Notamment, Malmi (2001) et Granlund et Malmi (2002) signalent que les BSC sont toujours réalisés via des systèmes de feuilles de calcul ou via des logiciels spécialisés. Les données sont souvent entrées de façon manuelle dans les systèmes. Hyvonen (2003) souligne que les départements financiers préfèrent les logiciels de type *Best Of Breed* (BEB) proposant des fonctions avancées sur un domaine précis. Rom A et al. se demandent alors si les organisations n'ont pas ignoré la phase 3 pour aller directement en phase 4, bercées par l'illusion du tout-intégré via l'ERP. Cette hypothèse expliquerait la stagnation des organisations en phase 3.

En conséquence, une technique de contrôle innovante telle le BSC ou le RI se réalise dans un premier temps via des systèmes parallèles à l'ERP essentiellement pour des raisons de flexibilité et de facilité d'usage (notamment pour les fonctionnalités d'analyse et de reporting).

Selon le *Fourth-Stage Model* développé par Kaplan, cette étape est nécessaire : elle constitue une phase test pour les contrôleurs et les spécialistes SI. Dans un deuxième temps, ces logiciels spécialisés pourront être réintégrés à l'ERP (s'il existe).

L'analyse contingente de Choffel et Meyssonier (2005) se concentre sur l'intégration des applications. D'autres auteurs se sont intéressés à l'association des innovations techniques et des innovations en contrôle. Notamment, Williams (2004) s'intéresse à la capacité des technologies de l'information moderne pour la mise en œuvre d'outils de contrôle efficaces : la technologie peut permettre au contrôle de retrouver cette « *pertinence perdue* » qu'évoquent Jonson et Kaplan dans leur célèbre ouvrage publié en 1987. Le contrôle doit « *capitaliser sur les technologies de l'information modernes pour produire une information pertinente et dans les délais.* ». Williams (2004) évoque le pouvoir du couplage BSC-Business Intelligence (BI). En citant Cokins (2004), il montre que le pilotage de la performance se réalise en deux étapes :

- La capacité de mesurer la performance
- La capacité de gérer et améliorer la performance

Pour l'auteur, alors que le BSC permet d'établir des mesures de la performance, la BI permet de piloter la performance grâce à la collecte et à l'analyse de l'information. Aussi les initiatives BI et BSC doivent être intégrées et lancées simultanément. Alors que l'alignement des initiatives aurait pour conséquence une amélioration du processus de création valeur, leur désynchronisation pourrait conduire à une inefficacité du contrôle : redondance de données, mauvaise qualité de l'information produite, augmentation des coûts, ... Aussi, l'auteur met essentiellement en avant l'efficacité du dispositif de contrôle informatisé grâce à une intégration des outils BI et BSC. L'alignement se réalise en trois étapes-clé :

- La création d'une vision commune pour les deux outils.
- L'identification des risques associés aux initiatives BI et BSC en général et des risques associés au processus d'alignement-même.
- La mise en œuvre d'un plan d'action pour parvenir à cet alignement.

Aussi, la littérature semble révéler que pour améliorer le contrôle pilotage de l'organisation, un outil tel le BSC devrait s'associer à un dispositif de type BI.

En matière de contrôle, nous avons évoqué précédemment les trois caractéristiques sur lesquelles les chercheurs se concentraient, à savoir son incarnation au cœur de l'organisation,

son incarnation humain et sa mission. Concernant le contrôle, Choffel et Meyssonier (2005) se sont focalisés sur l'incarnation organisationnelle du contrôle. Plus précisément, ils se sont intéressés aux formes de pouvoir et ont suggérés que le BSC était d'avantage adapté à des organisations à pouvoir fortement centralisé pour deux principales raisons. Tout d'abord, ils s'appuient sur les travaux de Reimann, 1973 et Holdaway et al., 1975 et rappellent que le contrôle extérieur semble accroître la formalisation et la centralisation. Ensuite, ils rappellent que la démarche du BSC est une démarche top-down, contrairement à celle du tableau de bord « à la française ». En conséquence, le BSC se mettrait plus facilement en œuvre dans une organisation avec un système d'autorité simple et centralisé. Le tableau de bord à la française, « reposant sur une conception plus politique de la stratégie » serait mieux adapté dans une organisation où le contrôle est d'avantage décentralisé. Contrairement au BSC (et tout comme le tableau de bord), le RI, guidé par la Gestion Intégrée, repose sur une élaboration collective des enjeux stratégiques de l'organisation. Aussi, le RI conviendrait mieux à des organisations où le contrôle est décentralisé. Cette proposition est cohérente avec les travaux de Marie Boitier (2008). Le RI se développerait dans des modèles d'organisations « susceptibles d'orienter le changement » :

- Délégation des responsabilités et décentralisation de la décision accrue
- Accompagnées d'un système d'information intégrée et de dispositifs formels favorisant la cohérence globale

Il est important de noter que cette configuration du contrôle est concordante avec une stratégie de type Prospecteur ou de type Différenciation : les organisations adoptant ce type de stratégie essaient de faciliter plus que de contrôler, les décisions stratégiques sont prises par la ligne de management intermédiaire. Ce constat est rappelé notamment dans la revue de littérature de Langfield-Smith (1997). Il donne de la cohérence à nos propositions.

Les deux études évoquées (celle de Choffel et Meyssonier, 2005 et celle de Hendricks et al., 2012) ont été complétées par quelques travaux se focalisant sur les mêmes axes de réflexion. A partir des ressemblances, mais aussi des différences existant entre le BSC et le RI, il est possible de formuler quelques propositions sur la façon dont le contrôle, la technologie et l'organisation doivent être initialement reliés pour activer les attributs théoriques du RI. (Table 2.14)

Attribut	Contexte Contrôle	Contexte Organisation	Contexte Technologie
Rapprochement vertical de l'organisation	Double mouvement du contrôle : Décentralisation des responsabilités de gestion & Mise en œuvre de dispositifs formels de contrôle Usage Interactif des dispositifs formels de contrôle	Environnement incertain Vision « participative » de la stratégie	Niveau d'intégration des applications modéré : Existence d'un ERP mais possibilité de mettre en œuvre des outils parallèles au système pour faciliter l'interactivité
Rapprochement de l'organisation avec son environnement externe		Environnement incertain Stratégie de type Prospecteur ou Analyste ou Entrepreneuriale ou Différentiation par les produits	
Intégration de données financières et non financières		Environnement incertain Stratégie de type Prospecteur ou Analyste ou Entrepreneuriale ou Différentiation par les produits Début de cycle de vie des produits	Combinaison BI & BSC
Efficiences du dispositif			Existence d'un ERP Association BI & RI

Table 2.14. Elements fournis par la triple rétro-exploration du BSC

Cependant, le BCS n'est que le cousin conceptuel du RI. Il a été montré que des différences existent, notamment concernant la démarche de construction. De plus, certaines qualités théoriques ne se retrouvent que dans le RI, notamment ses qualités systémiques. Aussi, ces premiers éclaircissements vont être complétés par une revue de littérature sur les facteurs technico-organisationnels susceptibles de contribuer au développement des qualités théoriques du RI.

2.3.3.3 La revue de littérature sur les attributs

2.3.3.3.1 Les attributs évolutionnistes

- Présence de mesures financières et non financières de la performance de l'organisation

La littérature s'intéressant à l'usage de critères non financiers dans les outils de contrôle-pilotage confirme les propositions formulées précédemment (Table 2.15)

Attribut	Contexte Contrôle	Contexte Organisation	Contexte Technologie
Intégration de données financières et non financières		Environnement incertain Stratégie de type Prospecteur ou Analyste ou Entrepreneuriale ou Différentiation par les produits Début de cycle de vie des produits	Combinaison BI & BSC

Table 2.15. Extrait du tableau 2.14 - Elements fournis par la triple rétro-exploration du BSC
Concernant l'organisation, nous avons déjà évoqué principalement les revues de littérature de Langfield-Smith(1997) et de Chenhall (2004) plus récente, mais aussi les ouvrages de H Bouquin (2000, 2014), de N Berland (2009) et de R Simons (1990,2000). Ces travaux confirmaient les propositions suivantes :

- L'incertitude incite les organisations à utiliser des critères non financiers pour piloter la performance
- Les organisations adoptant une stratégie de type Prospecteur ou Analyste ou Entrepreneuriale ou Différentiation par les produits utilisent d'avantage d'indicateurs non financiers

- Dans un marché émergent, les indicateurs non financiers traduisent mieux la situation compétitive que les indicateurs financiers

Concernant le contrôle, Poincelot et al. (2007) dédient un article aux indicateurs financiers. Ils confirment notamment que les organisations dont la fonction décisionnelle est décentralisée utilisent d'avantage les critères non financiers pour inciter, contrôler et évaluer la performance. Un deuxième facteur concerne le risque lié à la mise en œuvre d'indicateurs en fonction des données disponibles. En effet, la mise en œuvre d'indicateurs non financiers peut conduire à la création de processus de collecte d'informations inexistantes. En effet, les données non financières sont plus susceptibles que les données financières de ne pas être structurées : « *Pour le RI, les données financières et les données non financières sont importantes. Même si les deux types peuvent être à la fois structurées et non structurées, les données non financières sont d'avantage susceptibles de l'être* » (Eccles et al., 2015). Dans cette perspective, Berland (2009) montre que des outils initialement dédiés au pilotage deviennent de simples outils de reporting pour garantir une *informatisation efficace*. C'est pour cette raison que Loning et al. expliquent dans leur ouvrage que la disponibilité des données ne doit pas être le point de départ de la réflexion. Les auteurs proposent ainsi de procéder en deux étapes : en premier lieu, il faut rechercher les indicateurs « *idéaux* » et dans un second temps seulement, la possibilité d'obtention des informations requises pour ces indicateurs à un coût raisonnable. Ce dilemme entre coûts liés à l'amélioration du système d'information et valeur de l'information produite est discuté dans le *Consultation Draft*. Pour l'IIRC, le risque est de prendre des « *décisions imparfaites* », basées sur une représentation imparfaite. Une solution intermédiaire pourrait consister comme le proposent Loning et al.(2013) à la mise en œuvre « *d'indicateurs littéraires* ». Faute de SI adéquat ou d'investissement dans le SI, les auteurs proposent, plutôt que de se passer d'une information importante, des « *mini-rapports écrits, remplaçant avantageusement le chiffre* ».

Enfin, concernant la technologie, la mise en œuvre d'un ERP avait été surtout associée à l'activation d'autres attributs tels le rapprochement vertical de l'organisation ou l'efficacité du nouveau dispositif de contrôle. En s'appuyant sur les travaux de Scapens et Jazayeri (2003), Meysonnier et al.(2006) montrent que la mise en œuvre d'un ERP facilite également l'usage d'indicateurs avancés plus nombreux, tels les indicateurs physiques. Cependant comme le soulèvent Eccles et al.(2015), même si l'ERP représente une source majeure d'informations, il ne traite que les données transactionnelles. Comme discuté, les données financières et les données non financières peuvent être toutes les deux non structurées, mais les données non

financières sont d'avantage susceptibles de l'être (Eccles et al., 2015). Comme l'explique Nicolas Berland (2009), certaines données non financières vont pouvoir « être suivies automatiquement par des capteurs », d'autres seront « suivies de manière déclaratives », d'autres enfin seront tout simplement « estimées, ce qui oblige à poser des hypothèses plus ou moins réalistes ». Or ces données non structurées, que l'on retrouve à la fois dans l'organisation et dans son environnement peuvent potentiellement être une source d'information importante pour les organisations : documents de type PDF, email, bases de données on line, plateformes de réseaux sociaux,...etc. Notamment, comme le montrent Eccles et al.(2015), la mise en œuvre de la Gestion Intégrée dépend de la capacité de l'organisation à accéder à l'information sur ses processus-métier, leurs réalisations et leurs impacts sur les six capitaux évoqués dans le cadre de référence. Aussi, le RI nécessite la collecte, la validation, l'analyse et la publication de données non financières. Dans le cas où ces données restent techniquement traduisibles par des SI innovants, les auteurs montrent que trois innovations technologiques peuvent faciliter leur exploitation. Les technologies du Big Data⁵² peuvent permettre l'accès à des données non structurées que les systèmes traditionnels ne permettent pas de capturer et donner ainsi des indices sur leur impacts en termes de performance (comme par exemple la valeur de la propriété intellectuelle ou encore les bénéfices liés à l'engagement des employés). Pour Eccles et al.(2015), il est possible de transformer ces données non structurées en information « lisible à la machine » grâce à la technologie XBRL. XBRL faciliterait ainsi l'exploitation de ce type de données. Les logiciels d'analyse de données (BI), et particulièrement ceux dédiés aux Big Data permettent d'établir des relations entre la performance financière et la performance non financière entre les différentes fonctions, les divisions opérationnelles et leur chaîne logistique et supportent de la sorte la Gestion Intégrée.

Aussi, l'exploitation des données non financières semble facilitée par trois types de technologies innovantes : les technologies du Big Data, la technologie XBRL et les logiciels d'analyse de données de type BI.

- Un « système » d'indicateurs, reflet d'un modèle causes-effets portant sur l'action

Loning et al.(2013) concluent leur chapitre dédié à la conception d'outils de contrôle-pilotage de cette façon: « En conclusion, on voit qu'une démarche structurée s'impose, en amont de la mise en place des indicateurs ». Précisément, cette démarche part d'une réflexion sur les

⁵² Le Big Data est défini par les auteurs comme des ensembles volumineux de données à la fois structurées et non structurées.

objectifs et les variables d'action dont disposent les différents niveaux de responsabilité. Ce point de vue est partagé par Lorino, 2003 : « *En fait, à notre sens, il ne peut y avoir d'autre point de départ à la réflexion sur le tableau de bord que les objectifs stratégiques* ». Lorino (2003) a dédié un ouvrage entier aux pratiques de la performance, dont un chapitre portant sur la construction du système d'indicateurs, reflet d'un modèle causes-effets portant sur l'action. Aussi, nous nous appuyerons essentiellement sur ses travaux pour la détermination des facteurs contribuant à l'efficacité d'un tel attribut. Selon l'auteur, la construction du système d'indicateurs se réalise en six étapes clé:

- La formulation des objectifs stratégiques
- L'analyse des processus
- Le déploiement des objectifs sur les processus
- L'analyse causes-effets
- La définition de l'animation de gestion
- Et enfin la définition des indicateurs

Le processus de détermination du système d'indicateurs proposé par Lorino se construit autour d'un fil rouge : les pratiques de recherche doivent être collectives. En reprenant la formulation de Dewey, Lorino évoque la nécessaire « *enquête collective* » dans la construction d'un système utile au contrôle-pilotage. En amont la formulation des objectifs stratégiques, même si elle est « *une affaire de direction générale* » peut être préparée par des « *débats plus ou moins larges* » en fonction de la culture de l'entreprise et du degré de confidentialité des sujets traités. Comme discuté, le processus d'appropriation débute bien avant la phase d'utilisation. Pour Lorino, ceci est particulièrement vrai pour la stratégie : « *plus le débat est large en amont, plus l'appropriation collective de la stratégie est aisée* ». Ce point sera précisé dans le passage dédié à la stratégie. Dans la même perspective, il est conseillé de procéder à l'analyse des processus collectivement: le travail conjoint de l'équipe dirigeante et d'experts, représentatifs des principales fonctions de l'entreprise peuvent travailler ensemble pour « *dépasser les visions fragmentés de l'entreprise et prendre du recul* ». L'auteur note à ce propos les qualités requises de ces pilotes locaux, devant être capables d'une « *vision transversale et globale* ». On retrouve ici la « *mobilité mentale* » évoquée par Genelot (2011) nécessaire à la complexification du pilotage en univers complexe. L'analyse causes-effets, quatrième étape du processus est une « *enquête collective sur les causes des performances essentielles* ». Une fois les leviers d'action identifiés, il sera possible de définir des plans d'action associés, et enfin les indicateurs.

Lorino (2003) insiste aussi sur un autre point : l'existence d'une culture de gestion en phase avec la décision de mettre en œuvre des pratiques de pilotage sur des analyses collectives causes-effets. La culture de gestion doit plus orientée sur des méthodes d'identification et de résolution de problèmes que sur des approches financières : analyse de la chaîne de valeur, analyses de Pareto, démarche Ishikawa,...

Aussi concernant le contrôle, deux propositions peuvent être faites :

- En amont de la détermination des indicateurs, il doit exister une démarche structurée collective partant de l'expression des objectifs stratégiques déclinés jusqu'aux leviers et plans d'action
- La culture de gestion existante doit être d'avantage orientée sur des méthodes d'identification et de résolution de problèmes que sur des approches financières

Dans un article dédié au BSC, Bukh et al.(2005) évoquent des facteurs de contingence pouvant rendre difficile la mise en œuvre d'un modèle de cause-effet tel celui proposé par le BSC. Les auteurs s'intéressent principalement à la stratégie, l'intention de la direction et l'environnement. La façon dont les objectifs stratégiques et leurs potentiels leviers d'action sont établis semble logiquement avoir un impact sur l'efficacité du modèle. C'est ainsi que Bukh et al.(2005) formulent les propositions suivantes à l'égard de la stratégie :

- En s'appuyant sur les travaux de Prahalad et Hamel (1989), ils montrent que si la stratégie n'est pas clairement formulée, il sera très difficile d'établir un modèle cause à effet simple et utile.
- En se référant au cadre de Merchant (1982), les auteurs montrent que s'il n'y a pas de compréhension ou d'accord collectif sur les actions à mener pour obtenir les résultats attendus, l'usage d'un modèle cause à effet peut ne pas s'avérer bénéfique.

Ceci est cohérent avec les « *conditions de démarrage* » proposées par Lorino (2003) en amont de la mise en place d'un « système » d'indicateurs reposant sur un modèle de cause à effet. La première étape étant la formulation des objectifs stratégiques, si celle-ci n'est pas réalisée et communiquée de manière « *claire* », cela risque de mettre à mal l'ensemble du processus de construction du modèle. Par communication, on ne doit pas comprendre « *implémentation* » comme le disent Bouquin et Kuszla (2014), mais plutôt recherche d'adhésion. Cette communication doit permettre l'implication de l'ensemble des collaborateurs, et surtout celle des collaborateurs engagés dans la construction du modèle. Plus qu'une implication, les acteurs doivent « *s'approprier* » les objectifs stratégiques. Lorino insiste également sur l'engagement de la direction dans la démarche, facteur clé de succès primordial. Cet engagement signifie aussi l'ouverture à de possibles débats, plus ou moins larges avec les collaborateurs. Une telle

attitude renforcera l'appropriation collective de la stratégie. On retrouve ici l'idée d'une vision plus participative de la stratégie discutée lors de la triple rétro-exploration du BSC. De la même façon, alors que Bukh et al.(2005) expliquent qu'il doit y avoir compréhension ou accord collectif sur les actions à mener, P Lorino montre que l'étape d'identification des leviers d'action doit être une « *enquête collective sur les causes de performance* ». Lorino ajoute à ces facteurs directement liés au design du dispositif, des facteurs plus génériques concernant tout projet conduisant à des changements importants : les ressources et profils des acteurs clé doivent être adaptés, les sources d'information disponibles recensées,...

Aussi, il semblerait que la mise en œuvre d'un « système » d'indicateurs nécessite une vision stratégique claire. Les objectifs stratégiques qui en découlent doivent être communiqués de telle sorte qu'il y ait adhésion des collaborateurs, particulièrement de ceux impliqués dans la construction du dispositif de pilotage. La direction doit être impliquée dans le projet et cette implication peut conduire à des débats plus ou moins larges en fonction de la culture d'entreprise ou du degré de confidentialité des sujets traités. Il doit donc exister en amont un « *vrai dialogue de gestion* » vertical et transversal. Cela suppose une « *grande ouverture* » du management. Toujours dans cette entreprise d'enquête collective, les leviers d'action doivent être compris et identifiés de façon collective.

Bukh et al.(2005) montrent également que l'intention du management n'est pas neutre sur l'efficacité d'un modèle cause-à effet. Précisément, l'intention d'utiliser le BSC pour communiquer en externe a un impact sur le design de l'outil et le choix des indicateurs. Au travers des cas pratiques proposés dans les travaux de Kaplan et Norton (1996, 2004), les auteurs indiquent principalement la non-complémentarité des indicateurs dédiés au management en interne et des indicateurs dédiés à la communication en externe. L'objectif d'un outil de contrôle pilotage est de fournir au pilote une retranscription la plus proche possible de la situation réelle de l'entreprise. Utilisé comme outil de communication, l'objectif est différent : obtenir l'adhésion des parties prenantes, en particulier celle des investisseurs. Le chapitre 1 avait aussi évoqué les articles de Joël (2006) et de Chalayer et al.(2006) à ce sujet, soulignant la possibilité de détournement des outils de gestion. Notamment, Chalayer et al.expliquent comment les dirigeants peuvent s'approprier des outils de contrôle pour attirer des investisseurs. Les outils seront alors mis en « *mis en place principalement dans un objectif de communication, et non de retranscription exacte de la situation réelle de l'entreprise* ». Les indicateurs choisis pourront ainsi être « *des indicateurs à la mode (par exemple l'EBITDA) alors que ceux-ci ne sont pas nécessairement adaptés aux besoins de l'entreprise.* » La vision proposée peut ainsi

être potentiellement viciée par des intentions différentes de celle de développer un contrôle pilotage efficace Aussi l'usage d'un modèle causes-effets peut s'avérer inefficace si un outil tel le BSC est mis en œuvre à des fins de communication en externe. Les auteurs soulignaient alors la non-complémentarité des indicateurs dédiés au management en interne et des indicateurs dédiés à la communication en externe.

Eccles et al. (2015) montrent que les logiciels d'analyse de données aident à mieux comprendre la connectivité de l'information au cœur de l'organisation. La connectivité est le modèle cause-effet du RI. Ces logiciels peuvent aider à identifier « *les relations existant entre la performance financière et la performance non-financière entre les fonctions, les divisions opérationnelles, et leur chaîne logistique* ». Le cadre de référence insiste particulièrement sur la connectivité avec l'environnement externe, à savoir l'extension du modèle cause-effet hors de l'organisation sur lequel se construit le RI. En ce sens, le *Consultation Draft* (2013) insiste sur l'usage des technologies de l'information pour améliorer la connectivité du RI : « *Les organisations sont invitées à utiliser les plateformes technologiques pour améliorer la connectivité entre les informations au sein du rapport intégré et les informations externes au rapport* ». Le *Consultation Draft* évoque en premier lieu les médias sociaux, notamment pour leur capacité à « relier les informations provenant de sources diverses » à la fois en interne et en externe. Ce point de vue est partagé par Eccles et al.(2015) qui dédient un paragraphe aux réseaux sociaux. Pour les auteurs, ils constituent une source importante d'informations : les organisations peuvent notamment avoir accès aux perspectives des employés et des clients. Le fait de partager des informations et d'en débattre permet de développer une « *image plus complète des causes d'un résultat et le moyen de l'améliorer* ». Autrement dit, les réseaux sociaux enrichissent l'enquête collective. Selon le *Consultation Draft*, XBRL a la capacité d'établir des « *définitions sémantiques cohérentes des informations du rapport intégré* », ainsi que « *des liens directs entre les informations du rapport* ». XBRL peut établir des liens d'avantage mécaniques entre les données structurées et les données non structurées. Il peut améliorer la cohérence du modèle cause à effet, créer des liens « *intelligents* » (Eccles et al., 2015) entre les différentes informations.

Aussi, la littérature montre que la mise en œuvre d'un « système » d'indicateurs est facilitée par l'usage de certaines technologies :

- Les logiciels d'analyse de données
- Les réseaux sociaux

- La technologie XBRL.
 - o Vue globale et accès aux détails d'avantage opérationnels possible

Comme l'exprime clairement Lorino (2003), la représentation proposée par le dispositif doit permettre d'économiser et de focaliser l'attention du pilote. La force du reporting traditionnel en ce sens était de proposer une image globale de la performance grâce à la consolidation des données financières. Cependant, le besoin des parties prenantes d'élargir la communication financière à un autre type d'information (par exemple celles relatives au Développement Durable) a entraîné un accroissement de l'information dispersant l'attention. Aussi, les indicateurs doivent être en nombre limité afin d'offrir une vision synthétique et ciblée de l'état du système. Loning et al.(2013) en fait un critère principal d'opposition entre « *outil comptable de suivi* » et « *tableaux de bord de gestion* ». Dans les outils comptables de suivi, il y a beaucoup de données. Ces outils sont détaillés et exhaustifs. A l'opposé, un tableau de bord de gestion contient très peu de données, centrées sur les points pertinents, importants, permettant d'agir. Cela soulève deux questions :

- Pour reprendre les termes de Lorino, « *l'analyse est-elle bonne ?* ». Comment s'assurer de l'efficacité de la vision proposée en termes de pilotage ? Existe-t-il des leviers technico-organisationnels contribuant à la construction d'une vision globale efficace dans le nouveau dispositif?
- Si « *l'analyse est bonne* », comment s'assurer de la viabilité de la représentation si la situation du système évolue ?

Concernant le premier point, l'analyse de la littérature révèle que l'intention des acteurs est centrale : le dispositif ne doit pas être mis en œuvre à des fins de communication (notamment dans le cas du RI, de communication externe) au risque de dégrader la qualité de la représentation. De nombreux travaux montrent que les outils de contrôle proposent une vision contingente de l'organisation (Justin, 2004 ; Quattrone, 2005; Busco et al., 2006 ; Chalayer Rouchon et al., 2006): ils sont détournés, ils font l'objet de jeux d'acteurs depuis leur conception (par les membres dominants de l'organisation) jusqu'à leur usage (par les utilisateurs). Jacques Richard (2012) parle par ailleurs de « *subjectivité* » des techniques de contrôle. Chalayer Rouchon et al. (2006) évoque la double essence des outils de contrôle : une base rationnelle et objective, mais également le résultat d'interactions entre acteurs. Ils montrent ainsi comment un outil dédié au pilotage en interne peut devenir par un biais de détournement un outil de

communication à l'égard des parties prenantes externes. La représentation proposée par l'outil est alors de peu d'intérêt pour le management en interne : « *les documents sont construits en fonction des attentes des organismes bancaires et ne servent pas au niveau de l'entreprise comme outil de pilotage.* » Dans son ouvrage dédié au contrôle, Berland (2009) montre que l'information nécessaire pour des besoins de pilotage n'est pas la même que celle dédiée au reporting. Pour un reporting, l'information doit être homogène pour être agrégée et comparée. Pour piloter, l'information doit correspondre à des besoins spécifiques. De la même façon, Lorino (2003) distingue indicateur de pilotage, destiné à communiquer et indicateur de reporting, destiné à agir. Aussi, pour que l'analyse soit bonne, il ne faut pas confondre reporting et pilotage et donc utiliser la matrice de représentation du RI dans un objectif de contrôle-pilotage et non de contrôle-reporting. Cette proposition est cohérente par ailleurs avec l'analyse de l'attribut précédent, la mise en œuvre d'un système d'indicateurs reposant sur un modèle cause-effet. Cependant, cette proposition n'est pas en ligne avec le *Consultation Draft* qui sous-entend proposer une « *vue d'ensemble* » assurant les deux fonctions à la fois, celles du pilotage et du reporting : « *Tout en tenant compte du fait que le <IR> est appelé à évoluer au fil du temps, veuillez indiquer les raisons pour lesquelles vous estimez que le contenu du Référentiel est dans son ensemble adapté d'une part, en ce qui concerne son utilisation par les organisations lors de la préparation d'un rapport intégré et d'autre part, en ce qu'il communique aux utilisateurs du rapport des informations sur la capacité d'une organisation à générer de la valeur à court, moyen et long terme.* » Notre proposition consiste à dire que l'intention des acteurs mettant en œuvre le RI doit être clairement orientée vers l'usage du dispositif comme outil de pilotage et non comme outil de reporting.

Un des facteurs évoqués dans le cadre de l'intégration de données financières et non financières peut être réutilisé pour cet attribut. En effet, la vision globale proposée par le RI ne doit pas servir non plus une informatisation efficace, au risque à nouveau de « *confondre* » reporting et pilotage (Berland, 2009) ou de dégrader la qualité de la représentation finale.

Selon Chenhall (2003), dans le cas d'interdépendances fortes au sein de l'organisation, il y a de fréquentes interactions entre niveaux hiérarchiques et métiers. En s'appuyant sur les travaux de Chenhall et Morris (1986), ils démontrent que s'il existe de fortes interdépendances, les agrégations mises en œuvre par les systèmes de contrôle seront d'avantage « *appropriées* ». Ceci est à mettre en lien avec le développement de ce « *dialogue de gestion* » riche dont parle Lorino.

Le second point évoqué par Lorino concernait la viabilité de la représentation : si la représentation construite via le dispositif est « bonne », comment s'assurer de sa viabilité si la situation du système évolue ? Ce point sera traité plus loin car il est directement relié à la construction d'un outil adapté à l'organisation moderne et à son environnement dynamique.

Via l'intégration des procédures de contrôle et des différentes dimensions de la gestion, l'ERP est censé aider à la construction d'une vision consolidée utile pour le pilotage. Cependant, la rigidité de ces outils peut contribuer à figer la représentation proposée. Comme le rappellent Travaillé et Marsal (2007), il est difficile pour des dispositifs de pilotage techniquement assistés, d'autant plus s'ils sont intégrés à un ERP, de concilier « *principe de continuité* » et « *principe d'adaptation* ». Ce point de vue sera également développé plus loin.

La mise en œuvre d'une vision globale, suffisamment claire pour le pilotage ne suffit pas. Le dispositif doit permettre l'accès aux détails opérationnels sous-jacents si nécessaires. Cette qualité est principalement liée à deux facteurs :

- L'existence d'un modèle cause-effet en amont des indicateurs. Les conditions d'une mise en œuvre efficace d'un tel modèle ont été analysées précédemment.
- La mise en œuvre de technologies facilitant l'accès à ces détails sous-jacents. Dans cet objectif, la littérature met en évidence les « *ponts prometteurs* » de l'association ERP-BI (El Armani et al., 2013). En effet, d'un côté, cette capacité de *drill down* semble facilitée par l'existence d'un SI intégré, permettant aux managers l'accès à des enregistrements plus détaillés de l'activité (Chapman et al., 2009). De l'autre, la BI permet non seulement d'identifier ce qui s'est passé et comment cela s'est passé, mais aussi d'expliquer pourquoi un événement s'est produit. Comme l'expriment clairement Chou et al.(2005), la capacité de reporting des ERP reste limitée. Aussi, les entreprises investissent souvent dans des outils BI pour donner du sens aux données recueillies et stockées par les ERP. Les systèmes BI, grâce à leur capacité de traitement analytique en ligne (*OLAP*) et d'exploration de données (*data mining*) permettent de rassembler et de structurer les données de l'ERP et celles d'autres répertoires de données. Nous avons questionné précédemment l'utilité de l'ERP pour produire une vision globale adéquate ; nous avons mis en balance la rigidité de l'outil versus l'intégration de différentes dimensions de la gestion. Compte tenu de bénéfices de l'association ERP-BI, nous estimons que globalement l'existence

d'un ERP peut contribuer à activer cet attribut. XBRL International⁵³ est un consortium international qui fait la promotion du langage XBRL, l'objectif étant d'améliorer le reporting d'entreprise. Même si la littérature traitant du XBRL analyse prioritairement l'intérêt de cette technologie pour le reporting externe, le site internet de XBRL International met en évidence sa capacité en termes de « *reporting transactionnel* », et donc son potentiel pour le contrôle-pilotage en interne. Précisément, XBRL GL permet de capturer, archiver, transmettre et agréger de façon standardisée toutes les transactions comptables élémentaires. De cette façon, il permet au pilote d'avoir un accès aux données d'avantage détaillées, aux données opérationnelles. Le site internet pointe les faiblesses des systèmes de contrôle actuels, et notamment de l'ERP dans cette perspective. Les ERP fonctionnent au niveau transactionnel et stockent chaque entrée dans un conteneur spécifique, résumé dans un conteneur général, lui-même résumé pour fournir des rapports ; les données initiales ne sont ainsi plus traçables : « *tous les détails des données des transactions comptables élémentaires sont inaccessibles* ». Les systèmes de contrôle traditionnels produisent des indicateurs de pilotage amnésiques. Grâce à XBRL GL, les connections sont maintenues et l'accès au détail reste possible.

L'idée de disposer d'une vue globale, connectée avec des données plus détaillées correspond à un double besoin du pilote: celui de la « focalisation de l'attention » et celui de l'« exhaustivité de la vigilance » (Lorino, 2003). Le nouvel outil de pilotage doit avoir une efficacité cognitive. Est-il possible de développer un outil à la fois concis et exhaustif ? Dans leur ouvrage, Eccles et al.(2015) développent le concept de « *reporting contextuel* ». La vue globale proposée dans un reporting doit être concise. Mais elle doit aussi pouvoir être d'avantage détaillée quand le décideur le souhaite. Pour cela, elle doit être reliée avec des informations externes au reporting pouvant se situer à la fois dans l'entreprise (bases de données de l'entreprise) et hors de l'entreprise (sur le web). D'un autre côté, les informations d'entreprise pouvant se retrouver de façon fragmentée à la fois dans et hors de l'entreprise doivent être comprises dans le contexte de la stratégie et du modèle d'entreprise de l'organisation. Et ce contexte est explicité dans le rapport intégré. Ici il s'agit d'intégrer ces informations dans le contexte stratégique de l'organisation. Cette lecture à double sens de l'entreprise constitue le concept de « *reporting contextuel*. » Pour le rendre possible, les auteurs identifient principalement trois catalyseurs :

⁵³ www.xbrl.org

- La mise en place de standards (pour la définition des formats de reporting électronique)
- La mise en œuvre de méthodes de traitement des Big Data
- La technologie pour mettre en place les ponts entre un reporting « *digital* » et les autres informations d'entreprise

Par ailleurs, cette idée de « *reporting contextuel* » va bien dans le sens d'une tentative de résolution du paradoxe du contrôle qui doit agréger et désagréger, intégrer et différencier. D'un côté, l'outil doit aider à intégrer : il faut comprendre les différentes informations d'entreprise dans leur contexte : celui de la stratégie et du modèle de fonctionnement de l'organisation. Ce contexte se retrouve dans la représentation globale proposée par l'outil. D'un autre, l'outil doit permettre de différencier : l'information contenue dans le rapport doit pouvoir être désagrégée, détaillée,...

- Un outil facile à utiliser sans aveugler le pilote

Le premier chapitre a montré que pour piloter, un manager a besoin d'un outil facile à utiliser. Le rapport Jenkins, publié par l'AICPA en 1994 fait état du besoin des investisseurs de compléter l'information financière par un autre type d'information : l'information de gestion. Le reporting traditionnel doit désormais offrir un support informationnel plus large. Dès lors, le reporting d'entreprise offre de gros volumes d'informations, difficilement exploitables par les parties prenantes externes, et encore moins par les pilotes en interne. Aussi, l'IIRC a choisi « *la concision* » comme principe fondateur de la démarche. Le principe de concision est le garant de la qualité ergonomique et cognitive du RI. Cependant, la littérature a montré que cette facilité d'usage ne devait pas aveugler le pilote, au risque, comme cela a été le cas avec le ROI, de développer une gestion inefficace.

Même si les qualités propres aux pilotes ne sont pas abordées dans cette recherche, la littérature révèle qu'il existe une culture de gestion propice à la responsabilisation du pilote. Selon Lorino (2003), pour développer un pilotage efficace, les outils de gestion doivent avoir un statut de support imparfait dans l'entreprise : « *ils ne portent pas leur fin en eux-mêmes* », ils ne doivent être qu'un « *prétexte* » à l'apprentissage collectif. Or, comme l'évoque Lorino, il est « *courant* » que les organisations les considèrent comme des « *outils scientifiques* » proposant une représentation parfaite du réel. Il cite l'exemple de la comptabilité considérée comme « *une*

image fidèle » ou encore l'exemple des plans considérés comme des « *scénarios précis* ». Aussi, pour ne pas aveugler le pilote, ils doivent avoir un statut pragmatique, celui de support à l'action collective. Pour Bouquin et Kuszla (2014), ils sont un langage inter métier et non une vérité. Certains auteurs (Dambrin et al., 2008) préciseront que ce langage est tantôt coercitif (systèmes de contrôle diagnostique), tantôt émancipateur (systèmes de contrôle interactif) : ce double langage permet à la fois de décupler les pouvoirs du management et de stimuler l'apprentissage. Mais, dans tout langage, il existe un risque de distorsion. Si l'on n'a pas les bons « *mots-indicateurs* », la représentation proposée peut être viciée. De même, tout comme les mots, les indicateurs sont malléables : il est tentant de chercher à améliorer l'indicateur plutôt que gérer l'activité. Pour ces raisons, il doit exister au sein de l'entreprise qui accueillera le RI une prise de conscience de cette nature « *profondément imparfaite* » des outils de contrôle (Berland, 2009). Il ne doit pas être considéré comme un outil miracle, cette *best practice* qui améliorera automatiquement le pilotage. Comme le dit clairement Bouquin, « *l'idée de bonne pratique rassure ; les solutions existeraient donc ! Illusion, sauf pour des travaux élémentaires* ». De la même façon, comme le rappellent Meyssonier et al.(2004), la technologie, et notamment le tout-intégré, ne doit pas représenter la « solution » en matière de management stratégique. Dans un petit chapitre, Lorino (2003) dénonce « *l'illusion de la gestion automatique* ». Il n'existe pas d'outil de pilotage techniquement assisté permettant :

- De décrire avec exactitude les phénomènes
- Et de diagnostiquer les causes de ces phénomènes, pour déclencher automatiquement l'action.

L'organisation doit être consciente qu'un outil de technico-pilotage peut éclairer l'action, mais pas la dicter. Le potentiel aveuglant de la structure du couple formé par la technologie et le contrôle avait été évoqué au début de ce chapitre. La compréhension du réel ne doit pas être « *encapsulée* » dans le système de pilotage proposé par le RI. Comme l'évoquent Loning et al.(2013), le RI ne doit pas servir le stratège, mais plutôt interroger ses possibles et impossibles. Pour cela, il doit exister une volonté, un effort organisationnel de non-asservissement à une culture technico-commerciale de recettes miracle, de bonnes pratiques, ou encore du tout-intégré qui peut vite devenir un « *corset* » (Lorino, 2003), empêchant toute évolution...

La littérature discute le rôle du SI intégré dans le juste équilibre entre facilité d'usage et aveuglement du pilote. En effet, d'un côté, elle met en évidence la facilité d'accès à l'information de gestion via l'ERP (Jackling et al., 2006 ; Mayere et al., 2008 ; Berland,

2009,...). Grâce à l'ERP, les pilotes obtiennent plus d'information, plus détaillée, plus rapidement. Mais ces informations ne sont pas plus réfléchies, elles ne font pas sens automatiquement : « *La machine n' pas raison* » (Bidan, 2006), elle ne fait pas sens toute seule au risque de produire cette structure aveugle évoquée précédemment. A nouveau, il est utile de rappeler ici ce potentiel aveugle du « *territoire numérique* ». Aussi, la littérature met en garde sur l'interprétation de l'information de gestion, « *qui ne se laisse pas facilement appréhender* » (Mayere et al., 2008 ; Berland, 2009). Avoir un accès direct aux mêmes informations ne signifie pas que l'interprétation soit bonne. La standardisation n'implique pas nécessairement une signification partagée. Pour cela, l'information doit être collectivement discutée, échangée, interprétée. En citant Giddens (1986), Mayere et al.(2008) montrent que pour faire sens, l'information issue du SI intégré doit être comprise collectivement. Aussi, l'existence d'un ERP peut contribuer à développer un outil de pilotage facile à utiliser. Néanmoins, l'information produite par le système doit être collectivement discutée afin d'éviter tout piège sur son interprétation. Par ailleurs, la capacité de l'ERP à développer un outil de pilotage facile à utiliser est aussi modérée par la complexité de l'ERP, déjà évoquée : ont déjà été cités la multiplication des applications périphériques compliquant l'utilisation des données, ou encore le cloisonnement créé par l'ERP pouvant freiner la circulation de l'information,..

Aussi, pour reprendre les termes justes de Lorino (2003), une vision « *étroitement technique* » est confortable car elle évite de se poser trop de questions, surtout les questions « *déliçates* ». Cependant, ce type de vision risque de faire échouer la démarche de mise en œuvre d'un outil de contrôle-pilotage efficace.

- Le rapprochement vertical et horizontal de l'organisation

L'analyse rétro-exploratoire du BSC avait fourni quelques éléments de réflexion préliminaires :

- Concernant le contrôle, elle avait montré qu'un double mouvement du contrôle, de décentralisation des responsabilités de gestion et de mise en œuvre de dispositifs formels de contrôle était susceptible d'orienter l'organisation vers un rapprochement des dimensions opérationnelle et stratégique. Par ailleurs, ces dispositifs formels de contrôle, auxquels le RI appartient, doivent être utilisés de façon interactive.
- Concernant l'organisation, elle avait dévoilé que des organisations baignant dans un environnement incertain étaient d'avantage susceptibles d'encourager la construction d'un outil de pilotage tel le RI dans un objectif de rapprochement des dimensions

opérationnelle et stratégique de l'organisation. En effet, un environnement perçu incertain appelle une plus grande réactivité organisationnelle. Cette réactivité est possible si la stratégie est proche de l'action. Elle avait montré aussi que le BSC correspondait à une démarche de déploiement stratégique top-down. Le RI, par contre, en se fondant sur la Gestion Intégrée correspond d'avantage à une vision participative de la stratégie, ce qui accroît son potentiel de rapprochement vertical de l'organisation.

- Concernant la technologie, elle avait révélé qu'il était souhaitable que le niveau d'intégration des applications soit modéré. Précisément, elle avait montré qu'il était préférable de disposer d'un ERP pour permettre la diffusion d'un référentiel de gestion commun. Mais pour permettre un rapprochement à double sens (de haut en bas et de bas en haut), l'ERP ne doit pas empêcher le développement d'un contrôle interactif. Pour cela, le système d'information doit autoriser le développement de dispositifs de contrôle parallèles à l'ERP : tableaux de bord développés par le contrôleur ou par les managers opérationnels,... Par ailleurs, l'analyse avait souligné que cette configuration était en ligne avec les recommandations de la littérature concernant l'introduction d'une nouvelle technique de contrôle.

Tab 2.16. Extrait du tableau 2.14 - Elements fournis par la triple rétro-exploration du BSC

Attribut	Contexte Contrôle	Contexte Organisation	Contexte Technologie
Rapprochement vertical de l'organisation	Double mouvement du contrôle : Décentralisation des responsabilités de gestion & Mise en œuvre de dispositifs formels de contrôle Usage Interactif des dispositifs formels de contrôle	Environnement incertain Vision « participative » de la stratégie	Niveau d'intégration des applications modéré : Existence d'un ERP mais possibilité de mettre en œuvre des outils parallèles au système pour faciliter l'interactivité

Concernant le dispositif en lui-même, Lorino (2003, 2006, 2013) montre dans l'ensemble de ses ouvrages que le système de pilotage, pour rapprocher les différentes dimensions de

l'organisation, doit se fonder sur l'analyse des processus. Le processus est le « *pivot* » (Demeestère et al., 2006) d'une démarche de pilotage cherchant à rapprocher la stratégie de l'action. Son idée générale est la suivante : il doit exister un fil directeur, la vision stratégique du système d'action. Pour permettre l'adhésion, voire l'appropriation du plus grand nombre, cette vision stratégique doit être communiquée, élaborée le plus possible collectivement. Ce point a déjà été discuté plusieurs fois. Une fois les objectifs stratégiques formulés, il s'agit de conduire une analyse de performance par processus. Pour l'auteur, les outils de contrôle-pilotage doivent se structurer autour de ces objectifs stratégiques et de ces processus critiques. La « *charpente* » de l'outil repose sur le croisement objectifs stratégiques/processus critiques. En effet, cet exercice permet de rapprocher l'expression stratégique de la réalité opérationnelle. Pour cela, la chaîne de valeur doit être décryptée en termes de processus. Il est conseillé d'impliquer l'équipe dirigeante dans ce travail, équipe éventuellement guidée par des « *experts* » représentant les différentes fonctions de l'organisation. Pour Lorino, il peut être « *utile* » de découper les processus en activités pour se rapprocher encore d'avantage du terrain. Demeestère et al.(2006) basent leur méthode de réconciliation de la stratégie et de l'opérationnel (démarche SPOC) sur le processus. Pour les auteurs, l'organisation doit être modélisée comme « *système d'action tourné vers la valeur* ». Dans cet objectif, il existe trois étapes préliminaires clé, qui descendent de plus en plus dans le détail et la réalité opérationnelle :

- A un niveau global, une approche stratégique en termes de chaîne de valeur
- A un niveau macroscopique, l'opérationnalisation de la chaîne de valeur par les processus
- Dans un contexte précis, l'analyse plus détaillée des activités qui permet de faire le lien entre compétences collectives et compétences individuelles

A partir d'une approche stratégique en termes de chaînes de valeur et de leur découpage en processus, on pourra déterminer les leviers d'action nécessaires pour produire les résultats attendus. Les outils de contrôle pilotage pourront dès lors être mis en place pour contribuer au pilotage de l'action. Même si l'approche de Bouquin (2014) diffère quelque peu de celle de Lorino, elle place aussi les processus au cœur de la démarche. Pour l'auteur, une démarche de pilotage consiste à identifier FCS (facteurs clé de succès) et FSR (facteurs stratégique de risque), puis à les « *décliner* » jusqu'à être reliés à des processus de l'entreprise et à des centres

de responsabilité. La démarche de Bouquin repose en fait sur trois étapes préliminaires essentielles :

- Définition d'une formule stratégique via un business model pour manager à la fois le risque et la valeur. Ici Bouquin donne un nom à la vision stratégique du système d'action évoqué par Lorino : le business model. Par ailleurs, il est intéressant de noter que l'IIRC utilise les mêmes termes que Bouquin dans son Discussion Paper : il place le business model au cœur de la démarche RI, afin de déterminer « *ce qui préoccupe* » (Bouquin, 2014, IIRC, 2013) et de « *rapprocher le reporting de la façon dont l'organisation fonctionne* ». Selon Bouquin, « *on ne fera pas de bon contrôle sans avoir clarifié ce modèle* ». La définition du modèle d'activité permet de cristalliser des FCS et des FSR. Alors que la notion de FCS est importante chez les deux auteurs, celle de risque, centrale chez Bouquin, est peu abordée dans les ouvrages Lorino.
- Identification et distinction des rôles des différents processus en fonction des FCS. A cette étape, Lorino ajoute la notion d'activité. En effet, le FCS permet de déterminer le processus correspondant à l'output du FCS donné. L'objectif est de déterminer, parmi les activités du processus, celles qui sont « *effectives* » et « *critiques* ».
- Analyse des processus pour identifier les actions à mettre en œuvre. On rejoint ici l'étape d'identification des leviers d'action de Lorino.

Aussi, pour rapprocher les dimensions stratégique et opérationnelle de l'organisation, le nouvel outil de contrôle-pilotage doit partir d'une cartographie de l'entreprise, système de processus, parfois détaillés en activités. Il doit également se fonder sur les FCS et FSR de l'organisation. Au-delà du rapprochement stratégique-opérationnel, largement évoqué dans la littérature en contrôle, le rapprochement des parties (vertical mais aussi horizontal) semble se réaliser de préférence dans un système technico-organisationnel organique. En citant Burns et Stalker (1961), Bouquin décrit les systèmes organiques comme des systèmes dans lesquels « *les individus doivent effectuer leur tâches à la lumière de leur connaissance des tâches qui incombent à l'ensemble de l'organisation* ». Dans ce type d'agencement, « *les interactions sont autant verticales qu'horizontales* ». Dans leur article, Ahrens et Chapman (2004) s'inspirent des recherches de Brownell, 1987 et de Burns et Stalker, 1961 pour distinguer les méthodes de contrôle cybernétique des méthodes de type organique. Alors que les premières se caractérisent « *par des règles définies, des procédures de fonctionnement standardisées et des*

programmes », les secondes comptent moins de « *règles et de procédures standardisées* ». Dans les modèles organiques, « *le succès organisationnel est avant tout associé à la souplesse* ». Ce contrôle souple est par ailleurs décrit par Demeestère et al.(2013) comme un contrôle s'orientant d'avantage sur le droit à l'expérimentation et à l'erreur, et donc stimulant l'initiative, plutôt qu'un contrôle des résultats ou un contrôle « *punitif* ». Ceci suppose par ailleurs l'instauration d'un climat de confiance par la Direction. Une telle orientation du contrôle conduira à développer un outil ayant la capacité de fournir aux pilotes des éléments de diagnostic mais aussi de rechercher collectivement des améliorations possibles. Le RI aura alors ce rôle « *structurant* » évoqué par Touchais, 2006 dans une dynamique de rapprochement des différentes dimensions de l'organisation : il participera à cette dynamique en tonifiant et en encadrant les initiatives et expérimentations individuelles ou collectives, « *sources d'apprentissage* ». Aussi, en amont, il semble que l'existence de méthodes de contrôle d'avantage organiques soit préférable.

Toujours dans le cadre du contrôle, Demeestère et al.(2006) insistent sur une condition essentielle dans leur ouvrage : l'existence d'une culture de gestion qui fonde la maîtrise du pilotage dans les acteurs, et plus précisément dans les pratiques collectives. Il s'agit de passer d'une culture de la « *conception experte* », inspirée des principes tayloriens traditionnels à celle de « *l'enquête collective continue* ». On retrouve ici les mêmes propositions que pour l'attribut précédent : pour développer un système de pilotage qui rapproche l'opérationnel et le stratégique, l'organisation ne doit pas se cacher derrière des techniques de contrôle ou des technologies innovantes. Les auteurs parlent de « *foi excessive dans les pouvoirs de l'instrumentation technique ou informatique* ». Elle ne doit pas non plus séparer ceux qui conçoivent (les outils, les stratégies,..) de ceux qui exécutent. Elle doit les faire réfléchir ensemble, de façon continue. Aussi, dans cette perspective, la proposition évoquée dans l'attribut « un système d'indicateurs, reflet d'un modèle causes-effets portant sur l'action » s'applique ici : les indicateurs sont construits à partir d'une démarche structurée collective partant de l'expression des objectifs stratégiques déclinés jusqu'aux leviers et plans d'action. L'objectif est que « *tous les acteurs concernés par le dispositif doivent y trouver de la connaissance et du sens* ». (Lorino, 2003).

L'ouvrage de Lorino apporte des éléments de réflexions complémentaires sur les facteurs organisationnels susceptibles d'aider à la construction d'un outil de pilotage permettant de rapprocher les dimensions opérationnelle et stratégique de l'organisation. Il montre que ce type

de démarche répond à une logique stratégique-opérationnelle. La logique stratégique-opérationnelle s'oppose à la logique financière et se met en œuvre dans des organisations :

- Où il existe des interdépendances fortes entre les différents centres de responsabilité
- Où le degré de réactivité de la structure est important, compte tenu des fortes incertitudes stratégiques. Ceci est cohérent avec les résultats de l'analyse rétro-exploratoire basée sur le BSC.
- Où les métiers et marchés sont en évolution et très imbriqués

La littérature suggère qu'il existe des structures organisationnelles favorisant la mise en œuvre d'un système technico-organisationnel d'avantage « organique ». En se basant sur la typologie proposée par Mintzberg (1982), les travaux en contrôle (Berland, 2009 ; Bouquin et Kuszla, 2014) montrent que le rôle du contrôle diffère selon les structures d'entreprise : structure simple, bureaucratie mécaniste, bureaucratie professionnelle, structure divisionnelle ou adhocratie. La structure simple est qualifiée par Mintzberg de structure organique. Mais le contrôle occupe une place très limitée car ces structures sont souvent de petite taille. Il se fait par supervision directe du sommet stratégique. La bureaucratie mécaniste est une configuration marquée par l'importance de la technostructure : le contrôle est essentiellement un contrôle vérificateur. Dans la bureaucratie professionnelle, l'élément clé est le noyau opérationnel. Le contrôle occupe à nouveau une place limitée dans l'animation essentiellement pour des raisons de compréhension de l'activité. La structure divisionnelle correspond souvent à un regroupement de bureaucraties mécanistes ou professionnelles ou de structures simples. Le contrôle y occupe un rôle fondamental de délégation en objectifs-moyens mais il est souvent très financier et économique. L'adhocratie est une structure organique ou « *systémique* » (Bouquin et Kuszla, 2014). Le contrôle a un rôle essentiel de délégation et de suivi de projets. Globalement dans les structures de type bureaucratique, les méthodes de contrôle sont d'avantage mécaniques et dans les structures simples ou de type adhocratie, les méthodes de contrôle sont d'avantage organiques. Même si « *la pratique mélange largement ces archétypes* » (Bouquin et Kuszla, 2014) et que « *les configurations ont leurs limites* » (Mintzberg, 1989), les configurations aident à « *mieux comprendre notre univers* » (Mintzberg, 1989) : les organisations peuvent se rapprocher d'un modèle ou éventuellement revêtir une forme hybride. La proposition suivante peut donc être formulée : les structures organisationnelles de type adhocratie contribuent à la mise en œuvre d'un système technico-

organisationnel d'avantage organique.

Enfin, dans une finalité d'intégration organisationnelle, la littérature montre que les dispositifs de gestion informatisés, seuls, ne suffisent pas. En théorie, l'ERP notamment, est un vecteur fort d'intégration organisationnelle car il est un support à la transversalité et à la standardisation des processus (Moscarola, 2010 ; Kefi, 2011). Il contribue aussi à l'uniformisation des référentiels d'action, la formalisation des processus de contrôle et la diffusion de l'information (Boitier, 2008). « *Malgré sa forte rationalité apparente* », le discours sur le pouvoir de l'ERP « *simplifie la réalité* » (Reix, 2002) et ignore (volontairement ?) le caractère incertain des interactions du système technico-organisationnel, déjà évoqué plus haut dans l'analyse. Tchokogué et al. (2008) évoquent dans leur articles les opinions de chercheurs (plus lucides ou plus critiques ?) montrant que les dispositifs de gestion n'assurent pas automatiquement et séparément l'intégration de l'entreprise (Davenport et Nohria, 1994 ; Buchanan, 1997 ; Davenport, 2000 ; Chalmeta et al., 2001 ; Braganza, 2002 ; Pagell, 2004). Certains auteurs évoquent même une potentielle désintégration du système par le biais de dispositifs de gestion tels l'ERP ; l'analyse avait évoqué à ce sujet l'article de Meysonnier et al., 2004. Des processus spécifiques peuvent échapper à la standardisation du système et induire le développement d'extensions au système ou la conservation d'anciens systèmes interfacés avec l'ERP. L'analyse rétro-exploratoire a cependant montré que l'existence d'un ERP contribuait à rapprocher les dimensions stratégique et opérationnelle de l'organisation (celui-ci ne doit cependant pas empêcher le développement d'outils parallèles au système). Pour qu'un dispositif de gestion tel l'ERP puisse contribuer à faire tomber « *les barrières qui souvent limitent la communication et l'échange des données et de l'information dans l'entreprise* », Tchokogué et al. 2008 proposent d'accompagner le dispositif de mécanismes d'intégration organisationnels. Précisément, les auteurs montrent qu'il existe huit mécanismes contribuant favorablement à l'intégration : de nombreux chercheurs ont travaillé sur le poids de la mise en œuvre de mécanismes organisationnels sur l'intégration de l'entreprise :

- L'aménagement physique
- la formation multifonctionnelle
- Les systèmes sociaux informels
- Les systèmes de rémunération et de récompenses
- Les équipes multi fonctionnelles

- Les technologies de l'information et de la communication (outils d'intégration interne tels APS, MES, etc... ou outils d'intégration externe tels CRM, SRM, Internet, Extranet, Portail, etc...)
- La formalisation (des pratiques, procédures et instructions dans l'organisation)
- Et la centralisation (de la structure)

Les auteurs démontrent aussi qu'en phase de post implémentation, la formation multifonctionnelle et le système de rémunération et de récompenses seulement semblent avoir une incidence positive sur l'intégration organisationnelle. Ainsi, « *les dirigeants d'entreprises comprenant et maîtrisant une utilisation judicieuse du système ERP et des mécanismes d'intégration, permettront à leur entreprise de renforcer son intégration, ce qui pourrait représenter une contribution non négligeable à la pérennité de leur organisation dans son environnement concurrentiel.* » (Tchokogué et al., 2008)

Concernant la technologie, l'interactivité du système de pilotage se fait aussi via les SI d'interaction. Les SI d'interaction, autrement nommés par Kefi (2011) SI de coordination, contribuent à la coordination des tâches et à la communication latérale. Dans son article, Kefi (2011) distingue SI de contrôle et SI de coordination. Les SI de contrôle offrent un support aux processus de contrôle hiérarchique : ils permettent essentiellement la supervision et le monitoring des activités et l'évaluation des objectifs. L'ERP assurant un rapprochement mécanique de l'organisation semble d'avantage appartenir à ce type de SI. Les SI de coordination, quant à eux, supportent les processus de coordination latérale. Ils participent à un rapprochement d'avantage latéral via une distribution plus large de l'information et la transmission du savoir, notamment dans un même groupe projet. Par là-même, il semblerait que ce type de SI contribuerait à développer d'avantage d'interactivité au sein du système de pilotage. Aussi, afin de rapprocher l'organisation de façon à la fois latérale et verticale, et donc de participer à la mise en œuvre d'un système d'avantage organique, les SI de contrôle doivent être complétés par des SI d'interaction ou de coordination. Les résultats de l'étude de Kefi montrent par ailleurs que l'alignement dit mécanique et l'alignement dit organique contribuent tous deux à l'alignement global (même-si la relation de corrélation est d'avantage significative pour l'alignement organique), lui-même corrélé à la performance organisationnelle. Eccles et al. (2015) évoquent notamment le cloud computing et les réseaux sociaux : pour les auteurs, ils font partie des SI de coordination les plus « *efficaces* », encourageant « *la collaboration entre les différentes fonctions, géographies, fuseaux horaires et frontières organisationnelles.* »

Cependant, comme l'expliquent Dambrin et Löning (2008), pour interagir, il faut parler le même langage. En s'inspirant des travaux de Piaget, les auteurs proposent une relecture des travaux de Simmons. Selon Simmons, un système de contrôle-pilotage peut remplir deux fonctions :

- Il peut assurer un langage « *coercitif* » via les systèmes de contrôle diagnostique. Il favorisera un pilotage automatique « *qui décuple les pouvoirs du management, en automatisant certaines activités-tâches et libérant l'attention des managers pour d'autres activités.* »
- Il peut développer un langage « *émancipateur* » via les systèmes de contrôle interactifs en développant les interactions dans un cadre prédéfini et en permettant l'action. Il développera donc l'apprentissage

Mais Simmons insiste sur un point : ce système dual ne peut être utile au pilotage que si les acteurs concernés parlent le même langage. Deux facteurs de contexte peuvent contribuer à développer un langage commun dans le cadre de la mise en œuvre du RI : côté technologie, l'intégration des données, même si elle n'est pas suffisante reste une étape primordiale à l'intégration de l'information.

Côté organisation, l'intégration de l'information peut être stimulée à nouveau par une culture de l'enquête collective, qui lors de la construction, puis lors de l'usage contribuera à développer un sens commun. Le SI dual ne peut ainsi fonctionner correctement et assurer cette double fonction que si deux conditions préalables sont définies.

- Le développement d'un outil extraverti

Le chapitre 1 avait montré que le nouvel outil de contrôle pilotage devait être extraverti. Il doit prendre en compte les interactions multiples avec son environnement, décrire l'organisation comme un système technico-organisationnel « *ouvert* » (Genelot, 2011). L'analyse rétro exploratoire du BSC avait permis de formuler les propositions suivantes concernant l'organisation :

- Afin de développer leur capacité d'adaptation, les organisations baignant dans un environnement incertain auront d'avantage tendance à développer un système de pilotage tourné vers l'extérieur.
- Les organisations adoptant une stratégie de type Prospecteur mettent en œuvre un contrôle d'avantage extraverti pour « *décrypter les signaux* » d'un vaste environnement.

Attribut	Contexte Contrôle	Contexte Organisation	Contexte Technolog
Développement d'un outil extraverti		Environnement incertain Stratégie de type Prospecteur	

Tab 2.17. Extrait du tableau 2.14 - Elements fournis par la triple rétro-exploration du BSC

Concernant l'outil en lui-même, la littérature propre à cet attribut montre à nouveau l'intérêt de placer l'analyse des processus et des activités au cœur de la démarche. Le chapitre 1 avait montré que la mise en œuvre d'outils de pilotage fondé sur les processus permettait la construction d'outils extravertis. En effet, Lorino (2003) définit le processus ainsi :

« *Un processus est un ensemble d'activités :*

- *Reliées entre elles par des flux d'information ou de matière significatifs,*
- *Et qui se combinent pour fournir un produit matériel ou immatériel important et bien défini. »*

Cette définition montre que l'approche par processus développe une « *logique de produits (output)* », donc une logique effectivement extravertie. Le processus fait le lien entre l'interne et l'externe, précisément entre les compétences en interne et les besoins des clients. En s'inspirant des idées de Genelot (2011) et de Lorino (1995), le chapitre 1 avait aussi montré que le pilotage combiné de la valeur (pour le client) et des coûts était possible grâce à la gestion par les activités et par les processus.

Pour construire un outil extraverti, les pratiques collectives, facteur largement évoqué doivent s'étendre hors des frontières organisationnelles à priori définies : la co-construction du dispositif doit être extravertie. La revue de littérature en contrôle fait ressortir des articles et ouvrages s'intéressant à la responsabilité sociale de l'entreprise (RSE) (Mousli, 2010 ; Richard, 2012 ; Loning et al., 2013). Notamment, l'article de Mousli (2010) s'intéresse à l'influence de la RSE sur les outils et activités du contrôle de gestion. Deux principaux résultats ressortent de son étude : en premier lieu, le degré de latitude des contrôleurs évoluant dans un système de pilotage à des fins d'« éco-contrôle » est faible. En plus de la question de la mesure (« avec quelles informations »), Loning et al. (2013) confirment que le suivi de la réalisation d'objectifs RSE vient s'ajouter (« objectifs finalement supplémentifs») aux composantes classiques du suivi de la performance. Mousli montre aussi que pour les sociétés cotées, le contrôle de la performance RSE n'est pas effectif, principalement parce que ces dernières sont soumises à des impératifs financiers : elles sont « prisonnières du chiffre », conséquence probable de la relation d'agence les liant aux actionnaires. La configuration du système de pilotage s'en trouve affectée et

privilégie les mesures d'ordre financière. Ce que montre aussi l'article de Mousli, c'est que les outils de contrôle-pilotage existants ne permettent pas complètement d'intégrer les axes RSE aux composantes classiques du système de pilotage. En conséquence, « *le reporting RSE n'implique pas naturellement la mise en place d'actions stratégiques.* » L'IIRC propose un cadre de référence répondant à cette problématique: la construction du reporting intègre les axes RSE aux composantes du pilotage classique. La Gestion Intégrée est la pratique collective de l'IIRC. Elle doit tenir compte de « *la capacité de l'organisation à répondre aux besoins et intérêts légitimes des principales parties prenantes* ». Le processus de création de valeur est le premier stade de la « *traduction du couple couts-valeurs en éléments concrets* » (Lorino, 2003). Comme l'exprime Lorino, la description de ce processus doit être complétée par les parties prenantes externes : fournisseurs, distributeurs, sous-traitants,... Or le cadre de référence explique que « *les sujets liés à la création de valeur sont jugés pertinents. Il est essentiel de comprendre les perspectives des parties prenantes pour identifier ces sujets pertinents.* » . Toujours selon Lorino, l'étape qui suit la définition du processus de création de valeur est celle de la traduction en objectifs stratégiques plus concrets. Et c'est à partir de ces objectifs que l'on tentera de déterminer des règles d'actions plus concrètes, puis des indicateurs pour suivre ces actions. Concernant la stratégie, le cadre de référence rappelle à de nombreuses reprises que l'organisation doit consulter les parties prenantes (entre autres les parties prenantes externes) afin de déterminer la stratégie et les plans d'actions associés : le Rapport Intégré doit alors décrire « *la manière dont la stratégie et le plan d'allocation des ressources sont influencés par ou tiennent compte de l'écosystème, ainsi que des risques et opportunités associés.* » Dans cet objectif, il doit évoquer « *les principaux enseignements du dialogue avec les parties prenantes pris en compte pour formaliser la stratégie et les plans d'action des ressources.* » L'objectif final est « *d'intégrer* » notamment les aspects environnementaux ou sociaux dans la stratégie de l'organisation. Aussi, en nous inspirant des critiques formulées par la littérature concernant les liens contrôle-RSE, mais aussi de la solution proposée par l'IIRC, nous retiendrons le facteur suivant : la construction du dispositif dit de RI doit se fonder sur des pratiques collectives étendues hors des frontières de l'organisation pour développer un outil extraverti utile au pilote. Pour qu'un dispositif de contrôle-pilotage puisse prendre en compte les opportunités et les menaces de l'environnement, Genelot (2011) conseille de faire de l'entreprise un système « *ouvert* » ou « *plastique* ». Ce n'est que si l'entreprise tisse des interactions nombreuses avec son environnement qu'elle pourra collecter des informations le concernant, et les exploiter afin de « *produire des actions qui transforment les aléas en opportunités* ».

Afin de faire de l'organisation un « *système ouvert* » (Genelot, 2011), l'IIRC encourage l'utilisation de certaines technologies de l'information pour la mise en œuvre du RI. La Gestion Intégrée consiste à tenir compte de l'ensemble des facteurs internes mais aussi externes pouvant affecter la capacité de l'organisation à créer de la valeur, à fonctionner. La deuxième section avait évoqué les propositions du *Framework* (2013) concernant l'intégration des SI dans le cadre de la mise en œuvre de la Gestion Intégrée : la Gestion Intégrée doit conduire à « *une intégration accrue des systèmes d'information qui sous-tendent la communication et le reporting internes et externes, y compris la préparation du Rapport Intégré.* » La capacité de l'ERP à contribuer à développer un outil extraverti est discutée par la littérature. Certaines études mettent en évidence le conflit entre le caractère changeant de l'environnement économique et la rigidité de l'ERP (Arnold V. et al., 2000, Robin Poston et Severin Grabski, 2000). Certains chercheurs vont même plus loin, en montrant que la technologie, de façon générale, ne permet pas l'adaptation de la firme sur le long terme (Travaillé et Marsal, 2007). L'ERP cristallise le système de pilotage selon une configuration-type. Il bloque donc toute réinvention vis-à-vis d'un environnement dynamique : il l'intravertit. Ce point sera développé dans l'attribut suivant. D'autres chercheurs mettent en avant leur faculté à intégrer des données provenant de l'extérieur au système de pilotage de l'organisation. Notamment, Meyssonier et Pourtier (2004) évoquent leur capacité à « *étendre* » l'organisation avec par exemple la gestion de la relation client. Grâce à l'ERP, « *l'intégration dépasse les limites organisationnelles strictes* ». En s'inspirant des recherches récentes, Taipaleenmäki et Ikaheimo (2013) montrent que l'ERP permet d'élargir le champ d'éclairage du contrôle de deux façons :

- En supportant et intégrant les processus d'entreprise internes et externes (Granlund et Malmi, 2002; Granlund et Mouritsen, 2003; Hartmann et Vaassen, 2003; Granlund et Taipaleenmäki, 2005)
- En intégrant et alignant les systèmes et processus de la CG (comptabilité de gestion) et de la CF (comptabilité financière). Le reporting externe sert alors de base aux rapports de management en interne. (Joseph et al., 1996; Granlund et Lukka, 1998b).

Les auteurs ajoutent par ailleurs que la convergence CG-CF peut se réaliser malgré tout en utilisant des systèmes de type Best Of Breed (BEB) ((Hyvönen, 2003). Ils émettent alors la proposition suivante : la convergence CG-CF pourrait être facilitée, voire même rendue possible grâce aux SI modernes qui basent leur architecture et leur design sur l'intégration. Selon Taipaleenmäki et Ikaheimo (2013), cette convergence entre la CG et la CF s'accroîtra dans le futur. Les auteurs parlent d'une « *réintégration totale de la comptabilité* » grâce au

standard XBRL. Grâce à XBRL, la CF peut être liée à des données très détaillées de l'organisation, domaine réservé à la CG traditionnellement. De la même façon, la CG peut désormais accéder aux analyses de données de l'ensemble des parties prenantes de l'organisation grâce à la standardisation des taxonomies entre entités. XBRL permet la comparabilité des données, permettant de construire de la sorte un système de pilotage d'avantage extraverti. L'extension du contrôle au-delà des frontières de l'entreprise passe par la collecte et l'analyse de données non structurées, contenues par exemple dans les pages web d'un concurrent, dans des blogs ou forums, etc.,... (Baarsa et Kempera, 2006). Dans l'attribut concernant l'intégration des données non financières, nous avons évoqué trois technologies facilitant l'exploitation des données non structurées :

- Les technologies du Big Data pour permettre l'accès à des données non structurées que les systèmes traditionnels ne permettent pas de capturer et donner ainsi des indices sur leur impacts en termes de performance (comme par exemple la valeur de la propriété intellectuelle ou encore les bénéfices liés à l'engagement des employés).
- A nouveau, l'usage de XBRL pour « lire à la machine » ces données non structurées

Aussi, nous pouvons formuler les propositions suivantes à l'égard du RI. L'aspect extraverti du dispositif peut être facilitée par :

- L'existence d'un SI moderne qui base son architecture et son design sur l'intégration. Le niveau d'intégration doit être modéré pour ne pas gêner l'adaptation du système de pilotage en fonction des changements de l'environnement. Cette proposition semble cohérente avec l'ensemble des analyses précédentes sur l'intégration du SI.
- L'usage de la technologie XBRL. Il est important de noter sur ce point que la littérature pointe le challenge que représente XBRL pour l'ERP, surtout si le *tagging* doit avoir lieu au niveau de la transaction (Grabski Severin et al., 2011).
- Les technologies du Big Data.
 - L'efficience

L'efficience est l'aptitude d'une technique à fournir le meilleur rendement⁵⁴. Aussi, l'efficience d'un dispositif de contrôle est le rapport entre l'utilité de l'information produite en termes de pilotage et les ressources mises en œuvre dans cet objectif. La littérature évoque principalement

⁵⁴ Centre National de Ressources textuelles et lexicales, www.cntrl.fr, 2012.

le contexte technologique comme variable pouvant améliorer (ou au contraire perturber) l'efficacité de l'outil. Comme l'expriment Benamati et Lederer (2008), la technologie a le potentiel « *d'augmenter les capacités tout en réduisant les coûts* ». En 2010, la SEC (Securities and Exchange Commission) a produit un rapport mettant en évidence l'intérêt de la technologie dans la mise en œuvre d'un contrôle efficace. Précisément, elle souligne que les avancées technologiques ont permis de réduire les coûts et les délais de production du reporting. L'information est plus transparente, fournie en temps et à moindre coût. Mais la littérature montre aussi que la technologie peut induire des changements coûteux, notamment dans le cas d'un projet ERP, avec parfois même une baisse dans la qualité des données (El Amrani et Saint Léger, 2013). Aussi, il semble important de déterminer un contexte technologique propice à l'accueil d'une nouvelle technique de pilotage dans un objectif d'efficacité.

L'analyse rétro exploratoire avait montré que :

- L'ERP peut aider un outil de contrôle-pilotage tel le BSC à être efficace en l'aidant à produire une information plus diversifiée et remontée plus rapidement.
- L'association BSC-BI permet au contrôle de produire une information pertinente et dans les délais.

Attribut	Contexte Contrôle	Contexte Organisation	Contexte Technologie
Efficacité du dispositif			Existence d'un ERP Association BI & RI

Tab 2.18. Extrait du tableau 2.14 - Elements fournis par la triple rétro-exploration du BSC

La littérature discute l'intérêt de la mise en œuvre d'un outil tel le RI dans un SI intégré. Les chercheurs mettent principalement en évidence le coût de la ressource « SI intégré » (Dery et al. (2006), Poston et Grabski (2000), Chaabouni et Triki, 2013). En s'inspirant des recherches de Laughlin (1999) et Mabert et al. (2001), Dery et al. (2006) montrent que les coûts liés à l'implémentation d'un ERP sont estimés à 300000 dollars pour les petites entreprises et peuvent atteindre 500 millions de dollars pour les grandes firmes. Entre 60 et 90% des entreprises ayant mis en place un SI intégré n'atteignent pas le ROI escompté (Trunick, 1999). El Amrani et Saint Léger, 2013 soulignent que la littérature a mis en lumière l'existence de nombreux dysfonctionnements, y compris l'existence de coûts cachés. De façon générale, un changement

technologique peut s'avérer « *couteux* » (Dery et al. (2006). En termes d'utilité, la littérature met en évidence le potentiel de l'ERP : « *la qualité du pilotage de gestion est améliorée* » (Meysonnier, 2006). On peut citer entre autres :

- Une information plus fiable (Loning et al., 2013)
- Une information plus intégrée (Jackling et al., 2006)
- Une information plus transparente (Beau et Pigé, 2007, SEC, 2010, Taipaleenmäki et Ikaheimo, 2013)
- Une information produite plus rapidement (Dery et al., 2006, Loning et al., 2013)
- Une information produite dans des formats de rapports variés (Dery et al., 2006)

...etc.

Comme le résumet Taipaleenmäki et Ikaheimo (2013), « *ces systèmes peuvent réduire les couts pour traiter les transactions et intégrer l'information de gestion, [...] tout en améliorant la qualité de l'information.* »

Mais la littérature évoque aussi une potentielle « *baisse dans la qualité des données* » de contrôle-pilotage (El Amrani et Saint Léger, 2013). Nous avons déjà mentionné les principales raisons évoquées par la littérature : la complexité, la rigidité,...de l'ERP. Tout cela affecte la qualité des données et complique leur utilisation. Nous conserverons malgré tout la proposition de l'analyse rétro-exploratoire, et ce pour deux principales raisons :

- Elle est cohérente avec nos propositions sur les attributs déjà analysés
- Elle est concordante avec les recommandations de l'IIRC en matière d'intégration du SI

Il semblerait que le RI se réalise préférablement dans un ERP pour être un outil de pilotage efficient. L'ERP peut contribuer à produire une information plus diversifiée, plus intégrée et remontée plus rapidement. Il est aussi un facteur de réduction des couts de production de l'information de contrôle. Comme l'expriment Loning et al. (2013), les investissements considérables en matière d'ERP portent parfois leurs fruits au moment de la mise en place d'outils de pilotage tels les tableaux de bord : en phase de maturité particulièrement, lorsqu'ils « *fonctionnent* » bien, ils améliorent la fiabilité des données et évitent de perdre du temps à réconcilier les chiffres...

L'existence d'un dispositif de type BI semble aussi souhaitable pour développer un outil efficient. L'analyse rétro exploratoire du BSC évoquait les travaux de Williams (2004) et le

potentiel de la BI pour aider le contrôle à produire une information « *pertinente* » dans les temps. Ce point de vue est partagé par Elbashir, 2011 qui souligne que les systèmes de BI fournissent des analyses de données et déploient les capacités de reporting de la performance de l'entreprise. Selon l'auteur, ces capacités propres à la BI sont fondamentales pour développer un contrôle efficient dans un environnement dynamisé par la technologie.

Enfin, la littérature évoque à nouveau le rôle de XBRL dans la production d'un contrôle efficient. Tout comme le RI, le standard est originellement dédié aux parties prenante externes, et plus particulièrement aux régulateurs, analystes et investisseurs. Aussi, les premiers articles publiés s'intéressent surtout aux avantages du standard en termes de communication financière. Cette tendance s'est accentuée en 2008, quand la SEC a requis l'usage du standard pour les communications financières sur le site de la plupart des groupes cotés aux US. Ils évoquent la production d'un processus de reporting externe efficient (réduction des coûts de production), ainsi que la comparabilité et la richesse des informations communiquées (Bovee et al., 2000; Bonsón, 2001; Abdullah et al., 2008). Cependant très vite, les chercheurs s'intéressent à son potentiel en interne, notamment pour la production d'un contrôle efficient. Car comme le note Abdullah et al. (2008), l'objectif principal du reporting financier est de fournir une « *information pertinente, fiable et dans les délais* » aux parties prenantes externes, mais aussi aux parties prenantes internes ! Bovee et al. évoquait déjà dans les années 2000 la capacité du langage XBRL pour le reporting interne. En s'inspirant des travaux de Debreceny et al., 2005, Yoon et al., 2011 et al., Debreceny, 2012, Taipaleenmäki et Ikaheimo, 2013 montrent que grâce à XBRL, l'information de gestion est analysée plus facilement et accélère donc le processus de prise de décision des pilotes. La SEC démontre l'intérêt de l'interactivité des données dans la perspective du reporting externe : des données interactives permettent de réduire les coûts de production tout en améliorant la qualité de l'information. Cette thématique a été reprise dans une publication de XBRL France⁵⁵ (2007), qui s'intéresse cette fois-ci à « *l'optimisation* » du reporting interne. L'optimisation consiste à donner à quelque chose les meilleures conditions d'utilisation, de fonctionnement, de rendement⁵⁶. Notamment, XBRL GL, évoqué précédemment, a le potentiel de surveiller de manière efficiente les indicateurs de gestion en « *fluidifiant les échanges de données en interne* ». Le papier présenté par XBRL France cite l'exemple d'une entreprise en conseil (United Capital Financial Partners) qui utilisait des tableaux Excel pour véhiculer les données de gestion. Au niveau consolidé, les indicateurs

⁵⁵ XBRL France est une « *juridiction* » de XBRL International fondée en 2005

⁵⁶ Centre National de Ressources textuelles et lexicales, www.cntrl.fr, 2012.

étaient déconnectés de leurs sources. Ceci engendrait une maintenance lourde, des inévitables ressaisies et erreurs. Aussi, au niveau global l'information de pilotage était peu utile, et les ressources mises en œuvre pour la produire excessives. Dans cet exemple, XBRL a amélioré le processus de production en évitant les risques d'erreur et en accélérant la remontée. Il a aussi permis la production d'une information fiable, traçable et à jour. L'utilisateur n'a pas été perturbé car Excel reste son outil de travail. Ainsi, il semblerait que l'usage de XBRL soit indiqué pour mettre en œuvre un outil de pilotage efficient.

- Outil adapté à l'organisation moderne baignant dans un environnement dynamique

Le chapitre 1 avait montré la caducité des outils de contrôle traditionnels utilisés dans le contexte organisationnel actuel. L'ouvrage de Loning et al. mettait en évidence le fait que ces outils reposaient sur des postulats:

- Une organisation verticale, avec une structure simple et claire
- Le respect d'un principe de contrôlabilité
- Et un environnement stable permettant de fixer des objectifs prévisibles

L'ouvrage soulignait également que de ces hypothèses n'étaient plus à l'œuvre dans le contexte actuel. Lorino (1995) parle même de « *conditions adverses* » au paradigme du contrôle traditionnel. Ce point de vue est partagé par Genelot (2011) qui montre dans son ouvrage que les entreprises doivent mettre en œuvre des nouveaux systèmes de gestion adaptés aux nouvelles conceptions de l'organisation et aux turbulences de l'environnement. Ce point a en fait été développé dans le chapitre 1, évoquant l'adaptabilité des outils de gestion. L'analyse avait déjà identifié des facteurs d'adaptabilité de l'outil de contrôle-pilotage. Ces facteurs se situent à différents stades de la mise en œuvre du RI. Précisément, beaucoup d'entre eux se situent en phase de construction et en phase d'exploitation :

Gestion des couts - Gestion de la valeur	Gestion stratégique - Gestion opérationnelle	Gestion distribuée - Gestion intégrée
Construction de systèmes d'indicateurs de performance à la fois financiers et non financiers	Adaptation du suivi opérationnel en fonction des réorientations stratégiques	Adaptation des outils aux besoins spécifiques des différents acteurs de l'organisation

Pilotage par les activités et les processus	Prise en compte des réalités opérationnelles	Distribution des outils à l'ensemble des pilotes organisationnels
	Réactualisation du système de représentation de l'outil en fonction de l'évolution des enjeux stratégiques	Mise en place d'un système d'information intégré et de processus permanents d'harmonisation

Pour rappel : Table 1.6. Facteurs d'adaptabilité de l'outil de contrôle pilotage

Concernant le contrôle, particulièrement concernant l'outil en lui-même, on retrouve les attributs évolutionnistes suivants:

- Le rapprochement des dimensions stratégique et opérationnelle de l'organisation via l'outil
- L'intégration d'indicateurs financiers et d'indicateurs non financiers

Le tableau met aussi en évidence un facteur déjà évoqué: celui de construire un outil fondé sur le pilotage des processus et des activités. Il évoque aussi un facteur d'exploitation du dispositif : la réactualisation du système de représentation de l'outil en fonction de l'évolution des enjeux stratégiques. En effet, la représentation proposée par le dispositif confère un cadre à l'action. Ce cadre est défini en fonction des orientations stratégiques. Si celles-ci évoluent, le cadre n'est plus valable. Pire, il risque de gêner la réinvention organisationnelle, nécessaire à sa survie.

Selon Genelot, les outils de pilotage « *doivent être dans les mains de ceux qui pilotent* ». Ils doivent être adaptés aux besoins spécifiques des pilotes locaux et globaux. Comme le notent Loning et al. (2013), les besoins des pilotes locaux seront différents de ceux des pilotes globaux. Notamment, plus on se rapproche de l'opérationnel, plus la fréquence de reporting aura tendance à s'intensifier. Plus on se rapproche du stratégique, moins la fréquence de reporting sera élevée. De la même façon, alors que les indicateurs requis pour piloter au quotidien sont des indicateurs physiques, les indicateurs requis par les pilotes situés plus haut dans la hiérarchie sont des indicateurs d'avantage synthétiques, financiers. Il existe alors deux facteurs susceptibles de stimuler l'adaptation aux besoins spécifiques. De façon générale, l'IIRC explique dans son cadre de référence que le rapport intégré doit être préparée « *chaque année* », parallèlement au cycle de reporting financier. Une telle fréquence est de peu d'utilité au pilotage en interne. Il doit donc exister en amont une volonté de la direction d'utiliser le rapport intégré en interne, et donc d'intensifier le rythme de préparation du rapport. Toujours dans le cadre de

la fréquence, la technologie peut aider. En effet, un facteur technologique pourrait être un SI supportant une fréquence de reporting variable en fonction des besoins des utilisateurs. Egalement, il est important de noter à nouveau la distinction entre le processus RI et le rapport intégré. Alors que le processus RI est défini comme « *le processus donnant lieu à une communication par une organisation sur la génération de valeur au fil du temps, notamment sous la forme d'un rapport intégré périodique* », le rapport intégré est « *la « communication concise portant sur la manière dont la stratégie, la gouvernance, la performance et les perspectives de l'organisation conduisent, compte tenu de son environnement externe, à générer de la valeur à court, moyen et long terme.* » Selon l'IIRC, la fréquence du processus doit être quant à elle « *permanente* ». Pour répondre aux besoins spécifiques des différents pilotes, l'idée de l'IIRC est d'intégrer le processus RI à l'ensemble des processus liés aux communications et productions de reporting interne et externe. Il s'agit de développer une réelle Gestion Intégrée, en plus de la Pensée Intégrée⁵⁷. Pour l'IIRC, « *il en résulte une Intégration accrue des systèmes d'information qui sous-tendent la communication et le reporting internes et externes, y compris la préparation du Rapport Intégré* ». Par ailleurs, si l'on s'en réfère à l'article de Taipaleenmäki et al. (2013), un tel procédé pourrait être facilité par le phénomène de convergence de la comptabilité de gestion et de la comptabilité financière. Ils montrent aussi que la technologie est un vecteur majeur dans ce phénomène de convergence. Nous pouvons ainsi formuler deux propositions en lien avec l'adaptation des outils de gestion aux besoins spécifiques des pilotes :

- Le processus RI doit être intégré à l'ensemble des rapports et communications en interne et en externe (facteur de construction). Un tel procédé implique une intégration des SI supportant la production de ces rapports et communications. Le processus RI doit être appliqué en permanence à l'ensemble des rapports et communications
- Il doit y avoir une volonté de la direction d'utiliser le rapport intégré en interne. L'existence d'un SI autorisant une fréquence de reporting variable en fonction de l'utilisateur peut aider.

⁵⁷ Le terme anglais Integrated Thinking recouvre des réalités différentes. On peut notamment le voir au travers de l'évolution de sa traduction en français passée de Réflexion Intégrée à Gestion Intégrée. Alors que la Réflexion Intégrée marquait essentiellement le besoin de briser les silos de l'entreprise et de penser l'organisation comme un tout, celui de Gestion Intégrée évoque entre autres le besoin de faire converger les processus de reporting, et notamment ceux de du reporting interne avec ceux de du reporting externe.

Selon Genelot, « *l'adaptabilité* » des outils de gestion implique une différenciation du contrôle. Afin de garantir la cohérence du contrôle, les outils de contrôle doivent s'appuyer sur un système d'information intégré. On retrouve ici notre proposition consistant à dire que l'existence d'un SI intégré peut faciliter l'activation des attributs utiles à une nouvelle instrumentation du contrôle.

Outre les facteurs présentés par Genelot, l'existence d'une culture de gestion adoptant une perspective pragmatique à l'égard des outils de contrôle est également utile. Nous avons déjà évoqué l'idée de Lorino (2003) selon laquelle, pour responsabiliser le pilote, les outils de gestion devaient avoir un statut de support imparfait dans l'entreprise. Dans sa réflexion, il montre aussi, que pour piloter efficacement, les outils utilisés doivent être « *jetable*s », temporaires. Une telle caractéristique permet de développer un système de pilotage adapté à l'organisation moderne, plongée dans un environnement dynamique. Pour cela, en aval de la conception de l'outil, les choix « *irréversibles* » doivent être limités. Les outils doivent conserver « *un certain caractère de simplicité et de flexibilité* » afin d'orienter, plus que peser sur le comportement des acteurs. Les hypothèses sous-jacentes au modèle peuvent être révisées, voire remplacées. La représentation proposée par ces outils pourra ainsi suivre les changements de stratégie ou de contexte. A nouveau, tout ceci suppose en amont une culture de gestion ne considérant pas les outils de contrôle comme des outils scientifiques, universels et éternels. Touchais (2006) rajoute à ce sujet que le contrôle peut même jouer un rôle structurant dans une dynamique de changement. Pour y parvenir, la direction joue un rôle clé. Elle doit créer « *un contexte favorable à l'implantation d'un changement continu* ». En ce sens, l'instauration d'un climat de confiance, ne bridant pas les initiatives individuelles et collectives, semble important. Elle doit aussi fixer les modalités de fonctionnement de l'outil : l'outil doit être utilisé de façon interactive. Le système de pilotage ainsi créé associera des éléments de contrôle diagnostique véhiculés par le cadre de l'outil et des éléments de contrôle interactif via un usage favorisant les échanges et le questionnement.

Pour développer un outil adapté à l'organisation moderne, Lorino (2003) rajoute qu'il faut se méfier des solutions miracle proposées par les vendeurs, notamment les architectures intégrées qui « *se transforment demain en un vrai corset qui empêche toute évolution* ». Cette remarque nous conduit à une autre réflexion, celle du contexte technologique favorable au développement d'un outil adapté à l'organisation moderne.

De façon générale, la littérature questionne l'intérêt d'un contrôle automatisé par la technologie. Elle oppose l'automatisation produite par la technologie et l'adaptation de la firme. Ou plutôt,

elle se demande comment concilier la routine produite par la technologie et l'adaptation à long terme de l'organisation. Cette question est au cœur de l'article de Travaillé et Marsal (2007). Pour les auteurs, la standardisation et la formalisation créée par l'automatisation des tableaux de bord n'impliquent pas d'avantage de rigidité, mais au contraire une certaine « *dynamique et continuité* ». Les tableaux de bord automatisés permettent à la firme de réagir aux évolutions ponctuelles de l'environnement. Cependant, les résultats de l'étude montrent aussi que les informations nécessaires pour le long terme ne sont pas fournies. Il paraît difficile de reconnaître et diffuser automatiquement des signaux de nouveautés. L'automatisation du contrôle servirait d'avantage le pilotage court-terme que le pilotage long terme. La littérature questionne particulièrement la « *structure* » et les « *bonnes pratiques* » de l'ERP pour la construction d'un système de pilotage adapté au dynamisme de l'organisation moderne. Notamment, Loning et al. (2013) évoque « *la lourdeur* » des ERP pouvant remettre en cause « *l'évolutivité* » du système de pilotage. D'un autre côté, la proposition de Genelot consistait à dire que « *l'adaptabilité* » des outils de gestion impliquait une différenciation du contrôle. La cohérence du contrôle pouvait être assurée par le système d'information intégré, contribuant à un processus d'harmonisation. L'ensemble de ces remarques semble à nouveau confirmer l'intérêt d'une intégration modérée du SI, autorisant le développement d'applications parallèles et le développement d'un contrôle interactif, source d'évolution.

La littérature montre que les logiciels d'analyse de données, utilisés correctement, peuvent développer le potentiel « *structurant* » du contrôle évoqué par Touchais (2006). Dans leur ouvrage, Eccles et al. (2015) décrivent les quatre types d'application de ces logiciels en entreprise :

- Application de niveau 1 : L'analyse dite descriptive qui aide le pilote « *à comprendre à posteriori ce qu'il s'est passé* »
- Application de niveau 2 : L'analyse dite diagnostique qui aide le pilote « *à avoir une idée de pourquoi et comment ça s'est passé* »
- Application de niveau 3 : L'analyse dite prédictive qui aide le pilote « *à prévoir ce qu'il pourrait se passer* »
- Application de niveau 4 : Et enfin l'analyse dite prescriptive qui aide le pilote « *à déterminer ce qui devrait être fait pour obtenir les résultats souhaités* »

En reprenant le modèle de maturité proposé par Gartner (2012), Eccles et al. expliquent que les

organisations démarrent généralement avec des logiciels d'analyse descriptive, puis mettent en place successivement des logiciels d'analyse diagnostique, prédictive et enfin prescriptive. Chaque niveau capitalise sur le précédent pour accroître la valeur de l'analyse pour l'organisation. Le modèle de maturité de Gartner met en évidence la difficulté de mise en œuvre des niveaux les plus élevés : même si ces niveaux ouvrent de nouvelles perspectives pour le contrôle-pilotage, ils peuvent devenir très vite fastidieux et complexes. C'est la raison pour laquelle ces types d'analyse, et plus particulièrement l'analyse prescriptive, sont très peu exploités par les organisations. Même si Eccles et al. montrent sur leur modèle que l'on passe progressivement d'une analyse simple à une analyse complexe, ce point n'est pas abordé.

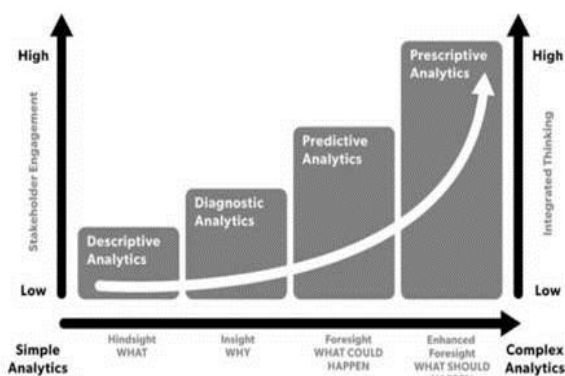
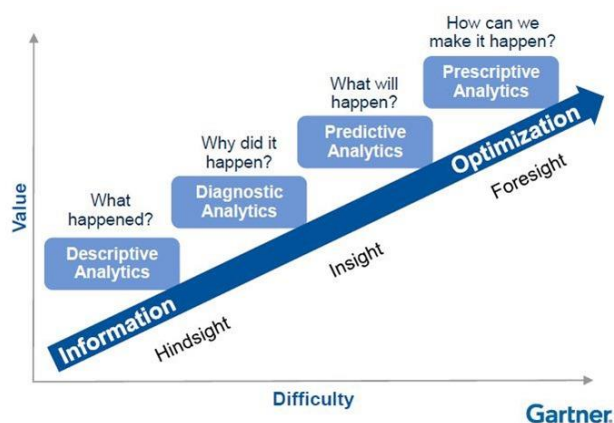


Table 2.19 - Comparatif des modèles de maturité des logiciels d'analyse de données Gartner (2012) /Eccles et al. (2015)

Les niveaux 1 et 2 sont les méthodes d'analyse de données utilisées pour le reporting traditionnel : ils permettent de comprendre à posteriori ce qu'il s'est passé et éventuellement d'avoir une idée et pourquoi et comment cela s'est passé. Ces niveaux ne soutiennent pas le potentiel structurant du contrôle, ils l'inhibent. Au mieux, ces logiciels lui permettent de s'adapter : ils font de lui un suiveur. Le chapitre 1 avait montré que les outils de contrôle, afin

d'aider le pilote devaient être anticipateurs. Le niveau 3, celui de l'analyse prédictive a la capacité d'orienter le contrôle dans ce sens. En combinant les données du passé avec des algorithmes, et parfois des données externes, les logiciels d'analyse prédictive offrent au stratège non pas une, mais des visions long-terme : de « multiples futurs possibles ». Le niveau 4, celui de l'analyse prescriptive développe le potentiel structurant au contrôle. Il permet de construire un outil de pilotage qui participe au processus de prise de décision du stratège. Dans son ouvrage Gary Cokins (1987) confirme l'intérêt de la production d'une information prédictive, voire prescriptive pour le stratège.

DATA MANAGEMENT AND MINING WITH PERFORMANCE MANAGEMENT 257

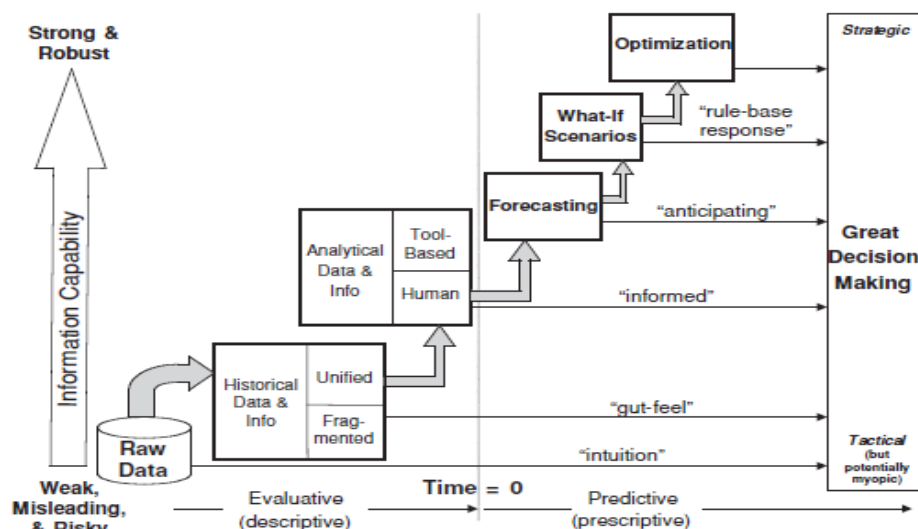


Figure 22.2 Evolution of Value of Information (On which step is your organization?)

Table 2.20 – Evolution de la valeur de l'information selon Cokins (1987)

Les logiciels d'analyse prescriptive permettent d'intégrer de multiples données, variables et contraintes dans des « modèles d'optimisation ». Ils aident le stratège à déterminer les actions à entreprendre pour atteindre les résultats souhaités.

Afin de ne pas tomber dans « l'illusion de la gestion automatique » (Lorino, 2003), Eccles et al. insistent sur un point : pour contribuer à développer un contrôle structurant, les logiciels d'analyse prédictive et prescriptive nécessitent de hauts niveaux de collaboration en interne et l'implication de l'ensemble des parties prenantes pour alimenter de façon pertinente le système. Dans ces conditions, ces logiciels peuvent aider le stratège à déterminer les potentiels leviers d'action (« évaluation des différentes stratégies et ressources à mettre en œuvre ») permettant d'atteindre les résultats escomptés, voire « d'ajuster le business model si nécessaire ».

Aussi, en se couplant avec de l'analyse prédictive ou prescriptive, l'outil de pilotage ne fait plus que s'adapter aux actions du stratège, il a le potentiel de les guider. La technologie, seule, ne suffit pas. Ces logiciels doivent être couplés avec de hauts niveaux de collaboration en interne, ainsi qu'avec l'implication de l'ensemble des parties prenantes pour alimenter exhaustivement et correctement le système.

2.3.3.3.2 RI et complexité

- Le lien entre le développement d'attributs dialogiques, de facteurs d'adaptabilité et l'approche systémique

Le chapitre un avait montré qu'un outil de contrôle, pour aider le stratège à piloter, ne pouvait se contenter d'attributs évolutionnistes. En s'inspirant largement des idées de Dominique Genelot (2011), ce chapitre avait évoqué la complexité de l'environnement économique, défi croissant pour les pilotes qui cherchent à maîtriser tous les paramètres du développement de leur organisation. Face à cette complexité, les outils de contrôle doivent répondre à de nouveaux enjeux, dépassant leur cadre d'application originel. Pour cela, ils doivent développer des attributs dialogiques et se fonder sur des principes d'adaptation. Par la suite, le chapitre deux a montré que le nouvel outil devait s'inspirer de la logique systémique et non de la logique analytique pour aider le stratège à piloter l'organisation complexe.

Le Moigne (1999) dédie un chapitre de son ouvrage à expliciter le lien entre modélisation systémique et logique conjonctive. La méthode analytique se déploie sur trois axiomes : l'axiome d'identité, l'axiome de non contradiction et l'axiome du tiers exclu. Ces axiomes se fondent sur une logique disjonctive, la logique du « ou ». Les résultats de la méthode analytique distinguent et séparent définitivement. De façon implicite, Genelot (2011) a montré comment cela pouvait affecter l'efficacité du pilotage. En appliquant la méthode analytique, on pratique de la sorte un processus d'exclusion ou de confusion. Le risque est alors de détruire le tout qui les liait de façon dialectique et qui leur donnait du sens. A l'opposé, la modélisation systémique se fonde sur la conjonction afin de traiter des problèmes indécomposables. Le processus dialogique d'Edgar Morin va précisément dans ce sens : il propose de faire coexister des logiques différentes. Edgar Morin définit la dialogique de la sorte : « *le principe dialogique signifie que une ou plusieurs logiques différentes sont liées en une unité, de façon complexe (complémentaire, concurrente et antagoniste), sans que la dualité se perde dans l'unité.* » Le processus de conjonction est au cœur de la dialogique. Il distingue les logiques pour mieux les

relier dans une logique de niveau supérieur qui « *les intègre sans perdre leur spécificité* ». Développer des attributs dialogiques revient à « *complexifier* » le système de pilotage (Genelot, 2011).

De la même façon, un outil de contrôle se fondant sur des principes d'adaptation participe à la mise en œuvre d'une logique systémique. En combinant le pilotage de la valeur et celui des coûts, en articulant gestion opérationnelle et gestion stratégique, en développant une gestion distribuée tout en tentant d'harmoniser, on se fonde sur un principe élémentaire de la logique systémique : le précepte de globalité. Il s'agit de « *lier les composantes d'un système et de savoir les appréhender dans la globalité de leurs interactions, sous peine de dénaturer le sens général du système* » (Genelot, 2011). Les ressources consommées et la valeur produite doivent être pilotées dans un objectif global de productivité. La gestion stratégique et la gestion opérationnelle forment un tout, dédié à l'évolution de l'organisation : la stratégie se fonde sur l'opérationnel, lui-même orienté par la stratégie. La gestion distribuée permet l'interactivité du système de pilotage. L'intégration du système d'information et la mise en place des processus d'harmonisation participent d'avantage au contrôle diagnostique. Contrôle interactif et contrôle diagnostique composent le système de pilotage global. Le premier participe à l'émergence stratégique et le second facilite l'exécution d'une stratégie délibérée. Gestion distribuée et Gestion Intégrée sont toutes deux nécessaires à la survie organisationnelle. En se fondant sur des principes d'adaptation, le système de pilotage est pondéré, équilibré.

Aussi, parmi les facteurs de mise en œuvre d'un outil s'inspirant de la logique systémique figureront le développement d'attributs dialogiques et l'équilibration du système de pilotage.

- Les facteurs propices au développement de la logique systémique

L'attribut précédent a déjà détaillé les facteurs contribuant à développer des outils de contrôle pilotage fondés sur des principes d'adaptation. Ces facteurs peuvent être aussi appliqués dans le cadre de la complexité. Le chapitre 1 avait aussi identifié des facteurs de développement des attributs dialogiques.

Attributs dialogiques
L'outil se construit sur un projet d'entreprise co construit par l'ensemble des collaborateurs
L'outil est suffisamment flexible pour s'adapter aux évolutions du projet d'entreprise – commun aux attributs évolutionnistes -

Les pilotes développent une mobilité mentale pour comprendre et articuler les différentes logiques en présence

Pour rappel : Table 1.7. Facteurs de développement des attributs dialogiques

Concernant l'organisation, on retrouve l'idée d'une vision participative de la stratégie, contribuant aussi à l'activation de plusieurs attributs évolutionnistes. Le second facteur renvoie à nouveau à l'attribut précédent : le développement d'un outil adapté à l'organisation moderne. Le troisième facteur est relatif à la façon dont les pilotes vont utiliser le dispositif de pilotage. Il s'agit là d'avantage d'un facteur pouvant agir en phase d'exploitation du dispositif : les acteurs qui pilotent le système doivent développer ce que Genelot nomme une « *intelligence méta systémique* », c'est-à-dire savoir articuler différentes logiques, différents points de vue et les intégrer dans un contexte plus large en cas de difficulté. Cependant, comme indiqué, nous ne nous intéresserons pas aux qualités des pilotes dans cette recherche.

Outre le développement d'attributs dialogiques et de facteurs d'adaptabilité, Genelot formule d'autres propositions intéressantes dans son ouvrage. Genelot recommande « *des dispositions* »⁵⁸, notamment des dispositions organisationnelles, mais également une configuration du contrôle, propices au pilotage efficace en univers complexe.

Concernant le contrôle, Genelot réalise un véritable plaidoyer en faveur de la décentralisation. La décentralisation participe à la création d'espaces de liberté stimulant l'initiative. Selon l'auteur, il est important de développer la capacité d'adaptation de l'ensemble du système pour piloter en complexe. Or la direction a certes « *le cerveau central* », mais elle n'a pas « *l'œil de Moscou dans les multiples lieux où il conviendrait de regarder à la fois* ». L'auteur insiste cependant sur le fait que la décentralisation ne doit pas être le seul mode de gouvernement ; dans certaines conditions, il est nécessaire de diversifier les méthodes, notamment de centraliser certaines fonctions. Mais il est important de permettre aux collaborateurs d'agir localement, non pas dans un cadre ou une structure prédéfinie, mais plutôt à la lumière d'une finalité globale. Pour Genelot, le choix fait par l'entreprise pour réguler la diversité est « *déterminant pour les écarts de performance* ».

Concernant l'outil en lui-même, la boussole du dispositif de pilotage n'est pas la structure, mais les finalités de l'organisation, à savoir : comment elle créera de la valeur sur le court, moyen et long terme. On retrouve ici l'idée que le dispositif n'est qu'un support imparfait et temporaire

⁵⁸ Parmi ces dispositions, certaines relèvent des qualités des pilotes. A nouveau, ce point ne sera pas traité à ce stade de la réflexion. Il sera cependant évoqué dans le chapitre suivant et dans le potentiel de l'outil à susciter ces qualités.

et que son utilité est fonction de son adéquation avec le projet d'entreprise. Aussi, le pilotage doit être centré sur les finalités de l'organisation. Cela est cohérent avec le précepte de téléologie de la logique systémique. Cette proposition est cohérente avec la proposition qui consiste à dire que les indicateurs doivent être construits à partir d'une démarche structurée collective partant du processus de création de valeur (finalité de l'organisation), traduit par la suite en objectifs stratégiques, eux-mêmes déclinés en plans d'action et leviers d'action.

Concernant l'organisation, il montre comment certaines formes d'organisation sont plus pertinentes pour piloter en univers complexe. La conception classique de l'organisation selon laquelle il est possible d'atteindre un état idéal est dépassée. Désormais l'organisation, confrontée à un environnement turbulent doit continuellement se transformer. Même s'il n'existe pas de configuration optimale, il existe cependant des configurations susceptibles de contribuer au contrôle pilotage en univers complexe. Pour l'auteur, l'entreprise doit être organisée comme un système ouvert : « *l'entreprise est partie d'un écosystème* ». Cette idée est par ailleurs très présente dans le cadre de référence de l'IIRC, un des objectifs du rapport intégré étant « *d'expliquer la manière dont l'organisation interagit avec son écosystème et utilise les capitaux pour créer de la valeur à court, moyen et long terme* ». Pour rester ouverte aux évolutions de son environnement, le degré de réactivité de la structure doit être important. Pour cela, les connexions internes et externes doivent être nombreuses. Genelot poursuit en expliquant qu'en conséquence, il est préférable de fonctionner sur le mode du réseau : circuits d'informations diversifiés, canaux de communications avec le client nombreux, ouvertures sur l'extérieur, ... Ceci est en effet cohérent avec la logique systémique considérant qu'un système n'est jamais séparé de son environnement. Concernant le style de management, le degré d'autonomie des acteurs doit être suffisamment élevé pour développer la réactivité. Toujours dans cette perspective, la direction doit accorder une attention particulière au capital humain : elle doit « *placer l'homme au centre* » de ses préoccupations. Alors que la logique analytique propose une représentation figée, la logique systémique considère qu'un système évolue, se transforme. Comme l'exprime clairement Genelot « *concevoir un système, c'est imaginer les vieillissements, les aléas, les catastrophes qui peuvent se produire et préparer des processus auto correcteurs afin qu'il assure malgré tout sa finalité* ». Ces processus auto correcteurs peuvent être facilités, voire activés en développant l'autonomie des acteurs. Agir de la sorte permet de développer des espaces de liberté dans lesquels peuvent « *jaillir* » des propositions adaptées aux finalités de l'organisation. Par ailleurs, comme le souligne Genelot, il s'agit aussi de « *préparer les esprits* » à la complexité. L'incertitude ne doit pas être subie, mais plutôt

considérée comme une source potentielle d'opportunités par les pilotes. Il s'agit de « *tirer parti de l'imprévu* » (Avenier, 1989) et d'en faire une source de construction du futur dans le sens de finalités. On développera dès lors un réel « *pilotage stratégique* » (Avenier, 1988). Aussi, un facteur de contexte pouvant être évoqué ici est l'existence d'une culture de l'incertain singulière : « *la volonté de tirer parti des évènements et des situations en les anticipant autant que possible, de transformer ses contraintes en atouts, et de se comporter de façon offensive* » (Avenier, 1988). Enfin, concernant la stratégie, il insiste à nouveau sur le fait que la complexité nécessite non pas une stratégie délibérée mise en œuvre par quelques-uns mais plutôt une stratégie émergente engageant la collectivité : cette idée avait déjà été évoquée plus tôt, dans un passage montrant l'évolution du concept de stratégie (de la planification stratégique à la réactivité stratégique). D'où l'idée à nouveau d'une vision participative de la stratégie en amont de la mise en œuvre d'un dispositif de pilotage, particulièrement appropriée en univers complexe.

2.4 Conclusion du chapitre

L'objectif de cette section était de définir un contexte d'accueil du système technico-organisationnel susceptible de contribuer à l'activation des attributs théoriques du RI. Ce contexte d'accueil permettra, mieux que s'il n'existait pas, de conduire à un contrôle-pilotage efficace. Notre réflexion a été guidée par la modélisation systémique. Ce n'est pas tant la structure du RI en elle-même qui nous a intéressé, mais plutôt les attributs théoriques du RI pouvant contribuer à la finalité du contrôle : à savoir, aider le stratège à piloter dans la complexité. L'ambition du RI est de piloter un système complexe, alternant états de stabilité et poussées évolutionnistes. Sur la base de définitions approfondies des éléments interagissant, l'analyse a distingué des facteurs d'ordre technologique, des facteurs d'ordre organisationnel et des facteurs propres au contrôle. Parmi les facteurs propres au contrôle, il existe des facteurs relatifs au RI en lui-même, mais aussi des facteurs relatifs au dispositif organisationnel du contrôle : les processus de contrôle, les délégations de pouvoir, etc.... Le tableau suivant résume l'ensemble des propositions formulées à cet égard :

ATTRIBUTS	PROCESSUS RI / RAPPORT INTEGRE	TYPE ATTRIBUT	CONTROLE	ORGANISATION	TECHNOLOGIE
Contenu de l'information: Intégration de données financières et non financières	Rapport Intégré	Evolutionniste	1: Décentralisation de la fonction décisionnelle (Poincelot et Wegmann, 2005) 1: Point de départ de la réflexion = indicateurs clés et non disponibles de l'information (Berland, 2009; Loning et al., 2013)	7: Environnement incertain (Chenhall, 2003; Choffel et Meyssonier, 2005; Hendricks Kevin et al, 2012) 7: Stratégie de type Prospecteur ou Analyste (Simons, 1990; Choffel et Meyssonier, 2005; Langfield-Smith, 2005; Berland, 2009; Hendricks Kevin et al, 2012) ou Entreprenuriale ou Différentiation par les produits (Chenhall, 2003; Langfield-Smith, 2005) 7: Marché émergent (Moore et al 2003; Choffel et Meyssonier, 2005; Bouquin et Kusza, 2014)	8: Existence ou mise en oeuvre d'un ERP ou collecteur de données non financières structurés (Meyssonier et Pourtier, 2006) 8: Existence ou mise en oeuvre de techno Big Data pour collecter des données non financières structurées (Ecclès et al, 2015) 9: Existence ou mise en oeuvre de logiciels d'analyse de données (notamment ceux de Big Data) (H. Baars et al, 2008; Ecclès et al, 2015) 10: Existence ou mise en oeuvre XBRL pour convertir les données non structurées en lisibles à la machine (Ecclès et al, 2015)
Contenu de l'information: Un « système » d'indicateurs, reflet d'un modèle cause-effet, portant sur l'action	Rapport Intégré	Evolutionniste	1: Existence d'une culture de gestion d'avantage orientée sur des méthodes d'identification et de résolution de problèmes que sur des approches financières (Loring, 2003) 3: En amont de la détermination des indicateurs, il doit exister une démarche structurée collective partant de l'expression des objectifs stratégiques dédiés jusqu'aux leviers et plans d'action (Loring, 2003; Loning et al, 2013)	6: Implication de la Direction dans le projet (Loring, 2003) 6: Intention de mise en oeuvre de l'outil : fins de pilotage et non de communication en externe (Buh et Malmi, 2005) 6: « Grande ouverture » du management (Loring, 2003) 7: Vision stratégique claire (Loring, 2003; Buh et Malmi, 2005; Bouquin et Kusza, 2014) 7: Vision participative de la stratégie pour adhésion des collaborateurs (Loring, 2003; Bouquin et Kusza, 2014)	Existence ou mise en oeuvre de certaines technologies pour développer la connectivité, modèle cause-effet du RI: 9: Logiciels d'analyse de données pour aider les relations, existant entre la performance financière et la performance non-financière, les fonctions, les divisions opérationnelles, chaîne logistique (Ecclès et al, 2015) 10: Réseaux sociaux & XBRL pour l'externe modèle cause-effet hors de l'organisation et al, 2015)
Prémiation de l'information: Une vue globale du système, mais un accès aux détails d'avantage opérationnels possible	Rapport Intégré	Evolutionniste	1: Découplage des fonctions de pilotage et de reporting (Loring, 2003; Berland, 2009)	4: Interdépendances fortes au sein de l'organisation (Chenhall, 2003) 6: Intention de mise en oeuvre de l'outil : fins de pilotage et non de communication en externe (Loring, 2003; Justin, 2004; Quattrone, 2005; Busco et al, 2006; Chafayer Rouchon et al, 2006; Berland, 2009; Richard, 2012)	8 & 9: Points promoteurs ERP (Chou et al, Chapman et al, 2009; El Armani et al, 2003) 10: Existence ou mise en oeuvre XBRL, not Big Data pour accès aux transactions, éléments (XBRL International, www.xbrl.org)
Présentation: Un outil facile à utiliser sans solliciter le pilote	Rapport Intégré	Evolutionniste	1: Culture de gestion propice à la responsabilisation: les outils de contrôle techniquement assistés ne sont pas des outils scientifiques / Volonté de non-asseriment à une culture technico-commerciale de recettes miracle, de bonnes pratiques, ou encore du tout-intégré (Loring, 2003; Meyssonier et al, 2004; Berland, 2009; Bouquin et Kusza, 2014) 3: Usage interactif de l'information produite par le système de pilotage techniquement assisté (Bidan, 2006; Meyers Anne et al, 2008; Berland, 2009)	7: Environnement incertain (Chenhall, 2003; Loring, 2003; Choffel et Meyssonier, 2005; Hendricks Kevin et al, 2012) 7: Vision participative de la stratégie (Choffel et Meyssonier, 2005) 7: Métiers et marchés en évolution et très imbriqués (Loring, 2003)	8: Existence ou mise en oeuvre d'un ERP permettant de développer des outils pilotés à utiliser (Jackling et al, 2006; Meyers Anne, 2008; Berland, 2009) facteur d'usage de l'information produite
Le rapprochement horizontal et vertical de l'organisation	Processus RI & Rapport Intégré	Evolutionniste	1: Double mouvement du contrôle: Décentralisation des responsabilités de gestion & mise en oeuvre de dispositifs formels de contrôle pour rendre la stratégie plus proche de l'action (Loring, 1993; Besaux et Bouquin, 1993; Mintzberg, 1994; Besaux et Bouquin, 2000; Boltier, 2008) Proposition à modérer avec un usage interactif des dispositifs formels de contrôle (Choffel et Meyssonier, 2005; Boltier, 2008) 3: Culture de gestion de « l'enquête collective continue » vs celle de la « conception experte » (Demeestère et Loring, 2006) 3: Le pilote des processus est au coeur de la démarche (Loring, 2003, 2006, 2013; Demeestère et Loring, 2006; Bouquin et Kusza, 2014) 3: Le dispositif doit aussi se fonder sur les PCS et FSE de l'organisation (Bouquin et Kusza, 2014) 3: Les indicateurs sont construits à partir d'une démarche structure collective partant de l'expression des objectifs stratégiques dédiés jusqu'aux leviers et plans d'action 1: Méthodes de contrôle d'avantage organique vs cybernétique (Loring, 2003; Alvares et Chapman, 2004; Demeestère et Loring, 2013)	4: Interdépendances fortes entre les différents centres de responsabilité (Loring, 2003) 4: Degré de réactivité de la structure important (Loring, 2003) 4: Structure de type adhocratie (Berland, 2009; Bouquin et Kusza, 2014) 5: Mise en oeuvre de mécanismes d'intégration organisationnels pour aider le RI à intégrer l'organisation (Chokopou et al, 2008) Proposition à modérer avec l'usage de la formation multifonctionnelle et le système de récompenses en phase d'implémentation du dispositif 6: Pour développer le côté habitant du contrôle vs un contrôle de conformité, la Direction doit instaurer un climat de confiance (Demeestère et al, 2013) 7: Environnement incertain (Chenhall, 2003; Loring, 2003; Choffel et Meyssonier, 2005; Hendricks Kevin et al, 2012) 7: Vision participative de la stratégie (Choffel et Meyssonier, 2005) 7: Métiers et marchés en évolution et très imbriqués (Loring, 2003)	10: Développement des SI d'interaction qui encouragent la collaboration (intra et extra) notamment via le cloud computing et les plateformes collaboratives (Kerf, 2011; Ecc 2013) 11: Bon niveau d'intégration des données & gestion 12: Niveau d'intégration des applications existant d'origine (Chokopou et al, 2008; Beau et al, 2007; Travas 2007; Boltier, 2008) mais possibilité de données outils parallèles au système pour faciliter l'inter et avec l'usage interactif des dispositifs formels de contrôle
Le développement d'un outil extraverti	Processus RI & Rapport Intégré	Evolutionniste	1: Le pilotage des processus est au coeur de la démarche (Loring, 1995, 2003; Genot, 2011) 3: Le dispositif doit se fonder sur des pratiques collectives étendues hors des frontières organisationnelles a priori définies (Loring, 2003; Mouill, 2010; Richard, 2012; Loning et al, 2013; HRC, 2013)	4: Structure "plastique" l'organisation, "système ouvert" (Genot, 2011) 7: Environnement incertain (Chenhall, 2003; Choffel et Meyssonier, 2005; Hendricks Kevin et al, 2012) 7: Stratégie de type Prospecteur (Bouquin, 2000; Bouquin et Kusza, 2014) 7: Marché	8: Existence ou mise en oeuvre d'un ERP qui permet l'intégration des données extérieures système de pilotage (Meyssonier et Pourtier, 2006; Taipaleenmäki et Rahaimo, 2013) Proposition modérée par la structure existante des données pratiques de l'ERP géant l'usage de l'organisation (Genot, 2011; Loring et al, 2000; Rostanton et Severin Grabski, 2000; Travaille et Marsal, 2007) 8: Technologies Big Data pour collecter des données financières non structurées (Ecclès et al, 2015) 9: Logiciels d'analyse de données (notamment ceux dédiés aux Big Data) (H. Baars et al, 2 Ecclès et al, 2015) Proposition déjà évoquée pour l'attribut "Intégration de données financières et non financières" 10: XBRL et connectivité à l'environnement
Efficience du dispositif	Processus RI & Rapport Intégré	Evolutionniste		7: Environnement incertain (Chenhall, 2003; Choffel et Meyssonier, 2005; Hendricks Kevin et al, 2012) 7: Stratégie de type Prospecteur (Bouquin, 2000; Bouquin et Kusza, 2014)	8: Existence ou mise en oeuvre d'un ERP qui contribue à produire un dispositif efficace et performant (Meyssonier, 2005; Dery et al, 2006; Jac et al, 2006; Meyssonier, 2006; Beau et Pige, 2006; Loning et al, 2013; Taipaleenmäki Rahaimo, 2013) Proposition modérée par le fait que, la complexité de l'ERP (Dery et al, 2006; Rostanton et Grabski, 2000; Chabouat et Trol, 2013; El et Saint-Léger, 2013; Loning, 2013) 9: Existence ou mise en oeuvre d'un dispositif type BI (Williams, 2004; Ebbasir, 2011) 10: XBRL pour reporting interne efficace (B et al, 2000; SEC, 2004; XBRL France, 2007; Taipaleenmäki et Rahaimo, 2013)
Outil adapté à l'organisation moderne baignant dans un environnement dynamique Note: la réalisation des attributs "le rapprochement horizontal et vertical de l'organisation" et "l'intégration d'indicateurs financiers et non financiers" contribuent à la réalisation de cet attribut	Processus RI & Rapport Intégré	Evolutionniste	1: Culture de gestion propice au développement d'un outil adapté à l'organisation moderne: programmation vis à vis des outils de gestion: outils jetables, temporaires, confiance vis à vis des solutions technologiques miracle (Loring, 2003) 3: Outil fondé sur le pilotage des processus et des activités (Genot, 2011) 3: Le processus RI doit être intégré à l'ensemble des rapports et communications en interne et en externe (Genot, 2011) - Facteur de construction 3: Le processus RI doit être appliqué en permanence à l'ensemble des rapports et communications (HRC, 2013) - Facteur d'exploitation 3: Réactualisation du système de représentation de l'outil en fonction de l'évolution des enjeux stratégiques (Genot, 2011) - Facteur d'exploitation 3: Usage interactif du dispositif autorisant les échanges et le questionnement (Toucheau, 2006) - Facteur d'exploitation	5: Analyse prescriptive et prédictive couplée avec de hauts niveaux de collaboration en interne (Ecclès et al, 2015) 6: Pour développer le rôle structurant du contrôle, la Direction doit instaurer un climat de confiance (Toucheau, 2006) 6: Volonté de la direction d'utiliser le rapport intégré en interne.	9: Existence ou mise en oeuvre de logiciel d'analyse prescriptive et prédictive pour développer le rôle "structurant" du contrôle (Ecclès et al, 2015) 8,9, 10: l'existence ou mise en oeuvre d'un outil autorisant une fréquence de reporting variée fonction de l'utilisateur peut aider. 12: Niveau d'intégration des applications suffisant pour assurer harmonisation des processus de gestion et intégration potentielle des processus de reporting (Genot, 2011); IB mais possibilité de développer des outils parallèles au système pour faciliter l'inter et ne pas bloquer l'adaptation long terme (Travaille et Marsal, 2007; Loning et al, 2013)
Le RI permet d'éclairer la complexité du système technico-organisationnel Note: la réalisation de plusieurs attributs évolutionnistes contribuent à la réalisation de cet attribut	Processus RI & Rapport Intégré	Complexité	1: Décentralisation et délégation des responsabilités (Genot, 2011) 3: Outil fondé sur le pilotage des processus et des activités (Genot, 2011) 3: Le processus RI doit être intégré à l'ensemble des rapports et communications en interne et en externe (Genot, 2011) - Facteur de construction 3: Le processus RI doit être appliqué en permanence à l'ensemble des rapports et communications (HRC, 2013) - Facteur d'exploitation 3: Réactualisation du système de représentation de l'outil en fonction de l'évolution des enjeux stratégiques (Genot, 2011) - Facteur d'exploitation	4: L'entreprise doit être organisée comme un système ouvert (Genot, 2011) 4: Degré de réactivité de la structure important: fonctionnement sur le mode réseau (Genot, 2011) 6: Volonté de la direction d'utiliser le rapport intégré en interne (Genot, 2011) 6: Notion d'incertitude corrélée à une interprétation positive des acteurs (Weiner, 1988; Genot, 2011) 7: Vision participative de la stratégie (Genot, 2011) 7: Style de management doit faciliter l'autonomie des acteurs (Genot, 2011)	8,9, 10: l'existence ou mise en oeuvre d'un outil autorisant une fréquence de reporting variée fonction de l'utilisateur peut aider. 12: Niveau d'intégration des applications suffisant pour assurer harmonisation des processus de gestion et intégration potentielle des processus de reporting (Genot, 2011); IB mais possibilité de développer des outils parallèles au système pour faciliter l'inter et ne pas bloquer l'adaptation long terme (Travaille et Marsal, 2007; Loning et al, 2013)

Table 2.21. Synthèse des propositions concernant le contexte d'accueil du RI

Deux principales remarques sont à émettre concernant ces propositions. En premier lieu, de nombreuses propositions sont communes à deux ou plusieurs attributs. Nous allons donc focaliser notre étude sur ces propositions. Plus précisément, concernant le contrôle, on retrouve :

- Un contexte de décentralisation du contrôle propice à l'accueil du RI : décentralisation de la fonction décisionnelle (attribut « intégration de donnée financières et non financières ») et de décentralisation des responsabilités de gestion (attribut « le rapprochement horizontal et vertical de l'organisation »). Selon Boitier (2008), ce mouvement de décentralisation se complète dans les grandes organisations par un mouvement de formalisation dédié à la cohérence globale. Pour Genelot (2011), cette « *régulation* » peut se faire autrement que par la structure et le formalisme : « *par la vie qu'on saura insuffler* » aux différents pôles de l'organisation. Les organisations choisissant cette voie parviendront à mieux piloter le système, en « *suscitant une inspiration chez leur collaborateurs à se mettre en marche* ».
- L'existence d'une culture de gestion propice à l'accueil du RI : cette culture se fonde sur l'homme, et plus particulièrement sur le collectif (attribut « le rapprochement horizontal et vertical de l'organisation » et attribut « un outil facile à utiliser sans aveugler le pilote »). Elle ne repose pas exclusivement sur des dispositifs de contrôle technologiquement assistés (attribut « dispositif adapté à l'organisation moderne baignant dans un environnement dynamique »). Elle ne tente pas de répondre aux problèmes de gestion par des chiffres et des méthodes scientifiques, elle interroge, essaie de poser la « *bonne question* »⁵⁹ (attribut « système d'indicateurs, reflet d'un modèle causes-effets portant sur l'action »). Elle n'est pas asservie par la technologie ; la technologie doit rester un moyen, non une fin en elle-même (attribut « vue globale du système, mais un accès aux détails d'avantage opérationnels possibles »).
- Le dispositif en lui-même, pour contribuer à un contrôle pilotage efficace doit se fonder sur quelques principes essentiels :

⁵⁹ Bouquin et Kuszla, 2014

- Le pilotage des processus est au cœur de la démarche (attribut « le rapprochement horizontal et vertical de l'organisation », attribut « le développement d'un outil extraverti », attribut « efficacité du dispositif », attribut « le RI permet d'éclairer la complexité du système technico-organisationnel »)
- Le dispositif se fonde sur les FCS et les FSR de l'organisation (attribut « le rapprochement horizontal et vertical de l'organisation »)
- La boussole du dispositif n'est pas la structure, mais les finalités de l'organisation : la création de valeur sur le court, moyen et long terme (attribut « le RI permet d'éclairer la complexité du système technico-organisationnel »)
- La mission du contrôle n'est pas seulement la conformité à une stratégie prédéfinie, mais aussi la structuration de la stratégie. La littérature parle de contrôle habilitant Vs contrôle de conformité (attribut « le rapprochement horizontal et vertical de l'organisation »)
- En ce sens, les processus de contrôle-pilotage ne contournent pas l'incertitude, ils l'intègrent au système de pilotage (attribut « le RI permet d'éclairer la complexité du système technico-organisationnel »)

Concernant l'organisation, certains facteurs émergent régulièrement de la littérature : on peut citer entre autres, l'incertitude de l'environnement, une stratégie de type prospecteur, un style de management favorisant l'autonomie et l'initiative,... De la même façon, certains facteurs technologiques apparaissent dans le cadre de plusieurs attributs: une intégration des applications modérée, l'existence ou la mise en œuvre de certains SI de collecte, d'interaction et d'analyse..

Une deuxième remarque d'ordre général peut être émise : il semblerait que certaines propositions soient à modérer ou à corrélérer avec l'usage qui est fait du dispositif de gestion. Notamment, l'existence d'un ERP doit s'accompagner d'un usage interactif des données de gestion.

Il semblerait ainsi qu'il existe un contexte d'accueil favorable à la mise en œuvre d'un système de pilotage tel le RI. Bouquin et Kuszla (2013) parleront d'exercer des dispositifs de contrôle dans le « *cadre de règles du jeu adaptées* » ; Demeestère et al. (2013) parleront de définir un

« *dispositif de pilotage qui convient pour une entreprise donnée, compte tenu de sa stratégie et de sa structure* » : le contrôle est *un tout*. Pour être utile aux différents pilotes de l'organisation, il paraît souhaitable de l'installer dans un contexte technico-organisationnel spécifique... Mais ce contexte semble être fortement lié à d'autres paramètres ou facteurs intervenant à différents moments, notamment lors de l'opérationnalisation du dispositif. C'est ce point qui va être abordé dans le chapitre suivant.

3. La caractérisation d'un réseau de facteurs

Cette thèse questionne l'utilité du RI en tant que nouveau dispositif de contrôle pilotage. Dans cet objectif, elle a interrogé la littérature s'intéressant à l'intersection des champs du contrôle et de l'utilité avérée. Le premier chapitre a ainsi servi à caractériser des attributs évolutionnistes potentiellement utiles à une nouvelle instrumentation du contrôle. Le deuxième chapitre a révélé l'existence d'un système technico-organisationnel. Aussi, en interrogeant la littérature traitant de l'intersection de champs technologie et contrôle, la réflexion a déterminé une nouvelle catégorie d'attributs : des attributs utiles au contrôle-pilotage en univers complexe. Dans les deux chapitres, l'analyse a montré que le RI comportait en théorie ces attributs.

Le deuxième chapitre a aussi servi à définir un contexte d'accueil au RI susceptible de contribuer à l'activation de ces attributs. L'analyse a révélé que ces facteurs de contexte pouvaient être inhibés ou au contraire confortés par d'autres facteurs, notamment des facteurs d'usage du dispositif. En conséquence, la réflexion doit se poursuivre pour déterminer l'ensemble des facteurs contribuant à l'utilité du dispositif RI.

3.1 Questionnement sur l'utilité avérée du Reporting Intégré

Dans cette première section, nous allons montrer que l'élaboration d'un nouveau système de pilotage tel le RI est un projet majeur. Deux principales raisons fondent cette réflexion :

- De par la nature systémique de l'ensemble formé par l'organisation, la technologie et le contrôle, la mise en œuvre d'une nouvelle instrumentation de contrôle-pilotage touche à de nombreux paramètres.
- Le RI propose une représentation de l'organisation s'inspirant d'avantage de la logique systémique. Il produit une nouvelle vision du système technico-organisationnel, conduisant ainsi à la mise en œuvre de nouvelles routines technico-organisationnelles.

Il existe ainsi un réel potentiel perturbateur du RI. Le RI ne peut être utile au contrôle-pilotage si les bouleversements occasionnés par sa rencontre avec le système technico-organisationnels ne sont pas maîtrisés. Particulièrement, la littérature s'intéressant à l'utilité avérée d'un dispositif de gestion informatisé fait ressortir deux objets de maîtrise :

- Le projet en lui-même. Les chercheurs vont s'attacher à identifier des facteurs clé de succès des projets liés à la mise en œuvre d'outil de gestion informatisé.
- L'usage des outils de gestion. Les chercheurs vont dans ce cas s'intéresser à définir des facteurs permettant l'efficacité à l'usage de ces dispositifs.

3.1.1 La mise en œuvre du RI : un projet important

Le chapitre 2 a montré que le RI se mettait en œuvre au cœur d'un système technico-organisationnel. Dans ce cadre, l'analyse a déterminé les éléments de ce système les plus à même à interagir. La mise en œuvre d'un nouveau dispositif de pilotage touche à des éléments technico-organisationnels majeurs tels :

- La structure, les processus ou encore les acteurs. Mais il touche aussi à d'autres éléments contingents importants tels la stratégie, la culture d'entreprise ou le style de management.
- L'organisation du contrôle et ses processus, la mission du contrôle ou encore le métier de contrôleur
- Les SI de collecte, d'analyse et d'interaction

Le chapitre 2 a aussi montré qu'il existe un contexte d'accueil favorable à la mise en œuvre du RI. Pour contribuer à développer un contrôle-pilotage efficace, l'organisation peut ainsi décider de changements plus ou moins nombreux, en fonction du contexte d'accueil pré existant. Comme l'a exprimé très justement, Hélène Valade, Directrice du Développement Durable de Suez lors de la conférence annuelle sur le Reporting Intégré en Novembre 2015, pour « *donner à lire l'entreprise différemment* », qu'il s'agisse des pilotes en interne, ou des parties prenantes externes, il faut « *fabriquer la matière qui va donner à lire l'entreprise de cette manière* » et donc « *que l'entreprise change pour tous les jours, dans sa stratégie, intégrer les parties prenantes, la contribution aux enjeux environnementaux* » (3^{ème} conférence annuelle sur le rapport intégré, 2015). Le chapitre 2 a montré que le Reporting Intégré était un outil de représentation de l'organisation s'inspirant d'avantage de la logique systémique. En termes de pilotage, une telle logique implique un renouvellement complet des « *cartes mentales* » (Genelot, 2011). Les attributs systémiques du RI peuvent ainsi conduire à la mise en œuvre de nouvelles routines technico-organisationnelles

Sur son site internet, l'IIRC parle de « *rupture* »⁶⁰ avec le reporting traditionnel. L'analyse du cadre de référence révèle que la mise en œuvre du RI a effectivement des répercussions sur les relations entre l'organisation, la technologie et le contrôle. Elle engendre la réalisation d'une nouvelle configuration du système technico-organisationnel. Notamment, elle contribue à un renouveau des liens entre l'organisation et le contrôle, d'avantage adapté en univers complexe. Le contrôle vérificateur et ses outils étaient compatibles avec une organisation décentralisée, verticale de structure simple et claire. Cette conception de l'organisation, forgée pour l'essentiel par Taylor et Fayol il y a plus d'un siècle est remise en cause compte tenu du nouveau contexte économique. L'organisation ne peut plus être considérée comme une science, dans laquelle les tâches peuvent être découpées, mesurées et analysées.

L'organisation doit être pensée autrement et les outils de contrôle doivent être conçus différemment. C'est justement la façon dont l'IIRC introduit le RI dans son Discussion Paper: « *Depuis que le reporting d'entreprise a été conçu, des changements majeurs ont affectés la façon dont l'entreprise est pilotée, la façon dont elle crée de la valeur et le contexte dans lequel elle opère [...] Dans ce contexte, le type d'information requis pour évaluer la performance passée et actuelle des organisations et leur durabilité est beaucoup plus large que celui qui est fourni par le modèle de reporting existant* ».

⁶⁰ Le mot anglais utilisé par l'IIRC est *breakthrough*

Le chapitre 2 s'est intéressé à montrer les qualités systémiques du RI. Il a principalement montré à quel point les relations contrôle-organisation sont renouées via le RI. La Gestion Intégrée, assimilée au précepte de globalité y participe particulièrement. Le cadre de référence précise que le Reporting Intégré facilite la Gestion Intégrée au sein de l'organisation. En incitant la Gestion Intégrée, le RI bouleverse l'organisation dite classique et développe une nouvelle conception de l'organisation. Dans son ouvrage, Genelot énonce « *les principes directeurs* » d'une organisation fondée sur la pensée complexe. Si l'on s'en réfère au cadre de référence, il semblerait que certains de ces principes soient activés via la Gestion Intégrée :

- La Gestion Intégrée rend l'organisation contingente. Le fonctionnement de l'entreprise n'est pas « *statique* », il est à reconstruire régulièrement, ses composants et leurs relations évoluant en fonction de l'évolution de l'environnement interne et externe, et en fonction de l'évolution de la stratégie : « *le processus de création de valeur n'est pas statique : un examen régulier de ses composantes et de ses interactions avec les autres, ainsi que l'accent mis sur les perspectives de l'organisation aboutissent à des révisions* » (Framework, 2013). La Gestion Intégrée développe une organisation dont « *la pertinence et la cohérence sont à reconstruire en permanence* » (Genelot, 2011)
- La Gestion Intégrée place le processus de création de valeur au cœur de l'organisation et de ses différentes interactions. Ce processus de création de valeur n'étant pas statique, les structures sont au service de la stratégie et des orientations futures de l'organisation.
- La Gestion Intégrée crée les conditions de « *l'éco-auto-réorganisation* » en intégrant l'organisation et son fonctionnement dans l'environnement. La Gestion Intégrée fait prendre conscience de cette « *boucle interactive* » que Genelot évoque : l'organisation est à la fois dépendante de son environnement et productrice de cet environnement. En effet, la Gestion Intégrée concerne non seulement « *les relations et interdépendances entre les diverses unités d'exploitation et fonctions, mais aussi les capitaux que l'organisation utilise ou qu'elle altère* » (Framework, 2013). Dans sa description du modèle d'entreprise, le cadre de référence montre comment l'organisation utilise les différents « *capitaux* » sous la forme de « *ressources* », qu'elle convertit en « *activités* » et en « *réalisations* ». Ces activités et réalisations aboutissent à des « *impacts* » sur les capitaux : « *L'organisation et la société partagent dès lors à la fois le coût des capitaux entrants utilisés et la valeur générée par l'organisation* »

(*Consultation Draft*, 2013). La Gestion Intégrée développe la capacité de l'organisation à mettre en œuvre des comportements de façon adaptée aux contraintes et opportunités de l'environnement tout en maintenant son identité. Le cadre de référence souligne que la Gestion Intégrée doit développer la capacité de l'organisation à « *répondre aux besoins et intérêts légitimes des principales parties prenantes* » et à « *adapter son Business Model et sa stratégie pour répondre aux évolutions de son écosystème ainsi qu'aux risques et opportunités* » (*Framework*, 2013).

- Via la Gestion Intégrée, les acteurs ne sont plus des « *rouages* » de la mécanique organisationnelle, ils deviennent les « *nœuds d'un réseau* » contribuant à la co-construction du système de pilotage (Genelot, 2011). Selon le Discussion Paper, les employés comprennent d'avantage comment leur propre performance est liée à la réalisation des objectifs organisationnels, et identifient comment ils contribuent à aider l'organisation à créer de la valeur. Ils participent dès lors à développer ce que Genelot nomme « *les capacités d'intelligence réactive* » de la firme. L'organisation que construit la Gestion Intégrée réunit des logiques différentes, celles des « *diverses unités d'exploitation et des fonctions* », celles des différentes parties prenantes, internes et externes (*Framework*, 2013).
- En intégrant « *l'interne avec l'externe, l'opérationnel avec le stratégique, le commercial avec le technique, le social avec le financier, etc...* » (Genelot, 2011), la Gestion Intégrée peut potentiellement développer une stratégie systémique, c'est-à-dire l'engagement de tous dans l'adaptabilité de la firme.
- « *La Gestion Intégrée s'oppose à la pensée traditionnelle en silos* » (*Consultation Draft*, 2013). Elle a ainsi tendance à développer une organisation par processus, brisant les silos et adoptant une vision transversale de l'organisation dont la finalité est la création de valeur.

Aussi, le précepte de globalité du RI, incarné dans la Gestion Intégrée, contribue à développer une nouvelle conception de l'organisation. Les liens contrôle-organisation sont remis à neuf et contribuent au développement d'un contrôle-pilotage d'avantage adapté dans un contexte de complexité.

La Gestion Intégrée conduit aussi à un bouleversement des liens contrôle-technologie. Selon le cadre de référence, elle implique une « *intégration accrue des systèmes d'information qui sous-tendent la communication et le reporting internes et externes* ». Or, il a été montré précédemment l'imprévisibilité du couplage contrôle-SI intégré, en termes d'efficacité du contrôle pilotage. De la même façon, la mise en œuvre de la Gestion Intégrée dans l'organisation est facilitée, parfois même conditionnée par l'usage de technologies innovantes. Eccles et al. , dans leur ouvrage dédié au RI, montrent que la Gestion Intégrée se réalise pleinement selon une certaine configuration du couple technologie-contrôle. Les auteurs découpent le processus de réalisation du RI et de la Gestion Intégrée en six étapes distinctes. A chacune de ces étapes, ils identifient des catalyseurs, parfois même des obstacles de réalisation et y associent des réponses d'ordre technologique :

- La première étape est l'identification des données. La Gestion Intégrée requiert des informations pouvant venir de n'importe quel endroit dans l'organisation, voire de l'environnement externe (à savoir les fournisseurs, les clients et partenaires divers et variés). Son intensité est donc « *contingente* » des possibilités d'accès à cette information. La technologie permet d'identifier les sources pertinentes d'information, d'exploiter ces sources, voire de les développer si elles ne sont pas directement accessibles. Les technologies existantes telles l'ERP permettent de traiter essentiellement des données transactionnelles. Or la Gestion Intégrée peut requérir des données dites non structurées contenues dans des bases de données on line ou dans des plateformes de réseaux sociaux comme Twitter. Si l'organisation ne se munit pas de technologies innovantes capables traiter de telles données et de les assembler avec les données structurées, elle risque de ne pas mettre en œuvre pleinement une Gestion Intégrée et d'affecter l'efficacité du système de pilotage. Le *Consultation Draft* l'exprime clairement : « *Si la direction prend des décisions sur la base de renseignements lacunaires en raison de systèmes incapables de recueillir et de regrouper les informations, c'est son incapacité prendre des décisions adéquates qui risque de lui coûter le plus cher* » (*Consultation Draft*, 2013).
- La deuxième étape est la validation des données. Comme cela vient d'être expliqué, la Gestion Intégrée peut requérir la collecte et le traitement d'informations non financières. Dans le cadre d'une information utilisée pour des besoins de contrôle-pilotage (ou de communication à l'égard de l'ensemble des parties prenantes), l'information doit être fiable, au risque, à nouveau, d'affecter le système de pilotage.

Or les audits et processus de validation du reporting financier existants sont encore trop « *immatures* » en termes d'information non financière. A nouveau, la technologie peut aider à fiabiliser la qualité de l'information produite en assurant une source unique fiable (Single Source Of Truth), une source « *systémique* » (Eccles et al., 2015): base de données relationnelles, solutions cloud peuvent être mis en œuvre dans cet objectif.

- La troisième étape est l'analyse de ces données. La Gestion Intégrée consiste également à lier les éléments de contenu de façon cohérente. Ces éléments de contenu requièrent l'usage d'information venant de sources internes et externes. A nouveau, les auteurs opposent l'incapacité des solutions existantes, permettant uniquement l'analyse des données transactionnelles, au potentiel des solutions récentes pour la réalisation du principe de Gestion Intégrée. Les outils d'analyse de données, particulièrement les outils récents associés aux Big Data, permettent l'analyse combinée de données structurées et non structurées.
- La quatrième étape est la personnalisation du rapport en fonction de l'utilisateur. Le précepte de globalité incarné dans la Gestion Intégrée consiste à avoir comme point de départ une vision holistique du système organisationnel afin d'élargir le spectre informationnel du reporting. Mais le paragraphe précédent a également montré que le RI s'inspirait d'avantage du précepte de pertinence que de celui d'évidence. En conséquence, le cadre de référence évoque l'usage des technologies de l'information afin de « *personnaliser* » l'information contenue dans le RI. Comme le disent clairement Eccles et al., « *tout le monde n'a pas besoin de toutes les informations tout le temps* ». Pour des besoins de contrôle-pilotage, l'information doit être adaptée aux besoins du pilote. Là encore, la mise en œuvre de technologies permettant un filtrage de l'information en fonction des besoins de l'utilisateur s'avère nécessaire.
- Les cinquième et sixième étapes sont liées à l'étape précédente et concernent la publication du rapport intégré en interne et en externe. Une fois filtrée, l'information doit être publiée. La Gestion intégrée et la connectivité supposent que les informations présentées dans le rapport soient liées aux informations sous-jacentes ou à d'autres informations externes au processus du RI. Le cadre de référence l'exprime clairement : « *Les organisations sont invitées à utiliser les plateformes technologiques pour améliorer la connectivité entre les informations au sein du rapport intégré et les*

informations externes au rapport, ainsi que pour faciliter la comparaison entre les rapports » (Framework, 2013). Pour être pertinent, le rapport doit fournir, notamment aux utilisateurs internes, une information « contextualisée ». Là encore la technologie, et notamment les outils avec des capacités de *drill down* permettent l'accès à des informations plus détaillées que celles présentées dans le rapport. Elle peut aussi connecter l'information du rapport à d'autres informations externes, permettant la comparabilité des données. La technologie XBRL en a la capacité.

Ainsi, le précepte de globalité, incarné principalement dans la Gestion Intégrée peut potentiellement conduire à une transformation de la relation technologie-contrôle. Les effets de cette nouvelle configuration en termes de contrôle pilotage sont mitigés. Une intégration accrue des systèmes d'information n'est pas nécessairement synonyme de meilleur contrôle-pilotage. De la même façon, on a pu voir, via notre revue de littérature, que la mise en œuvre de technologies innovantes ne conduisait pas automatiquement à une amélioration en termes de contrôle-pilotage.

Enfin, le principe de connectivité, fondamentalement lié à la Gestion Intégrée modèle aussi les interactions entre l'organisation et la technologie. Plus particulièrement, le dessein de ces interactions est de modifier le statut des acteurs : les parties prenantes internes et externes ne sont plus ces « rouages », elles deviennent les « nœuds du réseau » organisationnel participant à la durabilité du système. La technologie doit servir cet objectif : elle doit principalement permettre à l'organisation d'être connectée avec l'ensemble de ses parties prenantes internes. Le cadre de référence l'exprime clairement : « *Les avancées technologiques débouchent sur des méthodes de reporting innovantes qui sont particulièrement pertinentes pour l'application du principe de connectivité de l'information.* » Le cadre de référence conseille ainsi l'usage de plateformes interactives, tels les médias sociaux et les applications mobiles, pour faciliter le dialogue avec les parties prenantes. Le principe de connectivité oriente aussi les interactions technologie-organisation afin d'effacer la frontière organisationnelle : l'entreprise doit devenir un système ouvert, accessible et comparable. Dans cet objectif, le cadre de référence conseille la mise en œuvre de technologies telles XBRL : « *les caractéristiques utiles de XBRL améliorant la connectivité sont des définitions sémantiques cohérentes des informations du rapport intégré, ainsi que des liens directs qui existent entre ces informations.* » L'objectif est la comparabilité des données : « *Fixer le rapport intégré dans un format lisible à la machine permet également aux utilisateurs visés de comparer plus facilement les rapports intégrés de plusieurs organisations.* » En termes de contrôle-pilotage, il a été montré que la co-construction

du système de pilotage permettait le développement d'attributs dialogiques, utiles en univers complexe. De la même façon, la comparabilité permet de construire un système de pilotage extraverti, qualité évolutionniste des outils de contrôle.

La préface de l'ouvrage de Genelot, écrite par JL Le Moigne s'achève par une citation de Léonard de Vinci : « *la modélisation est d'une excellence telle qu'elle ne fait pas que montrer les œuvres de la nature, mais qu'elle en produit des formes infiniment plus variées* ». C'est exactement ce que fait en théorie le RI : il ne fait pas que prendre en compte les interactions du système technico-organisationnel, il en produit de nouvelles configurations. Sa mise en œuvre peut ainsi potentiellement conduire à des bouleversements importants

3.1.2 La distinction des facteurs spécifiques à la mise en œuvre d'un système de pilotage et des facteurs génériques s'appliquant à tout « projet majeur »

3.2.2.1 Les facteurs génériques liés à la gestion de projet et à la conduite du changement

En cherchant à analyser l'utilité avérée du RI, on cherche à évaluer le succès du dispositif. Le succès est le « *fait d'aboutir au résultat escompté, d'atteindre le but recherché* » (CNTRL, www.cntrl.fr). Aussi notre revue de littérature fait ressortir des études s'intéressant à identifier les facteurs de succès de la mise en œuvre d'un nouveau dispositif informatisé. Ces facteurs se rattachent principalement à la gestion de projet et à la conduite du changement.

C'est notamment le cas d'un facteur technologique évoqué au chapitre 2. En effet, la revue de littérature avait montré que dans un premier temps, la mise en œuvre d'une nouvelle technique de contrôle se réalisait essentiellement par le biais de logiciels spécialisés, maintenus hors de l'ERP. Les études révélaient que les logiciels de type Best Of Breed (BEB), les suites de type Strategic Enterprise Management (SEM), ou encore les systèmes de feuilles de calcul étaient d'avantage appropriés. Les chercheurs opposaient principalement la flexibilité et la facilité d'usage de ces systèmes à la rigidité et à la complexité des systèmes ERP (Rom et al., 2007). Par ailleurs, cet argument était conforté par le *fourth-stage model* développé par Kaplan (1990). Selon le modèle, une technique de contrôle doit nécessairement passer par une phase où elle possède son propre système d'information. Cette phase correspond à une phase test pour les contrôleurs et les spécialistes SI. Une fois cette étape réalisée, il est recommandé d'intégrer les systèmes de contrôle (mais pas avant). En conséquence, la proposition suivante avait été formulée : une technique de contrôle innovante telle le RI se réalise dans un premier temps via des systèmes parallèles à l'ERP, essentiellement pour des raisons de flexibilité et de facilité

d'usage (notamment pour les fonctionnalités d'analyse et de reporting). Selon le *Fourth-Stage Model* développé par Kaplan, cette étape est en fait nécessaire : elle constitue une phase test pour les contrôleurs et les spécialistes SI. Il est également conseillé de planifier une intégration de ces logiciels spécialisés à l'ERP (s'il existe), une fois le système stabilisé. Cette proposition ne se rattache à aucun des attributs de contrôle-pilotage précédemment caractérisés.

Toujours dans le cadre de la technologie, la revue de littérature fait ressortir un second facteur qui ne favorise l'activation d'aucun attribut en particulier. Le chapitre 2 a montré que certaines technologies pouvaient aider à la mise en œuvre d'un dispositif efficace. La mise en œuvre de ces technologies au sein de l'organisation, si elles n'existent pas au préalable, peut conduire à des perturbations importantes. Particulièrement, l'ERP peut engendrer une perturbation organisationnelle « *d'envergure* » (El Amrani et Saint Léger, 2013). Aussi, les chercheurs soulignent essentiellement que l'introduction d'une nouvelle technologie, particulièrement s'il s'agit d'une celle d'un SI intégré, doit bénéficier en amont d'une solide analyse, à la fois technique et organisationnelle. Ce facteur semble se rattacher davantage à de la gestion de projet, en particulier si la technologie introduite est à l'image de l'ERP, « *une technologie organisationnelle* » (Saint Léger et El Amrani, 2013). Parmi les aspects techniques, les chercheurs citent principalement :

- L'analyse de la compatibilité ou de la cohabitation des technologies ou logiciels introduits avec les systèmes existants. Les chercheurs soulignent à ce sujet la difficulté des organisations à créer et maintenir des interfaces adéquates entre une combinaison de produits venant de vendeurs différents. Pour Benamati et Lederer (2008), l'incompatibilité est le deuxième problème le plus rencontré par les organisations. Les auteurs mettent en évidence l'absence de standards dans l'industrie IT, impliquant la création ou l'acquisition de logiciels et de matériel informatique pour développer ces interfaces. Précisément, l'usage de XBRL dans une organisation ou il existe un ERP pose problème. Dans leur revue de littérature, Grabski Severin et al. (2011) soulignent le challenge posé par XBRL aux ERP. Ils évoquent les difficultés d'extraction et de conversion/marquage des données de l'ERP, surtout si le marquage doit intervenir au niveau transactionnel.
- Les différents modes d'intégration de ces technologies avec le système existant. Par exemple, il s'agit de penser comment exploiter conjointement les données structurées et les données non structurées du RI. Les chercheurs se demandent comment coupler une infrastructure BI classique aux systèmes spécifiquement conçus pour collecter,

affiner et analyser les données non structurées. Baars et Kempera (2008) montrent que les chercheurs se sont focalisés sur trois aspects différents, de façon déconnectée. Certains chercheurs ont cherché à développer des solutions permettant un accès simultané aux données structurées et non structurées (Becker, Knackstedt et Serries, 2002; Priebe, Pernul et Krause, 2003). D'autres se sont concentrés sur le développement de techniques pour analyser les données non structurées : principalement, l'idée est d'extraire des données structurées (métadonnées) depuis un contenu non structuré (McCabe, et al., 2000; Cody et al., 2002 ; Mothe et al. 2003; Keith et al., 2005; Sukumaran et Sureka, 2006;). Enfin d'autres études se sont intéressés à la diffusion des résultats et modèles d'analyse (Klesse et al., 2005; Baars, 2006). Les auteurs proposent d'intégrer ces trois approches dans un modèle à trois étages: un étage « données », un étage « logique » et un étage « accès » (Table 3.1). L'objectif est de structurer les initiatives BI afin d'exploiter efficacement les données structurées et les données non structurées.

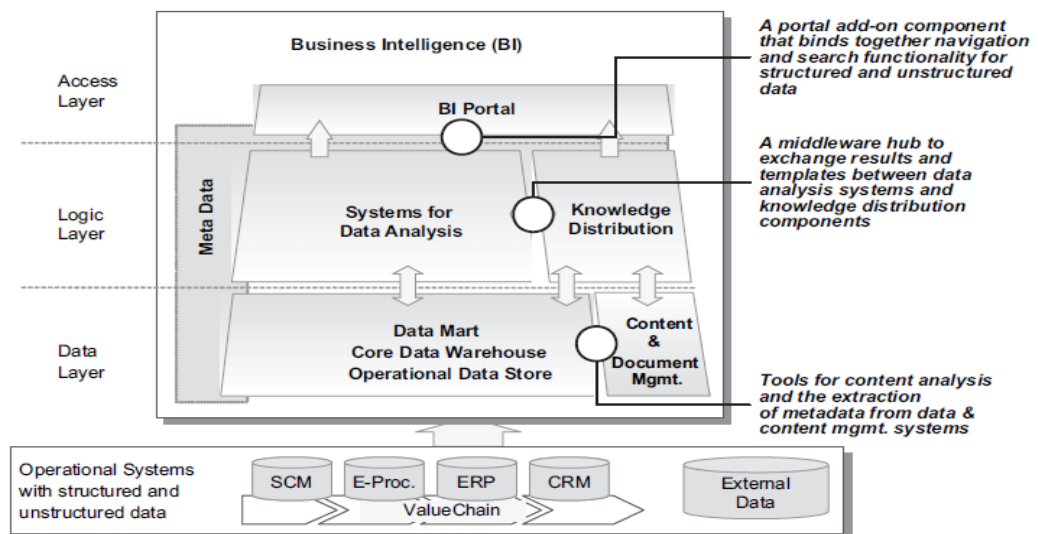


Figure 12. Proposed tools and components for the realization of the three approaches.

Table 3.1. Proposition d'un mode d'intégration des données non structurées aux systèmes classiques BI, Baarsa et Kempera (2008)

- Le choix de l'intégration ou de la non-intégration de ces systèmes à l'ERP (s'il existe). Ce point, mis en évidence dans le cadre particulier de l'introduction d'une nouvelle technique de contrôle, vient tout juste d'être abordé.

De la même façon, compte tenu de l'existence du système technico-organisationnel, la mise en œuvre d'un dispositif informatisé nécessite une analyse organisationnelle robuste en amont. L'imbrication du technique et de l'organisationnel, singulièrement intense dans le cadre de l'ERP nécessite de penser conjointement ces deux dimensions dans le cadre de la préparation, puis de la mise en œuvre et de l'évolution du dispositif. En s'inspirant des travaux de Bielh (2007), De Vaujany montre que le succès d'un projet SI nécessite une réelle « *gestion du changement organisationnel lié au projet* ». El Amrani et Saint-Léger (2013) réalisent un état des lieux de la recherche ERP en France. Tout au long de l'article, ils mettent en évidence les interactions entre le technique et de l'organisationnel dans le cadre de la mise en œuvre d'un ERP. En amont, les auteurs recommandent les activités suivantes:

- La gestion des facteurs de résistance avant la décision d'adoption (Meissonnier et al., 2007)
- L'alignement des besoins techniques et organisationnels. L'alignement passe par la modélisation des processus et flux de l'entreprise et les fonctionnalités de l'ERP (Briffaut et Briole, 2001 ; Rolland, 2005). Les auteurs en contrôle conseillent par ailleurs de tirer parti du reengineering des processus, quasi obligatoire dans le cadre de l'ERP pour actualiser les modèles de contrôle (Meyssonnier et Pourtier, 2006)
- L'anticipation du jeu des acteurs ou encore l'anticipation de l'évolution culturelle et sociale de l'organisation (Besson et Rowe, 2001)

Cette gestion conjointe des aspects organisationnels et techniques doit se poursuivre tout au long du projet, et même après. Au cours de la phase projet, les auteurs évoquent « *l'imbrication des décisions techniques et organisationnelles* » et les « *différents problèmes organisationnels et techniques* » pouvant surgir. En phase post-implémentation, « *la technologie continue d'interagir avec les pratiques organisationnelles et sociales* » en place. En annexe de leur ouvrage sur le pilotage, Demeestère et al. (2013) s'intéressent aux ERP. Ils confirment que la phase de préparation doit bénéficier d'une solide analyse organisationnelle. Ils montrent que l'organisation doit notamment se préparer à l'évolution des profils de compétence. Ils insistent particulièrement sur l'analyse de la cohérence entre l'architecture processus de ces systèmes et la structure organisationnelle. Des études d'impact organisationnel par processus doivent être réalisées. Aussi, l'introduction d'une nouvelle technologie, particulièrement s'il s'agit d'un SI intégré, doit bénéficier en amont d'une solide analyse, à la fois technique et organisationnelle.

Ces deux premières propositions sont des facteurs de contexte génériques, ne se rattachant pas à un attribut en particulier. Ils sont liés à l'introduction d'une nouvelle technologie, conduisant à un bouleversement important.

D'autres facteurs génériques émergent de notre revue de littérature SI-utilité avérée. Il s'agit aussi de facteurs liés à la gestion de projet et à la conduite du changement, toujours dans le cadre d'une modification importante dans l'organisation. (Dechow et al., 2007 ; Bose et al., 2008 ; Grabski et al., 2011). Un facteur qui ressort de façon récurrente est celui de l'existence d'une vision claire sur le projet. Sammon et al. (2005) montrent qu'il existe différents prérequis pour s'assurer de la réussite d'un projet technologique. Les travaux se focalisent sur la mise en œuvre d'un ERP ou d'un entrepôt de données (Datawarehouse). Les auteurs distinguent différents types de facteurs : des facteurs techniques, des facteurs organisationnels et des facteurs génériques liés à la gestion d'un projet important. Dans cette dernière catégorie de facteur, ils citent notamment la « *clarification du projet et de ses objectifs* ». En s'inspirant des travaux de Biehl (2007), De Vaujany (2009) propose une synthèse des facteurs-clés de succès des projets SI. L'auteur évoque lui aussi l'importance d'une vision forte du projet et de ses objectifs. Il ajoute que pour avoir toutes ses chances de succès, il est préférable que le projet soit supporté par la direction. Il insiste aussi sur un deuxième facteur : celui de l'existence de ressources adaptées (compétences de l'équipe SI, ressources financières,..)

La littérature qui traite de l'intersection des champs utilité avérée et contrôle distingue également des facteurs de succès relatifs à la mise en œuvre du dispositif de pilotage en lui-même, et d'autres facteurs plus génériques se rattachant à tout projet important. En ce sens, de nombreux facteurs sont communs à ceux de la littérature SI-utilité avérée. Le chapitre 2 avait évoqué les conditions de démarrage proposées par Lorino (2003) dans l'objectif de mettre en œuvre un outil de pilotage utile au stratège. Nous avons recensé les propositions directement liées au design du dispositif. D'autres facteurs, non abordés dans le chapitre 2, sont plus génériques. Lorino évoque l'adaptation des ressources et des profils des acteurs clé ou encore le recensement des sources d'information disponibles,... De la même façon, dans leur présentation de la démarche SPOC, Demeestère et al. (2006) distinguent des facteurs propres à la démarche de pilotage et des « *conditions de succès de tout projet important* », pour lesquelles ils consacrent un chapitre entier. Ils formulent deux propositions, communes avec la littérature SI :

- L'existence d'une vision solide et claire sur le projet : pourquoi se lance-t-on sur ce projet ? Ou veut-on aller ?

- L'existence de ressources adaptées : ressources techniques, humaines et financières

A ces deux facteurs, ils ajoutent :

- Une prise de conscience partagée sur la nécessité de changer.
- L'ancrage du projet dans la culture d'entreprise : il ne doit pas constituer une rupture trop brutale, il doit s'appuyer sur les valeurs de l'entreprise. Aussi, la nécessité de changer évoquée précédemment peut être stimulée par une association gagnante entre des éléments symboles de progrès dans la culture d'entreprise et le dispositif en question. C'est ce que Ax et Bjørnenak (2005) nomment la « *viabilité interprétative* » du projet.
- L'implication des différentes parties prenantes via notamment leur croyance en la faisabilité et surtout en l'utilité du projet. Les auteurs confirment que l'engagement des responsables d'entreprise est souhaitable

Pour Loning et al. (2013), pour qu'un projet important fasse sens, deux recommandations peuvent être formulées :

- La première est semblable aux propositions préalables : pour les auteurs, il est capital de se « *poser la question de la finalité de l'outil* ». L'existence d'une vision forte du projet, préférablement à l'initiative de la direction, est un facteur clé de succès indéniable d'un projet important.
- Le respect d'une méthodologie rigoureuse. Dans le cadre de la mise en œuvre d'un nouveau dispositif de pilotage, la méthodologie doit conduire à une démarche stratégique au préalable et à « *un travail de fond* » sur les indicateurs. C'est exactement ce que préconise l'IIRC dans son cadre de référence : parmi les éléments constitutifs, on retrouve l'explicitation du business model et des ambitions stratégiques de l'organisation. Afin de suivre une méthodologie de qualité, Loning et al. conseillent par ailleurs de travailler avec des spécialistes de ces méthodes. Ce facteur avait par ailleurs été évoqué dans le chapitre 1. L'analyse rétro-exploratoire mettait en évidence la nécessité d'une méthodologie : la méthodologie conférerait un cadre de mise en œuvre et un certain nombre de principes à respecter, conditionnant l'efficacité de l'outil. Le succès de la démarche tableau de bord notamment paraît conditionné par le développement d'une méthode en amont, telle la méthode OVAR.

En résumé, il existe des facteurs pré-projet à rattacher à tout projet important dans une organisation. Globalement, ces facteurs sont liés à la gestion de projet et à la conduite du changement. La littérature en contrôle et la littérature en SI s'accordent sur ce point. Compte tenu de la focalisation de l'étude sur certains éléments du contrôle, de l'organisation et de la technologie, les différentes propositions ont été classées dans le tableau récapitulatif ci-dessous (Table 3.2) :

CONTROLE	ORGANISATION	TECHNOLOGIE
Dispositif de contrôle Existence d'une définition claire du projet et de ses objectifs Existence et respect d'une méthodologie rigoureuse	Acteurs Ressources humaines adaptées (compétences de l'équipe-projet, compétences de l'équipe SI,..) Prise de conscience de conscience collective sur la nécessité de changer Implication des différentes parties prenantes (notamment futurs utilisateurs et direction) Culture Cohérence du projet avec les valeurs et la culture de l'entreprise	Intégration du SI Technique de contrôle innovante telle le RI se réalise dans un premier temps via des systèmes parallèles à l'ERP Planification d'une réintégration à l'ERP (s'il existe) après stabilisation du système Ressources techniques adaptées : existence ou mise en œuvre des SI de collecte, analyse et interaction adaptés

Table 3.2 : Facteurs de gestion de projet à prendre en considération en amont

Pour reprendre les termes de Demeestère et al. (2006), Il existe effectivement « *des conditions de succès de tout projet important* ». Cependant la plupart des facteurs de gestion de projet se retrouvent en phase d'ingénierie. La phase d'ingénierie concerne la mise en œuvre effective du dispositif informatisé (Table 3.3. d'après Saint Léger et El Amrani, 2013) :

Phase du projet	Thèmes
Phase 2 : Ingénierie	Gestion de projet ERP : facteurs de succès et d'échec
	BPR & Paramétrage et configuration de l'ERP
	Acteurs du projet ERP

Table 3.3 : Etude des facteurs de gestion de projet ERP pendant la phase d'ingénierie

Un projet majeur nécessite la mise en place d' « *activités critiques* » pour reprendre les termes de Saint Léger et El Amrani (2013): communication, formation, support aux parties prenantes, et particulièrement aux futurs utilisateurs du dispositif. Il s'agit de rappeler à ce stade que cette recherche se focalise sur l'utilité avérée du dispositif, qui se révèle en phase d'usage. Pour que le dispositif soit compris, accepté, voire approprié, cela suppose des procédures de communication autorisant l'expression et le débat. Ces activités se déroulent principalement en phase d'ingénierie et se poursuivent en phase d'exploitation. Notamment, la mise en place de centres de compétences peut jouer un rôle non négligeable dans la stabilisation technico-organisationnelle de l'organisation en phase post-projet (Meyssonnier et Pourtier, 2006 ; Saint Léger et El Amrani, 2011). Parmi les dix facteurs clé de succès évoqués par Biehl (2007) on retrouve aussi l'importance de la formation (« *mise en place de la formation* ») et du support (« *équipes de support transversales pour gérer les problèmes de l'organisation* ») Demeestère et al. (2006) évoquent aussi un facteur post-projet : une continuité dans la démarche. Un projet réussi ne doit pas occulter l'après-projet, phase primordiale dans la réussite globale du changement. Ce point, concernant la présence des facteurs sur différentes phases et leur interrelation sera abordé en détail ultérieurement.

3.2.2.2 Les facteurs génériques liés à l'usage des outils de gestion

- La place grandissante de l'acteur dans les recherches en SI et en Contrôle

Le paragraphe précédent a brièvement abordé la question de la mesure. Il a montré que la mesure pouvait s'intéresser à la réussite ou à l'échec du projet. Les chercheurs vont ainsi tenter d'identifier des facteurs clé de gestion de projet. L'analyse a révélé que ces facteurs se situaient principalement en amont et en cours de projet. Cependant la question de la mesure, en SI, tout comme en contrôle peut se poser à plusieurs niveaux. Comme le souligne Chanegrih (2012), le succès des innovations en contrôle « *peut prendre plusieurs formes* ». De la même façon, Kefi (2010) souligne qu'en SI, la mesure peut être d'ordre financière, technique, stratégique ou

s'évaluer en termes d'usage. Comme le note De Vaujany (2009), l'évaluation du SI portant sur la réussite ou l'échec du projet en lui-même mesure les impacts concrets du SI. Ce type d'évaluation est tourné vers le court-terme. D'autres modèles d'évaluation sont tournés vers les usages. La vision est ici d'avantage orientée vers le long terme : elle se focalise sur la phase post-implémentation.

Dans la littérature en SI, tout comme dans la littérature en contrôle, l'acteur occupe de plus en plus une place centrale. Le chapitre 2 a montré que les perspectives théoriques en contrôle sont passées d'une vision purement technique à une vision d'avantage interactionniste avec l'organisation et notamment avec les acteurs. Les théories mobilisées sont la sociologie de la traduction (Latour, 1988), la théorie de la régulation conjointe (Reynaud, 1989) ou encore les approches structurationnistes (Orlikowski, 1992). De la même façon, la littérature en SI a dépassé une vision trop technique du SI. Mason et Mitroff proposent déjà en 1973 une définition « *intersubjectiviste* » du SI (Travaillé et Marsal, 2007). Cette définition a été reprise par Reix et Rowe (2002) : le SI est défini comme « *un ensemble d'acteurs sociaux qui mémorisent et transforment des représentations via des technologies de l'information et des modes opératoires.* » Le SI est ainsi dans la tête des acteurs. Cette évolution de la notion de SI a donné lieu à des modèles théoriques centrés sur l'assimilation (ou adoption secondaire)/l'acceptation, puis sur l'appropriation de la technologie. Comme le note De Vaujany (2009), une des façons de différencier les perspectives théoriques en SI est de les aborder en fonction du processus qui est leur objet. Alors que les travaux portant sur la conception ou l'adoption primaire adoptent un point de vue organisationnel, ceux qui s'intéressent à l'assimilation/acceptation et appropriation considèrent les organisations comme « *un ensemble d'individus* ».

Ce changement de perspective dans la recherche en SI et en Contrôle vient d'un constat majeur : celui d'un écart entre les résultats attendus et les résultats effectifs, malgré un projet réussi.

Dans le champ SI, de nombreux chercheurs évoquent la prédominance des travaux concernant le processus d'implémentation ou concernant l'avant-projet (Yu, 2005 ; Dery et al., 2006 ; Saeed et Abdinnour-Helm, 2008; Grabski et al., 2011). Pourtant, comme le notent Dery et al., 2006, « *un dispositif implémenté avec succès échoue parfois à produire les bénéfices attendus* ». Allen (2008) en a même fait le titre de son article : « *Where good ERP implementations go bad: a case for continuity* ». Ces dysfonctionnements sont principalement liés à la résistance, voire au rejet de la technologie par l'utilisateur. Les chercheurs vont ainsi s'attacher à identifier :

- Les facteurs favorisant l'acceptation, puis l'assimilation d'un SI par l'utilisateur

- Les facteurs favorisant une appropriation effective du SI car les usages évoluent : il s'agit ici de faire en sorte que la « greffe » prenne bien

Notre revue de littérature SI-utilité avérée fait effectivement ressortir des articles se référant à la théorie de la diffusion de l'information tel le modèle TAM (Amoako-Gyampah et Salam., 2004 ; Bueno et Salmeron, 2008 ; Saeed Khawaja et Abdinnour-Helm, 2008 ; Yeha et al., 2012...) ou encore la théorie du comportement planifié (Kefi, 2010) pour l'acceptation. Elle fait aussi remonter des articles empruntant l'approche SCOT (Grabski et al., 2011) pour l'appropriation.

Même si ces dysfonctionnements prennent souvent racine dans la phase d'implémentation, dans la spécificité du contexte ou dans les interactions du système technico-organisationnel, les recherches de solutions se font essentiellement au niveau de l'usage. Comme l'expriment clairement Saint Léger et El Amrani (2013), c'est bien l'usage au quotidien du dispositif informatisé qui déterminera son utilité. Dans les travaux s'intéressant à la phase d'implémentation, l'utilisateur n'occupe pas cette place centrale. Traditionnellement, la recherche en contrôle privilégie une vision instrumentale des outils de gestion : l'« *outillage administratif* » de Henri Fayol participe de façon neutre à l'efficacité organisationnelle. Cette logique a favorisé l'émergence d'une rupture entre conception et usages, dans laquelle l'utilisateur et ses usages restent au second plan. La plupart des ouvrages en contrôle s'intéressent par ailleurs à la conception des dispositifs de pilotage et non à leur fonctionnement. Notamment, Bouquin et Kuszla (2014) construisent leur ouvrage autour de la conception du système de contrôle, en expliquant que « *les problèmes actuels du contrôle sont plus des questions de conception du système que des problèmes de fonctionnement des outils.* » Récemment, la recherche en contrôle a été fortement imprégnée par la recherche en SI, compte tenu de l'informatisation croissante des dispositifs de contrôle (Carton et al., 2006). La revue de littérature contrôle-utilité avérée fait principalement ressortir deux articles se focalisant sur l'appropriation des outils de gestion. De Vaujany (2006) montre que les travaux récents en contrôle s'intéressent à la valeur d'usage des outils de gestion. Le chapitre 2 a évoqué l'ouvrage de Lorino (2003), conseillant l'adoption d'une vision pragmatique des outils de gestion. En ce sens, l'outil ne peut être évalué que par ses effets pratiques : la nature pragmatique de ces outils « *implique que l'outil ne peut être évalué que par ses effets pratiques : par la performance efficacité opératoire, efficacité économique... des schèmes d'action qu'il conduit les acteurs à mettre en œuvre* ». Dans son article, De Vaujany illustre aussi ce nouvel intérêt par le renversement de la littérature SI en matière d'évaluation, déjà évoqué dans la première section.

Il cite des auteurs tels Walsham (1993), Orlikowski (1992, 1999,2000) ou Desanctis et Poole (1994) qui focalisent leur travaux sur l'efficacité à l'usage de la technologie.

Cette focalisation sur l'usage s'intensifie dans le cadre des travaux portant sur les outils de gestion informatisé. Carton et al. (2006) montrent l'indissociabilité croissante SI-dispositif de gestion dans des organisations qui s'informatisent : « *les objets informatisés médiatisent, remplacent ou supportent de plus en plus d'objets de gestion classiques des organisations* ». Or la technologie n'est en elle-même ni bonne, ni mauvaise. C'est son usage, et plus précisément la qualité de son appropriation par les utilisateurs finaux qui permettra (ou non) de créer de la valeur. Cette qualité va se développer via « *les animations des formateurs, les participations des utilisateurs aux forums, l'émergence de dynamiques nouvelles d'apprentissage en groupe, le développement d'une souplesse dans le croisement présentiel-formation en lignes, l'ajout de nouveaux contenus pertinents aux bases documentaires pour les utilisateurs* ». Les auteurs s'inspirent des travaux d'Orlikowski (1999,2000) et de son intérêt pour la valeur des « *technologies en pratique* ». Pour De Vaujany (2006), le développement de la perspective appropriative dans le champ du contrôle s'explique par la prolifération des outils de gestion, produits et diffusés par l'ensemble des parties prenantes (en interne et externe). Les chercheurs vont alors s'intéresser au devenir de ces outils, mis en œuvre par la ligne opérationnelle. Ce changement de paradigme montre ainsi l'importance de la phase d'opérationnalisation de ces outils.

Cette recherche s'intéresse à déterminer des facteurs favorisant la construction d'un RI utile au management en interne. Compte tenu de l'importance de l'usage, il semble important de tenir compte dans cette recherche des facteurs liés la dimension humaine des outils de gestion. Ces facteurs seront à priori liés à l'acceptation et à l'appropriation du dispositif.

- L'assimilation du dispositif de gestion

Dans son ouvrage, De Vaujany (2009) distingue acceptation et assimilation. L'acceptation est un aspect de l'assimilation. Précisément, l'assimilation est le processus par lequel un outil de gestion informatisé « *va être accepté et utilisé régulièrement par les acteurs finaux* » (De Vaujany, 2009). En contrôle et en SI, le modèle de Rogers est un des principaux cadres théoriques qui sous-tendent les travaux sur l'assimilation. En contrôle, notre revue de littérature fait notamment ressortir les articles d'Alcouffe et al. (2003, 2004) qui s'appuient sur le modèle de Rogers pour montrer que c'est d'avantage la perception des acteurs envers l'environnement que la situation réelle qui va déterminer le succès ou l'échec d'un outil de gestion tel le budget.

Alors que dans les années 1930, les acteurs acceptaient que les prévisions ne soient pas exactes, dans les années 1990, face à la pression des actionnaires, ils ne supportent plus l'incertitude et le flou. Pour les auteurs, les critiques du budget dans les années 90 reflètent cette intolérance. De la même façon, en s'inspirant des premiers travaux de Rogers, Anderson et Young (1999) étudient les facteurs pouvant influencer l'usage et la justesse d'un système ABC. Selon le modèle de Rogers, cinq variables affectent la diffusion d'une innovation au sein d'une organisation : l'avantage relatif, la compatibilité, la facilité d'essai, l'observabilité et la complexité. Dans son ouvrage, De Vaujany montre que parmi ces facteurs, deux sont majeurs à l'assimilation des outils de gestion informatisés :

- L'avantage relatif : le RI est-il réellement perçu par les pilotes comme une innovation comparé aux outils de contrôle existants ? Qu'apporte-t-il de plus ?
- La compatibilité : le RI est-il cohérent avec le schéma de gestion existant ?
L'architecture technologique existante (compétences des utilisateurs, plateformes en place, matériels utilisés) est-elle compatible avec le SI requis pour supporter la production du RI ? Le critère de compatibilité est un critère fondamental en contrôle. Les différents auteurs appellent à une cohérence des différents éléments du système de contrôle car comme le disent si bien Bouquin et Kuszla, un système de contrôle est « *un tout* ». Pour les auteurs, il n'existe pas de recette miracle permettant l'utilité avérée des outils, juste « *des principes de cohérence* » : un nouveau dispositif de contrôle doit être adapté à un certain nombre de contraintes et enjeux (dont des enjeux humains), et être pensé et mis en place sous ces contraintes. De la même façon, Ferreira et Otley (2005) montrent dans leur article l'importance de la notion de *fit* des différents composants d'un système de contrôle, quelle que soit leur efficacité individuelle : « *La force et la cohérence des liens du système de contrôle sont des aspects cruciaux du design [...] Même si les composants individuels sont apparemment bien conçus, quand ils ne sont pas en harmonie (dans leur design ou dans leur usage), le système de contrôle risque d'échouer dans sa mission.* ». Par ailleurs, le critère de compatibilité technologique avait déjà été évoqué dans le cadre de la gestion de projet.

En s'inspirant de la sociologie de l'innovation, Davis a proposé en 1989 un des modèles les plus utilisés dans la littérature anglo-saxonne en SI : le Technology Acceptance Model (Table

3.5.). Selon le modèle, plus l'utilité perçue de la technologie est forte, plus l'attitude envers cette technologie sera positive et l'intention de l'utiliser sera forte.

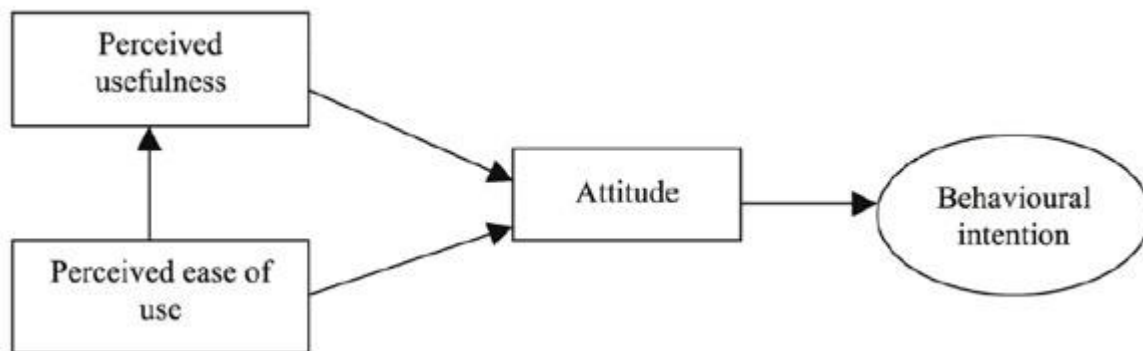


Table 3.5. Technology Acceptance Model (TAM), Davis et al., 1989

Notre revue de littérature fait effectivement ressortir six articles mobilisant le TAM ou la théorie de l'action raisonnée. Dans ces articles, les facteurs contribuant à l'acceptation des acteurs se retrouvent avant, pendant et après la mise en œuvre d'un nouveau dispositif de gestion (Table 3.6)

Auteur	Langue	Perspective sur l'utilité	Théories mobilisées	Thème	Phase du projet sur laquelle les facteurs	Sujet	Bibliographie
Kéfi Hajer	Français	Acceptation/Assimilation	Théorie du comportement planifié	SI - utilité	Facteurs de contexte (age et genre des utilisateurs) et facteurs d'usage (attitude, contrôle comportemental perçu, normes subjectives, intention d'utiliser dans la durée)	Importance des facteurs humains, plus que des facteurs techniques	Kéfi Hajer, « Mesures perceptives de l'usage des systèmes d'information : application de la théorie du comportement planifié » Hum et Entreprise, 2010/2 n° 297.
Saeed, Khawaja	Anglais	Acceptation/Assimilation	TAM et modèle de succès d'un projet SI	SI - utilité	Facteurs d'usage	Importance de la qualité de l'information et de l'intégration du système d'information	Saeed, Khawaja A. and Abdil Helm, « Examining the effect of perceived usefulness on post usage of information systems » Information & Management, Volume 6, p376-386.
Yeha, Ralph	Anglais	Acceptation/Assimilation	TAM	SI - utilité	Facteurs d'usage	Importance de l'amélioration du travail de l'utilisateur	Yeha et al., « Extended conceptualisation of perceived usefulness: empirical test in the context of information system continuance », Behaviour & Information Technology, 2012, Vol. 31 Issue 5, p525-540.
Amoako-Gyampah	Anglais	Acceptation/Assimilation	TAM	SI - utilité	Facteurs positionnés après projet	Importance de la formation et de la communication sur les croyances individuelles et les croyances "partagées"	Amoako-Gyampah K. and A. Salam., « An extension of the technology acceptance model for ERP implementation environment » Information & Management, 2011, 49(5), p731-745.
Bueno, S. and J. L. Salmeron	Anglais	Acceptation/Assimilation	TAM	SI - utilité	Facteurs positionnés en amont, pendant et après projet	Importance du support du top management, de la communication, de la coopération, de la formation et de la complexité technologique	Bueno, S. and J. L. Salmeron, « Success modeling in ERP implementation: an interacting with Computers », 2011, 49(5), p515-523.

Table 3.6. Articles faisant référence au modèle TAM ou à la théorie de l'action raisonnée

Selon De Vaujany évoque les implications concrètes du modèle, dans le cadre de la mise en œuvre d'un outil de gestion informatisé :

- Développer la formation, activité critique déjà évoquée dans le cadre de la gestion de projet
- Développer des systèmes en phase avec les attentes des utilisateurs. Dans le cadre d'un dispositif de gestion informatisé, ces attentes sont donc doubles : une logique de gestion mais aussi un dispositif technique conforme aux attentes.

- Communiquer sur les apports
- L'appropriation du dispositif de gestion : l'importance du pilotage de la valeur à l'usage

L'article de De Vaujany (2006) a été évoqué pour montrer le renversement de perspectives en matière d'évaluation des outils de gestion. L'auteur citait en ce sens les travaux fondateurs de Walsham (1993) ou de Lorino (2002). Cependant l'auteur pose aussi la question des modalités d'évaluation des « *valeurs processuelles* » de l'outil à l'usage, soulignant à ce sujet que les auteurs clés n'y apportent pas de réponse précise. Il souligne en ce sens l'importance d'un facteur largement discuté dans le chapitre 2 : la mise en œuvre, mais aussi le maintien d'une interactivité continue entre les différentes parties prenantes, particulièrement entre les concepteurs et les utilisateurs de l'outil. Le chapitre 2 avait par ailleurs sélectionné en amont du projet des facteurs allant dans ce sens. Côté organisation, les propositions étaient les suivantes :

- Une vision participative de la stratégie et donc une grande ouverture du management rendant possibles les débats avec l'ensemble des parties prenantes, notamment avec les stratégies globaux ou locaux, futurs utilisateurs du RI. Un climat de confiance favorisera ces échanges.
- Une culture d'entreprise orientée vers le travail collectif, stimulant les interactions entre les différents acteurs

Côté contrôle, l'analyse avait essentiellement déterminé :

- Une culture de gestion de « *l'enquête collective continue* » en opposition à celle de la conception experte

Côté technologie, le développement et le maintien de ces interactions semblait être favorisé par :

- Certaines technologies, notamment les logiciels d'analyse de données pour identifier les relations existantes ou encore les plateformes collaboratives et la technologie XBRL pour l'extension du système organisationnel
- Un niveau d'intégration des applications modéré, autorisant le développement d'outils parallèles au SI facilitant le développement d'un contrôle interactif

L'efficacité à l'usage peut-elle ainsi se piloter dès la conception ? Il semble tout du moins exister des facteurs favorisant le développement d'interactions entre les différentes parties prenantes, évitant potentiellement la fracture concepteurs-utilisateurs. Car le processus d'appropriation est « *un processus long qui débute bien avant la phase d'utilisation de l'objet et se poursuit bien après l'apparition des premières routines d'utilisation* » (De Vaujany, 2006).

3.1.3 Le constat : le contexte d'accueil ne suffit pas à assurer l'utilité du dispositif

La recherche s'est focalisée sur la détermination d'un contexte d'accueil au RI. Mais la revue de littérature a montré de nombreuses fois que des facteurs clé à la réalisation d'un dispositif utile pouvaient se positionner sur d'autres phases du projet, notamment pendant la phase d'implémentation ou celle de l'exploitation.

3.1.3.1 L'utilité dans la perspective projet majeur

Le début du chapitre 3 a déterminé des conditions de succès génériques, indispensables à une mise en œuvre fructueuse d'un dispositif entraînant des bouleversements importants. En premier lieu, ces facteurs sont liés à la gestion de projet. Beaucoup de ces facteurs se situent en phase d'implémentation, voire après-projet. Les activités critiques notamment sont particulièrement efficaces en phase d'ingénierie et en phase de post-implémentation. De la même façon, Demeestère et al. (2006) soulignaient l'importance de la continuité dans la démarche, facteur après-projet.

Pour reprendre les termes de Saint Léger et El Amrani (2013), l'utilité d'un dispositif de gestion informatisé tel le RI « *ne peut pas s'expliquer uniquement par le mode projet* » compte tenu des interactions de la technologie avec les personnes et les structures. Pour être utile au contrôle pilotage, il faut aussi que le nouveau dispositif soit accepté, utilisé et correctement approprié par les stratégies locaux ou globaux. Or, les études suggèrent que la valeur à l'usage du dispositif est influencée par des facteurs tout au long du projet. Il s'agit d'avantage d'un processus qui prend racine en amont du projet, qui se construit tout au long du cycle de vie et qui va évoluer avec les usages des utilisateurs.

3.1.3.2 L'utilité dans la perspective contrôle-pilotage

Dans la perspective contrôle-pilotage, l'analyse a révélé que l'efficacité d'un facteur était dépendante de facteurs sur différentes phases, en particulier sur la phase d'opérationnalisation du dispositif. Le chapitre 2 a révélé qu'un contexte d'accueil favorable au RI ne suffisait pas

à assurer le développement de certains attributs. Précisément, quatre attributs semblent se développer dans un contexte précis. Mais ce contexte n'est pas suffisant. Il doit être complété ou modéré par des facteurs se situant plus particulièrement en phase d'usage. Le premier attribut concerné était le développement d'un outil facile à utiliser sans aveugler le pilote. Pour développer un outil facile à utiliser, la littérature recommande globalement de le mettre en œuvre dans un ERP (Jackling et al., 2006, Mayere Anne et al., 2008, Berland, 2009,...). Mais l'analyse avait aussi montré le potentiel aveuglant de la structure du couple formé par la technologie et le contrôle. Particulièrement, l'ERP facilite l'accès à l'information de gestion. Mais l'information de gestion « *ne se laisse pas facilement appréhender* » (Berland, 2009). Son interprétation doit être réfléchie, elle ne fait pas sens d'elle-même. Pour ne pas aveugler le pilote, la littérature recommande ainsi d'utiliser le dispositif informatisé de façon interactive (Bidan, 2006; Mayere et al., 2008; Berland, 2009). Cet usage interactif peut se réaliser de diverses façons. Par exemple, l'information contenue dans le Rapport Intégré doit être régulièrement mise à l'ordre du jour des réunions de l'équipe dirigeante. Ou encore, les données du rapport doivent être interprétées et discutées au cours de réunions impliquant supérieurs et subordonnés. Les managers opérationnels doivent être régulièrement sollicités, les hypothèses sous-jacentes à l'élaboration du rapport régulièrement discutée, etc...

Le second attribut concernait le rapprochement vertical et horizontal de l'organisation. La littérature montrait que les entreprises confrontées à un environnement incertain organisaient le contrôle d'une façon bien spécifique pour contribuer à rapprocher l'opérationnel du stratégique:

- Une décentralisation des responsabilités de gestion,
- Accompagnée de la mise en œuvre de dispositifs formels de contrôle

Par ailleurs, la littérature soulignait à nouveau que ces dispositifs formels de contrôle (auxquels le RI appartient) devaient être utilisés de façon interactive (Choffel et Meyssonier, 2005; Boitier, 2008). Ce facteur d'usage complète donc un facteur de contexte. Dans le cadre de cet attribut aussi, l'existence d'un ERP semblait favoriser la réalisation de cet attribut. Car l'ERP permettait la diffusion d'un référentiel de gestion commun. Mais l'ERP a souvent été caractérisé par la littérature de système rigide (Arnold et al., 2000, Robin Poston et Severin Grabski, 2000, etc...). L'analyse a ainsi montré que pour ne pas bloquer l'usage interactif du RI, préconisé dans les facteurs liés au contrôle, le système d'information devait autoriser le développement de dispositifs de contrôle informatisés parallèles à l'ERP : tableaux de bord développés par le contrôleur ou par les managers opérationnels. Cette proposition était ainsi à corrélérer avec un facteur post-projet : celui de l'usage interactif du nouveau dispositif de contrôle informatisé.

Le troisième attribut portait sur le développement d'un outil adapté à l'organisation moderne, baignant dans un environnement dynamique. Dans ce cadre, l'article de Touchais (2006) montrait que le contrôle pouvait faire d'avantage que s'adapter, il pouvait jouer un rôle « *structurant* » dans une dynamique de changement. Dans cet objectif, l'auteur mettait en évidence un facteur d'usage, déjà évoqué de nombreuses fois : un usage interactif du système de contrôle-pilotage ainsi formé. L'article montrait en ce sens que la direction jouait ainsi un rôle clé, en fixant notamment les modalités de fonctionnement de l'outil. Le système de pilotage ainsi opérationnalisé associera des éléments de contrôle diagnostique véhiculés par le cadre de l'outil et des éléments de contrôle interactif via un usage favorisant les échanges et le questionnement.

Enfin, dans le cadre du développement d'attributs utiles en univers complexe, l'analyse a montré que les outils de contrôle pilotage doivent être distribués à l'ensemble des pilotes globaux et locaux, et donc être spécifiquement adaptés à leur besoin. L'IIRC propose un facteur d'usage s'appliquant d'avantage à la démarche qu'au rapport en lui-même : appliquer le « *processus RI* », à savoir les 7 principes directeurs à l'ensemble des rapports et communications produits en interne.

3.2 La détermination d'un réseau de facteurs favorisant la mise en oeuvre d'un RI utile au stratège

Cette section sera spécifiquement dédiée à la caractérisation d'un réseau de facteurs participant conjointement à la conception, l'élaboration et l'usage d'un RI utile au stratège. Elle rappellera brièvement le cheminement de la réflexion, présentera la démarche et procédera à l'analyse de la littérature pour chacune des finalités.

3.2.1 La démarche

Les travaux dédiés à la mise en oeuvre d'un nouveau dispositif de gestion informatisé montrent ainsi qu'il existe des facteurs contribuant à développer un dispositif utile au stratège. Ces facteurs sont de deux catégories :

- Le chapitre 2 a focalisé l'étude sur 9 attributs de contrôle-pilotage contribuant à développer un RI utile au stratège.
- Le chapitre 3 a déterminé une nouvelle catégorie de facteurs dont la finalité n'est pas directement liée aux spécificités du RI. Ces facteurs favorisent d'avantage le « pilotage du bouleversement technico-organisationnel »

Aussi l'utilité avérée du RI doit s'analyser sous deux angles distincts. Le premier se rapporte au développement d'attributs utiles au contrôle pilotage. Le second concerne la mise en œuvre réussie d'un dispositif de gestion informatisé, entraînant des bouleversements organisationnels importants. Cette double perspective a émergé à la lecture des travaux se situant à l'intersection des champs contrôle ou SI et utilité avérée. Elle est par ailleurs cohérente avec la nature systémique du contrôle, de la technologie et de l'organisation : un dispositif ne peut s'avérer utile au contrôle que si les aspects techniques et organisationnels, en particulier ceux liés aux utilisateurs sont maîtrisés. Comme l'exprime clairement Bouquin et Kuszla (2014), un système de contrôle est « *un tout* ». Elle est également cohérente avec la nature à priori systémique du dispositif RI: le niveau de perturbation organisationnelle engendré par sa mise en œuvre peut être d'autant plus important.

L'analyse a aussi suggéré dès le chapitre 2 qu'un contexte favorable ne suffisait pas à assurer l'utilité du nouveau dispositif. Cette perception s'est renforcée, puis confirmée dans le chapitre 3 : la section 2 a déterminé l'importance de l'étude des facteurs sur les trois phases : avant, pendant et après la mise en œuvre. Aussi cette dernière section sera dédiée à la caractérisation de ce réseau de facteurs.

3.2.2 La détermination d'un réseau de facteurs sur les trois phases du projet RI

- Intégration de données financières et non financières

Le chapitre 1 a tenté de montrer comment les outils de contrôle évoluaient. Sous des vocables différents, de nombreux outils apparaissent en réalité comme une recopie d'outils existants, corrigés ou améliorés en fonction des besoins du moment. Chanegrih évoquait à ce propos la tendance « *évolutionniste* » et non « *révolutionnaire* » des outils de contrôle. Yan Quemener (2010) souligne que la logique conformante, marquée par la dominance du financier subsiste dans les outils de contrôle, y compris dans les dispositifs dits de pilotage tel le BSC. Berland (2009) montre à ce sujet que les tableaux de bord ne comportent parfois que des indicateurs financiers et deviennent ainsi une « *recopie sous forme plus synthétique* » d'outils du contrôle

de la performance financière, tels les budgets. Aussi, comme l'exprime clairement Berland, « on peut alors se demander quel est l'apport d'un tel tableau de bord par rapport aux budgets ». Même si les indicateurs non financiers sont au cœur de la démarche de l'IIRC, on est tenté de se demander si en pratique il existe un bon équilibre entre les indicateurs financiers et les indicateurs non financiers. On est tenté de mesurer le degré de dépendance à cette « logique de conformance ».

L'intégration d'indicateurs financiers et non financiers pose essentiellement la question de la gestion d'indicateurs multiples. Comme le note Berland (2009), il existe deux principaux risques liés à l'usage d'indicateurs multiples :

- Un risque de mauvaise compréhension de la performance globale : « on se ne sait pas forcément dire si la situation globale s'améliore ou non. »
- Un risque lié à l'arbitrage de nombreux indicateurs, potentiellement contradictoires : Nicolas Berland parle « d'effets pervers »

Aussi la mise en œuvre d'indicateurs non financiers *intégrés* à des indicateurs financiers risque de dégrader les qualités « ergonomiques », mais surtout cognitives du système d'indicateurs. Elle risque ainsi d'entraver la réalisation d'un des attributs précédemment défini : une vue globale utile au contrôle-pilotage de l'organisation. En s'inspirant des travaux de Lillis (2002), Berland montre cependant qu'il existe des activités à mener pour limiter ces risques. Il en identifie cinq :

- Réduire la réaction aux écarts en utilisant par exemple un slack budgétaire ou des budgets moins rigides
- Procéder à des changements structurels en créant par exemple une équipe pour donner du sens à des indicateurs différents dans deux centres partenaires
- Adopter un système de mesure innovant
- Réaliser une intégration technique, c'est -à-dire créer un système d'équivalence entre les indicateurs
- Ou encore utiliser un système de pondération entre les indicateurs.

Aussi l'assurance d'un usage efficace du RI peut être facilitée par la mise en œuvre d'un certain nombre d'activités au cours de sa construction.

Dans la continuité de l'analyse, l'usage d'un nouveau dispositif intégrant des indicateurs non financiers est utile au stratège si la connaissance produite par le RI est systématiquement remise en cause. En effet, l'intégration d'indicateurs non financiers risque de compromettre la validité des informations de la vue globale du RI de par :

- La gestion d'un nombre accru d'indicateurs
- La nature non agrégable des indicateurs non financiers. Comme le disent clairement Poincelot et al., 2005, les indicateurs non financiers « *ne fournissent pas une évaluation arithmétique globale de la création de valeur d'une entreprise* ». Pour rester un « *support d'apprentissage efficace* » (Lorino, 2003), il faut ainsi que la connaissance produite par le RI soit régulièrement remise en question, par exemple grâce à un usage interactif du dispositif.
- La potentielle mise en œuvre de technologies Big Data pour l'exploitation des données non financières

Côté technologie, la littérature insiste particulièrement sur la mise en œuvre d'une gouvernance solide surtout dans le cadre de l'introduction de technologies Big Data. En effet, le déluge de données peut être « *déstabilisant* » (Boyd et Crawford, 2011) pour les organisations sans la mise en place de politiques et procédures adaptées. Dans leur article, Boyd et Crawford développent une vision critique du phénomène « Big Data ». En premier lieu, les auteurs s'interrogent sur la connaissance produite par les Big Data. En citant Gay et Pryke (2002), ils font un parallèle entre les outils de contrôle et les Big Data. Ils évoquent leur potentiel structurant: ces outils ne font pas que mesurer le réel, ils le modèlent. Les Big Data façonnent le réel en faisant surgir de nouveaux terrains d'exploration, des nouvelles méthodes de connaissance et des nouvelles définitions de la société. Les Big Data ont remplacé « *la force régulatrice de la philosophie* » (Berry, 2011) par le chiffre, qui doit désormais être compris comme une « *ontothéologie* ». Pour Chris Anderson (2011), les chiffres parlent d'eux –même. Mais comme le rappellent Loning et al. (2013), « *manager ne se limite pas à la mesure* ». Notamment, le chiffre, sans contexte n'a que peu de valeur pour le stratège. Boyd et Crawford évoquent à ce propos Twitter et Facebook qui offrent des sources d'informations dénaturées de leur contexte historique. En effet, les fonctions de recherche et d'archivage de ces applications sont médiocres. Les auteurs évoquent par la suite les problèmes d'objectivité et de justesse posés par les Big Data. Concernant l'objectivité, ils évoquent les données venant des réseaux sociaux, qui passent par des processus de filtrage, décidant quels attributs et quelles variables

seront pris en compte. Un tel processus est par nature subjectif. De la même façon, ils soulignent les problèmes de fiabilité des données venant des sources Internet. Dans un objectif de contrôle-pilotage, la pertinence et la transparence des données sont des prérequis essentiels. Pour Boyd et Crawford, la quantité n'est pas synonyme de qualité. Ils prennent l'exemple de Twitter, source de données considérable dans laquelle les concepts d' « utilisateur », « participation » et de « compte actif » doivent être reconsidérés avant d'effectuer des analyses. Enfin, les auteurs évoquent les problèmes d'éthique liés à la collecte des Big Data : « *Les données publiquement accessibles ne sont pas nécessairement des données que l'on peut utiliser* » (Boyd & Marwick, 2011).

Dans une enquête publiée en 2013, l'AICPA met en évidence le potentiel des technologies Big Data : « *les organisations peuvent désormais prendre des décisions plus éclairées, plus rapidement, dans des domaines très divers tels la hausse de la productivité ou le contrôle des coûts, ou encore l'amélioration de la commercialisation et de la vente des produits et services* ». Mais pour que de tels résultats soient au rendez-vous, l'AICPA préconise la mise à jour de la gouvernance du SI. En effet, la « *croissance exponentielle du volume et de la complexité des données* » expose les entreprises à des hauts niveaux de risque. Il devient ainsi nécessaire de développer des plans stratégiques et d'implémenter de nouvelles politiques pour l'usage, le management et la rétention des données.

ATTRIBUTS	PROCESSUS R/ RAPPORT INTEGRE	TYPE ATTRIBUT	PHASE DU PROJET RI	CONTRÔLE	ORGANISATION	TECHNOLOGIE
Intégration de données financières et non financières	Rapport Intégré	Evolutionniste	CONCEPTION	<p>1: Décentralisation de la fonction décisionnelle (Poincelot et Wegmann, 2005)</p> <p>1: Point de départ de la réflexion = indicateurs jûdés et non disponibilité de l'information (Berland, 2009; Loning et al, 2013)</p>	<p>7: Environnement incertain (Chenhall, 2003; Choffel et Meyssonier, 2005; Hendricks Kevin et al, 2012)</p> <p>7: Stratégie de type Prospecteur ou Analyste (Simons, 1990; Choffel et Meyssonier, 2005; Langfield-Smith, 2005; Berland, 2009; Hendricks Kevin et al, 2012) ou Entrepreneuriale ou Différentiation par les produits (Chenhall, 2003; Langfield-Smith, 2005)</p> <p>7: Marché émergent (Moore et al 2001; Choffel et Meyssonier, 2005; Bouquin et Kusza, 2014)</p>	<p>8: Existence ou mise en oeuvre d'un ERP pour collecter données non financières structurées (Meyssonier et Pourtier, 2006)</p> <p>8: Existence ou mise en oeuvre de technolog Big Data pour collecter données non financier non structurées (Eccles et al, 2015)</p> <p>9: Existence ou mise en oeuvre de logiciels d'analyse de données (notamment ceux dédiés Big Data) (H. Baarsa et al, 2008; Eccles et al, 2015)</p>
			CONSTRUCTION	<p>1: Degré de dépendance à la logique de conformance faible</p> <p>1: Mise en oeuvre d'activités pour réduire les risques liés à la gestion d'indicateurs multiples</p>		<p>8: Mise à jour gouvernance du SI dans le cadre l'introduction technologies Big Data</p> <p>12: Mise en oeuvre d'un système dual</p>
			USAGE	<p>1: Nécessaire remise en question de la connaissance produite par le dispositif du RI qui intègre indicateurs financiers et indicateurs non financiers</p>		<p>12: Usage d'un système dual par le biais de l' interactif</p>

Table 3.10 : Réseau de facteurs de l'attribut « Intégration de données financières et non financières »

- Un « système » d'indicateurs, reflet d'un modèle causes-effets portant sur l'action

Sur la base d'objectifs stratégiques et de leviers d'action collectivement identifiés, il sera possible de déterminer des indicateurs nécessaires au pilotage de l'action. Lorino (2003), en reprenant les principaux concepts développés dans « Comptes et récits de la performance » rappelle la nature subjective du système d'indicateurs. Deux principales raisons sont évoquées :

- Une interprétation des relations causes-effets de la performance. L'indicateur est lié à un premier jugement collectif : la « *connaissance collective de l'action* »
- Une interprétation liée à la mesure. L'indicateur est lié à un second jugement collectif : le choix des modes de mesure

Le collectif est ici encore au cœur de l'analyse (table 3.11)

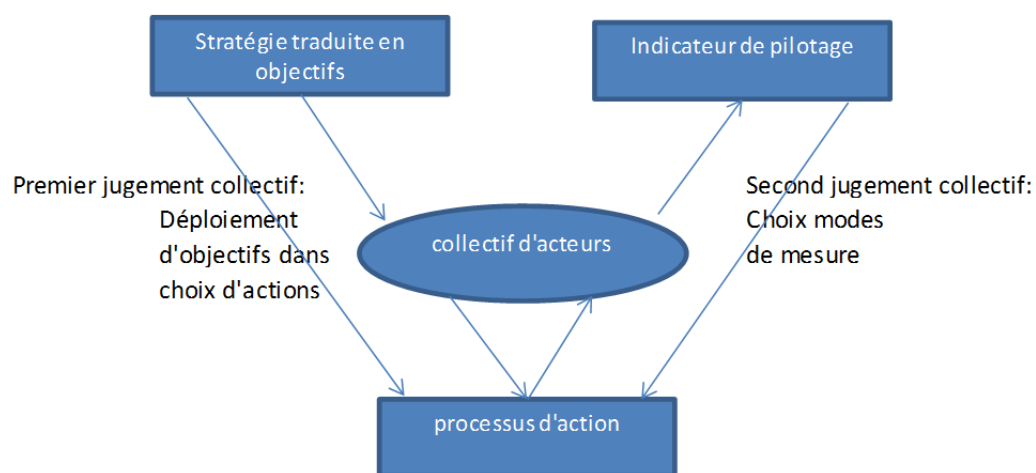


Table 3.11. Place du collectif dans l'interprétation performance d'après Lorino (2003)

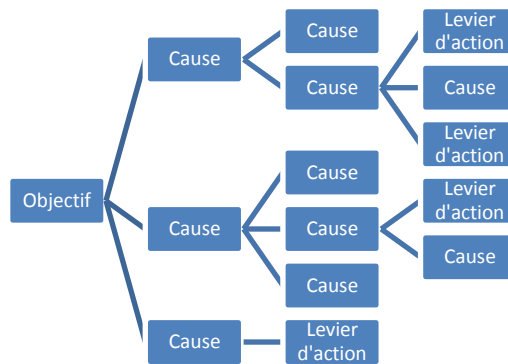
Les chercheurs en contrôle posent également la question de la validité du lien entre les différents indicateurs. Notamment Berland (2009) évoque la difficulté qu'ont les entreprises à établir des liens entre les différents indicateurs, surtout entre les indicateurs financiers et les indicateurs non financiers. Comment s'assurer que les indicateurs font bien système ? Pour Kaplan et Norton (1996) comme pour l'IIRC⁶¹, il s'agit d'établir des liens explicites, voire calculatoires si possible entre les indicateurs financiers et les indicateurs non financiers : « *Ultimately, causal paths from all measures on a scorecard should be linked to financial objectives* » (Kaplan et Norton, 1996). Pour les auteurs, les indicateurs non financiers, s'ils sont pilotés indépendamment, s'ils sont « *une fin en eux-mêmes* » risquent de ne pas conduire à une amélioration de la performance. Les plans d'actions liés à des indicateurs non financiers doivent être assortis d'objectifs financiers pour éviter des échecs économiques Mais pour Lorino, cette proposition est « *contradictoire, superficielle et irréaliste* » :

⁶¹ Pour l'IIRC, se référer au chapitre concernant la connectivité dans le cadre de référence

- Contradictoire car les indicateurs financiers sont censés intervenir à posteriori par rapport aux indicateurs non financiers, qualifiés par Kaplan et Norton d'indicateurs précurseurs.
- Superficielle, les objectifs stratégiques pouvant être contradictoires avec l'amélioration des ratios financiers, à court-terme
- Et irréaliste car il est impossible d'isoler les effets d'un indicateurs non financier parmi les « dizaines d'autres facteurs » affectant les indicateurs financiers, tels les couts, chiffres d'affaires ou marges.

Pour Lorino, la validité des liens entre les indicateurs est assurée si le système d'indicateurs est bien le reflet d'un modèle causes-effets portant sur l'action. Le système d'indicateurs doit être structuré « autour des objectifs stratégiques et des processus critiques, sans séparer les points de vue internes, externes et financiers ». Selon l'auteur, les échecs liés à des actions mises en œuvre en fonction d'indicateurs non financiers ne sont pas liés au manque de lien explicite avec les objectifs financiers, mais plutôt à des « choix stratégiques malheureux ». La validité des liens est donc d'avantage assurée par la robustesse du modèle causes-effets.

A partir de l'analyse



... On construit le système d'indicateurs

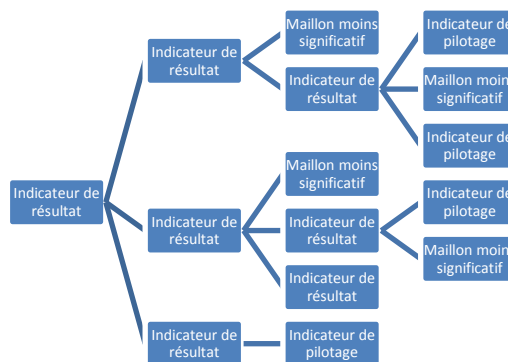


Table 3.12. Validité des liens entre les indicateurs assurée par le modèle causes-effets portant sur l'action d'après Lorino (2003)

Par ailleurs, ce facteur est aussi à mettre en lien avec l'attribut concernant la facilité d'usage du dispositif sans aveugler le pilote. Si l'on considère, selon la suggestion de Kaplan et Norton que la validité des liens est assurée par l'absence de lien explicite entre indicateurs financiers et indicateurs non financiers, quelque part on tend à déresponsabiliser le pilote. L'échec ne provient plus d'une mauvaise décision, mais plutôt d'une « faille technique », de l'absence de lien. Aussi comme le dit justement Lorino, 2003 « *il est tentant d'essayer d'introduire des verrous de contrôle chiffrés quasi automatiques dans le tableau de bord pour supprimer le risque managérial, mais c'est simplement souvent une illusion, pour des raisons de décalage de temps et de flux d'information* ». Cette proposition est également cohérente avec la finalité d'un outil de contrôle-pilotage : une logique de performance Vs une logique de conformance, qui continue à imprégner l'outillage du contrôle (Quemener, 2010).

La littérature s'accorde sur un point : cette robustesse du modèle, et partant de là, la validité des liens se vérifie à l'usage. Lorino (2003) souligne que c'est à travers les résultats enregistrés que la validité du modèle est évaluée. De la même façon Bukh et Malmi (2005) dédient un paragraphe au « modèle causes-effets du BSC « *en pratique* ». Ils montrent que ce n'est qu'à travers de l'implémentation et de l'usage continu du BSC que la validité des liens est démontrée. Aussi, Lorino évoque l'importance d'un deuxième facteur en phase de post-implémentation: les pratiques de recherche collective doivent être continues. Une telle proposition est par ailleurs cohérente avec l'existence d'un système technico-organisationnel : un système se transforme. Comme l'exprime clairement Genelot (2013) : « *concevoir un système, c'est imaginer les vieillissements, les aléas, les catastrophes qui peuvent se produire et préparer des processus auto correcteurs afin qu'il assure malgré tout sa finalité* ». Dans son analyse, Lorino met en évidence les changements de situation de l'organisation impliquant une nécessaire refonte du système d'indicateurs : « *l'apprentissage collectif de la performance s'inscrit dans la durée* ». Le processus auto correcteur du RI serait ainsi la continuité des pratiques de recherche collective. Ce facteur est évidemment à mettre en lien avec l'attribut « Outil adapté à l'organisation moderne baignant dans un environnement dynamique »

Côté technologie, l'extension du modèle causes-effets hors des frontières de l'organisation via les réseaux sociaux par exemple nécessite aussi un facteur précédemment évoqué : la mise en œuvre d'une gouvernance solide du SI, pour les raisons précédemment évoquées.

ATTRIBUTS	PROCESSUS RI/ RAPPORT INTEGRE	TYPE ATTRIBUT	PHASE DU PROJET RI	CONTRÔLE	ORGANISATION	TECHNOLOGIE
Un « système » d'indicateurs, reflet d'un modèle causes-effets portant sur l'action	Rapport Intégré	Evolutionniste	CONCEPTION	1: Existence d'une culture de gestion d'avantage orientée sur des méthodes d'identification et de résolution de problèmes que sur des approches financières (Lorino, 2003) 1: En amont de la détermination des indicateurs, il doit exister une démarche structurée collective partant de l'expression des objectifs stratégiques déclinés jusqu'aux leviers et plans d'action (Lorino, 2003; Loring et al, 2013)	6: Implication de la Direction dans le projet (Lorino, 2003) 6: Intention de mise en oeuvre de l'outil : fins de pilotage et non de communication en externe (Bukh et Malimi T, 2005) 6: « Grande ouverture » du management (Lorino, 2003) 7: Vision stratégique claire (Lorino, 2003; Bukh et Malimi, 2005; Bouquin et Kusata, 2014) 7: Vision participative de la stratégie pour adhésion des collaborateurs (Lorino, 2003; Bouquin et Kusata, 2014)	Existence ou mise en oeuvre de certaines technologies pour développer la connectivité, modèle causes-effets du RI: 9: Logiciels d'analyse de données pour identifier les relations, existant entre la performance financière et la performance non-financière entre les fonctions, les divisions opérationnelles, et leur chaîne logistique (Eccles et al, 2015) 10: Réseaux sociaux & XBRL pour l'extension du modèle cause-effet hors de l'organisation (Eccles)
			CONSTRUCTION	1: Les pratiques collectives sont à la base de la détermination des indicateurs (Lorino, 2003) 1: Validité des liens (ou connectivité) assurée par robustesse du modèle causes-effets (Vs liens explicites indicateurs financiers-non financiers) (Lorino, 2003)		9&10: Mise en oeuvre d'une gouvernance solide liée à l'extension du modèle causes-effets hors des frontières a priori de l'organisation
			USAGE	1: Les pratiques de recherche collective doivent être continues (Lorino, 2003; Bukh et Malimi, 2005)		

Table 3.13. Réseau de facteurs de l'attribut « un système d'indicateurs, reflet d'un modèle causes-effets portant sur l'action »

- Une vue globale du système, mais un accès aux détails d'avantage opérationnels possible

La littérature en contrôle est très riche s'agissant de la façon dont les indicateurs doivent être construits pour proposer au pilote une vue globale efficace. La revue de littérature fait ressortir deux ouvrages proposant un travail approfondi sur la construction d'indicateurs utiles au contrôle-pilotage : celui de Berland (2009) et celui de Demeestère et al. (2013) s'inspirant largement du premier ouvrage de Lorino (2003) sur les « *Méthodes et pratiques de la performance* ».

L'ambition du RI est de piloter un système technico-organisationnel alternant ainsi états de stabilité et poussées évolutionnistes. Aussi les indicateurs, s'ils souhaitent renseigner efficacement le pilote doivent donner des indices sur la situation actuelle du système, mais aussi sur son évolution probable. Dans un chapitre dédié au tableau de bord de gestion, Nicolas Berland (2009) rappelle à ce propos la définition de Bouquin (2001) : Le tableau de bord « *est un ensemble d'indicateurs peu nombreux (cinq à dix) conçus pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état et de l'évolution des systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec leurs fonctions* ». Aussi, selon Berland, un outil de contrôle-pilotage doit proposer au stratège deux catégories d'indicateurs :

- Des indicateurs de résultat ou d'état répondant à la question : « qu'ai-je réalisé ? »
- Et des indicateurs dits prédictifs répondant à la question : « ou allons-nous ? »

Ce point de vue est partagé par Lorino (2003) qui distingue quant à lui les indicateurs de résultat et les indicateurs de suivi (ou de processus). Alors que les indicateurs de résultat évaluent le résultat de l'action, les indicateurs de suivi conduisent une action en cours et révèlent les tendances pour permettre aux pilotes d'anticiper. Nous pouvons à ce sujet rappeler les travaux

s'intéressant aux indicateurs non financiers, souvent présentés comme des indicateurs avancés (*leading indicators*) par rapport aux indicateurs financiers (*lagging indicators*). Le développement de l'attribut « intégration d'indicateurs financiers et non financiers » semble ainsi contribuer à l'élaboration d'une vue globale efficace. On note ici à nouveau l'interrelation des propositions, conduisant à la construction d'un outil utile au contrôle-pilotage.

Comme l'exprime clairement Genelot (2013), « *un système n'est jamais séparé de son environnement* ». Ce point a largement été abordé dans le chapitre 2, notamment au travers de la présentation de l'approche systémique et de l'attribut concernant « le développement d'un outil extraverti ». Aussi, compte tenu de la porosité des frontières organisation-environnement externe, Berland (2009) montre que pour proposer au pilote une vue globale pertinente, le système d'indicateurs doit aussi contenir des indicateurs sur l'environnement externe. Selon l'auteur, « *les déterminants de la performance sont par ailleurs bien souvent hors des frontières du système piloté et échappent au contrôle du pilote (le manager)* ».

Demeestère et al. (2013), sur la base des travaux de Lorino (2003) ont réalisé un travail approfondi sur les fonctions qu'un indicateur doit remplir pour proposer une vision utile au pilote. Ce travail confirme les propositions précédentes, notamment sur la nécessaire présence d'indicateurs de résultat et d'indicateurs de progression ou de suivi. Pour les auteurs, des « *références externes* » doivent également être présentes dans les mesures. Leur travail apporte aussi quelques éléments complémentaires. Selon les auteurs, « *pour remplir utilement son rôle* », l'indicateur doit posséder quatre qualités, nommées « *le carré magique de la performance* » :

- L'indicateur et le levier d'action doivent être clairement reliés aux objectifs poursuivis.
- L'indicateur et le levier d'action doivent être cohérents avec les caractéristiques de l'activité pilotée
- Cohérence de l'indicateur avec les possibilités d'action réelles de son ou ses utilisateurs
- Cohérence de l'indicateur avec le profil de ses utilisateurs et de leurs usages

Dans la détermination d'un contexte favorable au développement de cet attribut, nous avons évoqué le facteur suivant : les fonctions de contrôle-pilotage et de reporting doivent être découplées. Ainsi, les outils de contrôle-pilotage ne doivent pas servir une logique de

« *conformance* », mais une logique de « *performance* », pour reprendre les termes de Quemener (2010). Berland et Demeestère et al. distinguent indicateurs de reporting et indicateurs de pilotage. Alors que les indicateurs de reporting sont des indicateurs remontants servant essentiellement à communiquer, les indicateurs de pilotage sont d'avantage des indicateurs locaux servant les besoins de l'acteur qui les suit. Cette proposition rejoint par ailleurs une proposition évoquée dans le cadre de la complexité : l'idée de Genelot selon laquelle les outils de gestion doivent être distribués aux différents pilotes organisationnels. Les indicateurs doivent donc être adaptés aux besoins spécifiques de ceux qui les utilisent.

Le chapitre 2 avait rappelé le principal critère d'opposition entre « *outil comptable de suivi* » et « *tableaux de bord de gestion* » (Loning et al., 2013) : celui d'offrir une vision globale ciblée de la performance de l'organisation. Alors que les outils comptables de suivi sont détaillés et exhaustifs, les tableaux de bord de gestion contiennent très peu de données, centrées sur les points pertinents, importants, permettant d'agir rapidement. Berland insiste sur ce point, mis par ailleurs en évidence dans la définition de Bouquin : les indicateurs doivent être peu nombreux (5 à 6 disait Bouquin) car ce qui fait défaut n'est pas l'information disponible, mais plutôt la capacité à la traiter. Cette idée est largement partagée par Lorino (2003) qui conseille la mise en place d'un nombre limité d'axes de travail pour économiser l'attention. Pour Lorino, la pertinence des indicateurs ne suffit pas à assurer la réussite du système de pilotage. Les indicateurs doivent aussi posséder des qualités « *ergonomiques* » : ils doivent être « *lisibles, compréhensibles, interprétables de manière rapide et utile par les acteurs* ». Ces qualités se développent via un processus de sélection déterminant quelques processus majeurs ou quelques objectifs stratégiques. Ce processus va permettre focaliser la vigilance des pilotes. On retrouve ici le principe de concision mis en évidence dans le cadre de référence de l'IIRC. Ainsi, il semblerait que la vue globale proposée dans l'outil doive se fonder sur un principe d'économie, et non d'abondance. Cette proposition est par ailleurs cohérente avec un autre attribut : celui de développer un outil de pilotage utile en univers complexe. L'approche systémique recommande en ce sens de passer d'un dénombrement exhaustif à une rationalité limitée.⁶²

Dans le cadre de cette proposition, l'utilité de la technologie est discutable. D'un côté, Lorino évoque une possible résolution du paradoxe entre économie de l'attention et exhaustivité de la vigilance grâce aux « *SI modernes* ». Par exemple, l'auteur explique que la technologie peut permettre de faire « *émerger* » des indicateurs masqués si un certain seuil d'alerte est franchi. D'un autre, il faut se méfier de l'invasion des représentations chiffrées. L'ERP notamment

⁶² Voir le paragraphe intitulé « Discussion sur les qualités systémiques du RI » à ce propos (Chapitre 2, 2.2.2)

permet une production accrue de représentations chiffrées (Travaillé et Marsal, 2007). Le risque est alors de perturber l'économie d'attention du pilote. Ellul montre dans « *le système technicien* » que la technologie ne se contente plus d'être « *un facteur déterminant* », elle fait « *système* ». En ce sens, il existe une certaine autonomie de la technique qui asservit l'homme : « *L'homme qui aujourd'hui se sert de la technique est de ce fait même celui qui la sert. Et réciproquement seul l'homme qui sert la technique est vraiment apte à se servir d'elle* » (Ellul, 2012). Il ne s'agit donc pas de construire des indicateurs parce que l'informatisation le permet, mais plutôt parce qu'ils font sens pour celui qui va les utiliser. Comme le rappellent Demeestère et al. (2013), il est important de privilégier « *les impératifs de pertinence* » (comme par exemple le carré magique de la performance) par rapport « *aux impératifs plus techniques de faisabilité et de fiabilité* » : « *il ne sert à rien de disposer d'indicateurs faciles à produire et fiables mais peu pertinents !* ». La solution ici prend racine dans le processus de conception, en phase avant-projet : le point de départ de la réflexion doit être la définition des indicateurs idéaux et non la disponibilité de l'information. On voit à nouveau ici l'interrelation des facteurs. Par ailleurs l'accès aux données détaillées est rendue possible via la mise en œuvre d'un autre attribut : la construction d'un système d'indicateurs, reflet d'un modèle causes-effets portant sur l'action. Les effets dysfonctionnels des dispositifs de gestion informatisés se détectent au travers de l'usage. Saint Léger et El Amrani (2013) l'expriment clairement au sujet des ERP : « *en phase de post-implémentation, l'existence de dysfonctionnements, qualifiés parfois de résistances ou de rejets sont à l'origine d'une performance dégradée* ». De la même façon, « *les effets dysfonctionnels des indicateurs ne sont pas toujours facilement détectables tant qu'on ne les utilise pas* » (Loning et al., 2013). Loning et al. (2013) expliquent que même si les indicateurs sont correctement construits et proposent une vue globale de qualité, ils ne s'avèrent pas nécessairement utiles au contrôle pilotage de l'organisation. L'idée est la suivante : le pilotage ne se résume pas à la mesure. Les indicateurs peuvent perdre leur sens si l'usage qui en est fait n'est pas approprié. Les auteurs évoquent les risques de manipulation ainsi que les risques liés à leur application mécanique, sans effort de compréhension. Les recommandations proposées pour éviter de telles situations sont les suivantes :

- Un usage interactif du dispositif car sans dialogue, l'indicateur devient « *désincarné* ». Ce facteur d'usage a déjà été évoqué dans le cadre d'autres attributs.
- Une mise en contexte des mesures proposées par les indicateurs, particulièrement celles des indicateurs financiers : car sans contexte, l'indicateur induit une « *perte de vue des réalités qu'il recouvre* ».

Toujours dans le cadre de la technologie, les technologies existantes ou mises en place dans le cadre du RI peuvent faciliter l'accès aux données sous-jacentes du rapport. Dans cet objectif, les logiciels d'analyse de données s'ils existaient ou s'ils ont été mis en place pour le RI doivent être utilisés a minima pour de l'analyse descriptive afin de permettre au pilote de « *comprendre a posteriori ce qu'il s'est passé* ».

ATTRIBUTS	PROCESSUS RI/ RAPPORT INTEGRE	TYPE ATTRIBUT	PHASE DU PROJET RI	CONTRÔLE	ORGANISATION	TECHNOLOGIE
Une vue globale du système, mais un accès aux détails d'avantage opérationnels possible	Rapport Intégré	Évolutionniste	CONCEPTION	1: Découplage des fonctions de pilotage et de reporting (Lorino, 2003; Berland, 2009)	4: Interdépendances fortes au sein de l'organisation (Chenhall, 2003) 6: Intention de mise en oeuvre de l'outil : fins de pilotage et non de communication en externe (Lorino 2003; Justin, 2004 ; Quattrone, 2005 ; Busco et al., 2006; Chalayer Rouchon et al, 2006; Berland, 2009; Richard, 2012)	8 & 9: Points prometteurs ERP-BI (Chou et al 2005; Chapman et al, 2009; El Armani et al., 2013) 10: Existence ou mise en oeuvre XBRL, notamment XBRL GL pour accès aux transactions élémentaires (XBRL International, www.xbrl.org)
			CONSTRUCTION	1: Construction d'indicateurs de trois types: indicateurs d'état ou de résultat, indicateurs prédictifs et indicateurs portant sur l'environnement externe 1: Construction d'indicateurs possédant les quatre qualités du « carré magique de la performance » 1: Construction d'indicateurs de pilotage et non de reporting 1: Application du principe d'économie 1: Mise en contexte des indicateurs, particulièrement indicateurs financiers		8-9&10: Dosage subtil de la technologie rendu possible grâce à un facteur de conception: Point de départ de la réflexion = indicateurs idéaux et non disponibilité de l'information
			USAGE	1: Usage interactif du dispositif		9: Usage: BI a minima pour analyse descriptive

Table 3.14. Réseau de facteurs de l'attribut « une vue globale du système, mais un accès aux détails d'avantage opérationnels possible »

- Un outil facile à utiliser sans aveugler le pilote

Pour qu'un dispositif de pilotage soit facile à utiliser, la littérature met en évidence la nécessité de construire un système d'indicateurs « *ergonomique* » (Lorino, 2003). On retrouve ici un facteur de construction évoqué partiellement dans l'attribut précédent. Comme discuté, pour Lorino, l'ergonomie est relative à l'économie et à la focalisation d'attention du pilote. Les indicateurs doivent donc être en nombre limité. Ce point de vue est partagé par Berland (2009). D'autres auteurs mettent d'avantage l'accent sur la présentation visuelle du dispositif de pilotage : Loning et al. (2013) privilégient une présentation « *standard* » et « *précise* », Giraud et al. (2008) conseillent une présentation « *lisible* » et « *parlante* » (Giraud et al., 2008). Enfin, pour être faciles à utiliser, les indicateurs doivent être compréhensibles et facilement interprétables. Berland (2009) et Loning et al. (2013) montrent que la méthode de calcul ne doit pas être trop compliquée pour que l'indicateur soit compréhensible par celui qui va l'utiliser. Les indicateurs non financiers (tels les indicateurs physiques) sont parfois plus simples à interpréter car plus proches de l'action que les indicateurs financiers « *intelligents en apparence* ». Une vue globale est nécessairement une synthèse : en ce sens, il est utile de contextualiser les indicateurs synthétiques.

Comme discuté, le potentiel aveuglant du dispositif prend racine dans le contexte organisationnel : nous avons évoqué le risque d'asservissement à une culture technico-commerciale de recettes miracle, de bonnes pratiques, ou encore du tout-intégré qui peut vite

devenir un « *corset* » (Lorino, 2003), empêchant toute évolution. La culture de gestion doit donc considérer les outils de gestion informatisés comme des outils pragmatiques et non comme des outils scientifiques. Comme l'écrit Moisdon (2005) au sujet des outils de gestion, « *il est vrai que l'on est sans doute aveuglé par les lunettes que l'on porte sur le nez* ». Les outils de gestion sont décrits par l'auteur comme des « *artefacts au carré, puisqu'ils manipulent et combinent des éléments qui sont eux-mêmes déjà des constructions mentales* ». En citant Burlaud, Fabre et Bessire rappellent à ce sujet qu'« *un cout est une opinion et non un fait* »(2006).La vision offerte par le dispositif est nécessairement déformée. Pour ne pas aveugler le pilote, le nouveau dispositif doit ainsi offrir une représentation transparente de l'organisation : le dispositif doit « *informer complètement* » le stratège (CNTRL, www.cntrl.fr). Cette transparence n'est pas tant l'exactitude de la situation réelle de l'organisation. Dans la recherche en contrôle, l'idée n'est plus vraiment de construire une représentation positiviste de l'organisation, mais d'avantage de faire des outils un vecteur d'apprentissage. Les chercheurs adoptent désormais des cadres théoriques s'orientant vers des « *prismes sociocognitifs* » : la représentation exacte du réel par l'outil relève plus du mythe que de la réalité. Cependant, « *chaque acteur disposant de sa propre pièce* », le « *puzzle* » de la performance est d'autant plus complet s'il est réalisé collectivement. La Gestion Intégrée est la pratique d'enquête collective de l'IIRC. Elle assurerait la transparence des processus internes, notamment ceux liés à la production du rapport intégré (*Consultation Draft*, 2013). Le principe de « *sélectivité* » est processus de sélection des éléments à intégrer dans la représentation du RI. Selon le cadre de référence, ce principe est efficace s'il est guidé par « *un dialogue régulier* » avec l'ensemble des parties prenantes (dont les parties prenantes externes). D'autres mesures sont évoquées par le cadre de référence comme l'audit interne ou d'autres fonctions similaires, mais aussi les processus de certification ou d'évaluation de la conformité. L'IIRC conseille aussi la mise en œuvre de garanties externes et indépendantes⁶³.

La technologie a la capacité de contribuer à développer un outil facile à utiliser :

- Le chapitre 2 avait évoqué les qualités ergonomiques de la technologie, notamment la facilité d'accès à l'information de gestion via l'ERP (Jackling et al., 2006, Mayere Anne et al., 2008, Berland, 2009,...) : grâce à l'ERP, les pilotes obtiennent plus d'information, plus détaillée, plus rapidement.

⁶³ Voir paragraphe 3F « Fiabilité et complétude » du Cadre de Référence de l'IIRC.

- Lorino (2003) montre aussi que les SI modernes peuvent aider à résoudre la contradiction entre « *focalisation de l'attention* » et « *exhaustivité de la vigilance* ». Autrement dit, ils peuvent contribuer à construire un dispositif facile à utiliser sans pour autant aveugler le pilote. Ils réduisent effectivement le champ de visibilité en ne représentant que quelques axes critiques, les axes « *en vigueur* ». L'objectif est ici de faciliter l'usage du dispositif. Cependant, le champ non visible, celui des axes non retenus n'est pas totalement inhibé : grâce à la technologie, les indicateurs peuvent être simplement masqués et mis sous surveillance. Le champ non visible peut ainsi apparaître au pilote si des seuils d'alerte sont franchis.

Néanmoins, le chapitre 2 avait aussi montré les risques liés à la production rapide et à l'accès facile de l'information de gestion. L'analyse avait ainsi évoqué un facteur d'usage : l'information produite par le système doit être collectivement discutée afin d'éviter tout piège sur son interprétation. Autrement dit, l'usage de l'information issue du dispositif technique doit se faire de façon interactive. Cette proposition est confortée par le potentiel aveuglant de la mesure, déjà discuté. Tout comme la technologie, les chiffres ne doivent pas économiser le travail de réflexion, au risque de provoquer de nombreux dysfonctionnements. Loning et al. (2013) évoquent dans leur ouvrage les risques liés à une « *gestion désincarnée* ». Bouquin et Kuszla (2014) soulignent à ce propos le « *cynisme des chiffres flatteurs localement* ». Au-delà des qualités même du pilote réclamant un usage « responsable » du dispositif (Bouquin et Kuszla, 2014)⁶⁴, les démarches de management accompagnant la mesure sont primordiales. Aussi, en termes d'usage, Loning et al. conseillent d'utiliser les indicateurs comme point de départ de la conversation, et non comme point final ! On retrouve à nouveau les principes de l'usage interactif d'un dispositif de gestion.

⁶⁴ Comme discuté dès le chapitre 1, cette thèse ne s'intéressera pas aux qualités des pilotes. Elle s'intéressera par contre à déterminer les qualités requises du dispositif, pouvant potentiellement contribuer à susciter les qualités des pilotes

ATTRIBUTS	PROCESSUS RI/ RAPPORT INTEGRE	TYPE ATTRIBUT	PHASE DU PROJET RI	CONTRÔLE	ORGANISATION	TECHNOLOGIE
Un outil facile à utiliser sans aveugler le pilote	Rapport Intégré	Evolutionniste	CONCEPTION	1: Culture de gestion propice à la responsabilisation: les outils de contrôle techniquement assistés ne sont pas des outils scientifiques / Volonté de non-asservissement à une culture technico-commerciale de recettes miracle, de bonnes pratiques, ou encore du tout-intégré (Lorino, 2003; Meyssonnier et al, 2004; Berland, 2009;		8: Existence ou mise en œuvre d'un ERP peut contribuer à développer un outil de pilotage facile à utiliser (Jackling et al, 2006; Mayere Anne et al, 2008; Berland, 2009, ...). Proposition modérée par facteur d'usage de l'information produite
			CONSTRUCTION	1: Application du principe d'économie 1: Mise en contexte des indicateurs, notamment grâce à des passages narratifs 1: Effort de présentation des indicateurs composant la vue globale 1: Présence d'indicateurs non financiers pour faciliter l'interprétation 1: Méthodologie de calcul facile à comprendre 1: Validité des liens du système d'indicateurs (ou connectivité) assurée par robustesse du modèle causes-effets (vs liens explicites indicateurs financiers-non financiers) (Lorino, 2003)	5: Processus et/ou activités assurant la transparence de la vision proposée au pilote	
			USAGE	1: Usage interactif de l'information produite par le système de pilotage techniquement assisté (Bidan, 2006; Mayere Anne et al, 2008; Berland, 2009; Laming et al, 2013; Bouquin et Kuszla, 2014)		

Table 3.15. Réseau de facteurs de l'attribut « un outil facile à utiliser sans aveugler le pilote »

- Le rapprochement vertical et horizontal de l'organisation

Le chapitre 2 avait évoqué le besoin d'initier des pratiques collectives pour la réalisation de cet attribut, à l'image de la mise en œuvre d'un système d'indicateurs. Ces pratiques collectives doivent également être maintenues en phase de construction, puis en phase d'usage. En phase de construction, la mobilisation collective dans un objectif de réconciliation des parties peut se réaliser de divers façons : « *communication, appropriation des objectifs, construction de visions partagées, pédagogie (dans tous les sens : former les opérationnels aux questions économiques, former les dirigeants et les gestionnaires aux réalités opérationnelles, former tous les acteurs à l'analyse stratégique, les ouvrir sur l'environnement, produire du sens, ...)* » (Lorino, 2003)

La détermination concrète des indicateurs et du système d'indicateurs doit aussi se faire dans un objectif de réconciliation verticale : les indicateurs et le système d'indicateurs eux-mêmes doivent avoir une pertinence à la fois stratégique et opérationnelle :

- L'indicateur doit avoir une pertinence opérationnelle : il doit être correctement associé à une action à piloter
- L'indicateur doit avoir une pertinence stratégique : il doit être correctement associé à un objectif stratégique
- Le système d'indicateur doit avoir une pertinence stratégique-opérationnelle : il doit reposer sur un modèle causes-effets portant sur l'action. Cette proposition correspond à un des attributs et montre une fois de plus l'interrelation des propositions ou facteurs.

Ces pratiques collectives sont par ailleurs stimulées par des processus de communication tourbillonnaires, notamment dans le cadre de la définition des objectifs stratégiques. Comme nous l'avons évoqué au travers l'ouvrage de Kuszla et Bouquin (2014), communiquer ne signifie pas imposer, « *implémenter* ». Dans le cadre d'une co-construction d'un dispositif de pilotage fondé sur la stratégie, il s'agit plutôt de « *déployer* » la stratégie afin d'imprégner les acteurs d'une « *conscience stratégique* » pour reprendre les termes de Genelot (2013). Pour que la vision stratégique soit comprise, acceptée, voire appropriée, cela suppose des procédures de communication autorisant l'expression et le débat. Comme le note Lorino, « *plus le débat est large en amont, plu l'appropriation collective de la stratégie est aisée* », et donc la réactivité généralisée ! Le processus de construction du dispositif doit bénéficier de ces processus de communication sur l'ensemble du processus jusqu'à la définition des indicateurs : pendant cette démarche de construction, il doit exister « *un vrai dialogue de gestion entre les niveaux hiérarchiques et les métiers* ». Aussi la mise en œuvre d'une stratégie de communication « *ouverte, réceptive, interactive* » contribue à construire un outil facilitant le rapprochement horizontal et vertical.

Le rapprochement entre la stratégie et l'action s'effectue de deux façons : la déclinaison de la stratégie en actions opérationnelles concrètes et le retour d'expérience ou feedback depuis l'opérationnel vers la stratégie.

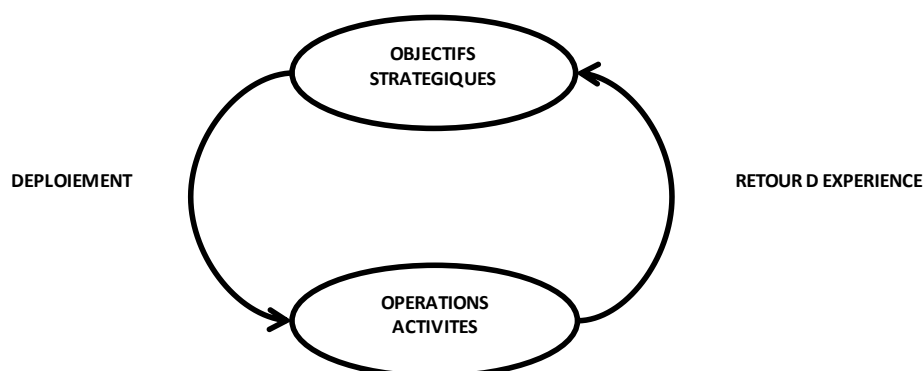


Table 3.16. La boucle du pilotage selon Lorino, 2003

Concernant le premier flux (de la stratégie vers l'opérationnel), la littérature met en évidence le besoin d'indicateurs non financiers. Ces indicateurs faciliteraient la déclinaison de la stratégie et la cohérence entre la stratégie et l'allocation des droits décisionnels (Poincelot et Wegmann,

2005). Concernant le deuxième flux (de l'opérationnel vers la stratégie) les indicateurs non financiers sont considérés plus proches de l'action que les indicateurs financiers. Selon Loning et al. (2013) le suivi des données physiques ou qualitatives ont la particularité d'être plus proches de l'opérationnel et de l'action au quotidien.. Aussi il semblerait que la présence d'indicateurs non financiers contribue à rapprocher la stratégie et l'action.

En ce qui concerne la technologie, le chapitre 2 a montré qu'en amont, il était souhaitable que le niveau d'intégration des applications soit modéré. Précisément, il avait montré qu'il était préférable de disposer d'un ERP pour permettre la diffusion d'un référentiel de gestion commun. Les données issues du système sont structurées par une représentation de la performance fixée essentiellement par le sommet stratégique. Cependant, Boitier (2008) montre aussi que cette intégration mécanique soutenue par l'ERP doit s'accompagner d'un contrôle interactif pour faciliter l'apprentissage organisationnel. Ce contrôle interactif se réalise essentiellement hors de l'ERP via la mise en œuvre d'outils plus adaptés aux besoins spécifiques. Aussi, l'auteur suggère le développement d'un nouvel idéal type, un système de contrôle dual. Ce système se caractérise par la combinaison :

- D'un référentiel de gestion commun diffusé par l'ERP. Ce référentiel sert de cadre à l'action des opérationnels et à l'interprétation des résultats. Ici, le couple technologie-contrôle assure essentiellement un rôle de régulateur.
- Et d'un contrôle interactif modérant le potentiel d'action de l'ERP. Il se développe via des dispositifs de contrôle parallèles à l'ERP : tableaux de bord développés par le contrôleur ou par les managers opérationnels,...

Aussi, nous formulerons la proposition suivante : le processus de construction du dispositif technique du RI peut bénéficier des données issues de l'ERP pour proposer au stratège un cadre de réflexion structurant et guidant la prise de décision. Notamment les données financières, d'avantages susceptibles d'être structurées que les données non financières peuvent être fournies par l'ERP. Cependant, pour faciliter un usage interactif, il doit aussi pouvoir se réaliser dans des dispositifs techniques parallèles à l'ERP. Le système de contrôle RI doit être de type « *dual* » (Boitier, 2008). Ceci est cohérent avec d'autres propositions, entre autres :

- L'ERP n'est pas bien adapté pour le traitement des données non financières, souvent non structurées. Le système « *dual* » du RI pourra ainsi permettre un contrôle informationnel rigoureux tout en permettant de collecter de l'information d'avantage

informelle et subjective. La mise en œuvre d'un SI dual contribue ainsi à la réalisation de l'attribut « *intégration de données financières et non financières* »

- Ce système « *dual* » permet par ailleurs l'émergence de nouveaux indicateurs de pilotage pour un pilotage stratégique long terme. Il est donc conseillé aussi dans le cadre de l'activation de l'attribut « *outil adapté à l'organisation moderne baignant dans un environnement dynamique* ».
- Cette configuration est cohérente avec un facteur de gestion de projet : l'introduction d'une technique de contrôle innovante telle le RI se réalise dans un premier temps via des systèmes parallèles à l'ERP. Il est conseillé de planifier une réintégration à l'ERP (s'il existe), une fois le système stabilisé.

Cependant en lien avec cette proposition, il paraît nécessaire de formuler la proposition suivante : l'intégration des données doit être maintenue pour permettre aux acteurs de parler le même langage. Or la construction du dispositif pose de nombreux défis, notamment ceux liés à l'intégration des données financières et non financières. Les organisations mettant en œuvre le RI devront donc mettre en œuvre des procédés ou des technologies afin d'assurer l'intégration des données.

En phase d'exploitation, côté contrôle, trois facteurs émergent de la revue de littérature :

- Un usage interactif du dispositif de contrôle pilotage. Ce point a été largement discuté. L'usage interactif est une pratique collective en phase d'opérationnalisation.

Lorino (2003) montre que la gestion stratégique-opérationnelle implique des « *choix connexes* » pour le contrôle. Ces choix assurent une « *certaine cohérence* » :

- Le contrôle doit être d'avantage intégré aux fonctions opérationnelles
- Et des formes de pilotage transverses, par processus ou par projet se développent

Ces développements assurent une continuité dans le rapprochement opérations-stratégie initié par le dispositif RI. Ils montrent la maturité de la logique stratégique-opérationnelle.

En phase d'exploitation, côté organisation, un premier facteur a déjà été discuté précédemment : celui de l'utilisation d'un langage commun.

Le RI est un outil de contrôle-pilotage fondé sur la stratégie. Dans ce contexte, son intérêt dans un objectif de réconciliation verticale peut aussi se mesurer via la reconnaissance de son utilité

par les opérationnels. Pour que la « *boucle du pilotage* » (Lorino, 2003) se réalise correctement, les opérationnels doivent croire en l'utilité du dispositif, et ce pour deux principales raisons :

- La première liaison de la boucle concerne le déploiement de la stratégie en règles d'actions opérationnelles. Il s'agit ici d'orienter les actions des opérationnels. Si ceux-ci n'adhèrent pas au dispositif, les actions quotidiennes risquent de s'écarter du fil rouge : celui de la réalisation des objectifs stratégiques.
- La seconde liaison concerne la liaison symétrique, celle du retour d'expérience. A nouveau, la richesse du retour d'expérience, et donc l'évolution des objectifs stratégiques dépend de la participation des opérationnels à ce processus. En effet, ces derniers sont les plus à même à proposer les actions à entreprendre. Ils sont également qualifiés pour déterminer les indicateurs propres à évaluer les résultats et l'avancement des actions

Il s'agit ici de rappeler que ce facteur d'usage, la reconnaissance du dispositif est fortement déterminée par un facteur que l'on retrouve dans les trois phases du projet : la conception, la construction et l'usage du dispositif doivent se fonder sur des pratiques collectives. La mobilisation autour du dispositif doit être collective pour que tous les acteurs concernés y trouvent de la connaissance et du sens ! Comme l'exprime clairement Kuszla et Bouquin (2014), « *la réussite en matière de contrôle de gestion est fortement liée à la reconnaissance, par les opérationnels, de la réalité des services que peut leur offrir le système de contrôle.* » Aussi, un des facteurs d'usage à prendre en considération est celui de l'utilité perçue du dispositif par les opérationnels.

La raison d'être d'un dispositif de pilotage tel le RI est la réalisation de la boucle stratégie-opérations/opérations-stratégie, contribuant au rapprochement des dimensions opérationnelle et stratégique de l'organisation. Cependant, cette boucle reste peu utile si elle ne permet pas à l'organisation « *d'apprendre l'art de la performance* » (Lorino, 2003). Selon Argyris et Schön (1978), il existe deux niveaux d'apprentissage organisationnel :

- L'apprentissage simple boucle ou par adaptation : il s'agit d'atteindre les objectifs existants en utilisant des modalités d'action ayant prouvé leur efficacité. Si la situation est singulière, il y a alors adaptation. Mais les objectifs ne sont pas remis en cause. Ici l'apprentissage est essentiellement opérationnel.

- L'apprentissage double boucle : la révision des modalités d'action peut aller jusqu'à remettre en cause les objectifs, voire le cadre général de l'apprentissage, à savoir les valeurs directrices. Ici, l'apprentissage peut être stratégique

Comme l'exprime clairement Bouquin (2000), « *depuis toujours, le contrôle de gestion a été conçu comme un processus d'apprentissage* ». En appliquant le modèle de Argyris et Schön à notre réflexion, le dispositif du RI s'il souhaite contribuer utilement au contrôle-pilotage doit pouvoir conduire à un apprentissage à double boucle. L'objectif est de conduire à une adaptation permanente de l'interprétation performance collective de l'organisation. Car comme le note Lorino (2003), la définition des objectifs stratégiques et leur déploiement sont « *faillibles* » en univers complexe. Les enseignements de l'action (opérations et activités) sont indispensables. Il faut de la sorte « *capitaliser* » sur ce retour d'expérience, à savoir éventuellement remettre en causes les objectifs stratégiques, voire le cadre d'apprentissage (valeurs, sens) : la survie organisationnelle en dépend. Pour cela, la littérature montre qu'un usage interactif du dispositif contribue à un apprentissage organisationnel de type double boucle (Touchais, 2006 ; Dambrin et Löning, 2008 ; Boitier, 2008). C'est cet usage interactif qui contribuera à donner vie à un système dual. Mais elle insiste aussi sur un point : pour que l'usage interactif conduise à un apprentissage en double boucle, le dispositif doit offrir une autonomie de jugement suffisante pour questionner le cadre d'apprentissage et il doit se fonder sur des pratiques collectives favorisant l'expérimentation (ce dernier facteur a déjà largement été discuté).

ATTRIBUTS	PROCESSUS RI/ RAPPORT INTEGRE	TYPE ATTRIBUT	PHASE DU PROJET RI	CONTRÔLE	ORGANISATION	TECHNOLOGIE
Le rapprochement horizontal et vertical de l'organisation	Processus RI & Rapport Intégré	Evolutionniste	CONCEPTION	<p>1: Double mouvement du contrôle : Décentralisation des responsabilités de gestion & Mise en œuvre de dispositifs formels de contrôle pour rendre la stratégie plus proche de l'action (Lorino, 1991; Besson et Bouquin, 1991; Mintzberg, 1994; Besire, 1995; Bouquin, 2000; Boitier, 2008)</p> <p>Proposition à modérer avec un usage Interactif des dispositifs formels de contrôle (Choffel et Meysonnier, 2005; Boitier, 2008)</p> <p>1: Culture de gestion de « l'enquête collective continue » Vs celle de la « conception experte » (Demestère et Lorino, 2006)</p> <p>1: Les indicateurs sont construits à partir d'une démarche structurée collective partant de l'expression des objectifs stratégiques déclinés jusqu'aux leviers et plans d'action</p> <p>1: Le pilotage des processus est au cœur de la démarche (Lorino, 2003, 2006, 2013; Demestère et Lorino, 2006; Bouquin et Kuszla, 2014)</p> <p>1: Le dispositif doit aussi se fonder sur les FCS et FSR de l'organisation (Bouquin et Kuszla, 2014)</p> <p>1: Méthodes de contrôle d'avantage organique Vs cybernétique (Lorino, 2003; Ahrens et Chapman, 2004; Demestère et Lorino, 2013)</p>	<p>4: Interdépendances fortes entre les différents centres de responsabilité (Lorino, 2003)</p> <p>4: Degré de réactivité de la structure important (Lorino, 2003)</p> <p>4: Structure de type adhocratie (Berland, 2009; Bouquin et Kuszla, 2014)</p> <p>5: Mise en œuvre de mécanismes d'intégration organisationnels pour aider le RI à intégrer l'organisation (Chokogue et al, 2008)</p> <p>6: Pour développer le côté habitant du contrôle Vs un contrôle de conformité, la Direction doit instaurer un climat de confiance (Demestère et al, 2013)</p> <p>7: Environnement incertain (Chenhall, 2003; Lorino, 2003; Choffel et Meysonnier, 2005; Hendricks Kevin et al, 2012)</p> <p>7: Vision participative de la stratégie (Choffel et Meysonnier, 2005)</p> <p>7: Métiers et marchés en évolution et très imbriqués (Lorino, 2003)</p>	<p>10: Développement des SI d'interaction pour encourager la collaboration (intra et extra) notamment via le cloud computing et les plateformes collaboratives (Keif, 2011; Eccles et al, 2015)</p> <p>11: Bon niveau d'intégration des données du SI de gestion</p> <p>12: Niveau d'intégration des applications modéré : Existence d'un ERP (Choffel et Meysonnier, 2005; Jacking et al, 2006; Beau et al, 2007; Travaillé et al, 2007; Boitier, 2008) mais possibilité de développer des outils parallèles au système pour faciliter l'interactivité (Boitier, 2008) Proposition à corréler avec l'usage interactif des dispositifs formels de contrôle</p>
			CONSTRUCTION	<p>1: Les pratiques collectives sont à la base de la détermination des indicateurs (Lorino, 2003)</p> <p>1: L'indicateur doit avoir une pertinence opérationnelle : il doit être correctement associé à une action à piloter</p> <p>1: L'indicateur doit avoir une pertinence stratégique : il doit être correctement associé à un objectif stratégique</p> <p>1: Le système d'indicateur doit avoir une pertinence stratégique-opérationnelle : il doit reposer sur un modèle causes-effets portant sur l'action</p> <p>1: Mise en œuvre d'indicateurs non financiers</p>	<p>5: Processus de communication tourbillonnaires</p>	<p>11: Maintien de l'intégration des données malgré l'exploitation de données non financières</p> <p>12: Mise en œuvre d'un système dual</p>
			USAGE	<p>1: Usage interactif du dispositif de contrôle pilotage</p> <p>1: Développement de formes de pilotage transverses, par processus ou par projet se développent</p> <p>2: Le contrôle doit être d'avantage intégré aux fonctions opérationnelles</p>	<p>5: Usage de la formation multifonctionnelle et le système de récompenses en phase d'exploitation du dispositif</p> <p>6: Langage commun</p> <p>6: Reconnaissance de l'utilité du dispositif par les opérationnels</p>	<p>13: Usage d'un système dual par le biais d'un usage interactif</p>

Table 3.17. Réseau de facteurs de l'attribut « Rapprochement vertical et horizontal de l'organisation »

- Le développement d'un outil extraverti

Concernant le contrôle, le premier facteur intervenant lors de la construction du dispositif relève du bon sens : afin de connecter l'organisation avec son environnement, le dispositif doit contenir des indicateurs sur l'environnement externe. Cette proposition avait par ailleurs déjà été identifiée dans le cadre de la construction du système d'indicateurs. Comme le rappelle Berland (2009), les déterminants de la performance étant de plus en plus hors du système piloté, il convient de mettre en œuvre des indicateurs portant sur ces informations externes.

Le chapitre 1 avait aussi montré que l'ingénierie du dispositif ne devait pas s'orienter vers un pilotage des moyens (les ressources), mais vers un pilotage des finalités (la valeur générée par l'organisation). En ce sens, l'analyse avait indiqué que la valeur, contrairement aux coûts n'était pas mesurable. Elle avait souligné que la valeur s'approchait via des indicateurs non financiers tels que la qualité, l'efficacité du service après-vente, etc... Aussi, il semblerait que la mise en œuvre d'indicateurs non financiers contribue à développer un dispositif extraverti.

Le chapitre 2 avait montré que pour construire un outil extraverti, les pratiques collectives, facteur largement évoqué devaient s'étendre hors des frontières organisationnelles à priori définies. Il avait souligné que l'outil de pilotage pouvait alors nécessiter la mise en œuvre de

systèmes d'information spécifiques pour recueillir les informations provenant du dialogue avec les parties prenantes externes, telles les technologies Big Data. Dans ce cadre, la réflexion sur les attributs nécessitant de telles technologies ont montré l'importance de mettre en œuvre une gouvernance solide pour limiter les risques associés.

Concernant la phase d'exploitation, l'analyse sur l'attribut concernant la mise en œuvre d'un système d'indicateurs avait défini que les pratiques collectives pouvaient contribuer à sa réalisation. Elle avait aussi montré que ces pratiques devaient s'activer en phase de conception, pour se développer en phase de construction et continuer en phase d'exploitation. Les pratiques collectives doivent s'étendre hors du système technico-organisationnel doivent se poursuivre en phase d'exploitation pour développer un outil extraverti. En effet, il a été mentionné plusieurs fois que le processus de création de valeur n'était pas statique. Aussi, afin de co-évoluer avec son environnement, le dispositif de pilotage doit s'adapter. Et cette adaptation se fait plus facilement si l'enquête collective extra-organisationnelle sur laquelle il se fonde est continue.

Le chapitre 2 a aussi montré que l'exploitation de la taxonomie XBRL permettait la mise en œuvre d'un dispositif extraverti.

Le développement d'un outil extraverti	Processus RI & Rapport Intégré	Evolutionniste	CONCEPTION	1: Le pilotage des processus est au cœur de la démarche (Lorino, 1995, 2003; Genelot, 2011) 1: Le dispositif doit se fonder sur des pratiques collectives étendues hors des frontières organisationnelles à priori définies (Lorino, 2003; Moustli, 2010; Richard, 2012; Loning et al, 2013; IIRC, 2013)	4: Structure "plastique": l'organisation, "système ouvert" (Genelot, 2011) 7: Environnement Incertain (Chenhall, 2003; Choffel et Meysonnier, 2005; Hendricks Kevin et al, 2012) 7: Stratégie de type Prospecteur (Bouquin, 2000; Bouquin et Kusza, 2014)¶	8: Existence ou mise en œuvre d'un ERP pour son potentiel d'intégration des données externes au système de pilotage (Meysonnier et Pourtier, 2004; Taipaleenmäki et Ikaheimo, 2013) Proposition modérée par la structure ordonnée et les bonnes pratiques de l'ERP gênant l'adaptation de l'organisation (Arnold V. et al, 2000; Robin Poston et Severin Grabski, 2000; Travaillet et Marsal, 2007) 8: Technologies Big Data pour collecter données non financières non structurées (Ecclès et al, 2015) Proposition déjà évoquée pour l'attribut "Intégration de données financières et non financières" 9: Logiciels d'analyse de données (notamment ceux dédiés au Big Data) (H. Baarsa et al, 2008; Ecclès et al, 2015) Proposition déjà évoquée pour l'attribut "Intégration de données financières et non financières" 10: XBRL et connectivité à l'environnement (54, 188)
			CONSTRUCTION	1: Le dispositif doit contenir des indicateurs sur l'environnement externes (Berland, 2009) 1: Présence d'indicateurs non financiers		8&9&10: Mise en œuvre d'une gouvernance solide liée à l'exploitation de technologies telles technologies Big Data, etc...
			USAGE	1: Les pratiques collectives étendues hors des frontières doivent être continues		10: Usage de la taxonomie XBRL 12: Usage d'un système dual

Table 3.18. Réseau de facteurs de l'attribut « Développement d'un outil extraverti »

- Efficience du dispositif

Comme discuté, l'efficience est l'aptitude d'une technique à fournir le meilleur rendement⁶⁵. Aussi, l'efficience d'un dispositif de contrôle est le rapport entre la valeur de l'information produite en termes de pilotage et les ressources mises en œuvre dans cet objectif. Très logiquement, un premier facteur de construction contribuant à l'efficience du dispositif serait

⁶⁵ Centre National de Ressources textuelles et lexicales, www.cntrl.fr, 2012.

la construction d'un dispositif engageant peu de ressources. Compte tenu des nouveaux besoins informationnels requis pour mettre en œuvre un dispositif utile (notamment les informations sur l'environnement externe), la tâche s'avère compliquée. Un facteur évoqué dans le cadre de la construction du système d'indicateurs peut être rappelé dans ce cadre: cherchant à être concis, le dispositif se fonde sur un principe d'économie. Les ressources pourront dès lors être concentrées sur l'alimentation d'un nombre limité d'indicateurs. Outre ce facteur, comme cela a été évoqué, l'IIRC distingue le processus de construction du RI et le rapport en lui-même. Le chapitre 2 avait déjà évoqué la proposition de l'IIRC d'intégrer le processus à l'ensemble des processus liés aux communications et productions de reporting interne et externe pour améliorer l'efficacité du dispositif. Les ressources utilisées pour la construction du RI seraient ainsi communes à celles liées aux autres rapports internes et communications. Le chapitre 2 avait aussi évoqué l'article de Taipaleenmäki et al. (2013) à ce sujet montrant qu'un tel procédé pourrait être facilité par le phénomène de convergence de la comptabilité de gestion et de la comptabilité financière. Parmi les modes de convergence, les auteurs identifient notamment l'usage de ressources communes pour la production de l'information relative au management en interne, et celle relative à la communication en externe. Ils évoquent, l'intégration des systèmes d'information, la combinaison des deux types d'information, l'alignement des processus,...

ATTRIBUTS	PROCESSUS RI / RAPPORT INTEGRE	TYPE ATTRIBUT	PHASE DU PROJET RI	CONTRÔLE	ORGANISATION	TECHNOLOGIE
Efficience du dispositif	Processus RI & Rapport Intégré	Evolutionniste	CONCEPTION		7: Environnement incertain (Chenhall, 2003; Choffel et Meysonnier, 2005; Hendricks Kevin et al, 2012) 7: Stratégie de type Prospecteur (Bouquin, 2000; Bouquin et Kusza, 2014)!	8: Existence ou mise en œuvre d'un ERP peut contribuer à produire un dispositif efficace (Choffel et Meysonnier, 2005; Dery et al, 2006; Jackling et al, 2006; Meysonnier, 2006; Beau et Pigé, 2007, SEC, 2010; Loning et al, 2013; Taipaleenmäki et Ikaheimo, 2013) Proposition modérée par le coût, la complexité et rigidité de l'ERP (Dery et al, 2006; Poston et Grabski, 2000; Chaabouni et Triki, 2013; El Amrani et Saint-Léger, 2013; Loning, 2013)
			CONSTRUCTION	1: Application du principe d'économie pour la construction des indicateurs 1: Intégration du processus de production du RI à l'ensemble des processus dédiés à la communication et au reporting (en interne et en externe)		9: Existence ou mise en œuvre d'un dispositif de type BI (Williams, 2004; Elbassir, 2011) 10: XBRL pour reporting interne efficace (Bovee et al, 2000; SEC, 2004; XBRL France, 2007; Taipaleenmäki et Ikaheimo, 2013)
			USAGE			12: Intégration du SI nécessaire à la production du RI à l'ensemble des SI dédiés à la communication et au reporting (en interne et en externe)

Table 3.19. Réseau de facteurs de l'attribut « Efficience du dispositif »

- Outil adapté à l'organisation moderne baignant dans un environnement dynamique

Le chapitre 2 a déjà évoqué de nombreux facteurs en phase de construction et en phase d'usage. La revue de littérature n'a pas identifié de nouveaux facteurs en phase de construction ou d'exploitation susceptibles d'enrichir la réflexion. Aussi ce paragraphe se contentera de les rappeler et de les classer par phase :

ATTRIBUTS	PROCESSUS RI / RAPPORT INTEGRE	TYPE ATTRIBUT	PHASE DU PROJET RI	CONTRÔLE	ORGANISATION	TECHNOLOGIE
Outil adapté à l'organisation moderne baignant dans un environnement dynamique	Processus RI & Rapport Intégré	Evolutionniste	CONCEPTION	<p>1: Culture de gestion propice au développement d'un outil adapté à l'organisation moderne: pragmatisme vis à vis des outils de gestion: outils jetables, temporaires, mélanges vis à vis des solutions technologiques miracle (Lorino,2003)</p> <p>1: Outil fondé sur le pilotage des processus et des activités (Genelot, 2011)</p>	<p>5: Analyse prescriptive et prédictive couplée avec de hauts niveaux de collaboration en interne (Eccles et al, 2015)</p> <p>6: Pour développer le rôle structurant du contrôle, la Direction doit instaurer un climat de confiance (Touchais, 2006)</p> <p>6: Volonté de la direction d'utiliser le rapport intégré en interne.</p>	<p>9: Existence ou mise en oeuvre de logiciels d'analyse prescriptive et prédictive pour développer le rôle "structurant" du contrôle (Eccles et al, 2015)</p> <p>8,9& 10: L'existence ou mise en oeuvre d'un SI autorisant une fréquence de reporting variable en fonction de l'utilisateur peut aider.</p> <p>12: Niveau d'intégration des applications modéré :suffisant pour assurer harmonisation des processus de gestion et intégration potentielle des processus de reporting (Genelot, 2011; IIRC, 2013) mais possibilité de développer des outils parallèles au système pour faciliter l'interactivité et ne pas bloquer l'adaptation long terme de la firme (Travaillé et Marsal,2007; Lohng et al, 2013)</p>
			CONSTRUCTION	<p>1: Le processus RI doit être intégré à l'ensemble des rapports et communications en interne et en externe (Genelot, 2011)</p>		12: Mise en oeuvre d'un système dual
			USAGE	<p>1: Le processus RI doit être appliqué en permanence à l'ensemble des rapports et communications (IIRC, 2013)</p> <p>3: Réactualisation du système de représentation de l'outil en fonction de l'évolution des enjeux stratégiques (Genelot, 2011)</p> <p>1: Usage interactif du dispositif autorisant les échanges et le questionnement. (Touchais, 2006)</p>		13: Usage d'un système dual par le biais d'un usage interactif

Table 3.20. Réseau de facteurs de l'attribut « Outil adapté à l'organisation moderne baignant dans un environnement dynamique »

- Dispositif RI & Complexité

Tout comme l'attribut précédent, l'analyse du chapitre 2 avait largement contribué à l'identification de nombreux facteurs de construction et d'usage contribuant à développer un système de pilotage utile en univers complexe. L'objectif de ce paragraphe est donc d'affiner et poursuivre la réflexion. Le chapitre 2 avait évoqué quelques pré-« dispositions » (Genelot, 2011) organisationnelles propices au développement d'un pilotage efficace en univers complexe. D'autres propositions évoquées par l'auteur sont plutôt applicables en phase de construction du dispositif de pilotage. D'autres enfin permettent de piloter efficacement en univers complexe, une fois le dispositif en place et sont donc d'avantage applicables en phase d'exploitation du dispositif.

Concernant le contrôle, une des propositions de contexte était la suivante : il existe un état d'esprit vis-à-vis de l'incertain qui contribue à développer un dispositif de pilotage utile en univers complexe. Il s'agit d'adopter une « gestion offensive » de l'incertain (Avenier, 1988), c'est-à-dire le considérer plus comme une source d'opportunités que comme une menace. Ce comportement doit se refléter dans le nouveau dispositif : l'incertitude doit être « intégrée » (Genelot, 2011) au dispositif. Les outils traditionnels du contrôle s'inspirant de la logique analytique contournaient l'incertitude. Genelot prend l'exemple des plans et des programmes qui considèrent les événements imprévus comme des « anomalies ». Pour piloter dans la complexité, il faut prendre en compte l'incertain et préparer les processus de pilotage à s'adapter, et à moduler les programmes d'action si nécessaire. Genelot propose alors de « formuler des hypothèses très diverses, imaginer des scénarios, des ouvertures, des accidents,

des retournements, et examiner ce que deviennent les prévisions dans ces contextes imaginaires ».

En phase d'exploitation, Genelot montre que pour piloter efficacement, les pilotes doivent comporter certaines qualités. Globalement, ces qualités sont les suivantes :

- Le pilote doit être capable de remettre en cause son système de représentation, le faire évoluer pour l'adapter à la finalité poursuivie ou au contexte (notamment dans le cadre d'un environnement turbulent). Le système de représentation évoqué par Genelot est principalement composé de notre grille d'interprétation du monde, d'un contexte et de nos intentions. Cette remise en cause peut s'avérer nécessaire pour savoir s'orienter dans la complexité. Cette idée peut être rapprochée de celle de Loning et al. (2013) évoquant le rôle « *rêvé* » du contrôleur : celui d'aider les pilotes dans leurs décisions « *essentiels* », celles affectant le devenir et la pérennité de l'entreprise. Ces décisions reposent sur les possibles et impossibles personnels du stratège. Ces possibles et impossibles sont composés des cartes mentales, certitudes, hypothèses du pilote (grille d'interprétation), ainsi que de ses espoirs secrets (intentions). Pour aider le stratège à prendre ces décisions essentielles, le contrôleur doit intervenir sur ces possibles et impossibles, il doit les interroger : il doit jouer le rôle du « *fou du roi* », pour l'aider à assumer ses décisions, et quelque part à « *être responsable* ». L'idée commune aux deux approches est la remise en question du système de représentation du stratège, nécessaire pour assurer la durabilité de l'organisation en univers complexe. Car comme l'exprime clairement Genelot dans les dernières lignes de son ouvrage, la certitude conduit à l'atrophie organisationnelle : les pilotes doivent « *détruire les idoles qui sont dans leurs têtes* » ! Comme discuté, cette recherche ne s'intéressera pas aux qualités des pilotes. Cependant, il serait intéressant de savoir si le RI peut les susciter. Précisément, dans le cadre de cette réflexion, il serait intéressant de savoir si le RI, grâce à un spectre informationnel élargi (intégration d'indicateurs financiers et non financiers) peut jouer ce rôle de fou du roi : a-t-il la capacité d'interroger les possibles et impossibles du dirigeant jusqu'à peut-être les bouleverser ?
- Le chapitre 2 a abordé une autre qualité, liée au développement d'attributs dialogiques : les pilotes doivent développer une mobilité mentale pour comprendre et articuler les différentes logiques en présence. L'IIRC semble vouloir contribuer

à la complexification du pilotage, et en particulier à la gestion des paradoxes. Le cadre de référence du RI y fait de nombreuses références. on peut citer entre autres : la coexistence de la logique de la performance financière et de celle de la performance non financière, le développement d'un contrôle à la fois différencié et intégratif (via la Gestion Intégrée), la cohabitation de fonctions de cohérence interne (déclinaison de la stratégie) et de cohérence externe (détection des signaux à intérêt stratégique, adaptation à un environnement évolutif) puisque le cadre de référence propose une modélisation du processus de création de valeur intégrant ces deux fonctions. Aussi, il serait tentant de mesurer la contribution du dispositif dit de RI à cette entreprise.

Concernant la technologie, le chapitre 2 avait montré que pour se fonder sur des principes d'adaptation (Genelot, 2011), les outils de pilotage devaient être adaptés aux besoins spécifiques des pilotes locaux et globaux. Or, plus on se rapproche de l'opérationnel, plus la fréquence de reporting aura tendance à s'intensifier. Plus on se rapproche du stratégique, moins la fréquence de reporting sera élevée. Aussi, le chapitre 2 avait montré qu'un SI supportant une fréquence de reporting variable en fonction des besoins des utilisateurs pouvait contribuer à l'adaptabilité du dispositif dit de RI.

ATTRIBUTS	PROCESSUS RI / RAPPORT INTEGRE	TYPE ATTRIBUT	PHASE DU PROJET RI	CONTRÔLE	ORGANISATION	TECHNOLOGIE
Le RI permet d'éclairer la complexité du système technico-organisationnel	Processus RI & Rapport Intégré	Complexité	CONCEPTION	<p>1: Décentralisation et délégation des responsabilités (Genelot, 2011)</p> <p>1: Outil fondé sur le pilotage des processus et des activités (Genelot, 2011)</p> <p>1: La boussole du dispositif de pilotage n'est pas la structure, mais les finalités de l'organisation (Genelot, 2011)</p>	<p>4: L'entreprise doit être organisée comme un système ouvert (Genelot, 2011)</p> <p>4: Degré de réactivité de la structure important: fonctionnement sur le mode réseau (Genelot, 2011)</p> <p>6: Volonté de la direction d'utiliser le rapport intégré en interne (Genelot, 2011)</p> <p>6: Notion d'incertitude corrélée à une interprétation positive des acteurs (Avenier, 1988; Genelot, 2011)</p> <p>7: Style de management doit faciliter l'autonomie des acteurs (Genelot, 2011)</p> <p>7: Vision participative de la stratégie (Genelot, 2011)</p>	<p>8,9 & 10: L'existence ou mise en oeuvre d'un SI autorisant une fréquence de reporting variable en fonction de l'utilisateur peut aider.</p> <p>12: Niveau d'intégration des applications modéré : suffisant pour assurer harmonisation des processus de gestion et intégration potentielle des processus de reporting (Genelot, 2011; IIRC, 2013) mais possibilité de développer des outils parallèles au système pour faciliter l'interactivité et ne pas bloquer l'adaptation long terme de la firme (Travaillé et Marsal, 2007; Loning et al, 2013)</p>
			CONSTRUCTION	<p>1: Le processus RI doit être intégré à l'ensemble des rapports et communications en interne et en externe (Genelot, 2011)</p> <p>1: Processus: Intégration de l'incertitude dans les processus de pilotage (Genelot, 2011)</p>		
			USAGE	<p>1: Le processus RI doit être appliqué en permanence à l'ensemble des rapports et communications (IIRC, 2013)</p> <p>1: Réactualisation du système de représentation de l'outil en fonction de l'évolution des enjeux stratégiques (Genelot, 2011)</p>	<p>6: Le RI questionne le système de représentation du stratégie (Genelot, 2011; Loning et al, 2013)</p> <p>6: Le RI contribue à développer la mobilité mentale des pilotes (Genelot, 2011; Loning et al, 2013)</p>	<p>8, 9 & 10: Contribution à l'adaptabilité via fréquence de reporting variable</p> <p>8, 9 & 10: Contribution au développement d'attributs dialogiques grâce à un dosage subtil du contrôle</p>
Gestion de projet réussie	NA	Perspective socio-organisationnelle	CONCEPTION	<p>1: Existence d'une définition claire du projet RI et de ses objectifs</p> <p>1: Existence d'une méthodologie rigoureuse</p> <p>1: Cohérence du projet avec les valeurs et la culture de l'entreprise</p>	<p>5: Activités critiques</p> <p>6: Ressources humaines adaptées (compétences de l'équipe-projet, compétences de l'équipe SI...)</p> <p>6: Prise de conscience de conscience collective sur la nécessité de changer</p> <p>6: Implication des différentes parties prenantes (notamment futurs utilisateurs et direction)</p>	<p>12: Technique de contrôle innovante telle le RI se réalise dans un premier temps via des systèmes parallèles à l'ERP - Planification d'une réintégration à l'ERP (s'il existe) après stabilisation du système</p> <p>8, 9 & 10: Ressources techniques adaptées : existence ou mise en oeuvre de SI de collecte, analyse et interaction adaptés</p>
			CONSTRUCTION	<p>1: Respect de la méthodologie</p>	<p>5: Activités critiques dont communication, formation</p> <p>6: Implication des différentes parties prenantes (notamment futurs utilisateurs et direction)</p>	<p>8, 9 & 10: Ressources techniques adaptées : existence ou mise en oeuvre de SI de collecte, analyse et interaction adaptés</p>
			USAGE	<p>1: Continuité dans la démarche</p>	<p>5: Activités critiques dont support (centres de compétences...)</p>	

Table 3.21. Réseau de facteurs de l'attribut « RI et complexité »

- Gestion de projet et usage du dispositif de gestion informatisé

L'ensemble des facteurs et activités correspondant à ces deux attributs ont été détaillés dans la section précédente. Ce paragraphe s'intéressera donc à dresser une synthèse claire de ces propositions évoquées et à les classer par phase :

ATTRIBUTS	PROCESSUS RI/ RAPPORT INTEGRE	TYPE ATTRIBUT	PHASE DU PROJET RI	CONTRÔLE	ORGANISATION	TECHNOLOGIE
Gestion de projet réussie	NA	Perspective socio-organisationnelle	CONCEPTION	1: Existence d'une définition claire du projet RI et de ses objectifs 1: Existence d'une méthodologie rigoureuse 1: Cohérence du projet avec les valeurs et la culture de l'entreprise	5: Activités critiques 6: Ressources humaines adaptées (compétences de l'équipe-projet, compétences de l'équipe SI...) 6: Prise de conscience de conscience collective sur la nécessité de changer 6: Implication des différentes parties prenantes (notamment futurs utilisateurs et direction)	12: Technique de contrôle innovante telle le RI se réalise dans un premier temps via des systèmes parallèles à l'ERP- Planification d'une réintégration à l'ERP (s'il existe) après stabilisation du système 8, 9 & 10: Ressources techniques adaptées : existence ou mise en œuvre de SI de collecte, analyse et interaction adaptés
			CONSTRUCTION	1: Respect de la méthodologie	5: Activités critiques dont communication, formation 6: Implication des différentes parties prenantes (notamment futurs utilisateurs et direction)	8, 9 & 10: Ressources techniques adaptées : existence ou mise en œuvre de SI de collecte, analyse et interaction adaptés
			USAGE	1: Continuité dans la démarche	5: Activités critiques dont support (centres de compétences...)	
Usage du dispositif	NA	Perspective sociale	CONCEPTION	1: Culture de gestion de l'enquête collective Vs Conception experte 1: Pratiques collectives (concepteurs-utilisateurs) pour pilotage de la valeur à l'usage 1: Compatibilité du RI avec le schéma de gestion existant	5: Communication 6: Avantage relatif du RI (perçu par les acteurs, en particulier les pilotes comme une innovation comparé aux outils de pilotage existants)	8&9&10: Compatibilité de l'architecture technologique existante (compétences des utilisateurs, plateformes en place, matériels utilisés) avec le SI requis pour supporter la production du RI
			CONSTRUCTION	1: Pratiques collectives pour pilotage de la valeur à l'usage (concepteurs-utilisateurs)	5: Formation, Communication	
			USAGE	1: Dispositif de gestion en phase avec attentes utilisateur 1: Pratiques collectives pour pilotage de la valeur à l'usage (concepteurs-utilisateurs)	5: Formation, Communication	8, 9 & 10: Dispositif technique en phase avec attentes utilisateur

Table 3.22. Les facteurs relatifs à la Gestion de Projet et à l'Usage.

3.3 Conclusion du chapitre

L'utilité avérée du RI doit s'analyser sous deux angles distincts. Le premier se rapporte au développement d'attributs utiles au contrôle pilotage. Le second concerne la mise en œuvre réussie d'un dispositif de gestion informatisé, entraînant des bouleversements organisationnels importants. Cette double perspective a émergé à la lecture des travaux se situant à l'intersection des champs contrôle ou SI et utilité avérée. Elle est par ailleurs cohérente avec la nature systémique du contrôle, de la technologie et de l'organisation : un dispositif ne peut s'avérer utile au contrôle que si les aspects techniques et organisationnels, en particulier ceux liés aux utilisateurs sont maîtrisés. La réflexion s'est poursuivie en partant d'un constat : la recherche s'est initialement focalisée sur la détermination d'un contexte d'accueil au RI. Mais la revue de littérature a montré dès le chapitre 1 (et de plus en plus dans les chapitres suivants) que les facteurs contribuant à la réalisation d'un dispositif utile pouvaient se positionner sur d'autres phases du projet, notamment pendant la phase d'implémentation ou celle de l'exploitation. En se concentrant sur l'utilité avérée, cette thèse ne pouvait pas ignorer la phase post-implémentation, et en particulier l'usage. Aussi la dernière section a été dédiée à la caractérisation d'un réseau de facteurs présents sur ces trois phases.

Deuxième partie

Approche empirique de l'utilité du Reporting
Intégré dans un objectif de contrôle-pilotage

4. Le cadre méthodologique de la recherche

4.1 La conception de la recherche

Cette section va s'attacher à justifier l'émergence du projet de connaissance de cette recherche dans le contexte épistémologique choisi. En effet, comme l'exprime Avenier, 2012 « *la spécification du cadre épistémologique dans lequel le chercheur inscrit son projet de recherche est un acte fondateur, qui porte conséquence sur l'ensemble de la recherche* ». Notamment, la posture choisie a une influence sur la construction de son objet de recherche (la problématique), mais aussi sur sa stratégie d'investigation. Cette section s'intéressera ainsi à présenter la genèse de la problématique, puis celle du projet de connaissance, conformément à la démarche constructiviste et à sa volonté de transformation du réel. Enfin elle évoquera la stratégie d'investigation qui en découle.

4.1.1 Epistémologie

Comme le soulignent Martinet et Pesqueux (2013), il est indispensable pour un chercheur d'adopter une « *attitude génétique* » au regard de la connaissance qu'il produit. Ceci est particulièrement vrai au regard de la genèse des sciences de gestion en France, qui s'est faite de façon progressive, hésitante et conflictuelle. Ceci s'avère particulièrement nécessaire dans le cadre d'une « *managérialisation* » des sociétés : dans un monde envahi par les « *machines de gestion* », la procédure fait foi, les moyens déterminent les fins. On brandit les bonnes pratiques, les normes qualité, etc.,... Le risque est celui du vide politico-stratégique, du lâcher prise des acteurs, y compris celui des dirigeants, soumis notamment aux impératifs du marché financier. Le chercheur se doit ainsi d'être conscient de ce qu'il fabrique, au risque par exemple de contribuer au développement d'un système technicien. Rappelons à ce sujet les propos de Ellul (2012) dans le système technicien : « *La technique ne se contente pas d'être, dans notre monde, le facteur principal ou déterminant, elle est devenue système* ».

Les sciences de gestion s'intéressent à l'action humaine, et plus précisément à l'action collective. Alors que l'économie cherche d'avantage à administrer des choses, et donc accorde une primauté aux facteurs, la sociologie ou la science politique se focalisent d'avantage sur des logiques d'acteurs. En conséquence, les sciences de gestion vont s'intéresser « *de façon non*

séparable » (Martinet et Pesqueux, 2013) aux facteurs technico-économiques, mais aussi à l'étude des acteurs. Les sciences de gestion ont donc besoin d'artistes-chercheurs, capables de jongler entre ces deux aspects : c'est ce qui fait la spécificité, mais aussi la complexité de cette science. C'est cette complexité qui a notamment conduit la réflexion à mobiliser des cadres théoriques tels celui de la systémie. Comme l'expriment Martinet et Pesqueux, « *elle oblige le plus souvent à raisonner de façon dialogique (Morin, 1986), à articuler des logiques irréductibles l'une à l'autre.* » Dans l'objectif de produire une connaissance actionnable, les sciences de gestion s'intéressent au caractère organisable de l'action collective. L'objectif n'est pas (ou plutôt plus) de régler l'organisation : la finalité du chercheur en sciences de gestion est d'avantage de réguler l'organisation, c'est-à-dire de produire une connaissance susceptible de guider l'action collective. C'est exactement dans ce sens que la réflexion s'est construite en tentant d'établir un réseau de facteurs⁶⁶ à chaque stade la mise en œuvre du dispositif dit de RI susceptibles de conduire à la production d'activités régulières « *meilleures* » (« *de routines plus performantes* » diraient Besson et Rowe, 2011). Le mot facteur doit être compris dans cette thèse selon deux aspects :

- Comme un contexte d'accueil du système technico-organisationnel, propice à une mise en œuvre efficace du RI
- Comme une activité de régulation qui va « *gérer les rétroactions, les récursivités de telle sorte que, loin de mettre techniquement des moyens pour atteindre de fins données, ces dernières se révéleront, se modifieront, seront produites dans le cours même de l'activité* ».

Martinet et Pesqueux montrent alors que le déploiement de la connaissance en science de gestion s'appuie sur des « *pôles en tension* » : le réalisé, pouvant être analysé comme un donné et l'actuel qu'il faut tenter d'appréhender compte tenu de sa complexité et de son caractère éphémère. Le paradigme positiviste se fonde principalement sur trois hypothèses :

- Une hypothèse d'indépendance du réel vis-à-vis du réel : le chercheur pourra donc étudier un phénomène et le connaître en toute neutralité.

⁶⁶ La notion de facteur évoquée dans le chapitre 2 a été progressivement remplacée par les mots levier, activité, ou encore action dans le chapitre 3. Cette évolution est logique car le chapitre 2 s'intéressait à la détermination d'un contexte d'accueil propice et évoquait l'état de stabilité du système au moment de l'introduction du RI. Le chapitre 3 s'intéresse à l'évolution du système technico-organisationnel dans le cadre de l'introduction du RI. Aussi les mots levier, action ou activité suggèrent d'avantage la tentative d'orienter la poussée évolutionniste du système dans une finalité de contrôle-pilotage efficace.

- Une hypothèse causaliste de détermination du réel. Cette hypothèse permet au chercheur d'établir des règles ou lois constantes sur les phénomènes qu'il observe
- Une hypothèse d'objectivité : le chercheur peut et se doit de ne pas interférer avec le phénomène étudié. Il le peut puisque l'observateur et le phénomène observé sont supposés être deux entités distinctes. Le chercheur devra ainsi prendre des précautions pour rester à distance de l'objet étudié.

Les positivistes privilégient le raisonnement par induction pour produire de la connaissance : il s'agit de partir de l'observation d'un phénomène pour définir des règles ou loi générales. Egalement, le paradigme positiviste privilégie le principe cartésien de l'analyse ou de dénombrement qui consiste à diviser les difficultés en autant de parcelles qu'il est nécessaire pour les appréhender séparément. On simplifie, pour mieux comprendre. En ce sens, comme l'expliquent Martinet et Pesqueux, la recherche positiviste préférera se focaliser sur le réalisé puisqu'il est donné et décomposable. L'idée est d'observer des régularités pour en déduire potentiellement des règles ou des lois. Le positiviste pourra potentiellement faire des projections « *par des procédures d'extrapolation ou de prolongement de tendances* ».

Contrairement au paradigme positiviste, le paradigme constructiviste produit une connaissance qui ne cherche pas à décrire comment le réel peut fonctionner, mais à comprendre, éclairer le flux d'expériences humaines. La démarche systémique et constructiviste « *prendra ainsi sa raison d'être en considérant l'actuel dans toute sa complexité, dans son apparence mal structurée qui appelle un effort de l'intelligence hiérarchisante et reliante* »

La démarche adoptée dans cette recherche est ainsi résolument systémique et constructiviste, et ce, pour deux principales raisons :

- Elle est motivée par une volonté de produire une « *connaissance utile pour aider les gens à mieux affronter le monde.* » : à savoir dans le contexte de cette recherche aider les stratèges à mieux piloter. Le début du chapitre a évoqué la managérialisation du monde dans laquelle l'outillage de gestion semble garantir une bonne organisation, indépendamment des sujets, qui ne sont alors considérés que comme de simple « *activateurs* ». Se réfugier dans un positivisme neutre, en décrivant les relations existant entre le cadre théorique du RI et les attributs utiles au contrôle pilotage comporte le risque de contribuer à la dérive technicienne des sciences de gestion. Ce projet de connaissance s'est décliné en deux étapes successives. La première étape a été l'analyse « *sans complaisance* » du nouveau dispositif, en révélant ses potentielles

« *limites, impasses ou apories* ». Cette étape a permis de confirmer la pertinence de l'objet de recherche : le cadre de référence du RI possède à priori des attributs utiles pour aider les stratégies à piloter en univers complexe. Mais une seconde étape a mis en lumière la difficulté de réalisation de ces attributs, le RI étant mis en œuvre au cœur d'un système technico-organisationnel. Aussi, chemin faisant, le projet de connaissance a évolué vers « *la conception et la proposition de voies et moyens nouveaux pour aider les hommes à mieux vivre* ». La troisième étape a donc été la proposition d'un contexte propice, d'actions à conduire depuis la conception jusqu'à la mise en œuvre du dispositif. Ces propositions se sont construites sur la base d'« *une sélection de matériau* » (étape de focalisation de l'étude) qui a permis de faire « *émerger les composantes du problème* » : la confrontation du potentiel théorique du RI au système technico-organisationnel. Les « *voies de sa résolution* » se sont ainsi initialement exprimées sous la forme de « facteurs », puis de « contexte propice » et enfin d'« activités » à mener sur l'ensemble du cycle de vie du RI. Mais comme le notent Martinet et Pesqueux, alors que pour l'artiste, les formes produites cherchent à être esthétiques, pour le chercheur, les formes produites ne sont pas une fin en soi : elles sont un « *moyen de connaissance pour mieux agir* ».

- Elle est aussi motivée par une volonté de se confronter à la complexité de l'actuel. Même si elle s'appuie sur « *quelques ilots de savoirs analytiques* » en réalisant notamment une triple analyse rétro-exploratoire, elle ne s'y réduit pas. Elle va définitivement se confronter à la complexité de l'actuel, en exposant ces ilots de savoir au système technico-organisationnel, et particulièrement aux populations de l'organisation concernées par le RI. C'est cette orientation qui a aussi conduit à mobiliser des ilots de savoir focalisés à la fois sur le développement d'une instrumentation utile au regard des critères de contrôle, et sur la réussite d'un bouleversement organisationnel important. Les propositions de régulation du système englobent ainsi des propositions à finalité instrumentale et des propositions à finalité « socio-organisationnelle ». Cette orientation a par ailleurs guidé la construction du guide d'entretien alternant questions fermées et questions ouvertes. En effet, les questions fermées, s'appuyant sur les résultats de l'analyse rétro-exploratoire, sont particulièrement appropriées pour tester l'efficacité instrumentale du RI. Les questions ouvertes quant à elles à faire cherchent à faire émerger du terrain des nouvelles pistes

d'investigation, notamment dans cadre des propositions à finalité « socio-organisationnelle ». ⁶⁷

Aussi, cette recherche s'inscrit dans un cadre constructiviste pragmatique. En termes de méthodologie, un tel paradigme n'exige pas de méthodologie spécifique. En s'inspirant des propos d'Edgar Morin, Martinet et Pesqueux disent à ce sujet qu'il faut privilégier une stratégie de pensée plutôt qu'une méthodologie : « *la méthode pour connaître dans cette complexité est une aide à la stratégie de pensée, et non une méthodologie ou un discours fini de la méthode* ». La stratégie de pensée adoptée ici est de savoir comment la connaissance produite dans le cadre de cette recherche peut être utile pour « *aider les gens à mieux affronter le monde* ». La finalité dans le cadre de cette recherche n'est pas l'efficacité mais l'effectivité : à savoir, comment un outil de contrôle pilotage en théorie efficace peut surtout devenir effectif dans les mains des acteurs organisationnels, en particulier de ceux qui vont le « *concevoir, l'implanter, l'utiliser, le bricoler, le détourner ou l'oublier dans un tiroir* ». En acceptant toute la complexité du réel, la recherche va donc confronter les attributs théoriques du RI au système technico-organisationnel, et notamment à ceux qui vont effectivement utiliser le RI, les stratèges locaux et globaux. En ce sens, elle ne peut se passer de la discussion entre un cadre théorique, établissant qu'un dispositif est à priori utile au pilotage et des acteurs organisationnels. Cette discussion permettra l'élaboration d'une connaissance chemin faisant.

4.1.2 Ancrage et évolution de la problématique

Comme l'évoquent Thietart et al. (2014), le chercheur en sciences de gestion peut utiliser de nombreux points de départ pour construire sa problématique. Concepts, théories, modèles théoriques, méthodologies, ... peuvent être mobilisés pour l'élaboration de l'objet de recherche. Cette recherche est partie quant à elle d'un problème concret, mis en lumière au cours de mon expérience de contrôleur de gestion au sein d'un groupe côté, opérant dans un secteur d'activité particulièrement complexe. L'introduction de la thèse avait alors souligné l'incapacité des outils de contrôle existants à aider le stratège à piloter l'organisation, et ce malgré les nombreux investissements réalisés par la direction. Elle avait aussi détaillé le processus d'émergence primaire de l'objet de recherche à partir de ce problème concret, à savoir :

- Les circonstances de découverte du RI, dans le cadre d'un mémoire traitant des nouveaux enjeux du contrôle.

⁶⁷ Ce point sera détaillé dans la section suivante

- Mon intérêt pour le cadre de référence proposé par l'IIRC, faisant à priori écho avec les attentes actuelles des outils de contrôle. (alors même que celui-ci était avant tout présenté comme un nouvel outil de communication)
- Et donc le choix d'approfondir la réflexion autour de ce nouveau dispositif, présenté comme « *l'avenir* » du reporting d'entreprise.

Ce point de départ a permis avant tout un ancrage managérial fort. Il a aussi révélé un nouvel éclairage, une façon originale d'approcher l'objet RI. Au début de la thèse, l'interrogation des bases de données faisait état d'une littérature balbutiante sur la thématique du RI. Alors que la quasi-totalité des articles recensés étudiaient la capacité du RI à mieux communiquer, cette recherche s'intéressait à la capacité du RI à mieux piloter l'organisation complexe (Table 4.1)

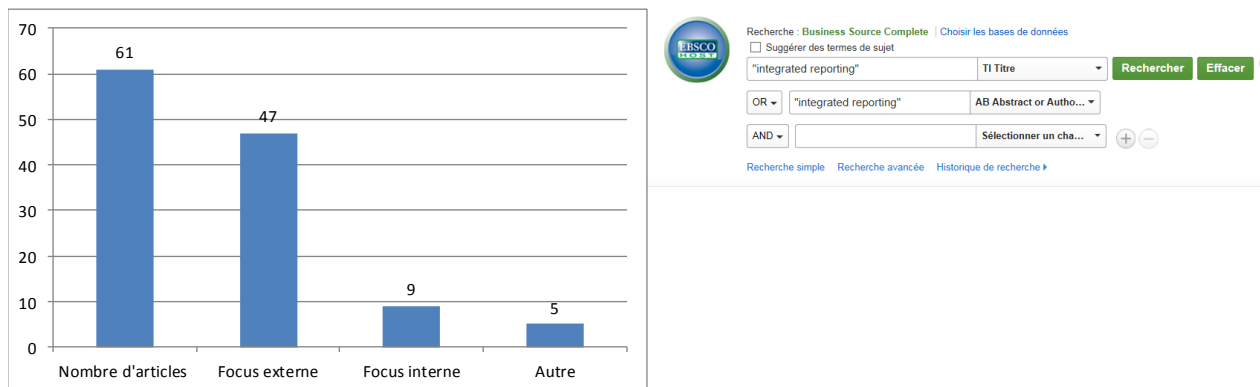


Table 4.1. Interrogation de la base de données EBSCO au démarrage de la thèse

En s'intéressant au reporting intégré comme nouveau dispositif de contrôle-pilotage, on s'intéresse essentiellement au champ du contrôle, et plus précisément au contrôle par l'information ascendante et homogène pour pouvoir être agrégée et comparée (Garland, 2011). Comme l'exprime Reix, 2002 « *Les technologies de l'information (T.I.) sont à la mode, et cette mode persiste!* ». Les objets SI les plus divers ont envahi l'organisation, et plus particulièrement le champ du contrôle. Les outils de contrôle sont désormais des outils informatisés. Les chercheurs évoquent notamment l'adoption généralisée de l'ERP. Le RI interroge particulièrement le champ de la technologie par le besoin informationnel multiforme qu'il exige, et par ses caractéristiques novatrices en terme de reporting, évoquées dans la section « *guiding principles* ». Notamment, les principes de « *pertinence* », « *connectivité* » ou encore « *comparabilité* » rappellent instinctivement les thèmes actuels préférés des éditeurs : ERP,

mobilité, BI ou encore taxonomie XBRL,...Plus précisément, le RI interroge le champ du système d'information intégré. En effet, il est lui-même basé sur le concept de « *Integrated Thinking* », la Gestion Intégrée. Enfin, compte tenu de l'orientation épistémologique de cette recherche, il convient de s'interroger sur l'utilité avérée d'un tel dispositif. En effet, le projet de cette recherche reste avant tout de produire « *une connaissance utile pour aider les gens à mieux affronter le monde* » (Martinet et Pesqueux, 2013). La mise en place d'un projet informatisé est connue pour être laborieuse et compliquée, notamment dans le cas des ERP, mais son usage / exploitation est tout autant problématique (Saint Léger et El Amrani, 2013). Même si elle va s'intéresser à l'efficacité théorique du cadre de référence proposé par l'IIRC, l'objectif principal de cette recherche restera son effectivité. Le fil rouge de la recherche sera orienté par une épistémologie de la pratique. Aussi la problématique initiale s'est construite autour de l'analyse de la littérature à l'intersection de ces trois champs.

Intersection des trois champs de connaissance

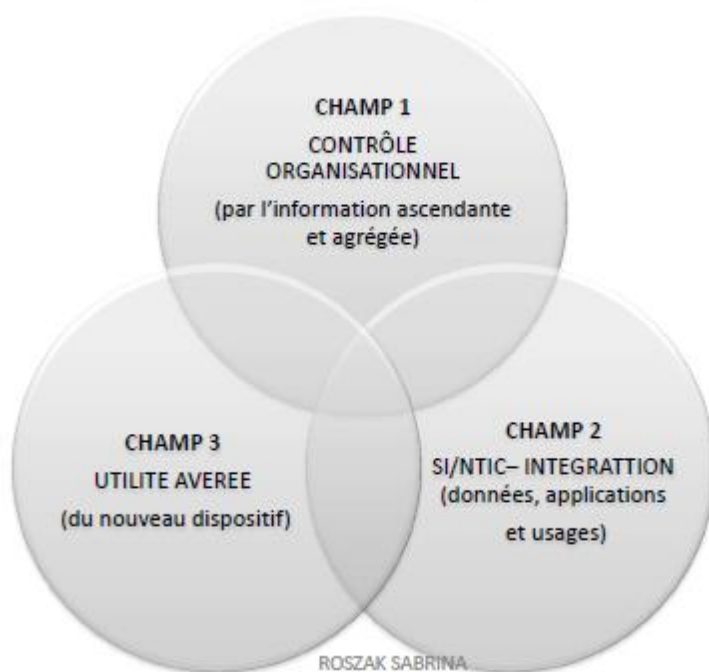


Table 4.2. Les trois champs de connaissance mobilisés à l'initiation de la recherche - Extrait du projet de thèse présenté en Novembre 2013

« *Qu'est ce qui est en train d'arriver dans le monde, notamment via le management ?* » (Martinet et Pesqueux, 2013). Le processus de recherche a démarré avec cette question. Le RI, nouvelle pratique de contrôle, « *réputée la meilleure* » par l'IIRC et ses promoteurs devait être analysée « *sans complaisance, par la mise en évidence des idéologies, des valeurs, des modèles de l'homme qu'elle véhicule, de ses limites, impasse, apories* ». L'objectif était produire une

connaissance utile pour aider les stratèges à piloter l'organisation en univers complexe. Dans cet objectif, Martinet et Pesqueux recommandent d'articuler sans relâche épistémologie, éthique et pragmatique. Le chemin de la recherche a ainsi démarré avec des ouvrages essentiellement critiques au regard de la technologie (Winner, 2002 ; Ellul, 2012) et des représentations chiffrées, en particulier des représentations financières du réel (Abelhauser et al., 2011 ; Richard, 2012). La lecture de ces ouvrages avait conduit la réflexion à transformer ce problème concret en une volonté d'analyser le discours de l'IIRC, orientée par l'inquiétude axiologique. L'idée était de mettre potentiellement en évidence des incohérences, des limites, voire des impasses. Le projet de thèse présenté en 2013 mettait alors en évidence cette tension entre un outil, vendu comme un outil miracle et des « *limites, impasses ou apories* » potentielles au cœur même du concept de RI et de son opérationnalisation. (Table 4.3.)

« *Problématique :*

Cependant, ce nouveau dispositif suscite de nombreuses interrogations dans sa dimension conceptuelle et dans sa dimension pratique. En effet, le terme même de reporting intégré interpelle : le dispositif prévoit l'intégration de données hétérogènes (qualitatives et quantitatives) alors que reporting implique une homogénéisation des données pour être agrégées. De même, on peut s'interroger sur l'origine et donc la nécessité de ce nouvel outil : serait-il un « mythe informatif » de plus, résultat d'une dialectique de la « société technicienne » (Ellul, 1977) ? Le tout-intégré de l'ERP, interne à l'organisation ne suffirait-il plus ? On peut également se demander si cette nouvelle instrumentation de contrôle ne serait pas encore un avatar du « je contrôle tout », compte tenu du caractère parfois trompeur des outils du contrôle, souvent explicité dans la littérature (Wegmann, 2011) et rappelé par Jacques Richard dans son ouvrage « Comptabilité et Développement Durable ». Dans sa dimension pratique, la réalisation d'un tel reporting ne suscite pas moins de questions, notamment dans la perspective système d'information : entre autres, collecte et normalisation d'informations quantifiables et non quantifiables, stockage d'une giga information, connectivité d'une information multiforme, ... On peut ainsi proposer une première formulation de problématique:

« *Le dispositif dit de Reporting Intégré, via un système d'information intégré, peut-il contribuer à améliorer/fiabiliser ou au contraire à dégrader/perturber l'efficacité du contrôle pilotage de l'organisation dans sa dimension opérationnelle et stratégique? »*

Table 4.3 Première formulation de problématique - Extrait du projet de thèse présenté en Novembre 2013

Le processus de recherche s'est poursuivi par une première étape à priori descriptive de mise à l'épreuve théorique du RI. Cette étape correspond à l'analyse de la littérature à l'intersection des champs contrôle et utilité avérée. Elle a été détaillée dans le chapitre 1. Elle s'est réalisée via une rétro-exploration des outils de contrôle existants, caractérisant des attributs potentiellement utiles à une nouvelle instrumentation du contrôle. Elle s'est achevée par une confrontation du référentiel de l'IIRC avec ces attributs. Cette étape a été mise en œuvre, non pas pour décrire le RI, mais pour guider la réflexion dans le cadre du projet de recherche. Elle a servi à valider mon intérêt pour l'analyse du RI comme nouveau cadre de contrôle-pilotage : elle a montré qu'il existe bien des correspondances entre les attributs caractérisés par la rétro-exploration et le cadre de référence du RI. L'analyse de la littérature à l'intersection des champs contrôle- technologie a révélé l'existence d'un système technico-organisationnel. Cette analyse a été retranscrite au début du chapitre 2. Le RI n'étant qu'un moyen, et non une fin, son effectivité ne peut être éprouvée qu'au contact du système technico-organisationnel, en particulier au contact des acteurs. Cette découverte a donné lieu à un travail de réappropriation de la problématique, un an après la formalisation du projet de thèse. Ce travail a consisté en une analyse fine, aboutissant éventuellement en une réingénierie de chaque expression de la problématique. L'ingrédient « *Pour les sociétés cotées* » est devenu « *Dans les sociétés cotés* ». Trois raisons ont justifié cette évolution :

- L'IIRC vise prioritairement un public spécifique : celui des entreprises cotées. L'idée derrière ce dispositif est ancienne et récurrente : les investisseurs sont confrontés à la complexité et à l'abondance d'informations sur les marchés financiers et ne parviennent plus à évaluer les entreprises. Les entreprises ont besoin d'une nouvelle forme de communication expliquant comment leur stratégie crée et créera de la valeur. L'IIRC propose donc de concrétiser l'intention avec la création du RI. Le reporting intégré est donc une réelle opportunité pour les entreprises cotées soucieuses de fournir une information pertinente et utile aux investisseurs. Il a une double vocation : une meilleure communication à l'égard de l'ensemble des parties prenantes, et particulièrement des investisseurs et un nouveau cadre de pilotage en interne reposant sur le concept de Gestion Intégrée.
- L'opérationnalisation du dispositif nécessite des moyens importants. En effet, le RI provoque un bouleversement organisationnel important (cf. chapitre 3). Aussi, il nécessite un gros investissement à la fois intellectuel et opérationnel. Les entreprises-

cible doivent donc être préférentiellement de grands groupes ayant les moyens de supporter la mise en place de ce nouveau dispositif.

- Il y a potentiellement d'avantage de matériau empirique dans les groupes cotés. Le reporting intégré est aujourd'hui une réalité pour les entreprises cotées en Afrique du Sud et en Australie (KPMG, www.kpmg.com). Le reporting intégré a fait par ailleurs l'objet d'un programme pilote auprès d'une centaine de groupes, la plupart étant des groupes cotés. (IIRC , www.theintegratedreporting.org). Il est intéressant de mentionner que l'on note dans la littérature professionnelle un intérêt naissant mais vif des organisations du secteur public.

L'ingrédient « *Le dispositif dit de Reporting Intégré* » est resté inchangé. Quatre raisons ont motivé ce choix :

- La volonté « *d'analyse sans complaisance* » (Martinet et Pesqueux, 2013) un outil de contrôle vendu comme « *l'avenir du reporting d'entreprise* » (IIRC, www.theintegratedreporting.org). Mon intérêt pour le RI vient de mon expérience professionnelle et d'un double constat d'échec du contrôle dans l'entreprise dans laquelle je travaillais. En premier lieu, les outils de contrôle ne parvenaient pas à satisfaire les stratèges locaux, managers opérationnels de l'organisation, regrettant de ne disposer que de données à posteriori, peu utiles pour piloter les projets dont ils étaient en charge. Les managers opérationnels regrettaient aussi une gestion en silos, déconnectant l'information venant des différents départements (notamment entre le département contrôle de gestion et les business units). Les outils en place étaient également incapables d'assurer un rôle d'aide à la prise de décision pour les stratèges globaux, l'information issue du système d'information de gestion étant peu fiable, et déconnectée des orientations stratégiques. Ce constat m'a conduit à une réflexion sur la modélisation d'un outil de contrôle utile aux stratèges locaux et globaux. Au cours de la réalisation mémoire, j'ai découvert le concept de reporting intégré qui paraissait répondre à ce double défi. L'outil repose sur le principe de Gestion Intégrée qui s'oppose à la Gestion en silos. Il se construit à partir du business model et de sa projection en fonction des orientations stratégiques de l'organisation.
- Les premières explorations de la littérature académique confortent mon intérêt pour ce nouveau dispositif. Mon travail de rétro exploration m'a permis de caractériser des attributs utiles à une nouvelle instrumentation du contrôle. Il m'a aussi permis de les

confronter avec le cadre de référence du RI, et de montrer que le RI possédait en théorie ces attributs. Il existe une littérature naissante autour de ce nouveau dispositif de contrôle qui mérite d'être étoffée.

- La thèse est réalisée dans les bons délais. La littérature professionnelle prévoit les premières publications de reporting intégré en Europe en 2015, date de déploiement de mon dispositif empirique (Les Echos, www.lesechos.fr). Elle annonce aussi une généralisation du reporting intégré dès 2016, date de soutenance de ma thèse (Les Echos, www.lesechos.fr)
- Le terme « *dispositif* » offre une vision plurielle de l'objet « Reporting Intégré ». Un dispositif est « *un ensemble d'éléments* » (CNTRL, www.cntrl.fr). Le terme dispositif permet d'englober à la fois le processus Reporting Intégré et le Rapport Intégré, un des résultats de ce processus.

Aussi, le RI, objet empirique, occupe une place centrale dans la problématique. Le terme dispositif représente bien la pluralité des éléments qui le composent. Il ne s'agit pas d'un simple rapport, mais bien d'un dispositif articulant processus et produit du processus.

L'ingrédient « *via un système d'information intégré* » est devenu « *dans le système technico-organisationnel*. La principale raison motivant cette transformation est la découverte du système technico-organisationnel. L'idée était d'évoquer dans une même expression à la fois mon intérêt pour le champ de la technologie et le découplage des champs contrôle et technologie, motivé par l'existence d'un système aux interactions fortes et à l'impact sur le contrôle incertain :

- A l'image de mon parcours professionnel, cette recherche se positionnera à la fois sur le champ du contrôle et sur celui de la technologie. La formulation de la problématique doit représenter ce double intérêt. Ce choix est conforté par l'analyse de la littérature professionnelle et académique. La littérature académique montre que l'exploration croisée de ces deux champs mérite d'être étoffée, notamment la complexité des liens des liens Contrôle-SI Intégré (Dechow, 2007). Les liens entre le contrôle et la technologie est un sujet qui intéresse aussi les communautés professionnelles. Notamment, l'IIRC a créé en 2014 le programme « *Technology Initiative* » (IIRC, www.integratedreporting.org). L'objectif du programme est de rassembler des entreprises engagées dans une démarche RI et des entreprises du secteur de la technologie pour des bénéfices mutuels. Les entreprises engagées dans

une démarche RI pourraient dès lors « *comprendre comment la technologie peut soutenir les avancées en matière du reporting et en particulier aider dans le processus global d'adoption du RI* ». De leur côté, les entreprises du secteur de la technologie pourraient, à partir des problèmes et obstacles rencontrés par les organisations mettant en œuvre « *la nouvelle génération du reporting* », concevoir des nouveaux outils et technologies contribuant à produire plus rapidement un reporting « *plus efficient, plus précis, et d'avantage intégré dans les processus d'entreprise* ». Le programme conduirait aussi à « *améliorer l'expérience des utilisateurs du RI* »

- Les champs Technologie et Contrôle doivent être découplés compte tenu de l'existence d'un système technico-organisationnel. La littérature qui traite de l'intersection Contrôle-Technologie évoque les interactions récursives entre l'organisation, le contrôle et la technologie. Elle évoque aussi globalement le caractère incertain de ces interactions. L'ensemble ainsi formé par la technologie, l'organisation et le contrôle est un « *complexe d'éléments en interactions* » et peut donc être potentiellement étudiée en tant que « *système* » (selon la définition originelle de Von Bertalanfy en 1968). Particulièrement, l'issue de ces interactions se révèle très incertaine dans le cas du SI intégré. Saint Léger et El Amrani (2013) parlent de « *dysfonctionnements, qualifiés de résistances ou rejets* »: le SI intégré, vecteur d'efficacité ou de dégradation du contrôle ? Reix, 2002 observe quant à lui « *de nombreux cas d'échecs* », suite à la mise en œuvre d'un ERP. Pour reprendre ses termes, ne pas se poser la question d'un usage approprié de la technologie *simplifierait la réalité, ignorerait l'existence de comportements d'improvisation, sous-estimerait certaines difficultés, surestimerait le degré de couplage entre décisions stratégiques et décisions d'emploi de la technologie et véhiculerait des propositions normatives non étayées par des résultats scientifiques incontestés.* (Reix, 2002). La littérature évoque par ailleurs une généralisation de l'adoption du SI intégré par les organisations, en quête d'efficacité de leurs processus de contrôle. (Beatty et Williams, 2006, Dery et al., 2006 ; Travaillé, 2007, Grabsky, 2011 ; Saint Léger et El Amrani, 2013 ; etc..). Aussi, si mon travail s'intéresse au champ du SI, il doit traiter la question du SI intégré.. A ce questionnement issu de la revue de littérature s'ajoute un questionnement spontané, relatif aux exigences du RI. Notamment, l'intégration de données non financières, provenant parfois de sources externes pose la question de la flexibilité du système d'information vs la fiabilisation de l'information. Un autre sujet

abordé par la littérature est celui du lien innovation technologique-évolution du contrôle : comment le contrôle peut-il bénéficier des avancées technologiques, notamment dans le cadre de sa nouvelle mission de pilotage ? La revue de littérature fait principalement ressortir des travaux portant sur les potentiels bénéfiques de la BI, des technologies Big Data ou encore de la taxonomie XBRL. Elle met aussi en évidence le bouleversement à la fois technologique et organisationnel que peuvent provoquer leur introduction. L'ensemble de ces éléments justifie le découplage technologie et contrôle, et l'étude de la technologie en tant que variable impactant l'efficacité du contrôle. Probablement, le SI intégré et certaines innovations technologiques, telles la BI, les technologies Big Data ou encore la taxonomie XBRL constitueront des domaines d'investigation privilégiés.

L'évolution de l'expression « *via un système d'information intégré* » à « *dans le système technico-organisationnel* » souligne ma volonté d'analyser la capacité du RI à piloter un système technico-organisationnel, alternant états de stabilité et poussées évolutionnistes.

L'élément « *peut-il contribuer* » est devenu « *contribue-t-il* », et ce pour deux raisons :

- La mise en place du dispositif empirique de la thèse aura lieu en 2015, date de publication des premiers reporting intégrés hors Australie et Afrique du Sud. Même si l'exercice est nouveau, un premier retour sur expérience sera possible. Nous ne sommes plus dans l'éventualité mais dans le réel.
- Le verbe « *contribuer* » exprime le passage d'un état à un autre (CNRTL). Ce verbe représente bien le passage d'un paradigme du contrôle-vérificateur au contrôle-pilotage

L'usage du présent dans la formule « *contribue-t-il* » évoque aussi la volonté de se concentrer sur le réel. Cette volonté est motivée par le constat fait par Martinet et Pesqueux (2013) : les chercheurs en science de gestion regrettent de ne pas être écoutés par les décideurs économiques, voire « *d'être inaperçus* ». Leurs travaux ne font que dire « *ce qui a été, constaté en faisant du post-normatif* ». Si mon projet de recherche est d'aider les stratèges à mieux piloter l'organisation en univers complexe, cette thèse doit s'intéresser à l'actuel, « *qu'il n'est pas impossible d'envisager, de concevoir, de construire rigoureusement d'une façon générique* » malgré sa complexité et son caractère éphémère. Par ailleurs, la littérature s'intéressant à l'intersection des champs contrôle et technologie évoque le besoin d'étoffer la littérature s'intéressant à la phase

post-implémentation, à savoir les usages et effets d'un nouveau dispositif de gestion informatisé, une fois « implémenté ». (Dery et al., 2006 ; Grabski et al., 2011 ; Saint Léger et El Amrani, 2013, ...)

L'élément « *améliorer/fiabiliser ou au contraire à dégrader/perturber* » n'a pas changé car il évoque la tension entre un outil, vendu comme un outil miracle et des « *limites, impasses ou apories* » potentielles au cœur même du concept de RI et de son opérationnalisation.

L'élément « *l'efficacité du contrôle pilotage de l'organisation, dans ses dimensions opérationnelle et stratégique* » est resté inchangé, car c'est bien la finalité recherchée : via la mise en œuvre d'un nouveau dispositif (ici le RI) aider les stratégies globaux ou locaux à piloter l'organisation, en univers complexe.

Avant	Type d'ingrédient	Analyse	Après
« <i>Pour les sociétés cotées</i> »	Périmètre	*L'origine du dispositif cible les groupes cotés *L'opérationnalisation du dispositif nécessite des moyens importants *L'approche empirique : d'avantage de matière dans les groupes cotés	« <i>Dans les entreprises cotées</i> »
« <i>Le dispositif dit de Reporting Intégré</i> »	Objet empirique au cœur de la recherche	*La volonté de la mise à l'épreuve « <i>sans complaisance</i> » d'un outil de contrôle potentiellement efficient *L'analyse de la littérature académique conforte mon intérêt pour ce nouveau dispositif *La littérature professionnelle décrit un avenir prometteur pour le RI *Vision plurielle du Reporting Intégré via le terme « <i>dispositif</i> »	« <i>Le dispositif dit de Reporting Intégré</i> »
« <i>Via un système d'information intégré</i> »	Variable d'analyse (auparavant objet d'étude couplé au RI)	*Positionnement sur une thèse d'intersection *Découplage SI/Contrôle justifié par l'existence d'un « <i>système</i> » formé par les éléments technologie, organisation et contrôle	« <i>Au cœur du système technico-organisationnel</i> »

« <i>Peut-il contribuer</i> »	Élément déclencheur ou <i>trigger</i>	*Le terme « peut-il » doit disparaître. Passage du potentiel au réel avec le déploiement effectif du RI dans les groupes cotés en France en 2015, date de mise en place de mon dispositif empirique. *Le verbe « contribuer » exprime le passage d'un état à un autre (CNRTL) Ce verbe rappelle le passage d'un ancien paradigme du contrôle-vérificateur à un nouveau : celui du contrôle-pilotage	« <i>Contribue-t-il</i> »
« <i>Améliorer/fiabiliser ou au contraire à dégrader/perturber</i> »	Élément de tension	*Reflète la tension entre un outil, vendu comme un outil miracle et des « <i>limites, impasses ou apories</i> » potentielles	« <i>Améliorer/fiabiliser ou au contraire à dégrader/perturber</i> »
« <i>L'efficacité du contrôle pilotage dans ses dimensions opérationnelle et stratégique</i> »	Élément de résultat	*Projet de cette recherche : via la mise en œuvre d'un nouveau dispositif (ici le RI) aider les stratégies globales ou locales à mieux piloter l'organisation, en univers complexe.	« <i>L'efficacité du contrôle pilotage dans ses dimensions opérationnelle et stratégique</i> »

Table 4.4 Réingénierie de la problématique à mi-parcours de la thèse

La problématique, à mi-parcours de la thèse s'exprimait en ces termes :

« Dans les sociétés cotées, le dispositif dit de reporting intégré, au cœur du système technico organisationnel, contribue-t-il à améliorer/fiabiliser ou au contraire à dégrader/perturber l'efficacité du contrôle pilotage de l'organisation, dans ses dimensions opérationnelle et stratégique ? »

Comme l'expriment Martinet et Pesqueux, la mission du chercheur en science de gestion est d'une part d'analyser sans complaisance les pratiques nouvelles, d'autre part de concevoir et mettre en œuvre « *des voies et moyens nouveaux pour aider les hommes à mieux vivre* ». Aussi guidée par la modélisation systémique, la deuxième étape du processus a été de proposer un contexte propice, mais aussi des activités de conception, de mise en œuvre et d'usage du RI contribuant à développer un dispositif utile aux stratégies pour piloter l'organisation en univers

complexe. La première étape, essentiellement descriptive a servi à caractériser des finalités contribuant à l'utilité d'un nouveau dispositif de contrôle-pilotage. Ces finalités se sont exprimées sous la forme d'attributs. La deuxième étape a ainsi mis l'accent sur des « facteurs »⁶⁸, pouvant contribuer à la réalisation de ces finalités. La problématique inclue donc à ce jour l'identification et la mise à l'épreuve des conditions permettant d'accueillir et d'utiliser effectivement le dispositif dit de RI.

Progressivement, cette volonté d'analyser « *sans complaisance* » un nouveau dispositif de gestion s'est ainsi transformée en une volonté de construire un dispositif utile au stratège pour mieux piloter l'organisation complexe. Ce dispositif, alliant contexte favorable et activités de régulation sur l'ensemble du cycle de vie du RI a pu être élaboré grâce à des « *îlots de savoir* » tirés de la connaissance académique. Cet aboutissement est par ailleurs cohérent avec la perspective constructiviste, cherchant à produire une réalité nouvelle, sous la forme d'un dispositif actionnable. C'est ce point qui va être abordé dans le paragraphe suivant.

4.1.3 Le projet de connaissance de cette recherche dans une perspective constructiviste : la proposition de voies nouvelles pour mettre en œuvre le RI

Comme l'expriment Thietart et al. (2014), « *les postulats ontologiques et épistémologiques du chercheur ont une incidence sur la nature de la connaissance qu'il vise et sur son objet de recherche* ». Particulièrement, dans une perspective constructiviste, l'objet de recherche ne prend sa forme définitive qu'à la fin de la recherche. Cependant son élaboration est guidée par un projet finalisé, issu d'une volonté de transformation du réel. Aussi, comme le soulignent Thietart et al. (2014), cette volonté de transformation se traduit « *souvent* » par un projet d'élaboration de modèles ou d'outils de gestion (Table 4.5)

⁶⁸ Le mot « facteur » sera progressivement remplacé dans cette recherche par celui de « condition d'accueil » pour le contexte, puis d' « activité » pour la conception, la mise en œuvre et l'usage du RI, évoquant d'avantage une volonté de transformation du réel

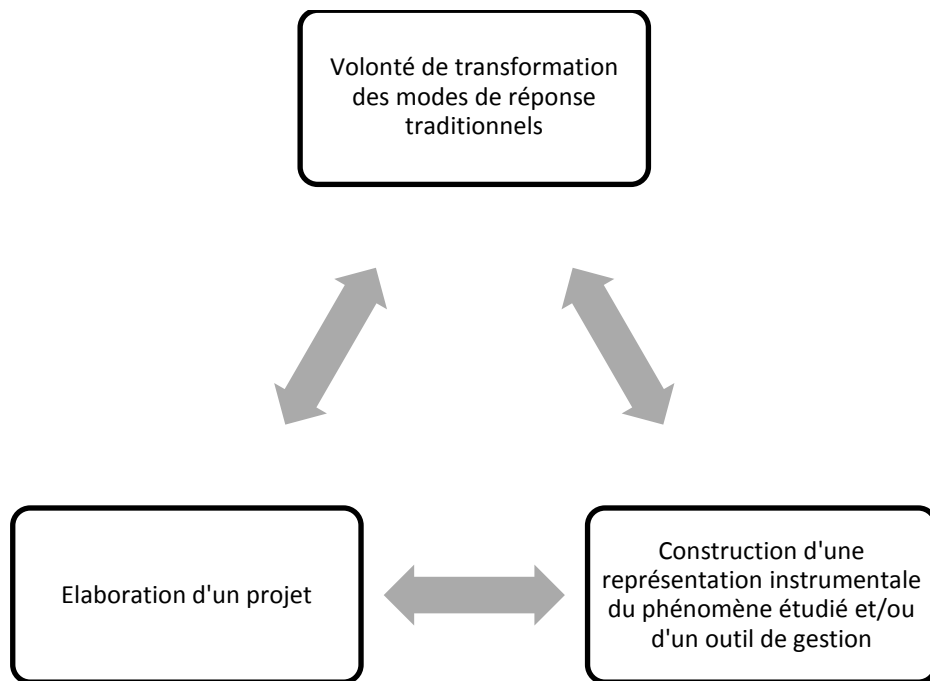


Table 4.5. Construction de l'objet dans l'approche constructiviste d'après Thietart et al. (2014)

Comme expliqué, cette « *volonté de transformation des modes de réponse traditionnels* » est née d'un problème concret : l'incapacité actuelle du contrôle à aider le stratège local ou global à piloter, à être un guide pour l'action. Elle s'est exprimée par un projet qui a évolué tout au long de la recherche : cherchant initialement à analyser sans complaisance l'utilité avérée du RI, le projet s'est transformé en une volonté de construire un dispositif de contrôle pilotage utile au stratège. L'exploration approfondie de la littérature à l'intersection des champs mobilisés a conduit à un questionnement sur le concept d'utilité avérée (Chapitre 3). Ce questionnement a fortement influencé l'évolution du projet de la recherche. Il a permis l'émergence d'un nouveau type d'éclairage du RI. Alors que le premier éclairage proposait une vision essentiellement instrumentale, le second confrontait le RI et ses potentiels attributs au système technico-organisationnel, et notamment aux acteurs qui vont (ou non) accepter, assimiler puis s'appropriier le dispositif. Ces éclairages ont par la suite été déclinés en objectifs à atteindre (des finalités) contribuant à l'opérationnalisation du concept d'utilité avérée. Dans une volonté d'améliorer ces « *modes de réponses* », il a ainsi permis l'émergence d'un réseau de facteurs contribuant aux finalités visées. Ce réseau de facteurs correspond à des conditions d'accueil, mais aussi des activités de régulation à tous les moments du cycle de vie du dispositif : avant, pendant et après.

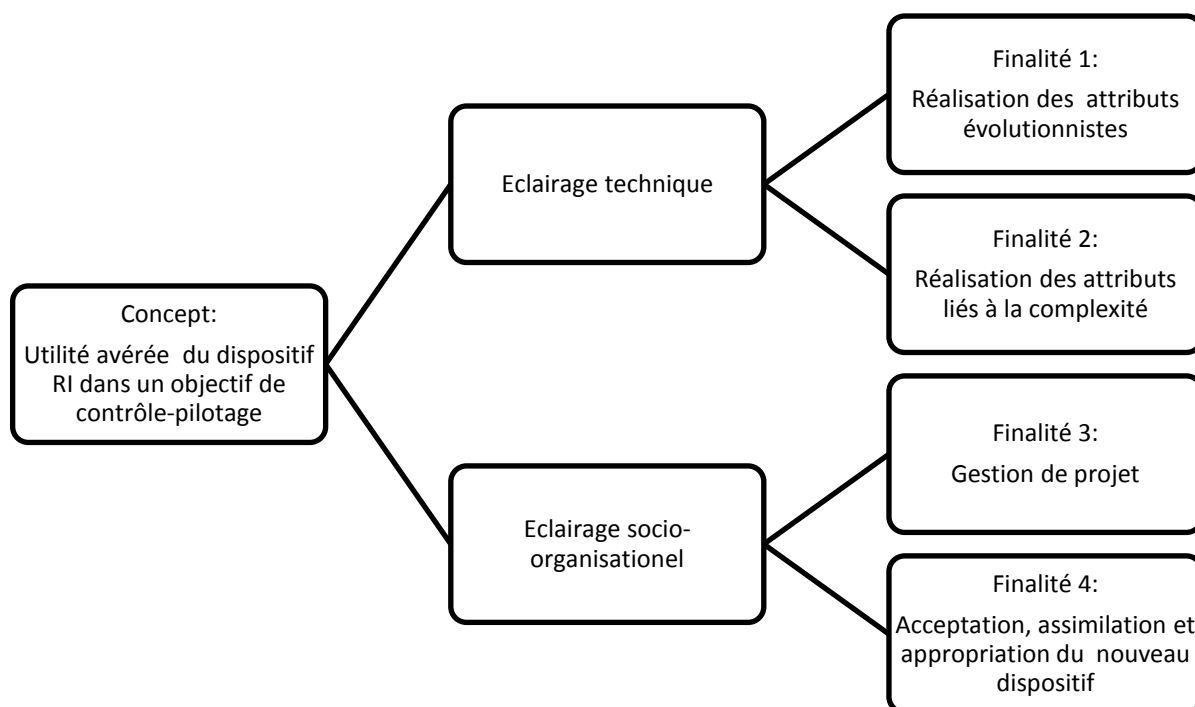


Table 4.6. Questionnement sur le concept d'utilité avérée

Ce réseau s'est élaboré via une première étape de caractérisation des finalités, à la fois d'ordre instrumental et socio-organisationnel. La seconde étape a été de définir un contexte propice au développement de ces finalités. Cette étape se retrouve essentiellement dans le chapitre 2. Dans un troisième temps, l'analyse de la littérature a révélé que ce contexte ne suffisait pas à assurer l'utilité du dispositif. Aussi, l'étape suivante a été de déterminer ce réseau de « *facteurs* » sur l'ensemble du cycle de vie du RI. D'une simple configuration, relativement statique, le projet s'est étendu en un ensemble de propositions d'actions, tentant de canaliser et guider les interactions du système pour conduire à l'utilité avérée du dispositif. Cette quatrième étape s'est réalisée dans le chapitre 3, déterminant des activités de régulations, avant, pendant et après la mise en œuvre du nouveau dispositif dit de RI. Ce réseau d'activités ou de facteurs concourant aux finalités recherchées constitue le projet de connaissance de la recherche. La modélisation de ce réseau sera détaillée dans la section suivante.

4.1.4 L'originalité du projet de connaissance

La littérature met en évidence l'invasion des outils de gestion (De Vaujany, 2006; Quemener et Fimbel, 2012, Pesqueux et Martinet, 2013). Pour de Vaujany, ce constat est relativement unanime. L'auteur détaille dans son article ce phénomène de prolifération de l'appareillage de gestion : « *des normes iso, de nouvelles règles comptables, des intranets, des progiciels de*

gestion intégrés, des langages informatiques, de nouvelles techniques d'évaluation des compétences, des tableaux de bord, des outils et méthodes d'ordonnement de la production, des méthodes de scoring, des idées fortes portées par les médias sur les bonnes pratiques... ». Cette invasion provoque la « *managérialisation du monde* » (Pesqueux et Martinet, 2013) : consultants, experts, gestionnaires, mais aussi chercheurs contribuent à ce mouvement en produisant intensément des « *machines de gestion* ». Pesqueux et Martinet mettent aussi en évidence les dangers potentiels de ces outils produisant des situations parfois « *pathologiques* » comme le montre notamment le phénomène récent de financiarisation du management et des entreprises. Dans les organisations contemporaines, l'outil de gestion informatisé finit par constituer une fin en lui-même se substitue à la responsabilisation du stratège. Pesqueux et Martinet parlent « *d'injonction technique* ». La mission du chercheur en science de gestion est aussi de rétablir l'ordre de choses : la technique reste et doit rester un moyen, et non une fin en elle-même. Les chercheurs en science de gestion, guidés par l'inquiétude axiologique, ne peuvent plus « *sous-traiter* » la conception de ces outils « *aux experts de tout bord* ». C'est précisément dans cet objectif que le projet de connaissance a été élaboré. Il s'est construit sur la base d'un questionnement sur l'utilité avérée. La revue de littérature a ainsi fait émerger deux catégories de facteurs contribuant à l'utilité avérée d'un nouveau dispositif de gestion :

- Une première catégorie de facteurs (puis d'activités), relatifs à l'efficacité instrumentale de l'outil
- Une deuxième catégorie de facteurs (puis d'activités) , relatifs au bouleversement organisationnel que peut provoquer l'introduction de l'outil. Plus particulièrement, cette deuxième catégorie s'intéresse à la gestion de projet. Mais elle va surtout s'intéresser aux acteurs, et particulièrement aux utilisateurs, qui ne vont pas simplement activer le RI selon une trajectoire préétablie, mais aussi l'accepter (ou non), l'assimiler et se l'approprier.

La littérature montre aussi que la recherche est encore fortement imprégnée des approches tayloriennes et néo-classiques, pour lesquelles la question des usages reste secondaire. Notamment, l'article de Quemener et Fimbel, 2012 souligne que même si les perspectives rationalistes ont fait l'objet de critiques, elles restent très présentes dans le quotidien des entreprises. Selon ces perspectives, « *la conception se limite à la phase d'un projet soumise à une rupture de fin précédant le basculement en phase d'exploitation* ». Les auteurs montrent par ailleurs que dans les champs mobilisés dans cette recherche , à savoir le contrôle et la

technologie, ces logiques sont particulièrement persistantes. Dans le domaine des SI, ils prennent l'exemple de l'ERP et de sa démarche structurante. Dans celui du contrôle, ils évoquent le cas du BSC et de sa démarche top-down dans le domaine du contrôle. Cependant, certains auteurs en contrôle tels Lorino, 2008 ; Ahrens et al., 2007 ; Chua, 2007 ou encore Lounsbury, 2007 vont s'intéresser au caractère pratique de la mise en œuvre des outils de gestion. Notamment, dans leur ouvrage dédié à la réconciliation de la stratégie et de l'opérationnel, Demeestère et al. (2006) proposent un cadre conceptuel auquel ils allient des conditions de succès liées à la conduite de tout changement important, mais aussi une condition fondamentale : « *le passage d'une culture de la conception experte à celle de l'enquête collective continue* ». Cette dernière condition appelle un décloisonnement conception-usages, la mise en œuvre d'un processus continu de construction de l'outil. Aussi pour contribuer à produire un dispositif utile, cette recherche s'inscrit volontairement dans une perspective sociotechnique. Elle propose ainsi un contexte, puis des activités de régulation pour deux types de finalités, contribuant toutes deux à l'utilité avérée du RI : l'efficacité instrumentale du RI et la maîtrise d'un bouleversement organisationnel important.

4.1.5 La stratégie d'investigation

4.1.5.1 L'objectif exploratoire de la recherche

Selon Thietart et al. (2014), il existe deux principales voies de la recherche : tester et explorer. L'exploration est la « *démarche par laquelle le chercheur a pour objectif la proposition de résultats théoriques novateurs* ». Le test est quant à lui « *la mise à l'épreuve de la réalité d'un objet théorique* ». Cette recherche est résolument exploratoire et ce pour deux principales raisons :

En premier lieu, elle se propose d'analyser en profondeur le RI, nouveau dispositif de gestion présenté comme l'avenir du reporting. Le paragraphe dédié à la construction de l'objet de recherche avait évoqué une littérature balbutiante sur le champ du RI. Il avait aussi montré que dans ce champ peu exploré, la connaissance existante se focalisait sur l'étude du RI comme nouveau dispositif de communication. Cette recherche se propose de l'étudier comme nouveau dispositif de contrôle-pilotage. Cet éclairage original confirme le caractère exploratoire de cette recherche.

Deuxièmement, elle cherche à proposer des résultats théoriques novateurs, dans un objectif clairement affiché : produire une connaissance utile pour aider les stratèges à mieux piloter. Guidée par ce fil rouge, elle tente ainsi de construire un contexte, puis de proposer des actions

contribuant à accompagner la mise en œuvre du dispositif dit de RI dans un objectif de contrôle-pilotage efficace.

Ainsi, l'exploration du RI s'est réalisée en deux temps. La première étape de la réflexion a permis de mettre en concordance le cadre de référence du RI et des attributs utiles à une nouvelle instrumentation de contrôle-pilotage. Cette étape n'a pas été réellement une étape de test, mais plutôt une étape servant à valider la pertinence d'une orientation de recherche atypique. La deuxième étape a été de comprendre comment un tel dispositif pouvait être efficace au sein d'un système technico-organisationnel. Comme le notent Thietart et al., alors que le test se rattache clairement à une démarche positiviste, l'exploration, quant à elle, n'est attachée à aucun paradigme précis. Dans le cadre de cette recherche, l'exploration est finalisée : elle sert à produire une connaissance utile aux stratèges globaux et locaux pour piloter via le RI. Comme le notent Martinet et Pesqueux, cet objectif est réalisable si le chercheur articule constamment épistémique, éthique et pragmatique. Pour y parvenir, cette recherche a ainsi choisi de s'inscrire dans un cadre constructiviste pragmatique.

Selon Thietart et al., il existe trois façons d'explorer : l'exploration théorique, l'exploration empirique et l'exploration hybride. L'analyse du RI comme nouveau mode de pilotage du système technico-organisationnel est un contexte de recherche complexe. Afin de produire du sens dans ce contexte complexe, l'exploration s'est réalisée par aller-retours entre les connaissances théoriques et le terrain. Une revue de littérature initiale à l'intersection des champs mobilisés a permis de dresser un premier cadre théorique. Ce cadre a permis de structurer un système d'observation et de donner du sens aux premiers matériaux recueillis. Mais ces observations empiriques ont aussi servi à affiner ce cadre et à retourner sur le terrain avec de nouveaux éclairages⁶⁹. La démarche est ainsi principalement abductive, l'abduction étant « *l'opération qui, n'appartenant pas à la logique, permet d'échapper à la perception chaotique que l'on a du monde réel par un essai de conjonctures que les relations qu'entretiennent effectivement les choses* » (Koenig, 1993). Thietart et al. ajoutent que « *l'exploration hybride est « une voie qui permet d'enrichir ou d'approfondir des connaissances antérieures.* ». Ce processus d'exploration hybride a bien été mis en œuvre pour tenter d'enrichir des connaissances antérieures, celles relatives au champ du contrôle-pilotage. En effet, les approches tayloriennes et néo-classiques reléguant les usages au second plan semblent encore largement imprégner le monde académique et professionnel. Ici, l'objectif est

⁶⁹ Le guide d'entretien a été modifié à mi-chemin de la phase empirique. Cette modification sera détaillée dans la section suivante.

de développer un projet de connaissance combinant des propositions à finalité instrumentale et des propositions à finalité d'avantage socio-organisationnelle.

4.1.5.2 La démarche qualitative

Selon Thietart et al., pour choisir entre une approche qualitative et une approche quantitative, un chercheur doit prendre en compte principalement trois critères :

- L'orientation de la recherche : même si la démarche exploratoire ne présuppose pas d'une méthodologie quantitative ou qualitative, la démarche qualitative demeure d'avantage appropriée car le chercheur cherche à construire une connaissance, « *ignorant en grande partie la teneur de ce qu'il va mettre à jour* ».
- La subjectivité ou l'objectivité de la recherche : pour les auteurs, la collecte et l'analyse des données doivent être cohérentes avec la posture adoptée par le chercheur. La réflexion épistémologique proposée au début de ce chapitre permet de répondre à cette question. Compte tenu de l'orientation constructiviste de cette recherche, l'approche qualitative, « *caractérisée par la prise en compte de la subjectivité du chercheur* » semble mieux adaptée. Ce point de vue est partagé par Gavard-Perret et al. (2012) qui confirment que même si n'importe quelle méthode de recherche peut être mobilisée dans le cadre d'une recherche constructiviste, les recherches qualitatives occupent une place « *centrale* » dans la génération de connaissances.
- La flexibilité de la recherche : selon Thietart et al., la flexibilité est un critère « *crucial* » dans le choix d'une approche qualitative ou quantitative. L'approche qualitative offre généralement d'avantage de flexibilité car elle permet de modifier la problématique, mais aussi le recueil de données. Dans le cadre de cette recherche, ce critère a fortement conditionné le choix méthodologique. La première raison est liée à la finalité de la recherche. Le produit de cette recherche doit aider les stratèges à mieux piloter en univers complexe. Cette envie « *d'aider les hommes à vivre mieux* » (Martinet et Pesqueux, 2013) a conduit au développement d'une épistémologie de la réception, ne présupposant pas d'une stratégie de recherche trop structurée. Cette stratégie doit rester suffisamment flexible pour modifier chemin faisant l'objet de recherche et aboutir à des connaissances « *qui fassent sens ou soient appropriables* » par les acteurs concernés. La deuxième raison est liée à la population originellement

ciblée par cette recherche⁷⁰ : les stratégies globales ou locales. Le dispositif de cette recherche doit ainsi pouvoir être ajusté en fonction de la disponibilité des personnes interviewées.

Aussi, dans le cadre de cette recherche, une démarche qualitative sera adoptée. La démarche qualitative est par ailleurs particulièrement adaptée pour « *construire, enrichir ou développer des théories* ». C'est précisément là le projet de cette recherche : proposer des résultats théoriques novateurs, pour aider les stratégies à mieux piloter. En ce sens, elle tente de construire un ensemble de propositions contribuant à accompagner la mise en œuvre du RI dans un objectif de contrôle-pilotage efficace. Gavard-Perret et al. (2012) distinguent trois moyens principaux de collecte : l'enquête, l'observation et l'expérimentation. L'enquête fait partie des modes de recueil les plus utilisés en sciences de gestion. Pour les auteurs, l'enquête par méthode qualitative est particulièrement appropriée pour « *explorer des phénomènes complexes* ». La perspective sociotechnique adoptée dans cette recherche complexifie la situation. Si l'objet de cette recherche avait été de tester l'utilité du RI dans une perspective purement instrumentale, une enquête par méthode quantitative aurait été possible.

4.1.5.3 Le design de la recherche

Ce paragraphe est dédié à montrer la logique de l'articulation entre les différents éléments de cette recherche : la problématique, la littérature, les données, l'analyse et les résultats. Il constitue un moment de synthèse « *crucial* » (Thietart et al., 2013). Comme discuté, cette thèse est née d'un problème concret, issu de mon expérience professionnelle : celui de l'échec des outils de contrôle existants à guider l'action des stratégies, particulièrement en univers complexe. Semblant faire écho aux besoins actuels en matière de contrôle-pilotage, le RI a attiré mon attention. Soucieuse de ne pas contribuer à la production d'un nouvel avatar du contrôle, la première problématique s'intéressait à mettre en tension les capacités et les limites, impasses ou apories potentielles du nouvel outil de gestion. Aussi, un problème concret a été traduit en une première problématique à l'ancrage managérial fort et au projet de recherche clairement affiché : l'analyse sans complaisance du dispositif dit de RI. L'analyse de la littérature à l'intersection des champs contrôle et utilité a permis de valider le projet de recherche. Guidé : le RI, habituellement étudié comme nouvel outil de communication possède en théorie des attributs utiles pour aider le stratège à piloter. Mais l'analyse de la littérature technologie-contrôle a révélé l'existence d'un système technico-organisationnel. La problématique a ainsi

⁷⁰ Ce point sera détaillé dans la partie dédiée à la constitution de l'échantillon.

été modifiée pour mettre en évidence l'existence d'un système et l'ambition du nouvel outil de contribuer au pilotage d'un système, alternant états de stabilité et poussées évolutionnistes. La posture constructiviste adoptée a aussi progressivement transformé le projet de recherche : d'une volonté d'analyser « *sans complaisance* » le nouveau dispositif de gestion, le projet s'est progressivement transformé en une volonté de construire un ensemble de propositions, proposant d'inscrire le dispositif dans un état de stabilité particulier, et de guider les poussées évolutionnistes du système dans une finalité de contrôle pilotage efficace. Ces propositions ont été mises à jour grâce à un exercice de modélisation systémique, compte tenu de la complexité du phénomène étudié. Elles ont été élaborées via une analyse approfondie de la littérature à l'intersection des champs nous intéressant. L'objet de recherche s'est ainsi fondé sur une question empirique, pour s'affiner via des discussions entre posture épistémologique, exploration de la littérature et formulation de problématique (Table 4.7)

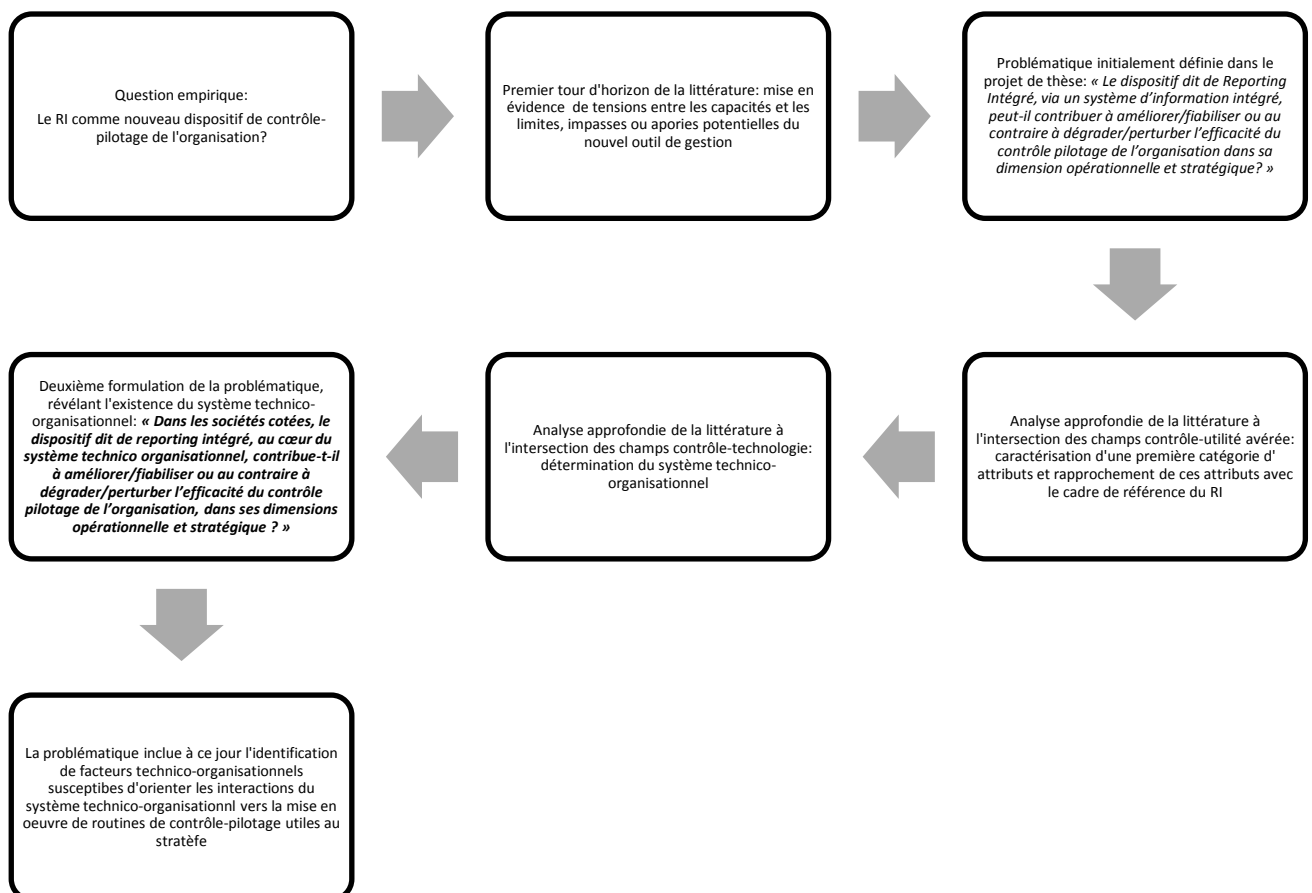


Table 4.7. Aller-retours entre la question empirique, la littérature et la problématique

L'intérêt de la problématique, d'un point de vue académique réside potentiellement dans la volonté d'étoffer une littérature naissante sur la thématique du RI (voire quasi inexistante sur le champ particulier du contrôle-pilotage). Il réside également dans une volonté de produire un

dispositif de pilotage dans une perspective sociotechnique alors que la recherche est encore fortement imprégnée des approches tayloriennes et néo-classiques, pour lesquelles la question des usages reste secondaire. Comme le notent Thietart et al., « *le but ultime de la recherche ne doit pas être oublié, à savoir : éclairer et aider les acteurs qui sont confrontés aux problèmes concrets de management* ». L’ancrage managérial, mais aussi la relation de co-construction envisagée avec le terrain présagent d’apports managériaux concrets. Le projet de thèse présenté en 2013 évoquait par ailleurs la tonicité de la problématique dans la sphère professionnelle (Table 4.8 et Table 4.9):



Table 4.8. Tonicité de la problématique dans la sphère professionnelle, indice 1

- **Les populations de contrôle et développement durable**

Accords passés entre l'IIRC et diverses organisations représentant ces populations pour définir conjointement le socle du reporting intégré, notamment:
International Financial Reporting Standards (IFRS & IASB , www.ifrs.org),
International Federation Of Accountants (IFAC , www.ifac.org)
Global Reporting Initiative (GRI, www.globalreporting.org)
World Intellectual Capital Initiative (WICI, www.wici-global.com)

....

- **Les populations SI**

Publications récentes sur la thématique du reporting intégré
CIGREF (CIGREF, www.fondation-cigref.org)
XBRL International (XBRL, www.xbrl.org)
PricewaterhouseCoopers (PWC, www.pwc.fr)
SAP (SAP, <http://blogs.sap.com>).

- **Les entreprises cotées**

Reporting intégré obligatoire en Afrique du Sud
Programme pilote de l'IIRC (plus de 100 entreprises partenaire)

Table 4.9. Tonicité de la problématique dans la sphère professionnelle, indice 2

Ainsi, l'intérêt grandissant de la sphère professionnelle autour de la thématique du reporting intégré, mais aussi le nombre croissant de sociétés cotées faisant l'apprentissage du reporting intégré donnaient déjà des indices sur l'intérêt potentiel de la problématique d'un point de vue managérial. Plus précisément, compte tenu de l'évolution de la réflexion depuis, deux contributions professionnelles sont envisagées:

- La première contribution envisagée est d'accompagner la mise en œuvre du RI en proposant un contexte d'accueil propice, mais aussi des actions à réaliser pour faire du RI un nouvel outil de contrôle-pilotage utile au stratège. Pour cela, selon les termes de Louis Gallois le RI ne doit plus seulement être une affaire d'expert, mais aussi « *une affaire* » de stratège, celui appelé à mobiliser ce dispositif pour « *guider son action* ». Comme le rappelle Louis Gallois, « *il ne s'agit pas de négliger la technique* », qui est « *nécessaire* ». Mais « *elle est loin de suffire à assurer la capacité de décryptage recherchée* ». L'utilisateur final, ici le stratège, doit tenir un rôle de « *spécificateur éclairé* », « *de maître d'ouvrage des systèmes de gestion* ». Pour Louis Gallois, le contrôle doit désormais « *s'intéresser aux usages managériaux* ». C'est la raison pour laquelle une perspective sociotechnique a été adoptée dans cette recherche.
- Mais aussi une deuxième contribution serait la possibilité d'utiliser le RI comme cadre de pilotage et non plus seulement comme moyen de communication. Lors de la phase empirique, j'ai pu échanger librement avec différents interlocuteurs (hors de l'échantillon sélectionné) sur l'intérêt de ma problématique. Une de ces conversations m'a particulièrement marquée, celle réalisée avec Rodney Irwin, Directeur Général du World Business Council For Sustainable Development (WBCSD). Pour lui, le RI a échoué dans son rôle de nouvel outil de communication, mais il a de réels atouts utilisés comme nouveau cadre de pilotage reposant sur le principe de Gestion Intégrée.

En termes de recueil des données le caractère exploratoire de cette recherche a conduit la recherche à adopter une démarche qualitative, adaptée pour proposer des résultats théoriques novateurs. Particulièrement, l'enquête par méthode qualitative est appropriée pour « *explorer des phénomènes complexes* ».

4.2 L'opérationnalisation de la recherche

Cette section présentera l'opérationnalisation de la recherche. Elle expliquera avant toute chose la façon dont les concepts et les données ont été liés. Puis, en toute logique, elle évoquera le choix de recueil des données. Elle s'intéressera par la suite à présenter la population ciblée par cette recherche et la façon dont l'échantillon a été constitué..

4.2.1 La préparation de la confrontation des concepts aux données

Pour Thietart et al., établir un lien entre concepts et données constitue une étape « *des plus importantes et des plus difficiles dans un travail de recherche* ». Aussi, il convient d'expliquer comment ce lien a été effectué dans le cadre de cette recherche. Il existe deux façons d'établir ce lien : par la mesure ou par l'abstraction. Alors que la mesure permet le passage du monde théorique au monde empirique, l'abstraction amène le chercheur du monde empirique vers le monde théorique. En amont de la phase empirique, un travail approfondi d'analyse de la littérature a abouti à la construction d'un cadre technico-organisationnel favorisant potentiellement la mise en œuvre d'un RI utile au stratège. L'envie de confronter ce cadre avec le terrain a donné lieu à une première étape de traduction des concepts en données. Par ailleurs, guidé par une épistémologie pragmatique, ce cadre comportait déjà en amont une phase de pré-opérationnalisation. La section précédente avait évoqué la phase de questionnement sur l'utilité avérée du dispositif. Cette phase avait permis un début du travail d'opérationnalisation du concept d'utilité avéré, le déclinant en différentes « finalités » à atteindre. Pour atteindre ces finalités, différents facteurs ou leviers doivent au préalable exister ou être actionnés au cours de la mise en œuvre du RI. L'objectif de la confrontation avec le terrain est de savoir si dans les organisations expérimentant le RI, ces facteurs existent ou ces leviers ont été mis en œuvre, et d'essayer de comprendre si ce cadre d'accueil et ces activités ont pu conduire aux finalités recherchées.

Dans leur ouvrage, Thietart et al. évoquent les trois étapes proposées par Lazarsfeld (1967) dans le cadre d'une démarche de traduction des concepts aux données :

- Mise en évidence d'un concept
- Découverte des composantes ou dimensions du concept

- Type de données à recueillir pour chacune des dimensions retenues à l'étape précédente

Les concepts correspondent ici aux facteurs ou aux activités. Les différentes composantes des concepts ont été établies en fonction de leur importance selon la littérature. La mesure quant à elle repose sur le traitement des éléments fournis par les répondants.

4.2.2 Méthode de recueil des données : l'entretien individuel semi-directif

Les données qualitatives peuvent être collectées de différentes façons mais l'entretien reste une des méthodes les plus utilisées en sciences de gestion (Gavard-Perret et al., 2012). L'entretien s'avère particulièrement utile dans le cadre d'une démarche exploratoire. Cette recherche adoptant une perspective sociotechnique et s'intéressant aux usages managériaux, il était important de rentrer directement en contact avec les populations concernées par le RI, particulièrement les utilisateurs finaux. Aussi, l'entretien individuel, « *bien adapté pour l'exploration de processus individuels complexes* » a été choisi comme mode de collecte. Il existe trois formes d'entretiens individuels : l'entretien directif (questionnaire), semi-directif et non directif. L'entretien semi-directif *permet par la relative liberté laissée au répondant de mieux appréhender sa logique, alors que, dans le même temps la formalisation du guide favorise des stratégies d'analyse comparative et cumulative et se prête mieux à certaines contraintes de terrain (faible disponibilité des répondants)* (Gavard-Perret et al., 2012) . La revue de littérature a permis d'identifier différents finalités (ou attributs) que cette recherche ambitionne de mesurer grâce à l'entretien individuel. Elle a aussi identifié un contexte, puis des actions à mener pouvant potentiellement conduire à ces finalités lors de la mise en œuvre du RI. Cette recherche s'intéresse aussi à exposer ces idées aux personnes interviewées. Un guide d'entretien semi-directif permettra à la fois de centrer l'interviewé sur ces différents objectifs, mais aussi d'ajouter potentiellement des questions d'investigation ou d'implication pour approfondir une idée, voire élaborer une idée. Cette méthode se révèle particulièrement adaptée au projet de cette recherche : analyser, mais aussi co-construire une mise en œuvre du RI conduisant à un contrôle-pilotage efficace. Elle se révèle également bien adaptée au niveau de flexibilité requis. Comme le notent Thietart et al., « *le pire comme le meilleur peuvent émerger à tout instant* » au cours d'un entretien. Le RI est une nouvelle technique de gestion, vendue par l'IIRC comme meilleure pratique de reporting. Dans une organisation qui a adopté le RI, « *l'injonction technique* » contribue à aveugler les sujets : « *tout le monde est pressé de combler ses retards par rapport aux plus avancés s'il veut rester dans la compétition, sans plus avoir le*

temps, l'énergie ou la volonté de d'interroger le sens de cette performance présentée comme inéluctable » (Martinet et Pesqueux, 2013). Le degré de croyance vis-à-vis du dogme RI peut être fort, et de ce fait, provoquer des réactions nécessitant l'ajustement du guide d'entretien : discours de vitrine méritant d'être approfondi, résistance ou de rejet de certaines questions « sensibles », etc... A ceci s'ajoute la perspective originale retenue pour analyser le RI : généralement analysé comme nouveau moyen de communication à l'égard de l'ensemble des parties prenantes (et en particulier à l'égard des investisseurs), la vision de la question étudiée peut ne pas être partagée avec le sujet interrogé.

4.2.3 La population ciblée par cette recherche et la constitution d'un échantillon par choix raisonné

Le chapitre dédié à la genèse et à l'évolution de la problématique avait évoqué la population ciblée par cette recherche : les groupes cotés faisant l'expérience du RI. Les raisons mentionnées étaient les suivantes :

- L'IIRC vise prioritairement les entreprises cotées, l'objectif initial du dispositif étant une meilleure communication à l'égard des investisseurs.
- L'opérationnalisation du dispositif nécessite des moyens importants, le RI provoquant un bouleversement organisationnel important (cf. chapitre 3). Aussi, il nécessite un gros investissement à la fois intellectuel et opérationnel. Les entreprises-cible doivent donc être préférentiellement de grands groupes ayant les moyens de supporter la mise en place de ce nouveau dispositif.
- Il y a potentiellement d'avantage de matériau empirique dans les groupes cotés. le reporting intégré est aujourd'hui obligatoire pour les entreprises cotées en Afrique du Sud et en Australie (KPMG, www.kpmg.com).

L'ensemble des organisations adoptant le RI se retrouve dans le IIRC Business Network, créé en 2014. L'objectif du Business Network est principalement de développer des bonnes pratiques: « *partager les expériences et les bonnes pratiques* » (IIRC, www.integratedreporting.org). Même si les entreprises du Network varient du petit groupe au grand groupe international, la plupart sont des groupes cotés. Ceci est lié aux intentions initiales de l'IIRC : développer un nouveau reporting pour mieux communiquer aux investisseurs.

Le paragraphe dédié à la problématique avait évoqué l'éclairage original proposé dans cette recherche : l'analyse du RI comme nouveau cadre de contrôle-pilotage, et non comme nouvel

outil de communication. Aussi, une question s'est naturellement posée compte tenu du sujet de la recherche : il s'agissait de savoir si la population de l'étude devait être limitée aux organisations adoptant le RI dans un objectif de contrôle-pilotage. Trois principales raisons ont motivé le choix d'étendre la population à l'ensemble des groupes expérimentant le RI :

- La revue de littérature a montré que les trajectoires à l'usage des outils de gestion peuvent être différentes de celles initialement configurées. Même si le RI a été adopté initialement dans un objectif de communication, cela ne veut pas dire qu'il va être utilisé de cette façon.
- Compte tenu de l'existence du système technico-organisationnel, la mise en œuvre du RI implique un bouleversement des structures initialement établies, et notamment celles du contrôle-pilotage. Cette idée a été confortée par un discours prononcé par Hélène Valade, Directrice du Développement Durable de Suez lors de la 3^{ème} édition de la conférence annuelle sur le Reporting Intégré en Novembre 2015. Ses propos mettent en évidence les modifications profondes que peut subir le contrôle-pilotage de l'organisation pendant la mise en œuvre du RI : « *Au fond il y a deux choses : on veut en même temps donner à lire de façon différente l'entreprise [...] On veut faire ça et exactement dans le même temps, on va fabriquer la matière qui va donner à lire l'entreprise de cette manière, [...] il faut que l'entreprise change pour tous les jours, dans sa stratégie, intégrer les parties prenantes, la contribution aux enjeux environnementaux [...] Je passe d'un indicateur à un pilotage un peu différent de l'entreprise* » (3^{ème} conférence annuelle sur le rapport intégré, 2015). Cette idée est aussi cohérente avec les résultats de l'étude Black Sun. La découverte du RI comme nouveau cadre de pilotage reposant sur la Gestion Intégrée est apparu dans un deuxième temps, après un premier retour sur expérience des organisations-pilotes du projet. La publication de l'étude « *Realizing the benefits : The impact of Integrated Reporting* » (Black Sun, 2014) met l'accent sur ce deuxième type de bénéfices : « *les personnes interviewées constatent des bénéfices en interne, incluant principalement une meilleure prise de décision, et des impacts positifs en termes de relations externes* ». Peu de temps après, la DFCG publie sur son blog un article sur le Reporting Intégré, qu'elle définit comme un « *outil de pilotage de l'entreprise dans une démarche d'intégration de l'ensemble des composantes, des problématiques et des parties prenantes de son activité* ». (DFCG, www.voxfi.fr)

- La dernière raison est la rareté du phénomène, réduisant considérablement le nombre de répondants possibles.

Le cadre théorique du RI a été créé en 2013 via le cadre de référence. L'adoption du RI est donc un phénomène récent, limitant le nombre de répondants accessibles. Aussi l'échantillon a été constitué par choix raisonné. Selon Thietart et al., deux critères sont récurrents dans les recherches : le caractère typique ou non de l'élément et sa similarité ou non aux autres éléments de l'échantillon. Cette recherche suit les recommandations de Glaser et Strauss (1967) pour les recherches qualitatives : selon ces auteurs, il est conseillé de faire varier le champ de la recherche en termes d'organisations, de régions ou de pays pour augmenter le caractère général d'un cadre théorique. Aussi, l'ensemble des groupes sélectionnés sont pour l'essentiel des groupes cotés⁷¹ opérant sur des secteurs d'activités très différents, dans des localisations plus ou moins étendues et très diverses (Table 4.10 et 4.11). Par ailleurs les degrés de maturité du RI dans ces organisations sont très variables : alors que certaines organisations viennent tout juste de faire l'expérience du RI, d'autres en sont à leur troisième publication. Certains groupes, tel Novo Nordisk au Danemark disent publier des rapports intégrés depuis 2004, bien avant la formalisation du cadre de référence de l'IIRC. L'hétérogénéité de l'échantillon a un double objectif : enrichir les propositions initialement établies dans le cadre théorique et améliorer la validité externe de la recherche. Car l'objectif est d'éclairer une relation potentielle entre un état singulier du système technico-organisationnel, des activités permettant d'orienter les interactions du système pendant ses poussées évolutionnistes et la mise en œuvre d'un RI utile au pilotage.

⁷¹ Les différentes rencontres réalisées pendant la phase empirique m'ont conduit à interroger 4 groupes non cotés. Au vu de la qualité des matériaux collectés lors de ces échanges, j'ai décidé d'intégrer ces organisations à mon échantillon.

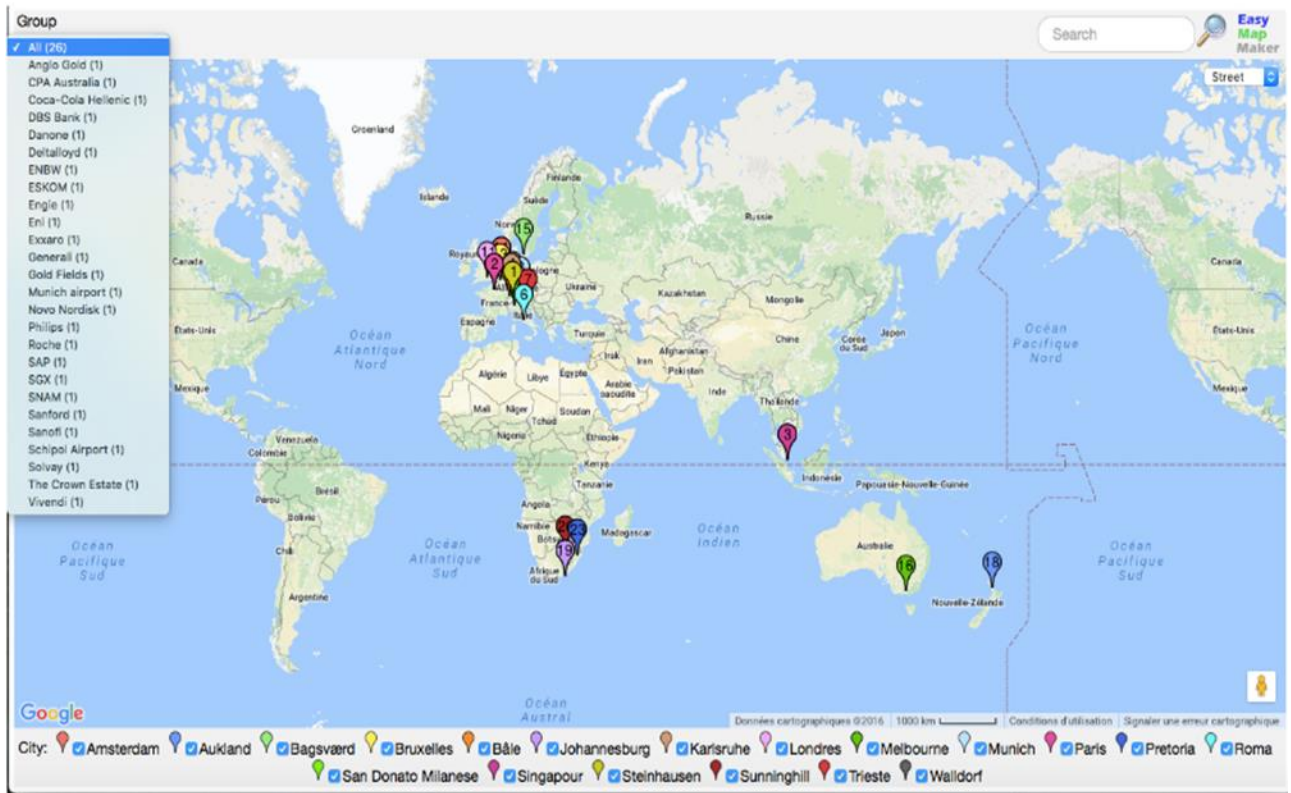


Table 4.10. Répartition géographique des organisations interrogées – Vue Monde

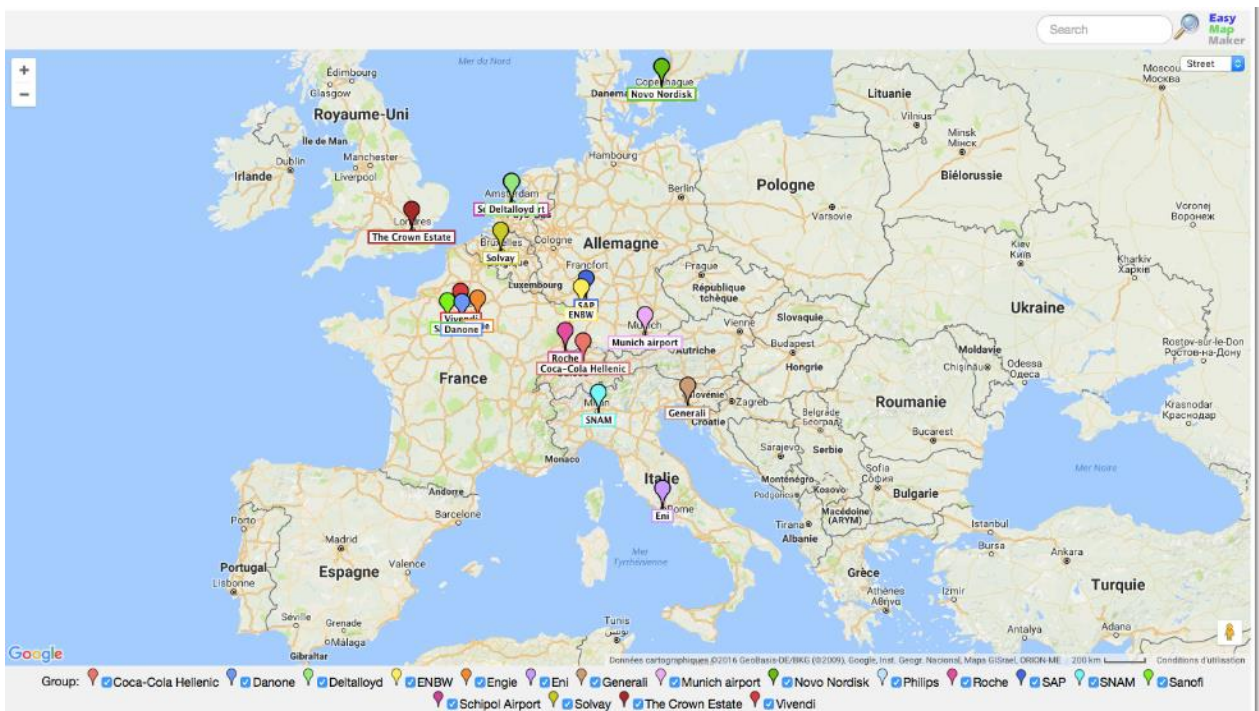


Table 4.11. Répartition géographique des organisations interrogées – Vue Europe

L'échantillon a ainsi été constitué via des voies très diverses, et ce pour deux principales raisons :

- Le nombre limité des répondants facilement accessibles : en France, le RI n'est pas populaire. Seulement 4 groupes ont pu être identifiés. Tous ont participé à l'étude.
- Le fait de diversifier les techniques de composition a aussi permis de limiter les biais de sélection associés à chacune, notamment concernant la technique dite de boule de neige

D'un point de vue chronologique, l'échantillon a été constitué de la façon suivante :⁷²

- L'échantillon a été initialement constitué selon l'opinion d'un expert, Directeur Général Adjoint de l'IIRC, à qui le sujet de recherche a été exposé en Juillet 2015. Le détail des correspondances est proposé en annexe. Cette personne m'a suggéré une liste de 11 organisations à contacter. Les onze organisations se situaient pour l'essentiel en France et quelques-unes en Europe. Sur ces onze contacts, un seul n'a pas donné suite. Un deuxième expert, le Directeur Général de l'IIRC, a été contacté en Septembre 2015. Ce contact m'a donné accès à deux nouvelles organisations localisées à Singapour. Les deux organisations ont accepté de réaliser l'étude.
- Par la suite, l'échantillon a été constitué par la technique de la boule de neige, apportant une solution adéquate « *pour des sujets de recherche délicats tels que les phénomènes rares* ».
- Conformément au critère d'hétérogénéité, j'ai décidé de contacter directement des organisations opérant en Australie et en Afrique du Sud, pour lesquelles le RI est obligatoire.

⁷² Une annexe dédiée au roman des contacts empiriques a été réalisée. Celle-ci contient l'intégralité des échanges emails pour chacune des phases de constitution.

4.3 Présentation du guide de l'entretien

Cette section est dédiée à la présentation du guide d'entretien. Elle présentera en premier lieu la structuration globale du guide et s'attachera dans un deuxième temps à détailler la rédaction des questions.

4.3.1 Principes généraux

La cible initialement définie était les stratèges globaux ou locaux, utilisateurs du RI. Compte-tenu de la disponibilité limitée de ces personnes, l'objet de la recherche a été dévoilé et clairement exposé dans un passage introductif, lu de façon systématique avant chaque entretien. Cette introduction a été rédigée suite à un forum organisé en Italie par Positive Economy, ONG fondée par Jacques Attali. Plus précisément, deux interventions ont retenu mon attention: celle de Jacques Attali et celle de Philippe Peuch-Lestrade, Directeur Général Adjoint de l'IIRC. Certains verbatim ont par ailleurs été repris des discours de Peuch-Lestrade. Le premier objectif de l'introduction est de focaliser l'attention de la personne sur les différents éclairages retenus et de permettre « *une collecte plus centrée et plus rapide* » (Gavard-Perret et al., 2012). Le deuxième objectif est de présenter la structure du guide pour faciliter la compréhension de l'interviewé : un premier lot de question concernera le contexte organisationnel, un deuxième la phase de construction et un troisième la phase d'opérationnalisation et la potentielle contribution/abstention/voire entrave du dispositif au contrôle-pilotage de l'organisation :

Le Reporting Intégré est une démarche lancée par l'IIRC destinée à répondre au besoin commun de faire converger stabilité financière et de développement durable. Il s'adresse à l'ensemble des parties prenantes de l'organisation. Plus particulièrement, il est présenté à la fois comme un nouveau cadre de pilotage en interne et surtout comme un nouveau mode de communication en externe (la cible privilégiée étant donc les investisseurs).

Ces dernières années, la crise économique a révélé un « mauvais comportement managérial », « obsédé par le court-terme ». Pour changer la relation avec l'environnement, et notamment avec les investisseurs, il faut « changer le management » : le management doit s'interroger, « chercher à comprendre en interne pour mieux communiquer en externe ».

Aussi, cette recherche s'intéresse au RI qui place « l'Integrated Thinking » au cœur de son modèle en tant que nouveau cadre de pilotage de l'organisation.

Le guide a été construit autour des trois moments de la mise en place du dispositif dit de Reporting Intégré : avant (le contexte organisationnel), pendant (la construction du processus

et élaboration du rapport) et après (les résultats préliminaires ou premiers retours sur expérience).

Dans un souci d'alignement sur la compréhension des notions et concepts-clé liés au RI, mais également liés aux principaux axes de réflexion de cette recherche, un glossaire a été créé.

Table 4.12. Introduction générique à l'entretien

Par ailleurs, selon Gavard-Perret et al. (2012), dévoiler l'objet de la recherche est un choix adapté à l'entretien individuel semi-directif (Table 4.13).

	Objet de recherche dévoilé		Objet de la recherche masqué	
	1 à 1	1 à plusieurs	1 à 1	1 à plusieurs
Données = signe	Entretien individuel semi-directif	Focus Group/Mini-groupe/Groupe Delphi/Groupe de créativité	Entretien individuel non-directif/Ethnographie	Groupe de discussion

Table 4.13. Extrait du tableau « Panorama des principales techniques de collecte de données qualitatives », Gavard-Perret et al., 2012.

Le guide comporte également une conclusion, formulée sous forme de question. Comme le notent Gavard-Perret et al., la conclusion est une phase « souvent négligée », pourtant « essentielle ». En effet, elle permet de récapituler les thématiques abordées, d'évoquer les idées émises mais aussi de vérifier que rien d'essentiel n'ait été omis. Cette question interroge les « gestions en creux » du RI :

Q1. Cette recherche avait donc pour but d'explorer le RI comme nouveau cadre de pilotage de l'organisation. Nous avons donc abordé les principaux résultats attendus évoqués par la littérature académique dans le cadre de l'utilisation d'un nouvel outil de contrôle-pilotage: l'exécution stratégique, l'émergence stratégique et la discussion stratégique. Toujours dans cette perspective, y-a-t-il un autre point que vous auriez souhaité aborder? Par exemple, un bénéfice auquel vous vous attendiez qui n'a pas été réalisé ?

Pour Gavard-Perret et al., l'animation du guide semi-directif repose sur un mélange de souplesse et de directivité pour pouvoir collecter « des informations riches et complètes ». Le guide proposé dans cette recherche varie les stimuli en alternant questions ouvertes et questions fermées. Les formats de réponse des questions sont eux aussi variés : échelles ou listes d'items pour les questions fermées, demande d'avis, de description, de réaction à des citations, d'illustration ou encore de commentaire à des événements d'actualité pour les questions

ouvertes. Le choix d’alterner questions ouvertes et questions fermées est cohérent avec l’objectif de cette recherche : confronter un ensemble de propositions, élaboré à l’issue d’une analyse approfondie de la littérature, mais aussi l’enrichir et l’affiner en fonction des sujets émergeant des différents entretiens. Aussi, les questions fermées, dont le principal avantage est de pouvoir directement comparer les réponses d’un répondant à l’autre (Gavard-Perret et al., 2012) servent principalement le premier point. Les questions ouvertes sont d’avantage destinées à enrichir le cadre d’analyse. Pour chacun des thèmes abordés dans le guide d’entretien, le choix d’une question ouverte ou d’une question fermée sera justifié dans le paragraphe suivant dédié à l’élaboration du guide.

Comme le notent Gavard-Perret et al., « *selon les objectifs de la recherche et la connaissance préalable du champ étudié, le guide sera plus ou moins structuré* ». L’analyse approfondie de la littérature a permis de caractériser assez finement les sujets à valider et à enrichir. Aussi, le guide est ordonné en trois parties, correspondant aux trois phases définies dans le cadre d’analyse : avant, pendant et après la mise en œuvre du RI. Les questions sont séquencées par thèmes, correspondant aux découpages proposés dans le paragraphe dédié à la focalisation de l’étude⁷³. Avant d’aborder un thème nouveau, une courte phrase introductive permet de recentrer l’attention du répondant et de faciliter son travail de réflexion (Table 4.14.)

Catégorie	Intitulé	Groupe
1	Incarnation du contrôle au cœur de l’organisation, formelle et informelle	Contrôle
2	Incarnation humaine du contrôle: le contrôleur	Contrôle
3	Mission du contrôle	Contrôle
4	La structure	Organisatio
5	Les processus et activités	Organisatio
6	Les acteurs en présence	Organisatio
7	Autres facteurs liés à l’organisation	Organisatio
8	SI de collecte	Technologie
9	SI d’analyse	Technologie
10	SI d’interaction	Technologie
11	Intégration des données	Technologie
12	Intégration des applications	Technologie
13	Intégration des usages?	Technologie

Table 4.14. Thématiques des questions du guide d’entretien

Compte tenu du nombre de thématiques abordées, et pour éviter des biais liés à une mauvaise interprétation, un glossaire a été créé⁷⁴. Le glossaire comporte en premier lieu des définitions

⁷³ Chapitre 2, Section 3, Paragraphe 2 « *La focalisation de l’étude* »

⁷⁴ Le glossaire est proposé en annexe.

de concepts liés au RI : en effet, le RI est vendu par l'IIRC comme un nouvel outil de gestion. Il propose de la sorte un vocabulaire nouveau, dont la compréhension s'avère parfois difficile, parfois différente d'une personne à une autre, d'un pays à un autre. Par exemple, la distinction entre Reporting Intégré et Rapport Intégré est souvent mal comprise. L'interview de Jean-Florent Rérolle, associé KPMG, parue sur DFCG TV suite à la publication du cadre de référence met en relief ces difficultés : « *Le premier conseil qu'on peut donner, c'est qu'il faut bien comprendre de quoi il s'agit : il y a beaucoup de méprises. Le RI, c'est d'une part un processus qui consiste au sein de l'entreprise à réfléchir au mode de création de valeur à long terme ; et le deuxième élément, c'est un processus de communication, qui consiste à expliquer clairement aux investisseurs comment est-ce qu'on va créer cette valeur à long terme.* » De la même façon, certains concepts sont toujours en évolution : le concept d'*Integrated Thinking*, d'abord traduit par Réflexion Intégrée, puis par Gestion Intégrée en est un exemple. Le glossaire offre aussi des définitions de concepts liés aux axes de réflexion de la recherche. Il a été envoyé au répondant par email peu de temps avant la réalisation de l'entretien.

Toujours dans l'objectif de produire un guide bien structuré, une grande attention a été portée à la rédaction des questions. En effet, afin de refléter les différents moments chronologiques dans lesquels le répondant devra se plonger, un intérêt particulier a été porté à la conjugaison. La première partie, concernant l'état du système technico-organisationnel avant la mise en œuvre du RI a été rédigé au passé, excepté quelques questions, qui interrogent des états à l'inertie puissante (structure,...) ou des avis personnels. La deuxième partie a été aussi rédigée principalement au passé. La troisième partie, quant à elle, a deux objectifs : interroger l'état actuel du système, mais aussi évaluer la contribution (ou la non contribution) du nouveau dispositif au contrôle-pilotage de l'organisation. Aussi certaines questions sont au présent et d'autres au passé. La façon dont les questions ont été concrètement élaborées est détaillée dans le paragraphe suivant.

4.3.2 L'élaboration des questions

Ce paragraphe est dédié à expliquer la façon dont les questions ont été construites. Compte tenu de l'importance accordée à la structure du guide, il présentera les questions par phase (avant, pendant et après la mise en œuvre du RI), puis par thème. Pour chaque concept, une ou plusieurs

questions ont été posées, en fonction des dimensions choisies. Les motivations à l'origine des dimensions choisies seront expliquées.

4.3.2.1 La phase de conception

- Le contrôle
 - L'incarnation du contrôle au cœur de l'organisation, formelle et informelle

L'analyse de la littérature a révélé qu'il existait une organisation du contrôle susceptible de contribuer à la réalisation de plusieurs attributs (Table 4.15)

Facteur	Catégorie	Sous-Catégorie	Phase	Finalités
"Oser la confiance: décentraliser et augmenter les degrés de liberté" (Genelot, 2011)	Contrôle	1: Incarnation du contrôle au cœur de l'organisation, formelle et informelle	Conception	Intégration de données financières et non financières Le rapprochement horizontal et vertical de l'organisation Le RI permet d'éclairer la complexité du système technico-organisationnel
Découplage des fonctions de contrôle-pilotage et de contrôle-reporting	Contrôle	1: Incarnation du contrôle au cœur de l'organisation, formelle et informelle	Conception	Une vue globale du système, mais un accès aux détails d'avantage opérationnels possible

Table 4.15. Extrait 1 du réseau de propositions

Précisément, la décentralisation du contrôle semble être un facteur favorisant la réalisation de plusieurs attributs. Les dimensions généralement évoquées par les auteurs sont la délégation des responsabilités (Boitier, 2008) et la décentralisation de la décision (Poincelot, 2005; Boitier, 2008). Pour Genelot (2011), la notion de décentralisation correspond d'avantage à l'aménagement d'espaces de liberté dans le cadre des finalités de l'organisation. Nous retiendrons cependant la définition proposée par Marie Boitier, car son article a contribué à éclairer de nombreux attributs, en particulier le rapprochement des dimensions stratégique et organisationnelle. Pour Boitier (2008), le développement d'un contrôle décentralisé se caractérise par « *une délégation de responsabilités et une décentralisation de la décision accrues* ». L'auteur observe ce phénomène de décentralisation dans un des deux cas étudiés par la « *diffusion du modèle de performance financier à l'ensemble de l'organisation. Ainsi, la plupart des managers opérationnels, autrefois centrés sur la dimension technique de leur métier, sont devenus des gestionnaires complets de centres de responsabilité, supposés mieux associer leurs objectifs* ». Par ailleurs, selon l'auteur, une organisation du contrôle susceptible de rapprocher la stratégie de l'action se distingue par un « *double mouvement* » du contrôle : un mouvement de décentralisation, qui vient d'être décrit, mais qui est complété un mouvement de centralisation pour favoriser la cohérence globale. Le deuxième mouvement, celui de la

centralisation, s'opère essentiellement par la mise en place de dispositifs formels et standardisés. Ces dispositifs formels reposent sur « *des référentiels d'action standardisés, le déploiement de services de CG décentralisés et un reporting plus intense* ». Cette organisation sera évaluée par trois premières questions fermées selon une échelle de Likert allant de 1 à 5. En effet, l'échelle de Likert permet d'exprimer une opinion à travers un « *degré* » ou un niveau d'accord, d'intensité, etc... (Gavard Perret et al., 2012). Or, l'objectif de cette première partie est d'explorer le contexte organisationnel des organisations interrogées et d'évaluer globalement le degré d'adhérence au contexte propice caractérisé grâce à la revue de littérature. En reprenant les dimensions et les illustrations de Marie Boitier, les questions proposées aux répondants sont les suivantes :

Sur une échelle de 1 à 5, (le chiffre 1 correspond à « très faible », le chiffre 5 à « très fort »), comment auriez-vous évalué le niveau de délégation des responsabilités de gestion au sein de votre organisation ?

Très faible → Très fort
1 2 3 4 5

De même, Sur une échelle de 1 à 5, (le chiffre 1 correspond à « très faible », le chiffre 5 à « très fort »), comment auriez-vous évalué le niveau de décentralisation de la décision au sein de votre organisation

Très faible → Très fort
1 2 3 4 5

Toujours sur une échelle de 1 à 5, (le chiffre 1 correspond à « très faible », le chiffre 5 à « très fort »), comment auriez-vous évalué le niveau de formalisation des dispositifs de contrôle en place (standardisation des référentiels d'action, déploiement de services de CG décentralisés, intensité du reporting)

Très faible → Très fort
1 2 3 4 5

Ce niveau de formalisation doit cependant être modéré par un nécessaire découplage entre les fonctions de contrôle-pilotage et contrôle-reporting (Table 4.16) :

Découplage des fonctions de contrôle-pilotage et de contrôle-reporting	Contrôle	1: Incarnation du contrôle au cœur de l'organisation, formelle et informelle	Conception	Une vue globale du système, mais un accès aux détails d'avantage opérationnels possible
--	----------	--	------------	---

Table 4.16. Extrait 2 du réseau de propositions

Comme le dit clairement Berland (2009), il ne faut pas « *confondre* » pilotage et reporting, qui sont deux fonctions économiques pouvant être réalisées par la même information. Mais alors que pour un *reporting*, l'information doit être homogène pour être agrégée et comparée, pour

piloter, un manager a besoin d'une information spécifique correspondant à ses besoins. Pour Berland, une façon d'apprécier ce degré de découplage est le niveau de standardisation des tableaux de bord des managers opérationnels : « *Le même tableau de bord est parfois utilisé dans toute l'entreprise afin de garantir une cohérence de l'information ou pire pour permettre une informatisation plus efficace. Ne confond-t-on pas ici le reporting et le pilotage ?* ». Ce constat a ainsi donné lieu à une quatrième question fermée, pour apprécier, toujours selon le répondant, le degré de découplage des fonctions de reporting et de contrôle :

Enfin sur une échelle de 1 à 5, (le chiffre 1 correspond à « très faible », le chiffre 5 à « très fort »), comment auriez-vous évalué le niveau de standardisation des tableaux de bord utilisés par les managers opérationnels?

Très faible → Très fort
1 2 3 4 5

Par ailleurs, le chapitre 1 a également montré que la principale distinction des outils destinés à piloter, comparé aux outils destinés à reporter est qu'ils incluent « *des données non financières, voire non quantifiées* » (Loning et al., 2013). Berland (2009) montre ainsi qu'une deuxième grande critique à l'égard des tableaux de bord est qu'ils ne contiennent parfois que des données financières et qu'ils apparaissent alors « *comme une recopie sous une forme plus synthétique de résultats financiers bien souvent issus des budgets et de leur analyse [...] On peut alors se demander quel est l'apport d'un tel tableau de bord par rapport aux budgets.* » Aussi, le degré de découplage des fonctions de contrôle et de pilotage sera également apprécié au travers d'une deuxième dimension : la pollution des chiffres financiers dans les outils de pilotage. Les questions précédentes sont toutes des questions fermées avec la même modalité de réponse. Aussi, pour éviter un effet de halo, une question ouverte sera proposée :

Ces tableaux de bord contenaient-ils parfois des données exclusivement financières ?

Un autre facteur évoqué était celui de l'existence de méthodes de contrôle plutôt souples. Elles contribueraient à la mise en œuvre d'un système technico-organisationnel « *organique* » (Table 4.17) :

Méthodes de contrôle d'avantage organique Vs cybernétique	Contrôle	1: Incarnation du contrôle au cœur de l'organisation, formelle et informelle	Conception	Le rapprochement horizontal et vertical de l'organisation
---	----------	--	------------	---

Table 4.17. Extrait 3 du réseau de propositions

Il est à noter que cette proposition est cohérente avec l'organisation du contrôle précédemment évoquée. Les descriptions de méthodes dites « *mécanique* » insistent sur la standardisation, non

sur la formalisation. La formalisation, les cadres et référentiels d'actions fournis par les systèmes de contrôle restent essentiels dans les entités organiques : ils encadrent les initiatives dans le sens des finalités de l'organisation. Comme le notent Ahrens et Chapman (2004), « *il a été démontré à maintes reprises que le corollaire, selon lequel les systèmes de contrôle de gestion se révéleraient de peu d'utilité dans les entités organiques, ne se vérifiait pas (Chapman, 1997)* », ils contribuent à l'efficacité d'une communication organique. Chenhall (2003) a effectué une revue de littérature complète sur les systèmes de contrôle. Parmi les nombreuses taxonomies existantes, l'auteur fournit une description détaillée de la taxonomie opposant méthodes mécaniques et organiques :

- « *Les contrôles mécaniques reposent sur des règles formelles, des procédures et routines standardisées* »
- « *Les contrôles organiques sont plus flexibles, réactifs, impliquent moins de règles et de procédures standardisées; ils tendent à être plus riches en termes de données.*

- Plus finement, l'auteur réalise un regroupement des éléments de contrôle utilisés dans les recherches en termes de méthodes organiques et de méthodes mécaniques (Table 4.18).

Table 1

Organic and mechanistic forms of MCS

More organic

Clan controls (Govindarajan & Fisher, 1990; Ouchi, 1980; control cultures and norms)
 Social controls (Merchant, 1985b, self and group controls), (Rockness & Shields, 1984; input controls—social controls and budgets).
 Personnel controls (Merchant, 1985b, selection, training, culture, group rewards, resources), (Abernethy & Brownell, 1997, socialization and training)
 Sophisticated integrative mechanisms (Abernethy & Lillis, 1995; task forces, meetings, etc.)
 Prospect controls (Macintosh, 1994; focus on plans and the future, infrequent and general reporting)
 MCS that provide broad scope information, flexible aggregations and integrative information, and information provided in a timely way (Chenhall & Morris, 1986)
 Static/flexible budgets (Brownell & Merchant, 1990; flexibility of budgets to volume changes)
 Participative budgets (Shields & Shields, 1988; involvement of subordinates in setting budgets)
 Low reliance on accounting controls (Brownell, 1982, 1987; Hirst, 1981; use of more profit oriented controls or non-accounting)
 Budget slack (Dunk, 1993; Merchant, 1985a; excess resources over that needed to complete tasks efficiently)
 Competitor-focused accounting (Guilding, 1999; competitor cost assessment, position monitoring and appraisal, strategic costing and pricing)
 Strategic interactive controls (Simons, 1995; use of performance evaluation for strategic planning)
 Product development information (Davila, 2000; levels of detail, frequency of updating and pattern of usage for information related to product cost and design, time related, customer related, resource inputs, profitability)

More mechanistic

Budget constrained performance evaluation style (Hopwood, 1972; high emphasis on cost budgets)
 Budget control (Rockness & Shields, 1984)
 High reliance on accounting controls (Brownell, 1982, 1987; Hirst, 1981; accounting for performance evaluation)
 High budget use (Bruns & Waterhouse, 1975; Merchant, 1981; importance, involvement, time spent on budgets)
 Narrow scope (Chenhall & Morris, 1986; financial, internal, historic)
 Sophisticated capital budgeting (Haka, 1987; Larcker, 1981; DCF, etc.)
 Sophisticated controls (Khandwalla, 1972; standard costing, incremental costing, statistical quality control, inventory control)
 Operating procedures, budgets and statistical reports (Macintosh & Daft, 1987).
 Administrative use of budgets (Hopwood, 1972; Merchant, 1981; importance of meeting budget, formality of communications, systems sophistication and participation)
 Inter personnel controls (Bruns & Waterhouse, 1975; lack of formal controls but centralization, lack of autonomy, pressure inducing actions by superiors)
 Output and results controls (Macintosh, 1994; Merchant, 1985b; outcomes or effectiveness)
 Behavior controls (Merchant, 1985a; Ouchi, 1979; Rockness & Shields, 1984; standardization, rules, formalization)
 Patriarchal control (Whitley, 1999; personal and informal, centralized control from the top)
 Action controls (Merchant, 1985b); process controls (manufacturing performance measures), (Chenhall, 1997; direct measures of production processes)
 Diagnostic controls (Simons, 1995; use of control to provide feedback on operations)

Table 4.18. Regroupement des caractéristiques de contrôle organique Vs mécanique, Chenhall, 2003

Parmi ces éléments, on retrouve la distinction contrôle diagnostique-contrôle interactif proposée par Simons (1995). Les chapitres 2 et 3 ont montré que cette dimension apparaissait fréquemment dans la revue de littérature. Elle sera donc retenue pour distinguer l'existence de méthodes de contrôle tendant d'avantage vers un style mécanique ou vers un style organique. Ce facteur a été exploré par une question fermée opposant méthodes de contrôle mécanistes et méthodes de contrôle organiques, sur la base des définitions de Simons (2000) :

Parmi les deux propositions ci-dessous, laquelle aurait défini le mieux le rôle des systèmes de contrôle au sein de votre organisation (cochez la ou les bonnes réponses)

Mettre l'organisation sous « pilotage automatique » via la production automatique de rapports de bon fonctionnement

Focaliser l'attention sur les éléments importants destinés à développer les capacités d'adaptation de l'entreprise

Autre, précisez ?

L'existence de méthodes de contrôle d'avantage organiques est par ailleurs fortement liée au style de management de l'organisation. Un contrôle souple ne peut se développer que si il est associé à un style de management s'orientant d'avantage sur le droit à l'expérimentation et à l'erreur, plus que sur un contrôle « *punitif* » (Demeestère et al. (2013). Ce point sera exploré dans le facteur dédié au style de management.

Pour faire le lien avec le facteur suivant, il semble important d'évoquer les recommandations de Chenhall dans le cadre de l'analyse d'un nouveau dispositif de gestion. Plus qu'une organisation ou des méthodes de contrôle à l'œuvre, Chenhall parle de « *culture organique ou mécanique* ». Il précise que l'exploration de la « *culture* » de gestion peut être particulièrement riche dans le cadre de l'analyse de l'adoption d'un nouveau dispositif de gestion, tel le BSC ou l'ABC. « *On peut apprendre beaucoup de choses à propos du succès ou de l'échec d'un système de contrôle en examinant comment la culture de gestion, organique ou mécanique influence le processus d'implémentation. Cet aspect s'avère particulièrement important dans le cadre de l'étude de l'adoption de systèmes innovants tels l'ABC ou le BSC, fortement liés à la culture de gestion organisationnelle* »⁷⁵ (Chenhall, 2003). L'auteur déplore à ce sujet le peu de recherches s'intéressant à ce facteur.

L'analyse de la littérature a révélé qu'il semblait exister une culture de gestion propice au développement d'un dispositif de pilotage utile. (Table 4.19)

⁷⁵ Traduit de l'anglais dans Chenhall, "Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28 (2-3), 2003, 127-168.

Culture de gestion propice au développement des finalités: Culture de <i>l'enquête collective continue</i> (Demeestere et al, 2006)	Contrôle	1: Incarnation du contrôle au cœur de l'organisation, formelle et informelle	Conception	Intégration de données financières et non financières
				Un « système » d'indicateurs, reflet d'un modèle causes-effets portant sur l'action
				Une vue globale du système, mais un accès aux détails d'avantage opérationnels possible
				Un outil facile à utiliser sans aveugler le pilote
				Outil adapté à l'organisation moderne baignant dans un environnement dynamique
				Usage du dispositif

Table 4.19. Extrait 4 du réseau de propositions

Cette culture, en opposition à la culture taylorienne traditionnelle, peut se définir globalement comme une « *culture de l'enquête collective continue* » (Demeestère et al., 2006). Elle se caractérise par trois sous-dimensions (Lorino, 2003 ; Demeestère et al., 2006) :

- Une volonté de non asservissement à « *l'injonction* » technique (telles les bonnes pratiques) ou informatique (tel le tout-intégré). C'est cette volonté qui conduira par exemple à trouver des moyens pour construire des indicateurs idéaux, même s'ils sont non traduisibles « *en langage machine* » dans l'immédiat :(Lyotard, 1979) : investissements dans de nouveaux SI, voire mise en œuvre d' « *indicateurs littéraires* » (Loning et al., 2013).
- Une gestion orientée vers des méthodes d'identification et de résolution de problèmes, plus que vers des approches financières.
- Pour reprendre de façon provocante le vocabulaire de l'IIRC, une Pensée Intégrée Vs une Pensée en silos. Ou pour reprendre les termes plus scientifiques de Lorino, un principe d'apprentissage collectif Vs un principe de responsabilisation individuelle.

Aussi, ces trois dimensions seront sondées par des questions ouvertes, utiles lorsque « *le phénomène étudié peut être qualifié de sensible* » (Gavard-Perret et al., 2012). La première dimension sera explorée en proposant au répondant différents stimuli :

- Une citation de Jean-François Lyotard dans l'ouvrage de Roland Gori, *La Folie Evaluation*, suivi d'une deuxième question ouverte pour préciser l'objet de la question.
- La présentation d'un fait d'actualité, le crash de la Germanwings survenu en Mars 2015, également suivi d'une deuxième question ouverte pour recentrer la réflexion sur les outils de gestion.

Dans un entretien semi-directif, l'intérêt des stimuli est de « faire réagir » le répondant.

Que pensez-vous de cette citation ? « On peut donc en tirer la prévision que tout ce qui dans le savoir constitué n'est pas ainsi traduisible sera délaissé, et que l'orientation des recherches nouvelles se subordonnera à la condition de traduisibilité des résultats éventuels en langage machine (Jean François Lyotard cité dans l'ouvrage La folie évaluation de Roland Gori)

Comment avez-vous traité la question du savoir « prépondérant » pour reprendre le terme du référentiel, mais « non techniquement traduisible » dans le Reporting Intégré ?

Je souhaiterais votre avis sur un fait d'actualité...

En Mars dernier, comme vous en avez sans doute beaucoup entendu parler, un avion de la compagnie Germanwings s'est écrasé, faisant 150 victimes...La Germanwings, filiale de Lufthansa faisait partie des compagnies low cost sérieuses, avec une bonne réputation et bien évaluée en matière de sécurité. Les systèmes de contrôle en place (règles, procédures, normes, politique RH, outil de pilotage automatique,..) n'ont cependant pas pu éviter l'accident. Le pilote a eu le dernier mot, le pouvoir décisionnel de faire chuter l'appareil. Pensez-vous tout d'abord qu'un système de contrôle supplémentaire (comme par exemple la nouvelle politique d'Easyjet avec l'adoption du principe de deux personnes tout le temps dans le cockpit ou autre) aurait permis d'éviter cette tragédie? Certains spécialistes pensent que la technologie est la solution. Sans aller aussi loin que le mythe de l'avion piloté par ordinateur (bien que la technologie existe déjà et sera bientôt prête pour les avions de ligne), l'aviation militaire américaine utilise déjà des programmes « automatic ground collision avoidance system » , permettant de reprendre les commandes d'un avion en perdition ou sur le point de s'écraser... Pensez-vous, plus généralement, que la technologie puisse éviter la perte de contrôle ?

Etes-vous d'accord sur le fait que le RI est une nouvelle instrumentation du contrôle, tout comme le budget, le reporting classique ou encore le tableau de bord et son cousin le balanced scorecard....? Globalement, quelle confiance accordez-vous à ces outils ? Reflètent-ils correctement la réalité ?

La deuxième dimension sera testée par deux questions ouvertes. La première permet au répondant de décrire globalement les préférences de gestion existantes :

Les pratiques de pilotage existantes s'appuyaient elles principalement sur des modèles comptables et financiers? Utilisaient-elles des outils d'identification et de résolutions de problèmes tels arbres causes-effets, analyse de valeur, analyses Pareto, etc... ?

La seconde propose un nouveau stimulus au répondant en lui demandant de commenter une citation, extraite de l'ouvrage de Bouquin et Kuszla :

Que pensez-vous de cette citation : « contrôler, c'est agir sur les inducteurs et les causes, or observer les indicateurs financiers, c'est constater le résultat des courses ! »⁷⁶

Un peu plus tard au cours de l'entretien, une nouvelle question, fermée cette fois-ci portant sur les chiffres permettra d'apprécier un peu plus finement cette dimension. Comme le suggèrent Thietart et al., l'idée est de « *proposer des tâches suffisamment ouvertes et diversifiées pour que les répondants expriment leur opinion personnelle en relation avec un sujet assez bien défini (et donc obtenir une variété de réponses relativement centrées)* ». La première citation est extraite d'un ouvrage de Gary Cokins (1987), dans un paragraphe où l'auteur réalise un véritable plaidoyer en faveur de chiffres : il y évoque notamment son « *amour pour l'analyse quantitative* ». Il explique que la prise de décision peut être facilitée par la technologie et la technique, notamment par « *les ordinateurs, la gestion des données, l'analyse quantitative, la théorie analytique* ». Cette citation est extraite d'un film dédié à la vie de John Forbes Nash, brillant mathématicien. Elle symbolise une appétence certaine pour les chiffres. Les deux dernières citations évoquent une certaine méfiance, voire une sévère critique à l'égard des chiffres : la deuxième citation est tirée de l'ouvrage « *La Folie Evaluation* » de Roland Gori et la troisième est une citation célèbre d'Einstein :

Parmi ces trois citations, laquelle choisiriez-vous ?

« I like numbers because with numbers truth and beauty are the same thing. You know you are getting somewhere when the equations start looking beautiful. And you know that the numbers are taking you closer to the secret of how things are » (from Academy Award-winning movie about Nash's life, A Beautiful Mind)

« Les chiffres économisent le travail de réflexion. Décider, c'est renoncer et prendre des risques » (Roland Gori)

« Not everything that counts, can be counted and not everything that can be counted, counts (Albert Einstein)

La troisième dimension pourra s'apprécier globalement tout au long de l'entretien, au travers de questions dans les première, deuxième et troisième parties. Les pratiques collectives pourront être particulièrement examinées au travers de la façon dont le RI sera pensé, construit, puis utilisé. Comme l'exprime Demeestère et al. (2006), *l'enquête collective* dans le cadre de la mise

⁷⁶ Bouquin H. et Kuszla C., « Le contrôle de gestion », 2014, Editions PUF, ISBN 978-2-13-060952-0

en œuvre d'un outil de pilotage nécessite en amont « *un style de management ouvert* ». La question relative au style de management sera décrite plus loin. La réponse à cette question donnera ainsi quelques indices préliminaires.

Concernant le dispositif RI, il semble qu'une démarche structurée collective partant de l'expression des objectifs stratégiques déclinés jusqu'aux leviers et plans d'action facilite la mise en œuvre d'un RI utile (Table 4.20). Cette démarche doit permettre de rassembler et de faire participer à la conception :

- Opérationnels et stratèges
- Concepteurs/experts (en contrôle ou en SI) et futurs utilisateurs du dispositif

Dispositif RI: Pratiques collectives en amont partant de l'expression des objectifs stratégiques déclinés jusqu'aux leviers et plans d'action	Contrôle	1: Incarnation du contrôle au cœur de l'organisation, formelle et informelle	Conception	Un « système » d'indicateurs, reflet d'un modèle causes-effets portant sur l'action
				Le rapprochement horizontal et vertical de l'organisation
				Le développement d'un outil extraverti
				Le RI permet d'éclairer la complexité du système technico-organisationnel
				Usage du dispositif

Table 4.20. Extrait 5 du réseau de propositions

Auteur de référence en matière de pilotage, les travaux de Lorino (1995, 2003, 2006) ont beaucoup imprégné cette recherche. Aussi cette question reprend les étapes clé du processus de construction en amont de la mise en œuvre des indicateurs. Les modalités de réponse ne pouvant être préétablies, une question ouverte a été proposée au répondant :

Le référentiel du RI insiste sur le concept de gestion intégrée que nous avons défini dans la première partie de l'entretien. Notamment, le processus de construction doit tenter de relier plusieurs logiques de l'organisation (technique, financière, commerciale, sociale, environnementale,...) afin d'élaborer collectivement les objectifs stratégiques de l'organisation et les principaux leviers d'action associés. Quelles actions ont été entreprises pour y parvenir ?⁷⁷

⁷⁷ Cette question a été positionnée en phase de construction dans le guide. L'exploration de la littérature et le contact avec le terrain ont permis de faire évoluer la compréhension du phénomène. Cette question aurait dû être positionnée dans la première partie de l'entretien, décrivant le système technico-organisationnel avant la mise en œuvre du RI, mais aussi comme l'exprime clairement Loning et al (2013) « *la démarche de management qui précède en principe la construction de l'outil* » : pour les auteurs, « *l'indicateur doit être issu d'une réflexion stratégique et d'une discussion de management* »

Toujours concernant le dispositif RI, nous avons voulu tester la proposition de Bouquin et Kuszla (2014), également auteurs de référence en matière de contrôle, selon laquelle un dispositif de pilotage devait aussi se fonder sur les FCS et FSR de l'organisation. (Table 4.21)

Le dispositif doit aussi se fonder sur les FCS et FSR de l'organisation	Contrôle	1: Incarnation du contrôle au cœur de l'organisation, formelle et informelle	Conception	Le rapprochement horizontal et vertical de l'organisation
---	----------	--	------------	---

Table 4.21. Extrait 6 du réseau de propositions

Compte tenu du vocabulaire technique employé (FCS et FSR), il a été régulièrement suggéré au répondant de se référer au glossaire. La proposition de Bouquin et Kuszla sera testée par une question ouverte, potentiellement complétée par une deuxième question permettant d'apprécier le degré de compréhension du répondant (compte tenu du vocabulaire technique utilisé):

La construction du processus s'appuie – t-elle sur les facteurs clé de succès et les facteurs stratégiques de risque ? Pouvez-vous illustrer votre réponse ?⁷⁸

La revue de littérature a montré à de nombreuses reprises que pour être utile au contrôle-pilotage, le nouveau dispositif devait se fonder sur le pilotage des processus et des activités (Table 4.22) :

Outil fondé sur le pilotage des processus et des activités	Contrôle	1: Incarnation du contrôle au cœur de l'organisation, formelle et informelle	Conception	Le rapprochement horizontal et vertical de l'organisation
				Le développement d'un outil extraverti
				Outil adapté à l'organisation moderne baignant dans un environnement dynamique
				Le RI permet d'éclairer la complexité du système technico-organisationnel

Table 4.22. Extrait 7 du réseau de propositions

Cette proposition a ainsi donné lieu à une question ouverte, relativement directe. La question ouverte permet ici de mieux évaluer le degré de précision de la modélisation proposée en amont du dispositif :

L'outil repose-t-il sur une modélisation de la chaîne de valeur, des processus et des activités de l'organisation ?

Toujours concernant le dispositif, pour contribuer à guider le pilote dans la complexité, la boussole du dispositif de pilotage ne doit pas être la structure, mais les finalités ou « *buts supérieurs* » de l'organisation (Table 4.23).

⁷⁸ Tout comme la précédente question, cette question aurait dû être placée dans la première partie du guide.

La boussole du dispositif de pilotage n'est pas la structure, mais les finalités de l'organisation (Genelot, 2011)	Contrôle	1: Incarnation du contrôle au cœur de l'organisation, formelle et informelle	Conception	Le RI permet d'éclairer la complexité du système technico-organisationnel
--	----------	--	------------	---

Table 4.23. Extrait 8 du réseau de propositions

Cette proposition est directement inspirée de l'ouvrage de Genelot (2011). Pour Genelot, ces finalités se traduisent concrètement dans le monde empirique par le Projet d'Entreprise :

Le Reporting Intégré se fonde-t-il sur le projet d'entreprise traduisant un travail collectif de l'identification des "buts supérieurs" de l'organisation et des moyens dont elle dispose pour y parvenir ?

L'utilité dans une perspective Gestion de Projet n'est pas centrale dans cette thèse. En effet, le chapitre 3 a montré que la réussite d'un projet n'était pas une condition suffisante à l'utilité avérée d'un nouveau dispositif. Aussi certaines propositions formulées dans le chapitre 3 ont volontairement été écartées du guide d'entretien. C'est le cas de la proposition suivante : « *L'existence d'une définition claire du projet RI et de ses objectifs contribue à réussir le projet RI* ». Aussi, cette proposition n'a pas pu être abordée dans les entretiens.

Enfin, pour que le projet réussisse, mais aussi pour que le nouveau dispositif soit accepté et assimilé, la revue de littérature avait montré que le dispositif devait être en harmonie avec le schéma de gestion existant (critère de compatibilité) (Table 4.24)

Compatibilité du RI avec le schéma de gestion existant	Contrôle	1: Incarnation du contrôle au cœur de l'organisation,	Conception	Gestion de projet réussie Usage du dispositif
--	----------	---	------------	--

Table 4.24. Extrait 9 du réseau de propositions

Dans leur ouvrage dédié au pilotage, Demeestère et al. (2013) proposent une définition détaillée du schéma de gestion : le schéma de gestion s'établit en fonction des règles de pilotage, de l'organisation hiérarchique, des axes de pilotage, des acteurs du pilotage, des logiques de pilotage ou culture de gestion (logique financière ou logique stratégico-opérationnelle ?). Enfin ce schéma s'inscrit au sein de leviers de contrôle (croyances, limites, systèmes interactif-diagnostique) qu'il convient également de prendre en compte. Aussi ce point sera investigué par le biais d'une question ouverte, cette question n'appelant pas de modalités de réponse préétablies et dépendant de la connaissance du répondant sur ce schéma de gestion :

Selon vous, l'idéal de contrôle véhiculé par la démarche de Reporting Intégré est-il conflictuel ou en phase avec le schéma de gestion existant (par exemple la culture de gestion existante, structure de pilotage existante – niveaux et axes-, règles/procédures en place,...)?

- L'organisation
 - La structure

La structure est un élément de l'organisation particulièrement étudié dans la recherche en contrôle car la structure est « *indissociable de l'organisation de son contrôle de gestion et indispensable au fonctionnement de celui-ci* » (Loning et al., 2013). Récemment, les structures organisationnelles ont beaucoup évolué. L'apparition de nouvelles formes intra et inter organisationnelles appellent de nouvelles formes de contrôle, reposant sur des principes autres que celui de la contrôlabilité et sur une gestion autre que la gestion financière. Ce constat a conduit Lorino (2003) à construire des schémas de pilotage en fonction de critères organisationnels, dans lesquels la structure tient une place importante. La logique stratégique-opérationnelle vers laquelle le RI souhaite tendre s'oppose à la logique financière. Le premier critère de structure évoqué par Lorino est le degré d'interdépendance entre centres de responsabilité. L'existence d'interdépendances fortes entre les différents centres de responsabilité est un facteur qui semble contribuer à l'activation de plusieurs attributs. (Table 4.25).

Interdépendances fortes au sein de l'organisation	Organisation	4: Structure	Conception	Une vue globale du système, mais un accès aux détails d'avantage opérationnels possible Le rapprochement horizontal et vertical de l'organisation
---	--------------	--------------	------------	--

Table 4.25. Extrait 10 du réseau de propositions.

Selon Lorino (2003), la mise en œuvre d'un outil de gestion à logique stratégique-opérationnelle est particulièrement adaptée (voire requise !) dans le cadre d'interdépendances ou de synergies fortes dans l'organisation. « *Elle est indispensable dès que l'activité de l'entreprise présente un certain niveau d'intégration entre les unités et les fonctions (interdépendances, synergies) et un certain degré de complexité. Dans ce cas, en effet, la recherche des causes de performance pourra rarement s'inscrire à l'intérieur d'un seul secteur de responsabilité* ». Comme le note Lorino, ces interdépendances sont en général associées à un certain degré de complexité. Les organisations matricielles ou les organisations fonctionnant sur le mode réseau créent des interdépendances fortes. Elles complexifient la structure et mettent à mal les principes de délégation gigogne et celui d'*accountability* (Loning et al., 2013). Ce facteur sera ainsi testé par une première question ouverte, directement centrée sur le concept étudié. L'intérêt de la question ouverte permettra d'apprécier, plus finement qu'une question fermée le niveau

d'intégration de la structure. Elle sera complétée par une autre question, fermée cette fois-ci pour évaluer le degré de complexité:

Existe-t-il des interdépendances fortes entre les différents centres de responsabilité ?

Dans la catégorie suivante « niveau de complexité », cochez la bonne réponse :

Haut degré de complexité : filiales, externalisation, partenariat, réseaux, ...

Structure relativement classique et simple

De la même façon, la mise en œuvre d'un outil à logique stratégique-opérationnelle est indispensable dans des organisations possédant des structures adaptées à des « besoins de réactivité et d'éventuels redéploiements rapides » importants. Par ailleurs, ce type de structure est également propice au développement d'un dispositif de pilotage permettant de manager mieux dans la complexité (Genelot, 2011). En effet, dans son ouvrage, Genelot conseille aux pilotes concernés par les situations complexes de fonctionner sur le mode du réseau, particulièrement adapté pour rendre le système technico-organisationnel d'avantage réactif (Table 4.26) :

Degré de réactivité de la structure important	Organisation	4: Structure	Conception	Le rapprochement horizontal et vertical de l'organisation Le RI permet d'éclairer la complexité du système technico-organisationnel
---	--------------	--------------	------------	--

Table 4.26. Extrait 11 du réseau de propositions

Aussi, une première question fermée sera proposée au répondant afin d'apprécier le degré de réactivité de la structure :

Dans la catégorie suivante « niveau de réactivité », cochez la bonne réponse :

Structure avec peu de niveaux hiérarchiques, organisation en mode projet, organisations matricielles, organisations en réseau, mécanismes de coordination souples

Niveau élevé de spécialisation du travail, haut degré de formalisation, coordination hiérarchique

L'analyse de la littérature a également révélé qu'il existait des configurations susceptibles de favoriser la mise en œuvre d'un système technico-organisationnel organique (Table 4.27) :

Structure de type adhocratie	Organisation	4: Structure	Conception	Le rapprochement horizontal et vertical de l'organisation
------------------------------	--------------	--------------	------------	---

Table 4.27. Extrait 12 du réseau de proposition

Ce facteur sera exploré par une question fermée pour essayer de déterminer vers quel(s) modèle(s) l'organisation se rapproche. Nicolas Berland (2009) propose dans son ouvrage sur le contrôle des descriptions détaillées de la place et du rôle du contrôle pour chacune des configurations définies dans la revue de littérature. Ces notions étant particulièrement abstraites pour le professionnel ancré dans la réalité du terrain, la totalité du verbatim a été conservée afin de fournir au répondant un maximum d'éléments et de points de repères.

Dans quelle catégorie classeriez-vous votre organisation ?

La structure simple⁷⁹ «est une organisation assez aplatie où la direction gère bien souvent en direct le maximum d'activité par elle-même. On dit alors que son éventail de contrôle est très large et que le degré de centralisation de l'entreprise est élevé. La coordination des activités est assurée par supervision directe sur les activités des subordonnés. La partie essentielle de ce type de structure est la direction » sans fonctionnels et sans guère de hiérarchie (PME en râteau) » (Berland, 2009)

La bureaucratie mécaniste « coordonne ses activités en standardisant ses méthodes de travail (chaîne de montage, respect des normes ISO, respect du manuel de procédures, règlement de l'administration...). C'est l'un des modèles les plus fréquents d'entreprise ou d'administration » (Berland, 2009)

La bureaucratie professionnelle « est un type d'organisation où la relation entre les fins et les moyens ne peut facilement être modélisée, à l'inverse de la bureaucratie mécaniste. Par conséquent, le contrôle sur l'activité des salariés est difficile à réaliser. A défaut de pouvoir complètement contrôler le produit de leur activité, on doit s'assurer en amont que les opérationnels sont compétents pour le travail demandé. On parle alors de standardisation des qualifications. C'est le modèle de fonctionnement des universités et des hôpitaux par exemple. La partie essentielle de ce type de structure est le noyau opérationnel. » (Berland, 2009)

« La structure divisionnelle «est l'autre structure type de la grande entreprise moderne. Il s'agit le plus souvent d'un regroupement de bureaucraties mécanistes ou professionnelles ou

⁷⁹ Cette configuration a peu de chance de se retrouver compte tenu de la cible originellement définie (groupes cotés)

de structures simples. Mais la taille que prend l'ensemble de cet agrégat ne permet ni de contrôler les activités par supervision directe, ni par standardisation des procédés. En effet, le nombre de cas est trop différent d'une partie de l'organisation à une autre et nécessite un fort degré de décentralisation. La supervision se fait alors par standardisation des résultats. Les responsables seront jugés sur leur capacité à atteindre des objectifs économiques (ROI ou return on Investment par exemple). La partie essentielle de ce type de structure est la ligne hiérarchique intermédiaire qui arbitre sans arrêt entre les différentes opportunités de profit (Berland, 2009)

L'adhocratie « est une structure très innovante qui doit faire face à des défis permanents (nouveaux projets, nouveaux contrats, forte incertitude...). La bonne marche de l'ensemble dépend de sa capacité à mobiliser rapidement les ressources nécessaires aux défis à relever. Le mode de coordination privilégié est l'ajustement mutuel entre les membres de l'entreprise. Ce sont des organisations d'experts qui se jouent des règles classiques d'organisation pour mieux pouvoir innover. Elle est structurée en une série de constellation de travail La partie essentielle de ce type de structure est l'ensemble des services de support qui intègrent bien souvent le noyau opérationnel. Il s'agit d'être capable de réunir rapidement des équipes de spécialistes de divers horizons. » (Berland, 2009)

Enfin, certaines structures organisationnelles dites « plastiques » paraissent particulièrement adaptées pour « Manager dans la complexité » (Genelot, 2011) (Table 4.28).

L'entreprise, organisée comme un "système ouvert" (Genelot, 2011)	Organisation	4: Structure	Conception	Le développement d'un outil extraverti
				Le RI permet d'éclairer la complexité du système technico-organisationnel

Table 4.28. Extrait 13 du réseau de propositions

Ce degré de plasticité sera évalué par une question fermée afin de catégoriser plus facilement les réponses des répondants :

De même, comment définirez-vous l'interface entre votre organisation et son environnement ?(cochez la bonne réponse)

Frontières clairement définies

L'entreprise, « système ouvert » : circuits d'information variés, externalisation, partenariats multiples, multiplication des réseaux de communication avec la clientèle, ouvertures sur

l'extérieur,...



- Les processus ou activités

Parmi les activités dites critiques, la communication intervient à tous les stades du projet. Cependant, elle est particulièrement citée dans les recherches pendant la phase d'ingénierie. Notamment pour « *renforcer la crédibilité d'un projet* » (Demeestère et al., 2006) en mettant en avant les résultats obtenus. Aussi cette proposition sera explorée dans un deuxième temps au cours de la phase de construction du RI.

Même si le nouveau dispositif se fonde sur la Gestion Intégrée, il ne peut contribuer seul à l'intégration de l'organisation. Il doit être associé à des activités spécifiques, autrement appelées « *mécanismes d'intégration organisationnels* » (Tchokogué et al., 2008)

Mécanismes d'intégration organisationnels en complémentarité du RI	Organisation	5: Les processus et activités	Conception	Le rapprochement horizontal et vertical de l'organisation
--	--------------	-------------------------------	------------	---

Table 4.29. Extrait 14 du réseau de propositions.

Cette proposition s'est construite particulièrement sur l'article de Tchokogué et al., 2008. Précisément, en phase d'implémentation (conception et construction), huit mécanismes d'intégration, en complément du dispositif de gestion, semblent participer favorablement à l'intégration de l'entreprise. L'idée ici est de savoir si l'organisation interrogée a su ou pu exploiter un ou plusieurs de ces mécanismes :

Les chercheurs ont travaillé sur le poids de la mise en œuvre de mécanismes organisationnels sur l'intégration de l'entreprise. Dans la liste ci-dessous, pouvez-vous indiquer ceux qui ont été utilisés avant la mise en place du Reporting Intégré ?

Aménagement physique



Formation multifonctionnelle



Systèmes sociaux informels



Systèmes de rémunération et de récompenses



Equipes multi fonctionnelles

Technologies de l'information et de la communication (outils d'intégration interne tels APS, MES, etc... ou outils d'intégration externe tels CRM, SRM, Internet, Extranet, Portail, etc)

Formalisation (des pratiques, procédures et instructions dans l'organisation)

Centralisation (de la structure)

Aucun de ces mécanismes n'a été utilisé

- Les acteurs

Concernant les acteurs, la revue de littérature a identifié un premier facteur semblant contribuer à l'utilité avérée du RI, selon des perspectives à la fois instrumentale et socio-organisationnelle : l'implication des différentes parties prenantes dans le projet (Table 4.30). Particulièrement, les auteurs insistent sur deux parties prenantes : les futurs utilisateurs et la Direction.

Implication de l'ensemble des parties prenantes dans le projet (particulièrement futurs utilisateurs et Direction)	Organisation	6: Acteurs	Conception	Un « système » d'indicateurs, reflet d'un modèle causes-effets portant sur l'action Gestion de projet réussie
--	--------------	------------	------------	--

Table 4.30. Extrait 16 du réseau de propositions

Ce facteur sera exploré dans un premier temps par une question ouverte, assez générale appréciant le ressenti de l'ensemble des parties prenantes vis-à-vis du nouveau dispositif :

Diriez-vous que l'outil a été globalement bien accueilli par la majorité des collaborateurs impliqués dans le processus et la production du reporting?

Puis une deuxième question ouverte cherchera à évaluer le ressenti personnel du répondant, la cible initialement établie étant les stratèges, utilisateurs du RI :

Personnellement, aviez-vous un doute quant à la capacité du RI à produire les résultats attendus?

Enfin, une dernière question ouverte⁸⁰ ciblera l'implication de la Direction :

⁸⁰ A nouveau, cette question aurait dû être placée dans la première partie du guide. Car l'implication de la direction dans la mise en œuvre d'un nouveau dispositif de contrôle-pilotage démarre dès la conception. « La volonté de réussir », « la croyance en la faisabilité du projet » ou encore « l'engagement » de la Direction

La direction s'est-elle fortement impliquée dans la démarche de mise en place et d'acceptation du nouveau dispositif ?

Par ailleurs, l'analyse a révélé que les responsables d'entreprises devaient préférentiellement opter pour un style de management ouvert, favorisant l'autonomie. (Table 4.31) Ce facteur est à mettre en lien avec le degré de décentralisation du contrôle, mais aussi avec les pratiques collectives requises pour l'élaboration d'un dispositif utile :

Style de management ouvert, favorisant l'autonomie	Organisation	6: Acteurs	Conception	Un « système » d'indicateurs, reflet d'un modèle causes-effets portant sur l'action
				Le rapprochement horizontal et vertical de l'organisation
				Outil adapté à l'organisation moderne baignant dans un environnement dynamique
				Le RI permet d'éclairer la complexité du système technico-organisationnel

Table 4.31. Extrait 17 du réseau de propositions.

Comme le définit clairement Demeestère et al. (2006), « *un style de management ouvert* » favorisant l'autonomie, est un style de management « *privilégiant l'initiative et laissant un droit à l'expérimentation et à l'erreur* ». Une première question ouverte permet d'apprécier globalement le style de management de l'organisation. Elle sera complétée par deux autres questions fermées, centrant la réflexion directement sur l'initiative et l'expérimentation :

Comment décririez-vous le style de management de votre entreprise ? (puissance du siège, conformisme vs style entrepreneurial, travail d'équipe et résultat collectif vs autonomie ...)

Selon vous, sur une échelle de 1 à 5, quelle place la direction accordait-elle aux items suivants au sein de votre organisation :

Très faible → Très fort

1 2 3 4 5

Initiative

Expérimentation

L'intention de mise en œuvre est aussi un facteur qui semble contribuer à la réalisation de plusieurs attributs. (Table 4.32)

(Demeestère et al, 2006) sont des facteurs avant-projet. Cependant, la littérature initialement recensée sur ce point concernait l'implémentation du dispositif ; aussi, la question a été positionnée dans la deuxième partie du guide, en phase de construction.

Intention de mise en œuvre: fins de pilotage et non de communication	Organisation	6: Acteurs	Conception	Un « système » d'indicateurs, reflet d'un modèle causes- effets portant sur l'action
				Une vue globale du système, mais un accès aux détails d'avantage opérationnels possible
				Outil adapté à l'organisation moderne baignant dans un environnement dynamique
				Le RI permet d'éclairer la complexité du système technico-organisationnel

Table 4.32. Extrait 18 du réseau de propositions

Cependant ce facteur n'est apparu que tardivement, via l'exploration croisée et approfondie de la littérature et du terrain. Aussi, le guide ne comporte pas de questions spécifiques sur ce sujet. Cependant, l'introduction de la recherche présentant le dispositif RI comme un outil pouvant être utilisé à des fins de communication, mais aussi à des fins de pilotage a provoqué des réactions fortes de la part de certains répondants. Ces réactions ont d'enrichir la réflexion sur ce point, sans question dédiée. Ce point sera discuté dans l'analyse des résultats

A priori, une organisation plongée dans un environnement incertain serait d'avantage disposée à mettre en œuvre un dispositif de pilotage tel le RI : l'incertitude de l'environnement semble contribuer à la réalisation de nombreux attributs (Table 4.33).

Environnement incertain	Organisation	7: Autres facteurs liés à l'organisation	Conception	Intégration de données financières et non financières
				Le rapprochement horizontal et vertical de l'organisation
				Le développement d'un outil extraverti
				Efficiency du dispositif

Table 4.33. Extrait 19 du réseau de propositions

L'incertitude est un facteur fréquemment analysé par les chercheurs. L'incertitude est le « caractère imprévisible du résultat d'une action, d'une évolution » (CNTRL, www.cntrl.fr). Cependant cette imprévisibilité peut prendre différents visages dans les discours des chercheurs. Alors que Chenhall (2003) préconise de distinguer dans les études turbulence et incertitude, d'autres auteurs les assimilent. Chenhall distingue la turbulence du risque car « le risque s'apparente à des situations dans lesquelles des probabilités peuvent être attachées à des évènements particuliers à venir alors que l'incertitude représente des situations dans lesquelles aucune probabilité ne peut être émise ». A contrario, Berland (2009) assimile clairement l'incertitude à la complexité et à la turbulence : « Deux variables semblent donc importantes pour appréhender la qualité d'une prévision : la turbulence de l'environnement et la complexité de l'activité de l'entreprise ». De la même façon, Alcouffe et al. (2008) assimile

incertitude et turbulence dans son article. Il entame un paragraphe de son article avec ces mots : « *Face à cette incertitude croissante qui caractérise l’environnement économique des années 1930 [...]* ». Puis il l’achève de cette façon : « *Ainsi, l’histoire du budget montre que celui-ci a été mis en place dans les années 1930 parce que l’environnement était déjà perçu comme turbulent* ». Dans sa typologie, Mintzberg (1990) distingue quant à lui l’instabilité, qu’il associe à l’incertitude, de la complexité qu’il associe à « l’impossibilité de réunir toutes les informations nécessaires à une prise de décision ne peuvent être réunies dans une seule tête ». Rom et Rohde (2007) associent aussi l’instabilité à l’incertitude dans leur article dédié aux liens entre le contrôle et le SI intégré. Cependant Avenier (1985) qui a réalisé un travail de référence en matière de pilotage associe l’incertitude aux notions de complexité, d’imprévisibilité et de discontinuité... Ainsi, il semblerait que les représentations de l’incertitude ne fassent pas consensus. La méthode utilisée dans le cadre de cette recherche est l’entretien individuel. Or l’entretien individuel collecte « *des données discursives reflétant notamment l’univers mental, conscient ou inconscient de l’individu* » (Thietart et al., 2014). De la sorte, instabilité, complexité, turbulence peuvent tour à tour représenter l’incertitude en fonction de l’individu interrogé. Aussi, afin d’apprécier au mieux l’incertitude de l’environnement, toutes ces dimensions seront évaluées via trois questions fermées. Puis pour être sûr que le répondant établisse une connexion logique entre l’incertitude et la ou les dimensions évoquées, une dernière question fermée, interrogeant directement la notion d’incertitude sera posée :

Sur une échelle de 1 à 5, (le chiffre 1 correspond à « très faible », le chiffre 5 à « très fort »), comment définiriez-vous l’environnement économique dans lequel baigne votre organisation ?

Très faible → Très fort
1 2 3 4 5

Stabilité

Complexité

Turbulence

Incertain

Pour piloter en univers complexe, Genelot (2011), en s’appuyant sur les travaux de Avenier (1985), avait montré l’importance de préparer les processus de pilotage à l’incertitude⁸¹. Dans ce cadre, il montrait qu’en amont, les pilotes eux –mêmes devaient considérer l’incertitude

⁸¹ Ce facteur est classé dans le guide d’entretien dans une rubrique différente. Pour des raisons de cohérence (le facteur suivant étant le degré de tolérance/intolérance à l’incertitude), il est présenté dans la rubrique « acteurs » dans cet exposé.

comme une source potentielle d'opportunité, et non pas comme un obstacle à contourner (Table 4.34).

Notion d'incertitude corrélée à une interprétation positive des acteurs	Organisation	6: Acteurs	Conception	Le RI permet d'éclairer la complexité du système technico-organisationnel
---	--------------	------------	------------	---

Table 4.34. Extrait 20 du réseau de propositions

Gavard-Perret et al. suggèrent de poser une question ouverte quand « *le phénomène étudié peut être qualifié de sensible* ». Cette question, interrogeant une attitude personnelle vis-à-vis d'un phénomène sources de préoccupation, sera donc ouverte. Car comme le dit clairement Avenier, « *dans ces conditions, comment diriger l'entreprise ?* » :

Personnellement, quel est votre degré de tolérance face à cette incertitude ? Est-elle plutôt symbole de menaces potentielles ou d'opportunités ?

L'avantage relatif perçu par les acteurs est aussi un point clé à la réussite du projet et à l'assimilation de l'outil par les pilotes. (Table 4.35)

Avantage relatif du RI	Organisation	6: Acteurs	Conception	Gestion de projet réussie
				Usage du dispositif

Table 4.35. Extrait 21 du réseau de propositions

Quand la compatibilité et l'avantage relatif sont réunis, Ax et Bjørnenak (2005) parlent de « *viabilité interprétative* » du projet. Ce concept sera exploré par le moyen d'une question ouverte, car elle cherche à évaluer, face à un discours donné (celui de l'IIRC), l'opinion du répondant, potentiel utilisateur du RI :

L'introduction du Consultation Draft expose la singularité du Reporting Intégré comparé aux outils de contrôle existants; je vous en cite un extrait : « Bien que le <IR> s'appuie sur les progrès du reporting dans le domaine financier, entre autres, le rapport intégré se distingue des autres rapports et communications de diverses façons. Il met en particulier l'accent, à la fois sur : la concision, la priorité stratégique et l'orientation future, la connectivité de l'information, les capitaux, le modèle d'entreprise et la capacité à générer de la valeur à court, moyen et long terme, et les fournisseurs de capital financier en tant que principaux destinataires. » Pour vous, l'outil Integrated Reporting correspond –il à des éléments symboles de progrès dans les innovations en contrôle ?

Comme discuté, la finalité « Gestion de Projet » n'est pas centrale. Aussi, le facteur relatif à l'existence de ressources humaines adaptées (compétences de l'équipe-projet, compétences de l'équipe SI,..) n'a pas été proposé aux répondants.

- Autres facteurs liés à l'organisation

- La stratégie

Une organisation menant une stratégie de type Prospecteur paraît d'avantage adaptée à la mise en œuvre du RI (Table 4.36):

Stratégie de type Prospecteur	Organisation	7: Autres facteurs liés à l'organisation	Conception	Intégration de données financières et non financières
				Le développement d'un outil extraverti
				Efficiéce du dispositif

Table 4.36. Extrait 22 du réseau de propositions

Selon les classifications mobilisées par les auteurs en contrôle, le type de stratégie adapté au RI diffère. Simons (1990) a réalisé une synthèse de ces différentes classifications :

Study	Identified archetypes	Features
Mintzberg (1973a)	Entrepreneurial	Opportunity seeking, founding CEO, bold decisions, growth-oriented, high uncertainty.
	Adaptive	Reactive, incremental goal setting, relative certainty in decision-making.
	Planning mode	Analysis dominates decisions, integrated strategies, placid environment.
Utterback & Abernathy (1975)	Performance-maximizing	Uncertain environment, offers unique products, searches for new opportunities.
	Sales-maximizing	Standardized products, more stable environment, high level of competition, some product differentiation.
	Cost-minimizing	Standard product, extreme price competition, high efficiency, low innovation, sophisticated control techniques.
Miles & Snow (1978)	Defender	Stable environment, limited product range, competes through low cost or high quality, efficiency paramount, centralized structure.
	Prospector	Always seeking new product and market opportunities, uncertain environment, flexible structure.
	Analyzer	Hybrid. Core of traditional products, enters new market after viability established, matrix structure.
	Reactor	Lacks coherent strategy, structure inappropriate to purpose, misses opportunities, unsuccessful.
Porter (1980)	Overall cost leadership	Low price, high market share focus. Standardized product, economies of scale, tight cost control.
	Differentiation	Product uniqueness brings brand loyalty, emphasis on marketing and research.
	Focus	Focus on defined buyer group, product line or geographic market. Niche strategy.

Table 4.37 – Les différentes classifications de stratégie – Simons, 1990

La revue de littérature sur les attributs a identifié trois typologies revenant régulièrement :

- Celle de Mintzberg (1973) : les articles de Chenhall, 2003; Langfield-Smith, 1997 mobilisent cette typologie
- Celle de Miles & Snow (1978) : les articles de Simons, 1990; Choffel et Meyssonier, 2005; Langfield-Smith, 2005; Berland, 2009 et Hendricks et al., 2012 y font référence
- Et enfin celle de Porter (1980) : les articles de Chenhall, 2003; Langfield-Smith, 1997 y font référence

L'analyse du chapitre 2 a montré que les auteurs opposaient généralement Prospecteur à Défenseur, Analyste sur marché évolutif à Analyste sur marché stable, Entrepreneuriale à Conservateur et enfin Domination par les couts à Différentiation. Elle a aussi suggéré que les attributs requis pour faire du RI un dispositif utile se développaient préférablement dans des stratégies de type « Prospecteur », « Analyste sur marché évolutif » (Miles & Snow, 1978), «

Entrepreneuriale » (Mintzberg, 1973) ou « Différentiation » (Porter, 1980). Aussi, afin de déterminer clairement dans quel groupe l'organisation interrogée se situe, une question fermée a été proposée :

Comment définiriez-vous la stratégie de votre entreprise ? Vous pouvez vous référer au glossaire pour la définition des types de stratégie (cochez la bonne réponse) :

Stratégie de type « défendeur », « analyste sur marché stable », « conservateur » ou « domination par les coûts »

Stratégie type « prospecteur », « analyste sur marché évolutif », « entrepreneuriale » ou « différenciation »

Dans l'acte de créer un dispositif de pilotage fondé sur la stratégie, une deuxième proposition consistait à dire que la vision stratégique de l'organisation devait être clairement formulée (Table 4.38):

Vision stratégique claire	Organisation	7: Autres facteurs liés à l'organisation	Conception	Un « système » d'indicateurs, reflet d'un modèle causes-effets portant sur l'action
---------------------------	--------------	--	------------	---

Table 4.38. Extrait 24 du réseau de propositions

Cette proposition a donné lieu à une question ouverte, directement centrée sur l'existence d'un projet d'entreprise, « conscience stratégique » de l'organisation (Genlot, 2011) :

Existe-t-il un « projet d'entreprise » dans lequel sont exprimés les objectifs de l'entreprise, ses valeurs, son éthique, ses ambitions ?

Au-delà d'un projet stratégique clairement défini, l'analyse a montré qu'une vision participative de la stratégie était préférable (Table 4.39). Car « plus le débat est large en amont, plus l'appropriation collective de la stratégie est aisée » (Lorino, 2003).

Vision participative de la stratégie	Organisation	7: Autres facteurs liés à l'organisation	Conception	Un « système » d'indicateurs, reflet d'un modèle causes-effets portant sur l'action
				Le rapprochement horizontal et vertical de l'organisation
				Le développement d'un outil extraverti
				Efficiency du dispositif

Table 4.39. Extrait 25 du réseau de propositions

Comme le précise Lorino (2003), cette ouverture dépendra de la culture de l'entreprise et de la confidentialité des sujets traités. Elle dépendra aussi de l'ouverture des dirigeants qui devront être prêt à « accepter que certains pans de la stratégie soient discutés, voire critiqués à cette

occasion ». Aussi, l'exploration de ce phénomène se fera par le biais d'une question ouverte pour apprécier au mieux l'ouverture du management à ces questions stratégiques :

Avez-vous engagé des moyens pour obtenir la motivation et l'adhésion de vos collaborateurs (méthodes participatives,..) ?

- Métiers et marchés

La littérature a montré que la logique de pilotage du RI convenait mieux dans des marchés émergents ou en évolution, plutôt que dans des marchés murs et bien connus (Table 4.40). Les deux principales raisons sont les suivantes :

- La logique stratégico-opérationnelle est mieux adaptée lorsque les métiers et marchés sont en évolution et imbriqués (Lorino, 2003)
- La logique de pilotage mixte (financière et non financière) correspond d'avantage aux marchés et activités émergentes ou en évolution. Deux raisons sont évoquées par les chercheurs. La première raison est que dans le cas de métiers émergents, « *la rentabilité est plus un but qu'un acquis* » (Bouquin et al., 2014). La seconde est que dans le cas d'activités en évolution, les organisations ont tendance à adopter des systèmes de contrôle innovants (Moore et al., 2001) (Table 4.40)

Métiers et Marchés en évolution	Organisation	7: Autres facteurs liés à l'organisation	Conception	Intégration de données financières et non financières Le rapprochement horizontal et vertical de l'organisation
---------------------------------	--------------	--	------------	--

Table 4.40. Extrait 26 du réseau de propositions

Cette proposition a donné lieu à une question fermée opposant marché mature - marché émergent, sur la base de l'ouvrage de Bouquin et Kuszla (2014) :

Comment définiriez-vous le marché sur lequel opère votre organisation ? (cochez la bonne réponse)

Marché mature

Marché émergent

- La technologie

- Les SI de collecte, d'analyse et d'interaction

L'analyse a montré que certaines technologies destinées à collecter, analyser ou interagir semblaient contribuer à la mise en œuvre d'un dispositif utile (Table 4.41) :

- L'ERP (Enterprise Resource Planning) ou son acronyme français le PGI (Progiciel de Gestion Intégrée)
- Les technologies du Big Data
- Les logiciels d'analyse de données (notamment ceux dédiés aux Big Data)
- Les logiciels d'analyse prescriptive ou prédictive
- L'usage de la taxonomie XBRL
- D'autres SI d'interaction de type réseaux sociaux, plateformes collaboratives, etc..

Existence d'un ERP	Technologie	8: SI de collecte	Conception	Intégration de données financières et non financières Une vue globale du système, mais un accès aux détails d'avantage opérationnels possible Un outil facile à utiliser sans aveugler le pilote Le développement d'un outil extraverti Efficience du dispositif Gestion de projet réussie (ressources techniques adaptées)
Existence Technologies Big Data	Technologie	8: SI de collecte	Conception	Intégration de données financières et non financières Le développement d'un outil extraverti Gestion de projet réussie (ressources techniques adaptées)
Existence Logiciels analyse de données (notamment ceux dédiés aux Big Data)	Technologie	9: SI d'analyse	Conception	Intégration de données financières et non financières Un « système » d'indicateurs, reflet d'un modèle causes-effets portant sur l'action Une vue globale du système, mais un accès aux détails d'avantage opérationnels possible Le développement d'un outil extraverti Efficience du dispositif Gestion de projet réussie (ressources techniques adaptées)
Logiciels analyse prescriptive et prédictive	Technologie	9: SI d'analyse	Conception	Outil adapté à l'organisation moderne baignant dans un environnement dynamique Gestion de projet réussie (ressources techniques adaptées)
Usage taxonomie XBRL	Technologie	10: SI d'interaction	Conception	Intégration de données financières et non financières Un « système » d'indicateurs, reflet d'un modèle causes-effets portant sur l'action Une vue globale du système, mais un accès aux détails d'avantage opérationnels possible Efficience du dispositif Le développement d'un outil extraverti Gestion de projet réussie (ressources techniques adaptées)
Exploitation d'autres SI d'interaction (réseaux sociaux, plateformes collaboratives,...)	Technologie	10: SI d'interaction	Conception	Un « système » d'indicateurs, reflet d'un modèle causes-effets portant sur l'action Le rapprochement horizontal et vertical de l'organisation Gestion de projet réussie (ressources techniques adaptées)

Table 4.41. Extrait 27 du réseau de propositions.

L'ouvrage de Robert G Eccles (2015) a fortement contribué à la détermination de ces technologies. Il a aussi permis de mettre en lumière les principaux défis technico-organisationnels associés en phase de conception, d'exploitation et d'usage. Aussi, un texte rappelant les principales idées de l'ouvrage concernant la technologie a été lu aux répondants. Eccles est un auteur de référence en matière RI. L'objectif était aussi de faire un parallèle entre ces idées et les propositions étudiées dans le cadre de cette recherche pour susciter l'intérêt du répondant.

Robert G Eccles, dans son dernier ouvrage « The Integrated Reporting Movement », explique que la mise en œuvre du Reporting Intégré, depuis l'identification des données jusqu'à sa publication en interne et en externe peut être facilitée par un usage pertinent de la technologie.

Il évoque six processus majeurs et six défis technologiques associés:

- L'identification des données et le besoin conjoint d'information structurée et non structurée*
- La validation des données et le besoin d'une information dite de qualité*
- L'analyse des données et le besoin d'outils d'analyse sophistiqués intégrant sources internes et externes*
- La personnalisation du rapport en fonction de l'utilisateur et le besoin d'outils de filtrage*
- La publication du rapport en interne et le besoin d'une information « contextualisée » et traçable*
- Et enfin la publication du rapport en externe et le besoin d'une information facilement accessible, pouvant être détaillée et comparable*

L'existence de ces technologies dans les organisations mettant en œuvre le RI sera explorée par une première question fermée :

Parmi l'ensemble des technologies suivantes, pouvez-vous indiquer celles qui existaient ou ont été mises en place (dans le cadre de la démarche RI) dans votre organisation :

Progiciel de gestion intégré

Dispositif de type Business Intelligence

Système d'exploitation et d'analyse des données non structurées

Logiciels compatibles avec le langage XBRL

Technologie cloud computing et plateformes collaboratives

Par ailleurs, l'analyse a montré que plus le degré de maturité des logiciels d'analyse était élevé, plus le RI pouvait contribuer à structurer la prise de décision du stratège dans une organisation et un environnement constamment en mouvement (Table 4.42)

Logiciels analyse prescriptive et prédictive	Technologie	9: SI d'analyse	Conception	Outil adapté à l'organisation moderne baignant dans un environnement dynamique Gestion de projet réussie (ressources techniques adaptées)
--	-------------	-----------------	------------	--

Table 4.42. Extrait 28 du réseau de propositions

Le degré de maturité a été évalué en fonction de l'échelle fournie par Gartner (20012) et Eccles et al. (2014), présentée dans le chapitre 3 :

En se référant au glossaire sur les différents stades d'usage de la Business Intelligence (BI), à quel stade positionneriez-vous votre organisation ?

Selon Genelot (2011), pour contribuer au pilotage en univers complexe, le nouveau dispositif doit se fonder sur des principes d'adaptation. Dans cet objectif, il doit être distribué à l'ensemble des pilotes organisationnels, locaux et globaux. L'IIRC propose dans ce sens de mettre en œuvre un SI autorisant une fréquence de reporting variable en fonction de l'utilisateur (Table 4.43) :

Existence d'un SI autorisant une fréquence de reporting variable en fonction de l'utilisateur	Technologie	8,9 & 10: SI de collecte, d'analyse ou d'interaction	Conception	Outil adapté à l'organisation moderne baignant dans un environnement dynamique Le RI permet d'éclairer la complexité du système technico-organisationnel
---	-------------	--	------------	---

Table 4.43. Extrait 29 du réseau de propositions

Ce point a été découvert tardivement et n'a malheureusement pas pu donner lieu à une question dans le guide. Cependant l'analyse des discours a permis d'apporter quelques éléments de réflexion à ce sujet.

Précisément dans la cadre de l'intégration de données financières et non financières, Eccles et al. montrent que la collecte des données non structurées pose problème. Ce point précis sera ainsi exploré par deux questions ouvertes (dont l'une présentera les travaux d'Eccles pour donner d'avantage de crédibilité aux sujets abordés), les modalités de réponse ne pouvant être fixées à l'avance⁸² :

Diriez-vous que le système d'information en place permettait un contrôle informationnel rigoureux tout en autorisant la collecte d'information d'avantage informelle et subjective ?

⁸² Cette question a été positionnée en phase de construction dans le guide d'entretien

Pour reprendre la dénomination de Eccles, le processus d' « identification » peut nécessiter le recours à de multiples sources d'information tels l'ERP mais aussi les réseaux sociaux, databases online, emails d'employés, etc... L'ERP regroupe l'ensemble des données transactionnelles transformables en langage machine, mais peine à collecter les données non structurées, telles les informations non financières... Quelles solutions avez-vous mis en place pour collecter ce type de données ?

Dans le cadre de la gestion de projet, le critère de compatibilité évoqué dans le cadre du contrôle est également applicable dans le cadre de la technologie (Table 4.44) :

Compatibilité de l'architecture technologique existante (compétences des utilisateurs, plateformes en place, matériels utilisés) avec le SI requis pour supporter la production du RI	Technologie	8,9 & 10: SI de collecte, d'analyse ou d'interaction	Conception	Gestion de projet réussie
---	-------------	--	------------	---------------------------

Table 4.44. Extrait 30 du réseau de propositions

La compatibilité d'ordre technologique ne se limite pas à une compatibilité avec les systèmes existants ; elle s'étend notamment aux compétences des utilisateurs. Tout comme dans le cadre du contrôle, ce point sera testé par des questions ouvertes. Précisément, une première question s'intéressera aux systèmes (plateformes en place, matériels utilisés, etc...). La seconde interrogera les compétences existantes ou à développer, les modes d'apprentissage, etc.,... :

Les technologies qui ont été mises en place ont-elles fait l'objet d'analyses préliminaires techniques (intégration, compatibilité, ... avec systèmes existants) ?

De même, ont-elles fait l'objet d'analyses préliminaires organisationnelles telles le tri des données, les nouvelles compétences à développer, les modes d'apprentissage, ... ?

- Le niveau d'intégration des applications

Dans son article, Boitier (2008) explique que le SI intégré peut contribuer au rapprochement de la stratégie et de l'action deux façons, créant de la sorte deux configurations technologie-contrôle différentes :

- Un contrôle formel standardisé, dans lequel le SI intégré, fédérateur, contribue à un rapprochement mécanique via la standardisation des référentiels, la formalisation des processus de gestion et la diffusion de l'information. L'ERP facilite essentiellement la diffusion d'un modèle de performance prédéfini.

- Un contrôle dual, dans lequel le SI intégré contribue à un rapprochement organique en autorisant la mise en œuvre d'un contrôle interactif, souvent réalisé hors de l'ERP (Table 4.45)

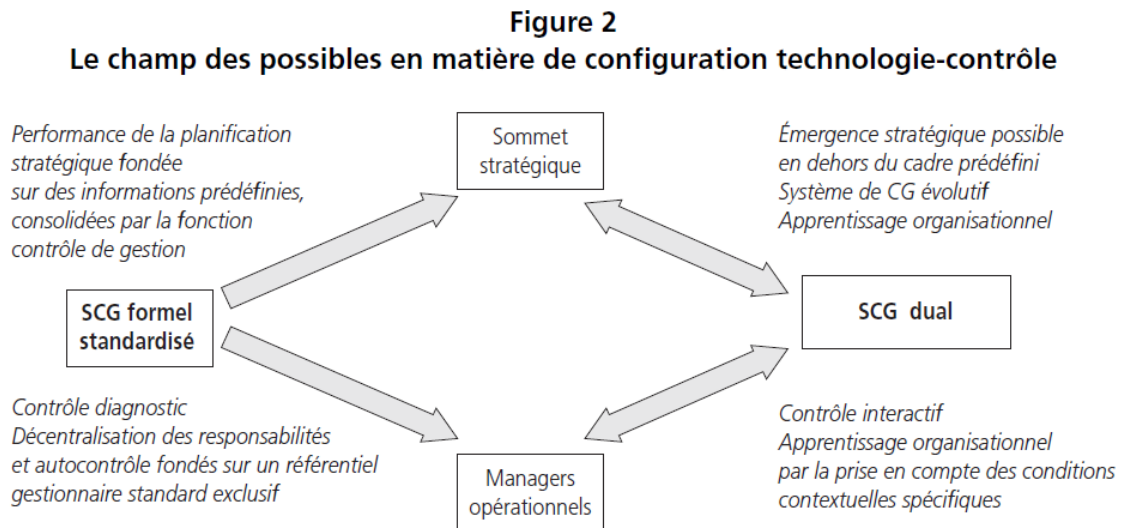


Table 4.45. Les deux configurations technologie-contrôle contribuant au rapprochement de la stratégie et de l'action selon Boitier (2008)

Cependant, l'auteur souligne que la deuxième configuration est d'avantage pertinente car elle permet une adaptation de la firme sur le long terme. Il semble ainsi souhaitable que l'ERP (s'il existe) autorise le développement d'applications spécifiques. Pour comprendre vers quelle configuration technologie-contrôle l'organisation se situe, une question fermée a été proposée, en s'inspirant du verbatim de l'article de Marc Bidan (2004) « *Entre Fédération et Intégration des applications du SIG* » :

Parmi les assertions suivantes, laquelle définirait le mieux le degré d'intégration des applications du système d'information de gestion ?

Système d'information de gestion composé d'applications nombreuses, hétérogènes interopérant ponctuellement

Existence d'un ERP à couverture fonctionnelle élevée et absence d'application spécifique

Existence d'un ERP à couverture fonctionnelle moyenne cohabitant avec un faible nombre d'applications spécifiques

La revue de littérature a aussi montré que les applications dédiées au RI devaient être réalisées dans un premier temps hors de l'ERP. Cette proposition est cohérente avec l'existence d'un ERP non fédérateur, cohabitant avec des applications spécifiques. Cependant, une fois le système stabilisé, il est conseillé de les intégrer à l'ERP (s'il existe) (Table 4.46).

Applications dédiées au RI se réalisent dans un premier temps dans des systèmes parallèles à l'ERP - Planification d'une réintégration à l'ERP (s'il existe) après stabilisation du système	Technologie	12: Intégration des applications	Conception	Gestion de projet réussie
---	-------------	----------------------------------	------------	---------------------------

. Table 4.46. Extrait 31 du réseau de propositions.

Deux questions ouvertes ont été choisies pour explorer la façon dont l'organisation met en œuvre ces applications spécialisées:

- Une première question essaiera de savoir si elles sont généralement intégrées à l'ERP (s'il existe)
- Si ce n'est pas le cas, une deuxième question cherchera à préciser si une intégration postérieure est prévue, une fois l'application stabilisée.

Les applications spécialisées, notamment celles supportant des nouvelles fonctionnalités d'analyse ou de reporting du système de gestion, sont-elles généralement intégrées à l'ERP (s'il existe) ?

Est-il initialement prévu qu'une fois la (ou les) nouvelle(s) application(s) stabilisée(s), celle(s)-ci soit (soient) réintégrée(s) à l'ERP (s'il existe) ?

- Le niveau d'intégration des données

Pour rapprocher les dimensions de l'organisation via un dispositif de pilotage, la littérature insiste sur globalement sur deux point : pour interagir, il faut « *augmenter les degrés de liberté* » (Genelot, 2011). Ces espaces de liberté peuvent entre autres se développer grâce à un système de contrôle dual. Mais comme le souligne Dambrin et al., 2008, pour interagir, il faut aussi parler le même langage ; particulièrement dans un système dual ou les acteurs peuvent (et souhaitent) s'exprimer dans leurs langues de métiers. Aussi, la réflexion a montré que l'intégration des données de gestion était un facteur contribuant au développement d'un outil réconciliateur. Même si elle n'est pas suffisante, elle reste une étape primordiale à l'intégration de l'information (Table 4.47)

Bon niveau d'intégration des données de gestion	Technologie	11: Intégration des données	Conception	Le rapprochement horizontal et vertical de l'organisation
---	-------------	-----------------------------	------------	---

Table 4.47. Extrait 32 du réseau de propositions

Le phénomène de généralisation de l'ERP montre qu'il existe une croyance forte quant aux pouvoirs de l'ERP sur l'intégration organisationnelle (Reix, 2002). Ce phénomène montre aussi que l'intégration organisationnelle, pouvant être définie comme « *l'intégration des données, intégration des applications, intégration des processus, intégration inter-organisationnelle* » est une préoccupation récurrente. Aussi, s'agissant d'un sujet sensible, ce point sera étudié par une question ouverte :

Comment évaluez-vous le niveau d'intégration des données du système d'information de gestion de votre organisation ?

4.3.2.2 La phase de construction

- Le contrôle

Concernant le dispositif RI, la phase de conception a cherché à comprendre si l'outil se fondait sur des pratiques collectives : opérationnels et stratégiques, concepteurs et utilisateurs,... doivent élaborer collectivement les objectifs stratégiques et l'analyse cause-effet qui en découle. La deuxième partie du guide devrait logiquement s'efforcer de comprendre si ces pratiques collectives sont maintenues en phase de construction, pour la définition des indicateurs correspondants (Table 4.48)

Les pratiques collectives sont à la base de la détermination des indicateurs	Contrôle	1: Incarnation du contrôle au cœur de l'organisation, formelle et informelle	Construction	Un « système » d'indicateurs, reflet d'un modèle causes-effets portant sur l'action
				Le rapprochement horizontal et vertical de l'organisation
				Usage du dispositif

Table 4.48. Extrait 33 du réseau de propositions

Comme discuté, le guide propose une question en deuxième partie regroupant l'ensemble de ces activités dans une même question :

Le référentiel du RI insiste sur le concept de gestion intégrée que nous avons défini dans la première partie de l'entretien. Notamment, le processus de construction doit tenter de relier plusieurs logiques de l'organisation (technique, financière, commerciale, sociale, environnementale,...) afin d'élaborer collectivement les objectifs stratégiques de l'organisation

et les principaux leviers d'action associés. Quelles actions ont été entreprises pour y parvenir ?

Concernant les indicateurs, de nombreuses propositions ont pu être établies. La première consistait à définir les types d'indicateurs à mettre en œuvre. La revue de littérature avait identifié les aspects suivants (Table 4.49):

- Les indicateurs doivent être des indicateurs d'état ou de résultat, mais aussi indicateurs prédictifs
- La mise en œuvre d'indicateurs non financiers est à la base du modèle proposé par l'IIRC. Il contribue par ailleurs à la réalisation de nombreux attributs. Cependant un facteur identifié lors de la revue de littérature est qu'il doit y avoir un bon équilibre entre les indicateurs financiers et les indicateurs non financiers, afin d'éviter un degré de dépendance trop fort à la « *logique de conformance* ».
- Le dispositif doit contenir des indicateurs portant sur l'environnement externe

Indicateurs d'état ou de résultat et indicateurs prédictifs	Contrôle	1: Incarnation du contrôle au cœur de l'organisation, formelle et informelle	Construction	Une vue globale du système, mais un accès aux détails d'avantage opérationnels possible
Présence d'indicateurs non financiers, en bon équilibre par rapport aux indicateurs financiers	Contrôle	1: Incarnation du contrôle au cœur de l'organisation, formelle et informelle	Construction	Intégration de données financières et non financières
				Le rapprochement horizontal et vertical de l'organisation
				Un outil facile à utiliser sans aveugler le pilote
Présence d'indicateurs portant sur l'environnement externe	Contrôle	1: Incarnation du contrôle au cœur de l'organisation, formelle et informelle	Construction	Une vue globale du système, mais un accès aux détails d'avantage opérationnels possible
				Le développement d'un outil extraverti

Table 4.49. Extrait 34 du réseau de propositions

Une question fermée a permis d'établir clairement si le dispositif contient ou non les types d'indicateurs attendus :

Dans les affirmations suivantes, cochez la ou les bonnes réponses :

Le nouveau dispositif contient des indicateurs d'état

Le nouveau dispositif contient des indicateurs prédictifs

Le nouveau dispositif contient des indicateurs d'information sur l'environnement externe

Il y a un bon équilibre entre les indicateurs financiers et les indicateurs non financiers

La deuxième proposition s'intéressait aux « *qualités* » des indicateurs et du système d'indicateurs pour reprendre les termes de Lorino (2003, 2013) (Table 4.50):

- Les indicateurs doivent posséder les quatre qualités du « *carré magique de la performance* » (Demeestère et al., 2013)
- Les indicateurs doivent être des indicateurs de pilotage et non de reporting
- L'indicateur doit avoir une pertinence opérationnelle : il doit être correctement associé à une action à piloter
- L'indicateur doit avoir une pertinence stratégique : il doit être correctement associé à un objectif stratégique
- Et enfin, le système d'indicateur, lui-même doit avoir une pertinence stratégico-opérationnelle : il doit reposer sur un modèle causes-effets portant sur l'action

L'indicateur doit avoir une pertinence opérationnelle : il doit être correctement associé à une action à piloter	Contrôle	1: Incarnation du contrôle au cœur de l'organisation, formelle et informelle	Construction	Le rapprochement horizontal et vertical de l'organisation
L'indicateur doit avoir une pertinence stratégique : il doit être correctement associé à un objectif stratégique	Contrôle	1: Incarnation du contrôle au cœur de l'organisation, formelle et informelle	Construction	Le rapprochement horizontal et vertical de l'organisation
Le système d'indicateur doit avoir une pertinence stratégico-opérationnelle : il doit reposer sur un modèle causes-effets portant sur l'action	Contrôle	1: Incarnation du contrôle au cœur de l'organisation, formelle et informelle	Construction	Le rapprochement horizontal et vertical de l'organisation
Construction d'indicateurs possédant les quatre qualités du « carré magique de la performance »	Contrôle	1: Incarnation du contrôle au cœur de l'organisation, formelle et informelle	Construction	Une vue globale du système, mais un accès aux détails d'avantage opérationnels possible
Construction d'indicateurs de pilotage et non de reporting	Contrôle	1: Incarnation du contrôle au cœur de l'organisation, formelle et informelle	Construction	Une vue globale du système, mais un accès aux détails d'avantage opérationnels possible

Table 4.50. Extrait 35 du réseau de propositions

Toutes ces propositions reposent sur les travaux de Lorino (2003, 2013). Les mesures sont donc celles proposées par Lorino. Aussi ces différents points ont été abordés par un ensemble de questions parfois fermées, parfois ouvertes pour rompre la monotonie de questions relativement techniques, mais aussi pour éviter l'effet de halo sur les questions fermées.

« *Les indicateurs sont-ils correctement associés à des actions à piloter ?* » (Lorino, 2003)

« Les indicateurs sont-ils correctement associés à des objectifs à atteindre ? (Lorino, 2003)

« Globalement le système d'indicateurs ainsi construit est-il l'image d'un modèle de causes à effets portant sur l'action ? » (quelles actions pour quels objectifs ?) (Lorino, 2003)

Selon vous, sur une échelle de 1 à 5, comment évalueriez-vous les qualités des indicateurs présentés dans le RI :

Très faible → Très fort

1 2 3 4 5

- *Connectivité entre l'indicateur et son levier d'action avec les objectifs poursuivis et décisions à prendre (d'après Demeestère et al., 2013)*
- *Cohérence entre l'indicateur et son levier d'action avec les caractéristiques de l'activité (d'après Demeestère et al., 2013)*
- *Prise en compte des possibilités d'action réelles sur ces indicateurs (d'après Demeestère et al., 2013)*
- *Interprétabilité et compréhensibilité des indicateurs (d'après Demeestère et al., 2013)*

Le dernier aspect n'a pas donné lieu à une question spécifique car il se déduit des questions précédentes. Pour Lorino, un indicateur de reporting sert à communiquer au niveau supérieur, et non à piloter directement. Ce point peut être approché, notamment par la question relative au degré de dépendance à la logique de conformance. Il peut être plus finement apprécié par la pertinence opérationnelle des indicateurs : les indicateurs sont correctement liés à des actions à piloter. Enfin, comme le note Lorino (2003), alors que les indicateurs de reporting sont des indicateurs de résultat, les indicateurs de pilotage sont liés au suivi d'action en cours, voire à venir. Aussi s'il n'existe pas ou peu d'indicateurs d'état ou prédictifs, les indicateurs construits sont essentiellement des indicateurs de reporting.

Une troisième proposition consiste à dire que l'élaboration de ces indicateurs doit reposer sur un certain nombre de principes (Table 4.51) :

- Le principe d'économie Vs celui d'abondance
- Les indicateurs doivent être mis en contexte, notamment par des passages narratifs
- Il est préférable de mener des actions pour tenter de réduire les risques liés à la gestion d'indicateurs multiples

- La présentation des indicateurs ne doit pas être négligée
- La méthodologie de calcul doit être relativement simple

Application du principe d'économie	Contrôle	1: Incarnation du contrôle au cœur de l'organisation, formelle et informelle	Construction	Une vue globale du système, mais un accès aux détails d'avantage opérationnels possible Un outil facile à utiliser sans aveugler le pilote Efficience du dispositif
Mise en contexte des indicateurs, particulièrement indicateurs financiers	Contrôle	1: Incarnation du contrôle au cœur de l'organisation, formelle et informelle	Construction	Une vue globale du système, mais un accès aux détails d'avantage opérationnels possible Un outil facile à utiliser sans aveugler le pilote
Mise en œuvre d'activités pour réduire les risques liés à la gestion d'indicateurs multiples	Contrôle	1: Incarnation du contrôle au cœur de l'organisation, formelle et informelle	Construction	Intégration de données financières et non financières
Effort de présentation des indicateurs composant la vue globale	Contrôle	1: Incarnation du contrôle au cœur de l'organisation, formelle et informelle	Construction	Un outil facile à utiliser sans aveugler le pilote
Méthodologie de calcul facile à comprendre	Contrôle	1: Incarnation du contrôle au cœur de l'organisation, formelle et informelle	Construction	Un outil facile à utiliser sans aveugler le pilote

Table 4.51. Extrait 36 du réseau de propositions

Les deux derniers points ont émergé tardivement de la littérature ; aussi, ils n'ont pu être testés directement dans le guide d'entretien. Pour savoir si l'objectif global était plutôt de dénombrer (conformément à la logique cartésienne) ou de sélectionner (conformément à la logique systémique), une question fermée a été proposée. La question oppose de façon caricaturale les deux principes, en offrant au répondant de possibles avantages pour chacun d'eux. L'idée est ici de forcer le répondant à choisir entre deux idéaux-types.

Dans les affirmations suivantes, cochez la ou les bonnes réponses :

La sélection des indicateurs s'appuie sur le principe d'économie : fournir le moins possible d'information aux décideurs par souci de clarté.

La sélection des indicateurs s'appuie sur le principe d'abondance : plus il y a d'indicateurs, plus le décideur sera informé et meilleure sera sa prise de décision.

Les deux autres aspects ont été évalués par des questions ouvertes. Le point concernant la contextualisation des indicateurs quantitatifs demandait à être détaillé, précisé, voire illustré par le répondant. La question concernant la mise en œuvre d'activités ne permettait pas d'établir des modalités de réponse l'avance :

*Les indicateurs quantitatifs sont-ils contextualisés grâce à des informations qualitatives ?
 Quelles mesures ont été mises en œuvre afin d'assurer la cohérence d'indicateurs multiples
 (dont financiers et non financiers) sur une même thématique ?*

La validité des liens entre les différents indicateurs peut être, selon la littérature, assurée de deux façons :

- En liant de façon explicite les indicateurs non financiers aux indicateurs financiers (IIRC, 2013, Kaplan et Norton, 1996), exercice difficile, la plupart du temps « exclu » (Berland, 2009)
- En établissant un modèle cause à effet robuste, en structurant le système d'indicateurs « autour des objectifs stratégiques et des processus critiques, sans séparer les points de vue internes, externes et financiers ». (Lorino, 2003)

L'analyse du chapitre 3 a révélé que la deuxième option, proposée par Lorino était d'avantage appropriée. Deux principales raisons ont été évoquées : la première est celle de la responsabilisation du pilote et la seconde celle de la mise en œuvre d'un outil de contrôle-pilotage d'avantage imprégné d'une logique de performance (Vs une logique de conformance ; Quemener, 2010) (Table 4.52)

Validité des liens du système d'indicateurs (ou connectivité) assurée par robustesse du modèle causes-effets	Contrôle	1: Incarnation du contrôle au cœur de l'organisation, formelle et informelle	Construction	Un « système » d'indicateurs, reflet d'un modèle causes-effets portant sur l'action
				Un outil facile à utiliser sans aveugler le pilote

Table 4.52. Extrait 37 du réseau de propositions

Au moment où le guide a été préparé, l'idée principale était de savoir si l'organisation avait essayé de mettre en œuvre un outil actionnable, c'est-à-dire un outil permettant de mieux comprendre, « dans des situations de plus en plus complexes les causes des effets constatés pour agir, tenter de trouver des solutions adaptées quand les indicateurs de pilotage se dégradent ». (Loning et al., 2013). Pour résumer, l'objectif était de comprendre si la « connectivité » selon le vocabulaire de l'IIRC imprégnait le nouveau reporting. En ce sens, les deux questions posées se sont inspirées des premières lectures à ce sujet, essentiellement celles de l'IIRC et celles de Kaplan et Norton. Les lectures additionnelles, mais aussi les discours des répondants ont permis de faire évoluer la réflexion sur ce sujet:

Quelles mesures ont été mises en place au sein de votre organisation pour « imprégner » (IIRC, 2013) le reporting de connectivité, notamment concernant les indicateurs ?

A-t-il été établi quand cela était possible un lien mécanique (c'est-à-dire de type calculatoire) entre les indicateurs, permettant par exemple d'obtenir les impacts des indicateurs non financiers sur les indicateurs financiers ? Si oui, pourriez-vous me donner un exemple ? Quand cela n'était pas possible, existe-t-il des passages narratifs afin de démontrer ce lien ?

Un facteur semblant contribuer à l'activation de nombreux attributs est celui de l'intégration du processus de production du RI à l'ensemble des processus dédiés à la communication et au reporting (en interne et en externe) (Table 4.53) :

Intégration du processus de production du RI à l'ensemble des processus dédiés à la communication et au reporting (en interne et en externe)	Contrôle	1: Incarnation du contrôle au cœur de l'organisation, formelle et informelle	Construction	Efficiéce du dispositif
				Outil adapté à l'organisation moderne baignant dans un environnement dynamique
				Le RI permet d'éclairer la complexité du système technico-organisationnel

Table 4.53. Extrait 38 du réseau de propositions

Ce point n'a malheureusement pas été identifié lors de la construction ou de la révision du guide d'entretien. Il est cohérent avec le phénomène de convergence de la comptabilité de gestion et de la comptabilité financière identifié par Taipaleenmäki et al. (2013). Il n'est pas conflictuel avec les propositions liées à la prévalence d'une logique de performance Vs logique de conformance, ni avec celle de l'intention de mise en œuvre. En effet, l'intégration du processus RI doit être guidée par une logique de performance, et avec une intention première de contrôle-pilotage. L'analyse de discours montrera que cette proposition est à l'œuvre dans certaines organisations.

En phase de conception, la revue de littérature avait permis d'identifier le facteur suivant : Les pilotes doivent considérer l'incertitude comme une source potentielle d'opportunité, et non pas comme un obstacle à contourner. Dans le prolongement de cette proposition, en phase de construction, le dispositif doit « intégrer » l'incertitude (Genelot, 2011), c'est à dire prendre en compte l'incertain et préparer les processus de pilotage à s'adapter, et à moduler les programmes d'action si nécessaire (Table 4.54)

Intégration de l'incertitude dans les processus de pilotage (Genelot, 2011)	Contrôle	1: Incarnation du contrôle au cœur de l'organisation, formelle et informelle	Construction	Le RI permet d'éclairer la complexité du système technico-organisationnel
---	----------	--	--------------	---

Table 4.54. Extrait 38 du réseau de propositions

Dans cet objectif, Genelot propose par exemple de « formuler des hypothèses très diverses, imaginer des scénarios, des ouvertures, des accidents, des retournements, et examiner ce que deviennent les prévisions dans ces contextes imaginaires ». La prise en compte des risques et

opportunités, identifiés grâce à l'analyse de l'écosystème de l'organisation est un élément constitutif à part entière du RI. Une question ouverte a ainsi été établie afin d'apprécier comment dans une organisation donnée ce principe est mis à l'œuvre :

Dans un paragraphe dédié aux « Perspectives », le modèle préconisé par l'IIRC souligne que la Rapport Intégré doit fournir des informations sur « la façon dont l'organisation est actuellement préparée à faire face aux défis et incertitudes critiques susceptibles de survenir ». Comment l'incertitude a-t-elle été « intégrée » au RI ?

Dans le cadre de la Gestion de Projet, la littérature a révélé que de nombreux outils de gestion souffraient de l'absence d'un cadre théorique, « gage de la qualité » (Loning et al., 2013) dans le cadre d'une nouvelle démarche de pilotage. C'était le cas notamment du tableau de bord à la française. La méthodologie OVAR a permis de proposer des éléments méthodologiques et théoriques conditionnant l'efficacité de l'outil. Par ailleurs, comme l'écrivait Jacques Richard en 2012 au sujet du RI, un des problèmes vient de l'absence actuelle d'un cadre théorique pouvant donner une idée *concrète* des intentions de l'IIRC. (Richard, 2012). L'IIRC a résolu le problème en proposant en 2013 son cadre de référence. Aussi une des propositions contribuant à faire du projet RI un projet réussi est la suivante : « *les organisations mettant en œuvre le RI doivent appliquer et respecter la méthodologie proposée par l'IIRC* ». (Table 4.55)

Respect de la méthodologie rigoureuse	Contrôle	1: Incarnation du contrôle au cœur de l'organisation, formelle et informelle	Construction	Gestion de projet réussie
---------------------------------------	----------	--	--------------	---------------------------

Table 4.55. Extrait 30 du réseau de propositions

Cette proposition sera testée par une question ouverte directement centrée sur le respect de la méthodologie IIRC. L'intérêt d'une question ouverte est aussi de mieux sonder le sentiment du répondant à l'égard du cadre de référence, et de potentiellement révéler les points forts-points faibles, potentiels-limites, impasses-ouvertures du dispositif jusqu'ici non identifiés.

Avez-vous suivi la méthodologie proposée dans l'International Framework produit par l'IIRC

?

- L'organisation

⁸³ Deux remarques sont à émettre sur cette question : la première est que cette question a été introduite lors de la révision du guide, à mi-parcours de la phase empirique. La seconde est qu'elle a été positionnée à la fin du guide d'entretien pour obtenir un avis global sur le respect de la méthodologie d'un bout à l'autre du processus.

○ Les processus ou activités

Comme discuté, parmi les activités critiques, la communication intervient particulièrement pendant la phase d'ingénierie. Dans le prolongement d'une vision participative de la stratégie, le chapitre 3 a révélé que la mise en œuvre d'une « *stratégie de communication interactive* » était adaptée à la construction d'un dispositif utile. Ce dernier aspect a pu déjà être appréhendé dans les questions relatives aux pratiques collectives. La formation est une autre activité critique primordiale en phase de construction, mais aussi en phase d'exploitation.

Activités critiques dont la communication et la formation	Organisation	5: Processus	Construction	Le rapprochement horizontal et vertical de l'organisation
				Usage du dispositif
				Gestion de projet réussie

Table 4.58. Extrait 32 du réseau de propositions

Comme le notent Thietart et al. (2012), les questions ouvertes permettent d'« *évaluer la saillance du phénomène étudié* ». Aussi, l'importance accordée à la communication sera évalué par une question ouverte. Ce choix permettra aussi au répondant de décrire les modes de communication utilisés :

Le leader de la démarche a-t-il accordé une importance particulière à la communication et à la compréhension de la démarche ?

La formation, autre activité critique a également fait l'objet d'une question ouverte :

Les applications spécifiques mises en place pour les besoins du RI ont-elles fait l'objet (et font-elles toujours l'objet) de formation et suivi réguliers ?

La communication et la formation sont des activités citées régulièrement par les chercheurs. Cependant d'autres activités « critiques » ont été identifiées grâce à la revue de littérature s'intéressant aux dispositifs de gestion informatisés. Pour Demeestère et al. (2013), la mise en place d'un outil de gestion informatisé tel l'ERP doit être traité comme « *un vrai projet organisationnel* » dans lequel la dimension outil « *n'est que la partie visible de l'iceberg* ». Le reengineering des processus et la transformation des profils de compétence sont des activités essentielles à mettre en œuvre. De la même façon, les chercheurs évoquent la création de structures telles les centres de compétence comme activité pouvant jouer un rôle crucial dans l'utilité d'un nouveau dispositif de gestion informatisé (Meyssonier et Pourtier, 2006 ; Saint Léger et El Amrani, 2011) Une question fermée a été choisie pour identifier précisément les activités qui sont mises en œuvre de façon récurrente par les organisations :

Si la mise en place du RI a nécessité une adaptation technique (comme par exemple la mise en place d'un PGI), pouvez-vous indiquer dans la liste suivante, quelles ont été les adaptations organisationnelles en découlant ?

Reengineering des processus

Transformation des profils de compétence

Sessions de formation

Création de structures dévolues au suivi et au conseil des utilisateurs tels les centres de Compétence

La mise en place technique du Reporting Intégré n'a pas nécessité la mise en place de nouveaux mécanismes organisationnels

- La technologie
 - Les SI de collecte, d'analyse et d'interaction

Dans le cadre de l'introduction de nouveaux SI de collecte, d'analyse et d'interaction, l'analyse a montré qu'il était nécessaire de mettre à jour la gouvernance du SI (Table 4.59)

Mise à jour de la gouvernance du SI dans le cadre de l'introduction de nouveaux SI de collecte, d'analyse ou d'interaction	Technologie	8,9 & 10: SI de collecte, d'analyse ou d'interaction	Construction	Intégration de données financières et non financières Un « système » d'indicateurs, reflet d'un modèle causes-effets portant sur l'action Le développement d'un outil extraverti
--	-------------	--	--------------	--

Table 4.59. Extrait 34 du réseau de propositions

Une première question ouverte permettra au répondant de s'exprimer librement sur le type d'ajustement mis en œuvre dans l'organisation. Le chapitre 3, en s'inspirant d'un document publié par l'AICPA, a défini précisément quelques adaptations nécessaires : nouvelles politiques pour l'usage, le management et la rétention des données. Aussi une deuxième question fermée s'intéressera à vérifier si ces ajustements ont été réalisés :

La gouvernance du système d'information a-t-elle été mise à jour au cours de la mise en place du RI, notamment suite à l'installation de nouvelles technologies, tel que des technologies de

Big Data (du type Hadoop, Bases No SQL, Stockage « In-Memory »,...) ? Pouvez-vous me donner un exemple concret ?

Je vais maintenant vous donner une liste d'actions probables, pouvez-vous m'indiquer celles qui ont été déployées ? Cochez la ou les bonnes réponses :

Mise en place de politiques et de procédures pour le traitement des nouvelles données collectées (objectivité et justesse des données, contexte des données, confidentialité des données, ...)

Mise en place de politiques et de procédures pour l'usage des nouvelles données collectées l'usage (règles d'accès,)

Mise en place de politiques et procédures pour le maintien des nouvelles données collectées

- L'intégration des données

Comme discuté, l'intégration des données du SIG est un facteur contribuant particulièrement au rapprochement horizontal et vertical de l'organisation. Le chapitre 3 a montré qu'en phase de construction, cette intégration était mise à mal par l'exploitation des données non financières, susceptibles d'être non structurées. En effet, comme le note Bidan (2004) « *L'intégration désigne finalement dans sa dimension générique à la fois l'homogénéisation et la mise en cohérence du SIG (Rowe, 1999)* ».

Maintien de l'intégration des données malgré l'exploitation de données non financières	Technologie	11: Intégration des données	Construction	Le rapprochement horizontal et vertical de l'organisation
--	-------------	-----------------------------	--------------	---

Table 4.60. Extrait 35 du réseau de propositions

Si l'homogénéisation s'avère particulièrement compliquée, l'organisation peut mettre en œuvre différents procédés pour mettre en cohérence les données du SIG. Les modalités de réponse ne pouvant être définies à l'avance, ce point sera étudié par une question ouverte :

Concernant le processus de « validation », comment avez-vous traité la question de l'intégration de données structurées et non structurées ?

De même, toujours concernant le processus de « validation », comment avez-vous abordé le problème de la consolidation d'informations hétérogènes (qualitatives et quantitatives) pour la production du rapport intégré ?

- Le niveau d'intégration des applications

L'analyse a montré que pour développer un dispositif utile, le système de contrôle du RI devait être de type « *dual* » (Table 4.61). Le maintien de l'intégration des données est alors d'autant plus important pour assurer la cohérence du SIG.

Mise en œuvre d'un système dual	Technologie	12: Intégration des applications	Construction	Intégration de données financières et non financières
				Le rapprochement horizontal et vertical de l'organisation
				Le développement d'un outil extraverti

Table 4.61. Extrait 36 du réseau de propositions

Cette proposition est inspirée des travaux de Boitier (2008) détaillés dans la partie du guide dédiée à la conception du RI. Aussi les questions relatives à ce sujet découleront des idées développées par l'auteur. Pour Boitier, « *le modèle de contrôle formel standardisé s'appuie sur un modèle de performance unique prédéfini, fondant la réactivité sur l'accessibilité et le partage d'informations denses, mais relativement moins variées que dans le système de contrôle dual* ». Dans ce modèle, l'ERP est mobilisé pour réduire la différenciation des SCG. Ces informations « *relativement moins variées* » sont par ailleurs d'avantage susceptibles d'être des données financières, l'ERP n'étant pas bien adapté pour le traitement des données non financières, souvent non structurées. Le modèle dual est quant à lui « *composé à la fois d'un contrôle diagnostic, s'appuyant sur les informations et outils standards portés par le SGI, et d'un contrôle interactif moins formel [...] Ce dernier repose sur des outils parallèles au SGI.* »

Une question ouverte servira à explorer ce point :

La mise en place du processus de reporting intégré a-t-elle donné lieu au développement d'outils parallèles au SGI (s'il existe), notamment pour permettre une meilleure communication inter organisationnelle ?

La proposition concernant l'intégration du SI nécessaire à la production du RI à l'ensemble des SI dédiés à la communication et au reporting (en interne et en externe) n'a pas pu être proposée aux répondants dans le guide d'entretien. Tout comme la proposition relative à l'intégration des processus de contrôle, ce point a émergé tardivement de la revue de littérature (Table 4.62)

Intégration du SI nécessaire à la production du RI à l'ensemble des SI dédiés à la communication et au reporting (en interne et en externe)	Technologie	12: Intégration des applications	Construction	Efficiencce du dispositif
---	-------------	----------------------------------	--------------	---------------------------

Table 4.62. Extrait 37 du réseau de propositions

4.3.2.3 La phase d'exploitation

Comme le notent Thietart et al., l'organisation du corps du guide est guidée par des « *règles de confort* ». Aussi, pour faciliter la compréhension du répondant (mais aussi pour faciliter l'analyse des réponses), cette dernière partie a été organisée un peu différemment. Les questions étaient regroupées par élément (contrôle, organisation et technologie) jusqu'à présent. Dans cette partie elles sont regroupées par attribut (ou finalité). En effet, l'objectif premier de cette recherche est de savoir si le RI peut aider le stratège à piloter l'organisation en univers complexe. Dans un deuxième temps, on cherchera à comprendre s'il existe un contexte propice, mais aussi des actions à mener pouvant contribuer à son utilité. Aussi pour chaque finalité, on cherchera dans un premier temps à identifier potentiellement des facteurs d'usage, et dans un deuxième à évaluer le degré de réalisation de la finalité. Afin d'explorer finement chaque attribut, et de faire émerger de nouvelles propositions, voire de nouvelles finalités non identifiées, la plupart des questions proposées dans cette partie sont des questions ouvertes.

- L'intégration de données financières et non financières
 - Facteurs d'usage
 - Le contrôle

L'analyse a montré que la connaissance produite par le RI devait nécessairement être remise en cause, notamment parce qu'elle intègre potentiellement des données Big Data (Table 4.63)

Nécessaire remise en question de la connaissance produite par le dispositif du RI qui intègre indicateurs financiers et indicateurs non financiers	Contrôle	1: Incarnation du contrôle au cœur de l'organisation, formelle et informelle	Exploitation	Intégration de données financières et non financières
--	----------	--	--------------	---

Table 4.63. Extrait 38 du réseau de propositions

Cette proposition s'est beaucoup inspirée de l'article Boyd et Crawford (2011). La validité, l'utilité et la fiabilité sont des dimensions particulièrement explorées par les auteurs. Ces dimensions ont été rappelées dans le cadre d'une question fermée :

La connaissance produite par le Reporting Intégré intègre informations financières et informations non financières. Par exemple, le référentiel du RI donne l'exemple classique « d'une relation client pérenne ou de la satisfaction de la clientèle sur la croissance du chiffre d'affaires et des bénéfices ». Sur une échelle de 1 à 5, comment évalueriez-vous le niveau des items suivants ?

Q1. Validité de la connaissance produite liant informations financières et non financières

Q2. Utilité de la connaissance produite liant informations financières et non financières

Q3. Fiabilité de la méthode de calcul liant informations financières et non financières

- Les résultats attendus

Globalement, diriez-vous que l'intégration d'indicateurs de performance financiers et non financiers a eu des effets positifs en termes d'exécution stratégique, notamment en évitant des risques de dysfonctionnement (vision long terme, moins de manipulation possible, données d'avantage à temps et plus facilement interprétables que les données financières, contextualisation de l'information financière,...) .Auriez-vous un exemple concret, une anecdote à me communiquer à ce sujet ?

- Un « système » d'indicateurs, reflet d'un modèle causes-effets portant sur l'action
 - Facteurs d'usage
 - Contrôle

Pour contribuer au développement d'un dispositif utile, les pratiques collectives évoquées en phase de conception et de construction doivent être prolongées en phase d'exploitation. Ce facteur d'usage contribue par ailleurs à d'autres attributs que le développement d'un système d'indicateurs. Elles participent aussi à développer la valeur à l'usage du dispositif et à l'élaboration d'un outil extraverti (Table 4.64)

Les pratiques de recherche collective doivent être continues	Contrôle	1: Incarnation du contrôle au cœur de l'organisation, formelle et informelle	Exploitation	Un « système » d'indicateurs, reflet d'un modèle causes-effets portant sur l'action
				Le développement d'un outil extraverti
				Usage du dispositif

Table 4.64. Extrait 39 du réseau de propositions

Une des conditions nécessaires à l'usage interactif d'un système de contrôle est l'organisation de rencontres impliquant « supérieurs hiérarchiques, subordonnés et collègues » (Simons, 1991) pour discuter des données issues du système. Les pratiques collectives sont nécessaires.

En conséquence, ce point a été traité plus loin dans le facteur relatif à l'usage interactif du dispositif.⁸⁴

- Résultats attendus

Les indicateurs présentés dans le rapport final sont-ils reliés entre eux ? Sont-ils organisés en système ?

- Une vue globale du système, mais un accès aux détails d'avantage opérationnels possible
 - Facteurs d'usage
 - Contrôle

L'usage interactif du nouveau dispositif semble être un facteur primordial. Il contribue à la réalisation de nombreux attributs (Table 4.65)

Usage interactif du nouveau dispositif de contrôle-pilotage	Contrôle	1: Incarnation du contrôle au cœur de l'organisation, formelle et informelle	Exploitation	Une vue globale du système, mais un accès aux détails d'avantage opérationnels possible Un outil facile à utiliser sans aveugler le pilote Le rapprochement horizontal et vertical de l'organisation Outil adapté à l'organisation moderne baignant dans un environnement dynamique
---	----------	--	--------------	--

Table 4.65. Extrait 40 du réseau de propositions

La notion d'interactivité a été développée par Simons (1990, 1991, 1994, 2000). Aussi ce concept sera évalué en fonction des dimensions définies par l'auteur. Précisément, Simons, 1991 explique que quand un système de contrôle est utilisé de façon interactive, quatre conditions sont réunies:

- « *L'information générée par le système de contrôle-pilotage est un point de discussion important et abordé de façon récurrente par les hautes sphères du management* »
- « *Le processus demande une attention régulière de la part des managers opérationnels à tous les niveaux de l'organisation* »

⁸⁴ Les pratiques collectives participent à la réalisation de nombreux attributs. C'est la raison pour laquelle elles ont été découplées de l'usage interactif dans l'analyse. Elles auraient dû ainsi donner lieu à une question à part entière.

- « les données sont interprétées et discutées au cours de meeting en face à face impliquant supérieurs hiérarchiques, subordonnés et autres collègues »
- « Le processus implique une discussion et remise en question continue des données, hypothèses et plans d'actions sous-jacents »

En conséquence, quatre questions ouvertes, correspondant aux quatre conditions de Simons, ont été proposées aux répondants :

L'information contenue dans le Rapport Intégré est-elle régulièrement mise à l'ordre du jour des réunions de l'équipe dirigeante ?

Les données du rapport sont-elles interprétées et discutées au cours de réunions impliquant supérieurs et subordonnés ?

Le processus de RI sollicite-t-il une implication régulière des managers opérationnels à tous les niveaux de l'organisation ?

Les hypothèses sous-jacentes à l'élaboration du rapport sont-elles régulièrement discutées ?

Une dernière question ouverte cherchait à comprendre globalement si l'usage du RI favorise les échanges et le questionnement :

Les données issues du système d'information supportant RI font –elles l'objet de revue et discussion régulières ?

- Technologie

La technologie peut faciliter l'accès aux données sous-jacentes si les logiciels d'analyse existants ou mis en place pour le RI sont utilisés à minima pour de l'analyse descriptive (Table 4.66)

Usage BI a minima pour analyse descriptive	Technologie	9: SI d'analyse	Exploitation	Une vue globale du système, mais un accès aux détails d'avantage opérationnels possible
--	-------------	-----------------	--------------	---

Table 4.66. Extrait 41 du réseau de propositions

Ce point a été exploré une question ouverte afin d'apprécier la capacité de l'architecture technologique (existante ou mise en place pour le RI) à faciliter l'accès aux données sous-jacentes du rapport :

L'usage des technologies existantes ou mises en place dans le cadre du RI permet-il un accès facile aux données sous-jacentes, donnant d'avantage de détail que le rapport ?

- Résultats attendus

Globalement, le rapport a-t-il permis de donner une vision consolidée claire tout en permettant un accès au détail des niveaux d'avantage opérationnels si nécessaire ?

- Un outil facile à utiliser sans aveugler le pilote

- Résultats attendus

S'agissant d'un dispositif de gestion nécessairement informatisé, la revue de littérature a fait ressortir des qualités ergonomiques pouvant être classées dans deux catégories : le système en lui-même et les données issues du système (Table 4.67) :

Qualités ergonomiques attendues du système	Qualités ergonomiques attendues des données issues du système
Accès facile et permanent (Meyssonier et Pourtier, 2006 ; Travaillé et Marsal, 2007 ; Lesca, 2010)	Compréhensibilité (Lorino, 2003; Lesca, 2010 ; Loning et al., 2013)
Complexité (Bueno et Salmeron, 2008 ; revue de littérature sur les ERP)	Présentation (Lesca, 2010 ; Loning et al., 2013)
Interactivité (Lesca, 2010)	

Table 4.67. Qualités ergonomiques attendues recensées dans la revue de littérature

L'ergonomie du dispositif a ainsi été mesurée dans un premier temps en fonction des éléments saillants de la revue de littérature. Ce premier point sera testé par une question fermée, les modalités de réponse étant définies à l'avance :

Concernant le système d'information supportant le RI, sur une échelle de 1 à 5 (Le chiffre 1 correspond à très mauvais, le chiffre 5 à très bon), comment évaluez-vous les qualités suivantes

:

Très faible → Très fort

1 2 3 4 5

- *Facilité d'accès*
- *Permanence d'accès*
- *Complexité*
- *Interactivité*

Concernant les données issues du système d'information supportant le RI, sur une échelle de 1 à 5 (Le chiffre 1 correspond à très mauvais, le chiffre 5 à très bon), comment évaluez-vous les qualités suivantes :

Très faible → Très fort
1 2 3 4 5

- Compréhensibilité
- Présentation

Une question ouverte a permis d'apprécier globalement la facilité d'usage du dispositif :
Globalement, diriez-vous que l'information contenue dans le RI est suffisamment claire pour aider à la prise de décision ?

Une deuxième question ouverte a servi à tester la capacité du dispositif à responsabiliser le stratège, c'est-à-dire assurer le rôle du « fou du roi », décrit par Loning et al. (2013) :
Diriez-vous également que cette information aussi simple soit-elle rend d'avantage « responsable » (notamment grâce à la mise en place d'indicateurs non financiers) ?

- Le rapprochement horizontal et vertical de l'organisation
 - Facteurs d'usage
 - Le contrôle

Le chapitre 3 a montré que deux facteurs assurent une continuité dans le rapprochement opérations-stratégie, potentiellement initié par le RI (Table 4.68)

Développement de formes de pilotage transverses, par processus ou par projet se développent	Contrôle	1: Incarnation du contrôle au cœur de l'organisation, formelle et informelle	Exploitation	Le rapprochement horizontal et vertical de l'organisation
Le contrôle doit être d'avantage intégré aux fonctions opérationnelles	Contrôle	2: Incarnation humaine du contrôle: le contrôleur	Exploitation	Le rapprochement horizontal et vertical de l'organisation

Table 4.68. Extrait 42 du réseau de propositions

Ces propositions ont donné lieu à deux questions ouvertes, centrées sur l'objet d'étude :
La mise en place du RI a-t-elle donné lieu au développement de nouvelles formes de pilotage transversal ?(pilotage projet, produit, etc..)

La mise en place du RI a-t-elle permis un rapprochement de la fonction contrôle et des fonctions opérationnelles ?

- L'organisation

La revue de littérature a identifié des mécanismes organisationnels pouvant aider le dispositif dit de RI à rapprocher les différentes dimensions de l'organisation. Sur la base de l'article de Tchokogué et al., 2008, l'analyse avait identifié huit mécanismes à actionner en phase d'ingénierie. Les auteurs démontrent aussi qu'en phase de post implémentation, seuls la formation multifonctionnelle et le système de rémunération et de récompenses semblent avoir une incidence positive sur l'intégration organisationnelle. Pour les auteurs, « *les dirigeants d'entreprises comprenant et maîtrisant une utilisation judicieuse du système ERP et des mécanismes d'intégration, permettront à leur entreprise de renforcer son intégration, ce qui pourrait représenter une contribution non négligeable à la pérennité de leur organisation dans son environnement concurrentiel.* » (Table 4.69)

Mécanismes d'intégration organisationnels en complémentarité du RI	Organisation	5: Les processus et activités	Exploitation	Le rapprochement horizontal et vertical de l'organisation
--	--------------	-------------------------------	--------------	---

Table 4.69. Extrait 43 du réseau de propositions

Afin de mesurer l'intensité d'usage de ces deux mécanismes, une question fermée avec une échelle allant de 1 à 5 a été proposée aux répondants :

Sur une échelle de 1 à 5, (le chiffre 1 correspond à « très faible », le chiffre 5 à « très fort »), comment évalueriez-vous l'intensité d'usage des mécanismes organisationnels suivants ?

Très faible → Très fort

1 2 3 4 5

- *Formation multifonctionnelle*
- *Système de rémunération et de récompense*

Trois facteurs d'usage concernant les acteurs ont été évoqués dans le cadre de cet attribut :

- L'utilisation d'un langage inter métier commun.
- La reconnaissance de l'utilité du dispositif par les opérationnel
- Et l'autonomie de jugement des acteurs (Table 4.70)

Utilisation d'un langage intermétier commun	Organisation	6: Acteurs	Exploitation	Le rapprochement horizontal et vertical de l'organisation
Reconnaissance de l'utilité du dispositif par les opérationnels	Organisation	6: Acteurs	Exploitation	Le rapprochement horizontal et vertical de l'organisation
Autonomie de jugement des acteurs	Organisation	6: Acteurs	Exploitation	Le rapprochement horizontal et vertical de l'organisation

Table 4.70. Extrait 43 du réseau de propositions

Ces propositions ont été testées par des questions ouvertes. Concernant l'usage d'un langage commun, la littérature met en relief la distinction entre standardisation-normalisation et interprétation-signification partagée (Mayere et al., 2008 ; Berland 2009) : « *L'information de gestion n'est pas une donnée qui se laisse facilement appréhender et manipuler* ». Pour parler le même langage, il ne suffit pas d'avoir les mêmes « *mots-indicateurs* » (Dambrin et Loning, 2008), il faut aussi qu'ils soient compris de la même façon. Aussi deux questions ont été posées afin d'apprécier la maturité du langage inter-métier développé par le RI : une première concernant la normalisation et une seconde concernant la signification partagée :

L'application du processus et l'usage du rapport comme outil de pilotage permettent-ils une normalisation du vocabulaire de gestion ?

Quelles sont les mesures mises en œuvre permettant d'accompagner cette normalisation d'une signification partagée du vocabulaire de gestion ?

La reconnaissance du dispositif par les opérationnels a été testée par une question ouverte, qui reprend les mots de Bouquin et Kuszla (2014) à ce sujet :

Bouquin a dit dans son ouvrage dédié au contrôle de gestion que « la réussite en matière de contrôle est fortement liée à la reconnaissance, par les opérationnels, de la réalité des services que peut leur offrir le système de contrôle » . Diriez-vous que l'utilité du dispositif est aujourd'hui « reconnue » par les opérationnels ?

○ Résultats attendus

Globalement, diriez-vous que le processus de Reporting Intégré a permis un rapprochement des deux dimensions de l'organisation, opérationnelle et stratégique ?

Particulièrement, a-t-il permis un ajustement de la gestion stratégique en fonction des informations fournies par la gestion opérationnelles (nouvelles possibilités -ou impossibilités- de réalisation, informations sur le marché, etc...) ? Si tel est le cas, auriez-vous un exemple concret à me fournir ?

- Le développement d'un outil extraverti

- Facteurs d'usage
 - La technologie

Une question ouverte a cherché à explorer la contribution du SI mis en œuvre par les organisations dans le développement d'un outil extraverti :

Selon vous, le service rendu par la technologie dans le cadre du RI, permet-il une évolution de la fonction contrôle ? Notamment, permet-il une extension du contrôle au-delà des frontières de l'organisation ?

L'analyse a suggéré que l'exploitation de la taxonomie XBRL contribuait à la mise en œuvre d'un dispositif extraverti (Table 4.71)

Usage de la taxonomie XBRL	Organisation	10: SI d'interaction	Exploitation	Le développement d'un outil extraverti
----------------------------	--------------	----------------------	--------------	--

Table 4.71. Extrait 44 du réseau de propositions

Une question ouverte, centrée sur l'objet d'étude, a été proposée au répondant :

La technologie XBRL est-elle exploitée dans le cadre de la publication du rapport ?

- Résultats attendus

Selon vous, Le Reporting Intégré élargit-il le champ d'éclairage du contrôle, notamment au-delà des frontières de l'entreprise? Peut-il rendre compte de situations que la simplicité des outils traditionnels du contrôle ne parviennent pas à déceler (en interne mais aussi en externe) : par exemple la dégradation du climat social, l'opportunité d'une alliance qui se présente, ... ?

- L'efficacité du dispositif
 - Facteurs d'usage

Tout comme dans le cadre de l'attribut « développement d'un outil extraverti », une première question ouverte a cherché à explorer la contribution du SI mis en œuvre par les organisations dans le développement d'un outil efficace :

Le système d'information soutenant l'élaboration du rapport permet-il une réduction significative des dimensions espace-temps (accès à des données plus complètes et de façon plus permanente) ?

- Résultats attendus

Diriez-vous que la nature, la périodicité et le délai d'obtention de l'information produite par le RI est en adéquation avec les facteurs de compétitivité de l'organisation et avec vos attentes ?

Globalement, diriez-vous que le rapport utilité du rapport/ressources consommées par le RI est positif ?

- Outil adapté à l'organisation moderne baignant dans un environnement dynamique
 - Facteurs d'usage
 - Contrôle

Concernant le contrôle, deux facteurs d'usage semblent contribuer au développement d'un outil adapté à l'organisation moderne (Table 4.72). Ces facteurs semblent aussi participer à la mise en œuvre d'un outil utile en univers complexe.

Le processus RI doit être appliqué en permanence à l'ensemble des rapports et communications	Contrôle	1: Incarnation du contrôle au cœur de l'organisation, formelle et informelle	Exploitation	Outil adapté à l'organisation moderne baignant dans un environnement dynamique Le RI permet d'éclairer la complexité du système technico-organisationnel
Réactualisation du système de représentation de l'outil en fonction de l'évolution des enjeux stratégiques	Contrôle	1: Incarnation du contrôle au cœur de l'organisation, formelle et informelle	Exploitation	Outil adapté à l'organisation moderne baignant dans un environnement dynamique Le RI permet d'éclairer la complexité du système technico-organisationnel

Table 4.72. Extrait 45 du réseau de propositions

Le premier facteur n'a pas donné lieu à une question dans le guide car il a été découvert tardivement.

Comme le note Lorino (2003), les outils de contrôle-pilotage doivent être des outils « jetables », « temporaires », ou du moins suffisamment « flexibles » pour s'adapter aux rapides changements organisationnels et extra organisationnels. Ce deuxième facteur a été exploré par une question ouverte pour apprécier la souplesse du cadre conféré par le RI :

Etes-vous régulièrement amené à faire évoluer, voire à profondément modifier votre Reporting Intégré (processus de construction mais aussi contenu et/ou présentation du rapport) ?

- Résultats attendus

On oppose souvent la rigueur du contrôle à l'agilité : « trop de contrôle met en danger la pérennité en hypertrophiant l'objectif d'efficacité immédiate. La créativité est étouffée par la

routine. » (Bouquin et Kuszla, 2014). Le Reporting Intégré, par le cadre qu'il impose, gêne-t-il la réinvention structurelle de l'organisation, nécessaire à sa pérennité ?

Diriez-vous que le Reporting Intégré est un outil adapté à l'organisation moderne et à son environnement dynamique ?

- Le RI permet d'éclairer la complexité du système technico-organisationnel
 - Facteurs d'usage
 - Organisation

L'analyse a identifié deux qualités chez les pilotes, susceptibles de contribuer à un contrôle pilotage efficace : une capacité à remettre en cause leur système de représentation et une mobilité mentale. Ne s'intéressant pas directement aux qualités des pilotes, la réflexion a conduit à s'interroger sur la capacité du RI à susciter ces qualités (Table 4.73) :

Le RI questionne le système de représentation du stratège	Organisation	6: Acteurs	Exploitation	Le RI permet d'éclairer la complexité du système technico-organisationnel
Le RI contribue à développer la mobilité mentale des pilotes	Organisation	6: Acteurs	Exploitation	Le RI permet d'éclairer la complexité du système technico-organisationnel

Table 4.73. Extrait 46 du réseau de propositions

Ces deux propositions ont été construites sur la base de l'ouvrage de Genelot (2011). Pour Genelot, un système de représentation est composé d'une « grille d'interprétation du monde » (convictions, croyances, expériences, culture, etc...), d'un « contexte » particulier dans lequel le pilote se trouve au moment où il prend sa décision et d'une « intention » ou d'un projet (désir, vision du futur). Aussi la première question ouverte s'est intéressée à savoir si le RI a aidé le pilote à « prendre conscience » de son système de représentation, « d'en repérer les sources personnelles, culturelles et contextuelles » en questionnant chacune de ses composantes. Car comme le dit très bien Jacques Attali, 2015 : « le premier choix que l'on a à faire c'est le choix sur sa compréhension de ce que peut être l'avenir, [...] sans se laisser entrainer par des lubies ou idéologies particulières. Et ensuite, il faut décider d'agir. »⁸⁵

Les données issues du RI ont elles permis de remettre en question certaines de vos convictions ou croyances ?

⁸⁵ Jacques Attali, 2eme édition du Forum de l'Economie Positive, 2015

Les données issues du système vont-elles conduire à vous interroger sur le contexte dans lequel vous prenez votre décision ?

Les données issues du système ont-elles remis en question certains de vos projets ?

- Technologie

La revue de littérature a montré que pour contribuer à l'adaptabilité du dispositif RI, le système d'information support du RI devait autoriser une fréquence de reporting variable en fonction de l'utilisateur :

Le dispositif technique supportant le RI permet-il une fréquence de reporting variable en fonction de l'utilisateur ?

o Résultats attendus

- La modélisation du complexe

Selon vous, Le Reporting Intégré élargit-il le champ d'éclairage du contrôle, notamment au-delà des frontières de l'entreprise? Peut-il rendre compte de situations que la simplicité des outils traditionnels du contrôle ne parviennent pas à déceler (en interne mais aussi en externe) : par exemple la dégradation du climat social, l'opportunité d'une alliance qui se présente, ... ?

- Attributs dialogiques

Bouquin a dit à propos du contrôle de gestion : « Il faut vivre avec des paradoxes, chercher à les nier semble vain ». Dans la liste suivante, pouvez-vous indiquer quelle(s) dialogique(s) le RI a permis de créer, en réalisant un dosage d'attributs du contrôle à priori paradoxaux :

- *Coexistence de la logique de la performance financière et de celle de la performance technico-économique*

- *Développement d'un contrôle à la fois différencié (différents horizons, différentes logiques) et intégratif (faire descendre la stratégie dans la vie quotidienne)*

- *Cohabitation des fonctions de cohérence interne (outil de négociation et d'exécution des plans) et cohérence externe (détection des signaux à intérêt stratégique, adaptation à un environnement évolutif)*

- *Respect des objectifs d'efficacité sans brider la créativité*

- *Contrôle des comportements et motivation*

- *Contrainte et autonomie*
- *Représentation du réel (donc simplification) et mise en évidence du détail essentiel*

- *Adaptabilité*

Le référentiel explique que « Le but d'une approche fondée sur les principes est d'assurer un bon équilibre entre la flexibilité et la norme, en tenant compte de la profonde diversité des circonstances propres à chaque organisation, tout en permettant un degré suffisant de comparabilité entre les organisations afin de répondre aux besoins d'informations pertinents. » Le reporting Intégré se fonde sur un premier principe d'adaptation, celui de l'équilibre entre la norme et la flexibilité. Votre reporting intégré se fonde-t-il sur d'autres principes d'adaptation : par exemple le pilotage des coûts mais aussi de la valeur, une meilleure articulation entre les opérations et la stratégie, adaptation au contexte organisationnel et extra organisationnel, autre... ?⁸⁶

- *Piloter en univers complexe*

Dominique Genelot explique que la complexité de l'environnement économique est un défi croissant pour les dirigeants qui cherchent à maîtriser tous les paramètres du développement de leur organisation. Face à cette complexité, les outils de contrôle doivent répondre à de nouveaux enjeux. Sur une échelle de 1 à 5 (Le chiffre 1 correspond à très bonne, le chiffre 5 à très mauvaise), comment évaluez-vous la réponse du RI aux enjeux suivants?

Très faible → Très fort

1 2 3 4 5

- *Couplage production/marché*
- *Création de nouvelles interfaces et coopération d'entités jusque-là séparées*
- *Redimensionnement du périmètre de l'entreprise*
- *Traitement de l'imprévisibilité*

⁸⁶ Cette question a été positionnée en phase de construction dans le guide

- *Intégration de la subjectivité (intégration de différents points de vue)*

Globalement, diriez-vous que Le Reporting Intégré a aidé à éclairer la complexité des interactions intra (opérationnels-stratégés, inter départementales, lien technologie et contrôle...) et extra organisationnelles (organisation et son environnement : clients, fournisseurs, concurrence, régulations,..) ?

- Gestion de projet réussie
 - Facteurs d'usage

La gestion de projet n'étant pas un attribut central, les propositions issues du chapitre 3 concernant le contrôle et l'organisation n'ont volontairement pas été testées dans le guide d'entretien (Table 4.74)

Continuité dans la démarche	Contrôle	1: Incarnation du contrôle au cœur de l'organisation, formelle et informelle	Exploitation	Gestion de projet réussie
Activités critiques dont support (centres de compétences,...)	Organisation	5: Processus	Exploitation	Gestion de projet réussie Usage du dispositif

Table 4.74. Extrait 47 du réseau de propositions

Cependant la partie dédiée à la phase de construction comporte une question relative aux activités critiques, incluant les Centres de Compétence (dédiés au support).

- Résultats attendus

Le guide ne comporte pas de questions relatives au succès ou à l'échec du nouveau dispositif dans une perspective Gestion de Projet, cet attribut n'étant pas central au projet de recherche.

- Usage du dispositif
 - Facteurs d'usage

- Contrôle et technologie

Dispositif en phase avec attentes utilisateur	Contrôle	1: Incarnation du contrôle au cœur de l'organisation, formelle et informelle	Exploitation	Usage du dispositif
---	----------	--	--------------	---------------------

Table 4.75. Extrait 47 du réseau de propositions

Le RI étant un outil de gestion informatisé, la satisfaction du dispositif doit être évaluée sous la perspective contrôle et sous la perspective technologique:

Globalement, que pensez-vous du RI, mais aussi du dispositif technique support de ce reporting ?

- Résultats attendus
 - L'acceptation et assimilation

Le dispositif technique, support du RI, est-il bien accepté par l'ensemble des utilisateurs?

Etes-vous confronté à l'un des problèmes suivants, pouvant être à l'origine de rejet ou résistance de la part des utilisateurs du système d'information support du RI ?

- *Maitrise insuffisante du système d'information support du RI intégrant de nouvelles technologies (telles les technologies BIG DATA)*
- *Défaut d'appropriation des processus configurés dans le système support du RI*
- *Perte de confiance dans l'outil ou baisse dans la qualité des données (pouvant être notamment liée à l'intégration de données externes, hétérogènes, ...)*
- *Autre ?*

- Le pilotage de la valeur à l'usage ou l'appropriation

Diriez-vous que l'usage du système d'information support du RI est conforme aux attentes initiales ? Pouvez-vous illustrer votre propos ?

- Autres finalités

Cette recherche avait donc pour but d'explorer le RI comme nouveau cadre de pilotage de l'organisation. Nous avons donc abordé les principaux résultats attendus évoqués par la littérature académique dans le cadre de l'utilisation d'un nouvel outil de contrôle-pilotage: l'exécution stratégique, l'émergence stratégique et la discussion stratégique. Toujours dans cette perspective, y-a-t-il un autre point que vous auriez souhaité aborder? Par exemple, un bénéfice auquel vous vous attendiez qui n'a pas été réalisé ?

4.3.3 L'identification des trois guides d'entretien

Le fil rouge de la recherche se situe dans les questions suivantes : le RI permet-il d'éviter que rien d'essentiel à la réussite de la manœuvre n'échappe au pilote ? Le dispositif de RI permet-

il au pilote, mieux que s'il n'existait pas, de faire « son travail » ? Ou alors ce dispositif est-il un nouvel avatar technico-commercial ? Le but de cette recherche est donc d'analyser la capacité du RI à guider l'action du pilote via un « *déchiffrage des situations et de l'organisation de l'action* » (Louis Gallois dans la préface de Demeestère et al., 2013). L'analyse de l'usage du RI par le pilote est donc déterminant pour déterminer la qualité du contrôle pilotage produite par le RI. Les preuves de son efficacité se feront donc bien dans l'action, et plus précisément dans l'action du pilote. Le RI étant un outil s'adressant à l'ensemble des parties prenantes (www.integratedreporting.org), les utilisateurs pourraient être à priori des pilotes niveau local (top manager métier/géographie) ou niveau global (à savoir les dirigeants ou administrateurs de société) . La cible prioritaire est donc le pilote local ou global. Un autre aspect clé de cette recherche est la mise en évidence d'un système technico-organisationnel. Les questions ont été déterminées en fonction des trois dimensions du système ainsi déterminé : le contrôle, l'organisation et la technologie. Il apparaît ainsi clairement que les questions d'avantage techniques liées au contrôle ou à la technologie doivent être posées à d'autres populations : les populations de contrôle et les populations SI.

La rencontre avec le terrain a bouleversé les attentes initiales. Sur l'ensemble des groupes interrogés, seulement cinq ont accepté de répondre au guide utilisateur : Danone (utilisateur local), SGX (utilisateur local), Sanford (utilisateur global), Sanofi (utilisateur local) et DBS (utilisateur global). Chez les utilisateurs locaux, Laura Palmeiro et Didier Terrolle expriment une intention d'utilisation, le RI n'étant pour l'instant qu'à l'état de projet dans leurs organisations. Darell Lim explique quant à lui utiliser le dispositif en complément de la panoplie des outils existants. Egalement, seules quatre organisations ont répondu au guide SI (Table 4.76)

Guide administré	Nombre d'entreprises
Contrôle	22
SI	4
Utilisateur global	2
Utilisateur local	3
Total général	31

Table 4.76. L'attribution des guides aux répondants

Déjà à ce stade de la thèse, un premier constat pouvait être fait : un constat d'usage limité, et particulièrement limité aux utilisateurs globaux.

Répondant	Entreprise	Questionnaire adminis
Fundisa Mgidi, Vice Président Anglo Gold Ashanti	Anglo gold	Contrôle
Eda Gloria Pogany, Directeur Groupe affaires externes	Coca-cola	Contrôle
Emma Sweet, Directrice de la Plannification	CPA	Contrôle
Laura Palmeiro, Directeur Développement Durable Groupe	Danone	Utilisateur local
Mikkel Larsen, Directeur Général	DBS	Utilisateur global
David Hoppe, Responsable du Reporting	Deltalloyd	Contrôle
Christopher Dolderer, IFRS Competence Center	ENBW	Contrôle
Virginie Quilichini, Responsable Projet Reporting Intégré	Engie	Contrôle
Domenica Di Donato, Responsable Planning et Reporting Développement Durable	Eni	Contrôle
Martin Buys, Responsable Groupe Reporting Financier et Reporting de Gestion	ESKOM	Contrôle
Hanno Olinger, Responsable Groupe Développement Durable et Rapport Intégré	Exxaro	Contrôle
Massimo Romano, Responsable Groupe Integrated Reporting & CFO Hub	Generali	Contrôle
Ales Duzic, Groupe Integrated Reporting & CFO Hub	Generali	SI
Sven Lunch, Directeur des Affaires Générales	Goldfields	Contrôle
Monica Streck, Responsable Groupe Développement Durable Stratégique	Munich Airport	Contrôle
Vera Stelkens, Manager Développement Durable	Munich Airport	Contrôle
Susanne Stormer, Vice Président	Novonordisk	Contrôle
Cora Olsen, Responsable TBL Reporting	Novonordisk	SI
Simon Braaksma, Directeur Développement Durable	Philips	Contrôle
Simon Braaksma, Directeur Développement Durable	Philips	SI
Emmanuelle Probst, Responsable Reporting Développement Durable	Roche	Contrôle
Volker Kuntzsch, Président Directeur Général	Sandford	Utilisateur global
Didier Terrolle, Vice Président associé	Sanofi	Utilisateur local
Will Ritzrau, Directeur Développement Durable Global	SAP	Contrôle
Thorsten Zercher, Responsable IT Reporting Développement Durable	SAP	SI
Simon Theeuwes, Responsable Financier, Trésorerie et Relations Investisseurs	Schipol airport	Contrôle
Darrell Lim, Responsable Relations Investisseurs	SGX	Utilisateur local
Lorenza Barsanti, Responsable Développement Durable	SNAM	Contrôle
Michel Washer, Responsable Adjoint Développement Durable	Solvay	Contrôle
John Lelliot, Directeur Financier	The Crown Estate	Contrôle
Pascale Thumerelle, Directrice RSE	Vivendi	Contrôle

Table 4.77. L'identification des répondants

4.3.4 La modification du guide d'entretien à mi-parcours de la phase empirique

Les paragraphes précédents ont évoqué une réingénierie du guide d'entretien à mi-parcours de la thèse. Il s'agit pour l'essentiel des modifications suivantes :

- Au niveau de la forme, la deuxième version intègre une reformulation ou d'avantage de détails sur certaines questions afin d'améliorer la compréhension des répondants. Sur ces questions, les répondants demandaient régulièrement d'avantage de détails ou d'explications.
- Au niveau du fond, la deuxième version a intégré de nouvelles questions relatives aux travaux de Philippe Lorino. L'approfondissement des lectures a permis de faire émerger de nouveaux points, non proposés dans le guide initial. Ces questions

interrogent en particulier la démarche amont, mais aussi la construction effective d'un nouveau dispositif de contrôle pilotage.

Troisième partie
Analyse et discussion

5. L'analyse des résultats

Les logiciels d'analyse de données textuelles permettent de « *catégoriser des données textuelles, de les mettre en relation, ou de les relier à des données de contexte* », « *plus rapidement et plus systématiquement* » (Gavard-Perret et al., 2012). Ces logiciels contribuent aussi à la rigueur de l'analyse. En raison des contraintes de calendrier de la thèse, une approche automatisée a été adoptée. Parmi les logiciels existants, N'Vivo a été retenu et ce pour deux principales raisons :

- N'Vivo appartient à une famille de logiciels produisant des analyses faiblement automatisés et reposant essentiellement sur l'interprétation du chercheur. Dans le cadre d'une analyse de discours, il semble ainsi particulièrement approprié.
- Il m'a été fortement conseillé par différents enseignant-chercheurs de mon entourage.

Les différents entretiens ont été importés dans le logiciel dans des « *sources* ». Les sources ont été éditées et ont nécessité plusieurs traitements avant analyse :

- Des corrections principalement grammaticales, certains répondants ne s'exprimant pas dans leur langue maternelle.
- Des réductions de texte liées aux problèmes techniques (éléments inaudibles), aux échanges n'ayant pas d'importance dans le cadre du projet de recherche (tels les échanges personnels, les échanges concernant le média utilisé, les ajustements techniques, etc...)

Les sources ont été codées dans un premier temps dans des nœuds correspondant aux différentes catégories préétablies dans le chapitre 4. Les réponses ou les émotions des personnes interrogées ont permis de faire ressortir de nouvelles catégories (même dans le cas des questions fermées, certaines ayant suscitées un besoin de développer ou d'affiner certaines idées). Parmi ces catégories dites « *émergentes* » (Gavard-Perret et al., 2012), certaines avaient déjà été identifiées à posteriori dans la revue de littérature.

Il semble important de souligner les limites de l'outil N'Vivo dans le cadre d'une recherche mêlant des entretiens de langues différentes. Les outils d'exploration ne sont pas adaptés et les requêtes ont dû être réalisées en deux temps (en anglais et en français).

5.1 Le contexte d'accueil de entreprises interrogées

La première partie a montré que la plupart des outils de contrôle ont échoué dans leur mission d'aide au pilotage. Sous l'influence d'un environnement économique qui se complexifie, ce « *déchiffrage des situations et de l'organisation de l'action* »⁸⁷ s'avère encore plus difficile. Pour aider le stratège, un nouvel outil de contrôle-pilotage doit posséder des attributs spécifiques. Ces attributs ont pu être caractérisés grâce à une analyse rétro-exploratoire des outils existants. Le RI, originellement dédié à mieux communiquer, semble comporter en théorie ces attributs. Guidé par la Gestion Intégrée, il a le potentiel de développer un nouveau cadre de contrôle-pilotage utile au stratège local ou global, en univers complexe. Dans cette entreprise, l'analyse de la littérature a révélé qu'il existait un contexte technico-organisationnel susceptible de contribuer à cet objectif. Cette première section sera dédiée à l'analyse du contexte de mise en œuvre du RI dans les entreprises interrogées.

5.1.1 Le contrôle

5.1.1.1 Une organisation du contrôle favorable à la mise en œuvre du RI

Parmi les facteurs contribuant à la réalisation d'un dispositif utile, la façon dont les systèmes de contrôle sont organisés paraît être un facteur essentiel. Particulièrement, la décentralisation du contrôle assure une plus grande réactivité dans un environnement changeant et incertain. Elle contribue à rapprocher la stratégie de l'action. En « *augmentant les espaces de liberté* » (Genlot, 2011), on développe une « *culture citoyenne* », source d'innovation et de réponses adaptées à la complexité. Par ailleurs, la littérature a permis de souligner que quand la fonction décisionnelle est décentralisée, les critères non financiers, sont d'avantage utilisés pour inciter, contrôler et évaluer la performance. Aussi, pour rapprocher les dimensions de l'organisation, piloter dans la complexité et intégrer critères financiers et non financiers, il est préférable que le RI se mette en œuvre dans des organisations où la fonction décisionnelle et les responsabilités de gestion sont décentralisées. Mais pour assurer la cohérence globale et réguler la diversité dans le sens des finalités de l'organisation, cette décentralisation doit s'accompagner d'une formalisation des dispositifs de contrôle. Ce deuxième mouvement sert à diffuser la vision stratégique du système d'action pour reprendre les termes de Lorino.

⁸⁷ Extrait de la préface de l'ouvrage de Demeestère et al, 2013 rédigée par Louis Gallois

Dans les entreprises interrogées, l'organisation des systèmes de contrôle semble globalement s'accorder avec la configuration identifiée dans la littérature. Les réponses aux questions fermées vont dans ce sens⁸⁸ (Table 5.1)

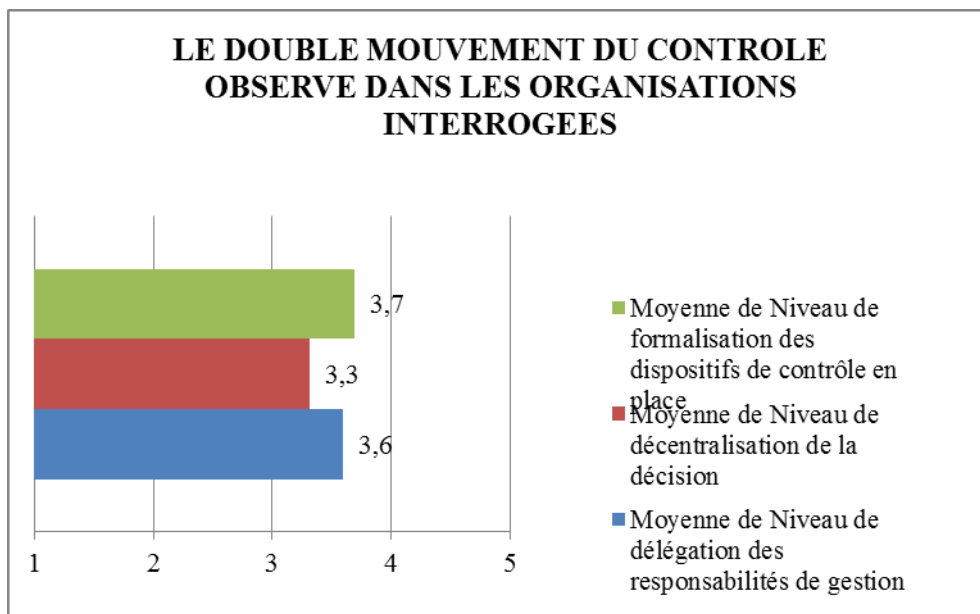


Table 5.1. Le double mouvement du contrôle observé chez les organisations interrogées

La description de Sven Lunch, Directeur chez Goldfields, illustre parfaitement ce double mouvement du contrôle dans son entreprise : « *Globalement, je dirais que cela doit être décentralisé, et ça l'est. Mais il y a aussi une culture très centralisée en termes de reporting, de valeurs de référence, (...)* »⁸⁹. De la même façon Didier Terrolle, Directeur chez Sanofi décrit ce double mouvement dans son organisation : « *Un aspect très entrepreneurial au niveau de la BU, mais ces BU ne peuvent fonctionner qu'avec des fonctions support (...) Et donc ces fonctions support par contre, elles, vont être organisées sous la forme d'un reporting centralisé très fort* »

Deux principales remarques sont cependant à émettre dans le cadre de ce facteur :

⁸⁸ Sur les 27 organisations interrogées, seules deux organisations n'ont pas répondu ou n'ont pas souhaité s'exprimer.

⁸⁹ Traduit de l'anglais: "Overall, I would say it has to be decentralized, and it is decentralized. But there is still quite a strong centralized culture in terms of reporting, in terms of value-setting, in terms of processes."

- De nombreux répondants ont manifesté leur difficulté à émettre un jugement général sur le niveau de décentralisation du contrôle dans leur organisation. S’agissant d’une appréciation globale, les stratèges locaux ou globaux ont eu moins de mal à répondre que les populations Contrôle ou SI. Les répondants se sont notamment interrogés sur le niveau de management concerné (« *Vous parlez de quel manager, parce qu’il y a plusieurs niveaux de management ?* », Engie ; « *Décision de la part de qui ?* », ⁹⁰SAP), mais aussi sur le contexte de la question (« *La décision c’est un consensus, enfin, moi je parle par rapport au rapport intégré, comment on l’a fait* », Engie ; *Ce n’est pas vraiment lié à la Gestion Intégrée et au Reporting Intégré ?* »⁹¹ Generali). Cette difficulté laisse apparaître une erreur probable d’appréciation au moment de l’attribution des questions.
- Comme discuté, certaines questions fermées ont parfois révélé un besoin de la part des répondants de s’exprimer d’avantage sur les concepts abordés. La question concernant la formalisation des systèmes de contrôle en fait partie. L’idée que la formalisation contribue à la cohérence globale des grandes entreprises au contrôle décentralisé est inspirée des travaux de Marie Boitier (2008). Elle fait un parallèle entre délégation-formalisation et cohérence-performance : « *ce double mouvement, de délégation et de contrôle accrus, observé dans les deux cas, vise à garantir la cohérence et la performance globale* ». Will Ritzrau, Directeur Développement Durable Global chez SAP, a souhaité s’exprimer d’avantage sur cette notion de formalisation. Il a suggéré un parallèle entre formalisation et dégradation de l’organisation : « *Quand on commence à formaliser les valeurs de l’organisation, c’est un signe de dégradation* »⁹². Dans son discours, il met en parallèle formalisation, complexité et non-performance : « *Je pense que dès lors que l’on formalise les valeurs et les indicateurs clé de performance, cela veut dire que l’on a atteint un tel degré de complexité et de non performance tel que le management pense qu’il faut formaliser les valeurs.* »⁹³. La formalisation n’est plus un indicateur de cohérence dans le discours du directeur, mais plutôt un indicateur de dégradation. Il ajoute que tout ceci

⁹⁰ Traduit de l’anglais: « *Decision-making by whom?* »

⁹¹ Traduit de l’anglais: « *This is not really linked with the Integrated Thinking and Integrated Reporting?* »

⁹² Traduit de l’anglais: « *Once you formalize the values, it’s a sign of degradation* »

⁹³ Traduit de l’anglais: « *Once we started formulating the values and KPIs, I think when you formalize, you have reached a level of complexity and non-performance, the management believes we have to formulate the values* »

est lié à la taille de l'organisation : aux débuts de SAP, les employés « vivaient simplement les valeurs des fondateurs », c'est-à-dire « l'ouverture d'esprit » et « l'entraide »⁹⁴. Les valeurs et les cadres d'action, tels les indicateurs de performance n'avaient pas à être formalisés. Cette intervention a conduit à un questionnement sur ce deuxième mouvement de formalisation, présenté comme nécessaire par Marie Boitier pour assurer la cohérence globale. La formalisation est « la réduction d'un système de connaissances à ses caractères formels », c'est-à-dire des caractères devant être « énoncés de façon claire, sans équivoque » (CNTRL, www.cntrl.fr). Cette opération de réduction n'adhère pas bien à la logique systémique d'avantage adaptée en univers complexe. Cette logique consiste au contraire à prendre en compte tout la complexité du réel. En univers complexe, Genelot (2011) suggère une autre voie que celle du cadre ou de la formalisation, qui fait échos aux propos de Will Ritzrau : « l'essentiel ne tient pas tant à la structure que l'on donnera aux pôles de responsabilités, qu'à la vie qu'on saura leur insuffler ». Pour Genelot, il est possible d'assurer la cohérence dans les organisations en imprégnant les acteurs du projet d'entreprise, des finalités de l'organisation. Cette façon de libérer, tout en orientant l'action, fera la différence en termes de performance : « Ce qui, en revanche, est déterminant pour les écarts de performances, c'est la façon dont les entreprises portent auprès des individus la connaissance de leur marche générale, de leurs finalités ». Parmi les groupes interrogés, Sanford fournit une illustration pertinente de recherche de cohérence globale sans formalisation accrue. Le discours de son Directeur Général, Volker Kuntzsch complète la proposition de Genelot : c'est d'avantage l'adhésion à la vision stratégique du groupe qui guide l'action au quotidien. Elle est réellement une « source d'inspiration » pour les acteurs. Selon Volker Kuntzsch, cette adhésion s'obtient principalement grâce à un facteur, déjà identifié dans la revue de littérature: une vision claire et concise, que tous les acteurs peuvent facilement s'approprier : « Notre vision stratégique par exemple, « être la meilleure entreprise de produits de la mer au monde » est réellement source d'inspiration et je ne suis même pas sûr qu'un jour on y parviendra. Cependant, les gens comprennent ce que cela veut dire, ils ont une bonne compréhension des actions qu'ils ont à exécuter dans leur travail et se demandent : que dois-je entreprendre pour

⁹⁴ Traduit de l'anglais: « Very long ago et SAP, we did not formalize our values, right? The values were implicit. When you worked at SAP, you basically live the values of our founders. So openness, telling it like it is, or help the others»

*faire en sorte que leur entreprise soit « la meilleure entreprise de produits de la mer au monde ? Est-ce que je traiterais les gens comme cela ? Est-ce que j'achèterais ceci ? Est-ce que je traiterais l'environnement ainsi? Et ils parviennent en général à la bonne réponse parce qu'ils se retrouvent dans cette vision englobante».*⁹⁵ Mais cette appropriation semble aussi facilitée par un deuxième facteur : *l'attention primordiale* de la Direction sur cet objectif d'appropriation qui passe par un style de management actif dédié à la communication et à la compréhension de la marche de l'organisation : *« Je prête une attention primordiale à avoir les gens qu'il me faut avec moi, et qu'ils comprennent pourquoi ils agissent d'une certaine façon, le reste suit automatiquement (...) Donc c'est un des plus gros challenges, si ce n'est le plus gros : d'avoir tout le monde impliqué dans l'organisation. C'est la raison pour laquelle je voyage tant(...) Nous avons beaucoup communiqué sur le positionnement de l'organisation sur le frais par exemple; nous avons de nombreux échanges de sorte que les gens comprennent pourquoi nous nous positionnons aussi sur le frais »*⁹⁶. Pour Genelot, cette façon de faire, c'est-à-dire cette *« cette visibilité par laquelle les actions individuelles prennent un sens, suscitent une aspiration qui invite les hommes à se mettre en marche »*...

5.1.1.2 Un couplage des fonctions de contrôle-reporting et de contrôle-pilotage encore trop prononcé dans les groupes cotés

Les résultats des questions fermées relatives à ce concept montrent un couplage relativement important des fonctions de contrôle-reporting et de contrôle-pilotage dans les organisations interrogées. Ce couplage traduit une persistance de la logique

⁹⁵ Traduit de l'anglais : "Our vision for example, "to be the best seafood company in the world" is really inspirational, and I 'm not sure we'll even get there. But people understand what that means, they have a grasp for to execute things at work and asking themselves: what would I do if it was to be the best seafood company in the world? Would I treat the people like this? Would I buy this? Would I treat the environment like this? And they usually come to the right conclusion because they cope with this over larging vision and if you can put that all into a compelling story like the IR, people understand how that all fix together."

⁹⁶ Traduit de l'anglais : « I'm fully focused on making sure I've got the right people on board, they understand why they act on certain things, and then the rest follows automatically (...). So that's one of the biggest challenges we have, if not the biggest challenge: is to get everybody in the company involved. That's why I travelled so much (...)We' ve talked about the focus on fresh for example: we have lot of communication so that people understand why we also focus on fresh. I' am going on xxx, in the south of the island, and congratulate people that work so hard over Xmas, with new record numbers for fresh salmon for the New Zealand market over Xmas. So they all understand that there's really a direct impact of their actions on the outcome of our company"

« *disciplinaire* » (Quemener, 2010) dans des outils (les tableaux de bord) originellement dédiés au pilotage en interne (Table 5.2)

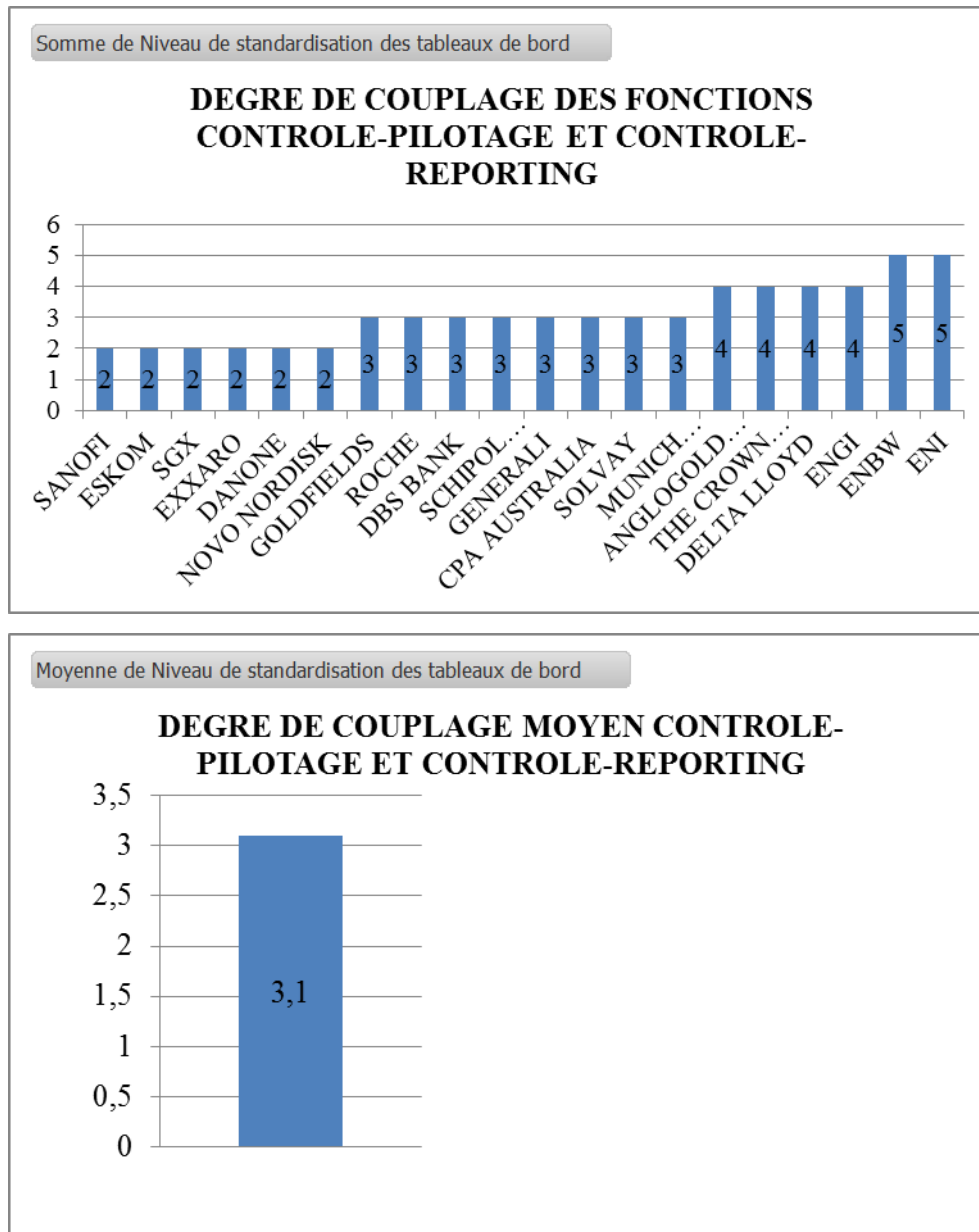


Table 5.2. Couplage fonctions contrôle reporting et contrôle pilotage dans les organisations interrogées

Les résultats à la question ouverte concernant le poids des données financières dans les outils de contrôle-pilotage confirment un degré de couplage important dans de nombreuses organisations. La question posée était la suivante : *Ces tableaux de bord utilisés par les*

managers opérationnels pour piloter contenaient-ils parfois des données exclusivement financières ? (Table 5.3)

Internals\\CPA AUSTRALIA- Contrôle - § 1 reference coded [0.56% Coverage]

Reference 1 - 0.56% Coverage

“ Yes. So, some would have, some wouldn't have. But the more we'd sort of go down the *Integrated Reporting* journey, the more they certainly contain non-financial data.”

Internals\\Danone - Utilisateur local - § 1 reference coded [0.28% Coverage]

Reference 1 - 0.28% Coverage

“Oui, oui, oui. »

Internals\\ENBW- Control - § 1 reference coded [1.38% Coverage]

Reference 1 - 1.38% Coverage

“So it included only financial information, yes.”

Internals\\EXXARO - contrôle 1 - § 1 reference coded [3.44% Coverage]

Reference 1 - 3.44% Coverage

“Yes.”

Internals\\Munich Airport - Control 1 - § 1 reference coded [1.28% Coverage]

Reference 1 - 1.28% Coverage

“ It included the carbon emissions. No other non-financial data.”

Internals\\Novo Nordisk Contrôle - § 1 reference coded [0.65% Coverage]

Reference 1 - 0.65% Coverage

“Yes, I think they did.”

Internals\\SAP - control - § 1 reference coded [0.66% Coverage]

Reference 1 - 0.66% Coverage

“Before the integrated report, I would say purely financial. “

Internals\\SOLVAY Contrôle - § 2 references coded [0.98% Coverage]

Reference 1 - 0.22% Coverage

« Oui. »

Internals\\THECROWESTATE- Control - § 1 reference coded [0.71% Coverage]

Reference 1 - 0.71% Coverage

“Only financial data, ...”

“Only financial data then.”

Table 5.3. Extrait N’Vivo du nœud « Découplage fonctions de contrôle-pilotage et contrôle-reporting »

L’outil de recherche textuelle de N’Vivo a permis de mettre en évidence un verbatim intéressant autour de la notion de pilotage⁹⁷. Il montre parfois une confusion de la part des répondants sur les notions de contrôle-pilotage et de contrôle-reporting :

Extrait 1 : « *La réponse est forcément oui ! Le reporting intégré serait utilisé comme un outil de pilotage parce que...quand on définit une direction, une stratégie et qu’elle est approuvée par la direction générale, nous, on a pour responsabilité de rendre des comptes... Et de...De dire globalement ou on en est, donc, c’est un outil de pilotage.* » (Sanofi)

Extrait 2 : « *Si on fait du pilotage, c’est qu’on remonte des données* » (Sanofi)

Les organisations possédant du non-financier dans leurs tableaux de bord soulignent qu’il s’agissait surtout de données opérationnelles, et non de données RSE :

⁹⁷ La requête n’a été réalisée que sur les sources françaises pour des raisons de fiabilité, le mot contrôle en anglais étant naturellement associé à des notions de management. On parle de « management control »

Extrait 1 : « *Il n'y avait que des données financières & opérationnelles. Mais pas de données RSE* »⁹⁸ (Goldfields)

Extrait 2 : « *Cela dépend de ce que vous appelez données non-financières(...) S'il s'agit de données très opérationnelles sur la sécurité (...) Ce genre d'information a toujours été là depuis longtemps. Mais nous avons bien sûr identifié d'autres KPIs pour mesurer le succès selon la logique RSE.* »⁹⁹(Schiphol Airport)

Cette question a donné l'occasion aux répondants de s'exprimer sur l'avantage relatif du RI, qui aurait contribué à faire inverser la tendance, et à participer à la mise en œuvre d'un contrôle-pilotage intégrant données financières et données non financières :

Extrait 1 : « *Certains tableaux de bord en avaient, d'autres non. Cependant, plus nous avançons dans notre démarche RI, plus les tableaux de bord contiennent des données non-financières* »¹⁰⁰(CPA Australia)

Extrait 2 : « *Mais nous avons bien sûr identifiés d'autres KPIs pour mesurer le succès selon la logique RSE* »¹⁰¹ (Schiphol Airport)

5.1.1.3 Méthodes de contrôle organique Vs méthodes de contrôle mécanique

Dans le cadre de cette question, les réponses sont assez partagées : (Table 5.4):

⁹⁸ Traduit de l'anglais: "Financial and operational data. But no sustainability data"

⁹⁹ Traduit de l'anglais: "It depends on what you call non-financial data.(...) If it's very operational data on safety (...)That sort of information has always been here for a very long time. But the question is, we of course identified other KPIs for measuring the success in the role of sustainability areas"

¹⁰⁰ Traduit de l'anglais: "Some would have, some wouldn't have. But the more we go on the integrated reporting journey, the more they certainly contain non-financial data"

¹⁰¹ Traduit de l'anglais: "But the question is, we of course identified other KPIs for measuring the success in the role of sustainability areas"

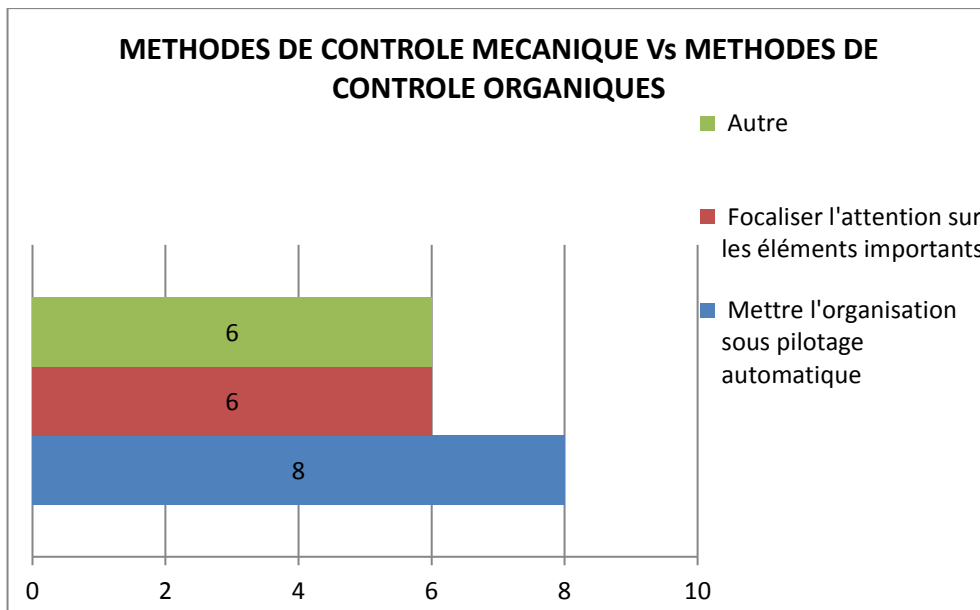


Table 5.4. Contrôle mécanique vs contrôle organique

Cependant, les résultats montrent aussi que de nombreuses organisations utilisent des méthodes mixtes. (Table 5.5)

Internals\\ENI - Contrôle - § 1 reference coded [3.09% Coverage]

Reference 1 - 3.09% Coverage

“Okay, I think that there is a mixed situation”

Internals\\GOLDFIELDS - § 1 reference coded [1.70% Coverage]

Reference 1 - 1.70% Coverage

“Actually, none of them, it’s something exactly in between. There were some areas where there was complete [?? 14:04] and reports. But there are others where the key material issues were discussed early. So, it’s somewhere in between.”

Internals\\Munich Airport - Control 1 - § 1 reference coded [2.93% Coverage]

Reference 1 - 2.93% Coverage

“So it’s more performance indicators, so it’s a mixture to use performance indicators. So it’s other....”

Internals\\Philips - § 1 reference coded [2.88% Coverage]

Reference 1 - 2.88% Coverage

"It's a combination (...) The financial ones roll up automatically, as for item number one. And the non financials are more manual, I would say"

Internals\\SAP - control - § 1 reference coded [2.10% Coverage]

Reference 1 - 2.10% Coverage

“Unfortunately, I have to tell you, it’s "Others" because it’s a mixture of both. (...)It depends on the time of the year. “

Table 5.5 Extrait N’Vivo du nœud Contrôle mécanique Vs Contrôle organique : Méthodes mixtes dans les organisations interrogées

Ces résultats sont cohérents avec la remise en question de la littérature sur les notions de contrôle organique et de contrôle mécanique. En effet, l’objectif de cette question était de savoir si, globalement les méthodes de contrôle tendaient vers un modèle de type mécanique ou vers un modèle organique. Cependant, comme le soulignent Kuszla et Bouquin (2014) au sujet des configurations de Mintzberg, et bien d’autres auteurs encore, les archétypes n’existent pas sous une forme pure : « *la pratique mélange largement ces archétypes, comme la mesure de la performance fait appel à un dosage variable de formel et d’informel* ». L’article de Ahrens et Chapman (2004) confirment ce point de vue en s’appuyant que les travaux de Dent, 1987 ; Simons, 1990 ; Chapman, 1998. Ces travaux montrent que dans certains contextes, les méthodes de contrôle associent des caractéristiques mécanistes et organiques. Par ailleurs, il semblerait que la combinaison de ces deux types de méthodes s’avère parfois nécessaires ; Brown et Eisenhardt, 1997 donnent l’exemple des sociétés de TI innovatrices qui ont besoin révélé que la communication organique, pour être efficace, devait être associée à des éléments plus mécanistes de la structure organisationnelle comme des budgets de projet précis par exemple. La réflexion en amont en a tenu compte mais c’est justement cette « *variabilité* » dans le dosage suggérée par Bouquin que cette question cherche à explorer. Par ailleurs, Chenhall (2003), en s’appuyant sur les travaux de

Chapman,1998; Chenhall & Morris, 1995; Simons,1987, argue que les organisations modernes, confrontées à un environnement externe dynamique et complexe sont performantes si elles combinent ces deux méthodes : « *Peu de travaux se sont intéressés au type de design des systèmes de contrôle susceptible de contribuer au pilotage des organisations confrontées à environnement externe complexe et dynamique [...] Il y a de grandes chances pour que les organisations performantes combinent des méthodes de contrôle rigoureuses avec des systèmes d'information et de communication plus ouverts, informels et flexibles* ». Plus récemment, Henri, 2006 confirme que la combinaison de ces deux méthodes crée une *tension dynamique* qui contribue à la juste balance d'un contrôle partagé entre un objectif d'exécution selon une intention stratégique préétablie et un objectif d'émergence stratégique, nécessaire à la survie organisationnelle : « *cet article examine la notion de tension dynamique, résultant de l'usage de système de management de la performance de façon à la fois diagnostique et interactive pour manager la tension organisationnelle entre la liberté d'innover et l'atteinte d'objectifs préalablement fixés*. ». Ces méthodes mixtes semblent ainsi constituer un contexte favorable à la mise en œuvre d'un système technico-organisationnel utile au contrôle-pilotage de l'organisation ; elles sont particulièrement adaptées à l'organisation moderne baignant dans un environnement dynamique.

Par ailleurs, les propos de Will Ritzrau, responsable groupe chez SAP, contribuent à enrichir la réflexion, en précisant comment ces méthodes se complètent. Chez SAP, les méthodes de contrôle sont organiques tant que les indicateurs de performance sont au vert. Dès que les objectifs fixés ne sont plus atteints ou risquent de ne pas l'être, les méthodes de contrôle organiques cèdent la place à des méthodes d'avantage mécaniques. Will Ritzrau ajoute que globalement les six premiers mois de l'année, les méthodes sont flexibles, et le reste de l'année, le pilotage est réalisé de façon d'avantage mécanique pour atteindre les cibles fixées au préalable. Dans ce cas précis, les méthodes ne sont pas mixtes, mais plutôt utilisées de façon séparée ; la finalité des méthodes de contrôle reste *l'atteinte d'objectifs préalablement fixés* (« *si nous voyons nos marges baisser ou nos objectif de marges non atteints, nous passons en pilotage automatique par le biais d'indicateurs de performance mis en œuvre par le top management* »), ce qui ne laisse pas particulièrement de place pour l'innovation, potentiellement non rentable dans l'immédiat. C'est justement l'existence simultanée de ces méthodes qui crée *cette tension dynamique* évoquée par Henri (2006).

5.1.1.4 La culture de gestion, « une condition fondamentale »

Chenhall, 2003 estimait déjà que la culture de gestion était un facteur trop peu exploré par les chercheurs dans le cadre de la mise en œuvre d'un nouveau système de contrôle : « *Il y a beaucoup à apprendre au sujet du succès ou de l'échec des systèmes de contrôle, en examinant comment la culture de gestion, organique ou mécanique influence le processus d'implémentation* ». En s'inspirant des travaux de Anderson & Young, 1999; Gosselin, 1997; Krumwiede, 1998; Shields, 1995, il souligne que ce facteur est d'autant plus déterminant quand il s'agit de systèmes de contrôle innovants tels l'ABC ou le BSC car ces dispositifs sont particulièrement liés à la culture de gestion organisationnelle. Les questions posées dans le cadre de la culture de gestion cherchaient à explorer trois aspects. Le premier aspect concernait la volonté de non asservissement à l'injonction technique ou informatique. Globalement, les organisations interrogées mettant en œuvre le RI semblent résister à l'injonction technique, c'est-à-dire au mythe du pilotage automatique par les outils de contrôle. Ceci est probablement dû à un constat partagé par les chercheurs et les professionnels (décrit dans le chapitre 1) sur l'incapacité des outils de contrôle à guider l'action. Les répondants s'accordent sur l'importance des outils de contrôle, « *leur valeur indéniable* » (Generali), en particulier dans les grands groupes cotés. Comme l'exprime Will Ritzrau, responsable chez SAP : « *Dès que l'organisation atteint une certaine taille, les outils de contrôle sont indispensables. Autrement, vous perdez le contrôle ! Même si vous avez un style de management basé sur la confiance, vous avez besoin du contrôle* ». De la même façon Eda Pogony, responsable chez Coca-Cola, pense que « *ce qui n'est pas mesuré, n'est pas managé* » ou qu' « *il est plus difficile de manager, dans les grandes organisations, quelque chose que l'on ne mesure pas* ». Cependant, on retrouve dans les réponses les critiques principales listées dans le chapitre 1. Les répondants évoquent notamment l'imperfection des outils de contrôle :

« *Je pense que ces outils de contrôle modélisent la réalité... Comme tout modèle, ils sont imparfaits... C'est bien de le faire mais bien sûr ça ne reflète jamais exactement la réalité.* »

(Laura Palmeiro, Responsable Groupe Développement Durable chez Danone)

Ils évoquent aussi la vision tronquée offerte par ces outils, souvent déconnectée des autres aspects du business, et notamment de la stratégie :

« *Chaque outil a une valeur indéniable, et une bonne raison d'exister. Mais ce n'est qu'une pièce du puzzle et dans le passé, je pense qu'il y avait un manque de cohérence et*

d'interrelation »¹⁰²(Massimo Romano, Responsable Reporting Intégré et CFO Hub chez Generali)

« *L'objectif était de mettre une cadre holistique autour de ce que nous faisons et de partager notre passion avec d'autres. On ne peut pas obtenir ça avec les outils traditionnels de contrôle. Ils ne prennent en considération qu'un élément très spécifique de l'organisation et les utiliser de façon séparée donne une idée de ce qu'il se passe, mais ça ne vous dit pas ce qu'il se passe ailleurs de façon simultanée. Cependant les réunir....Et dans l'idéal, la solution, pour moi la toujours été un état simple, une vision simple, juste quelques chiffres que les gens de sorte que le gens puissent rentrer chez eux et s'en souvenir* ». ¹⁰³ (Volker Kuntzsch, PDG Sanford Ltd)

« *Même s'il existe des indicateurs pertinents et sophistiqués, je ne pense pas que ce qui peut être mesuré offre une vision holistique et intégrée de ce qui est en train de se passer* » (Eda Pogony, Directeur Groupe affaires externes).

Pour reprendre le vocabulaire de Dambrin et Loning (2008), certains répondants ont évoqué les problèmes liés aux « *distorsions de langage* » des « *mots-indicateurs* » du reporting. En ce sens, Hanno Olinger, Responsable Développement Durable & Reporting chez Exxaro, souligne les risques rhétoriques des mots-indicateurs en suggérant les travaux de Jacques Derrida. Il oppose la « *mécanique* » du reporting à la « *fluidité* » des mots. De la même façon, Susanne Stormer, Vice-Présidente de Novo Nordisk précise que le langage du reporting est « *un langage très particulier, qui utilise l'analyse des données et la comptabilité pour décrire la performance* ». Il y a donc « *beaucoup de choses* » que le rapport intégré ne peut « *retranscrire* ». Parler le même langage s'avère d'autant plus difficile avec l'introduction des indicateurs non financiers. Michel Washer, Responsable Adjoint Développement Durable chez Solvay prend l'exemple du capital intellectuel pour lequel il existe quelques indicateurs communément utilisés tels « *la mesure de la propriété*

¹⁰² Traduit de l'anglais: « and therefore each of them has a great value and good, I would say, a reason to exist. But it's just a piece of the puzzle. In the past, I think there was a lack of consistency and interrelation. »

¹⁰³ Traduit de l'anglais: « The base was to put a holistic frame around we are doing and to share our passion with everybody else. You can't get that across traditional management control tools. They always look at very specific element of your company and looking at those in separation gives you an idea but it doesn't tell you what happened in another part of the company at the same time. But putting them all together ...And ideally for me the solution has always been just a very simple statement, a simple vision, just a few numbers that people can actually go home and still know and remember »

intellectuelle », « *les brevets* », etc.... Cependant, il ajoute que la connaissance tacite est difficilement mesurable et qu'il n'existe pas encore de « *convergence* » autour de ce concept.

Les répondants mettent aussi en évidence l'importance du jugement humain, voire des sens humains, par rapport aux outils de contrôle :

« Moi, je dirais que tout outil, il faut l'utiliser de façon sensée, c'est-à-dire, c'est un... Ça permet de piloter, de dégager une tendance, on ne pourra jamais tout contrôler à 100% »
(Didier Terrolle, Vice-Président associé chez Sanofi)

Dans ce cadre, l'intervention de Eda Pogony, Directeur chez Coca-Cola, a été particulièrement riche. Dans son discours, elle met en évidence la contribution du récit (ou des « *indicateurs littéraires* » selon les mots de Loning et al., 2013), mais surtout des sentiments ou du ressenti (« *feel* ») à la mise en œuvre d'un contrôle-pilotage efficace.

« C'est un facteur très important, mais si vous ne faites que regarder cela, les machines peuvent piloter une organisation sur la base des données qu'elles traitent. Mais l'intelligence humaine et la connaissance, l'intelligence émotionnelle et la mémoire institutionnelle par exemple, vous voyez, toute ces choses peuvent être capturées par le récit, le relationnel, par la façon dont les gens échantent, par la façon dont vous comprenez votre business en tant qu'humain. Quand par exemple, vous visitez une usine à Vladivostok ou en Irlande du Nord ou à Lagos au Nigeria, vous ressentez ce qu'il se passe, ce qui est derrière les actions des gens, quelles sont les différences culturelles, pourquoi les gens interprètent les choses différemment quand vous posez la même question, et pas des questions compliquées, des questions simples...Et malgré tout il y a tant de différentes façons de les interpréter. Mais quand vous interagissez régulièrement avec ces gens et que vous avez la tolérance et l'ouverture d'esprit adéquat, vous avez un bon ressenti, et c'est le bon mot « ressenti », vous ressentez ce qu'il s'y passe, et vous ne pouvez pas vraiment dire d'où ça vient, ce ne sont pas des données »¹⁰⁴. La contribution du récit, en complément aux indicateurs est par ailleurs

¹⁰⁴ Traduit de l'anglais: "That is a very important factor, also the whole picture, but it, if you just look at it, machines could be running our business based on data that they process. But human intelligence and human knowledge, emotional intelligence and institutional memory for example, and collective wisdom, you know those are things that really, that are, that can be captured through the narrative, through the relationship, through how people talk to each other, through how you get an understanding as a human being of your total business. When for example you visits a plant in Vladivostok or another one in Northern Ireland and another one in Lagos in Nigeria, and you get a feel of what's going on, what are, you know, what is behind the actions of the people, what are the cultural differences, how they interpret things differently, when you ask even the same question, and not as complicated questions as you will ask, but much more simple questions. And still there are so many different ways the people interpret it. But when you interact with these people regularly and

suggérée par d'autres répondants, notamment par Emmanuelle Probst (Roche) qui souligne l'importance des « *indicateurs littéraires* » et des « *commentaires* ». Elle est également une recommandation de l'IIRC : « *la capacité de l'organisation à créer de la valeur est parfois mieux appréciée en associant des informations quantitatives et qualitatives* » (Framework, 2013).

Pour de nombreux répondants, les questions liées à ce premier aspect ont été à nouveau l'occasion de souligner l'avantage relatif du RI. Ils ont évoqué une vision élargie (« *on ne regarde pas que les résultats, mais on regarde la démarche globale de la création de valeur* », Danone), propice au développement d'un outil extraverti et adapté en univers complexe. Ils ont mentionné la capacité du RI à construire un solide « *modèle causes-effets portant sur l'action* » : Pour Massimo Romano (Generali), le RI a la capacité de connecter « *les différentes pièces du management de la performance* », qui telles « *un puzzle* » restaient déconnectées via les outils classiques. A l'inverse, pour certains répondants, le Reporting Intégré n'est pas un *nouveau* dispositif de contrôle-pilotage. Mikkel Larsen, Directeur Général de DBS ne « *voit pas le Reporting Intégré comme un nouvel outil* » (de contrôle) car tous les outils précédemment utilisés dans le cadre du contrôle-pilotage, notamment les BSC, « *sont toujours là* ».

Les réponses concernant l'aveuglement technologique sont plus nuancées. En opposition à cette culture technico-informatique, certains répondants ont revendiqué l'importance de l'humain. Nous avons évoqué à ce sujet l'intervention de Eda Pogony, soulignant la contribution de l'émotion ou du sentiment dans le cadre de la prise de décision. De la même façon, un autre répondant évoque la nécessaire « *human touch* » (Generali) en complémentarité avec les systèmes d'information. Le PDG de Sanford quant à lui préfère « *investir dans les ressources humaines* », plutôt que dans les systèmes pour capturer un savoir difficilement accessible. En ce sens, certains répondants reconnaissent la difficulté des systèmes de gestion informatisés à tout capturer (« *Je pense qu'il y a des zones de connaissance, d'expertise, qui ne peuvent être traduites en langage machine, et qui ne peuvent être capturés dans un rapport intégré* »¹⁰⁵, Goldfields). Cependant, d'autres restent persuadés que la technologie peut éviter la perte de contrôle (Table 5.6) :

you have the tolerance and the openness, you do get a very good feel of, and that's the big word, feel, you get a feel of what's out there, and you cannot really say where it comes from, it's not data."

¹⁰⁵ Traduit de l'anglais: "I think there are areas of knowledge of things, of expertise, that cannot be translated into machine language, and can't be captured in an integrated report"

Internals\\Danone - Utilisateur local - § 2 references coded [4.31% Coverage]

Reference 1 - 2.83% Coverage

“(…) Pensez-vous plus généralement que la technologie puisse éviter la perte de contrôle ?

« Oui. »

« Oui ? »

« Oui, oui. »

« Alors, vous pensez vraiment.... que la technologie puisse éviter la perte de contrôle ? »

« Oui. »

Internals\\Sanofi - § 3 references coded [6.13% Coverage]

Reference 1 - 4.10% Coverage

« (...) Pensez-vous plus généralement que la technologie puisse éviter la perte de contrôle ? »

« Oui, bien sûr. »

Internals\\Solvay - § 3 references coded [4.37% Coverage]

Reference 2 – 1.68% Coverage

« Je crois beaucoup aux outils structurants (...) Personne ne s’est rendu compte que c’est grâce à SAP qu’on a obtenu ça. »

Internals\\DBS - § 2 references coded [14.98% Coverage]

Reference 1 - 11.29% Coverage

“Do you think more generally that technology could avoid control failure?”

“Yes, I really think it can be helpful but... Without spending debating two hours debating where or how, I think it could.”

Table 5.6 : Extrait du nœud « Culture de gestion propice »

Le deuxième aspect concernait l'orientation de la culture de gestion sur des outils dédiés à l'identification et la résolution de problèmes, tels les arbres causes-effets, les analyses Pareto ou encore les analyses de valeur (plus que sur les approches financières classiques). Cette question a été intégrée à mi-chemin de la phase empirique. Elle a donc recueilli un nombre limité de réponses. Pour la majorité des organisations interrogées, le contexte culturel est en ligne avec la mise en œuvre d'un dispositif reposant sur un modèle causes-effets (Table 5.7)

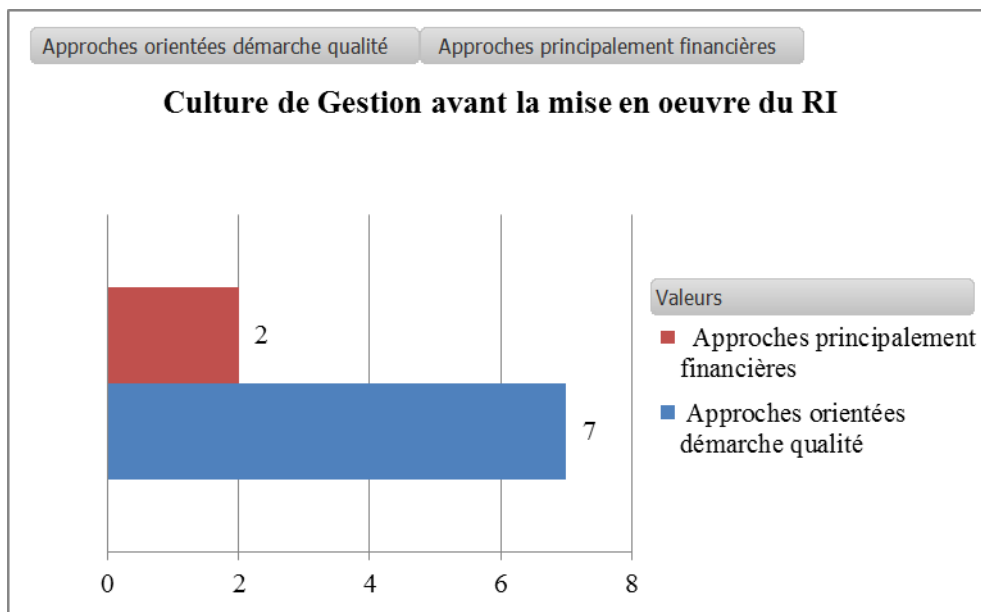


Table 5.7. Culture de gestion avant la mise en œuvre du RI

Par ailleurs, le guide d'entretien « utilisateur » proposait aux stratèges globaux ou locaux de commenter une citation de Henri Bouquin : *Que pensez-vous de cette citation : « contrôler, c'est agir sur les inducteurs et les causes, or observer les indicateurs financiers, c'est constater le résultat des courses ! »*¹⁰⁶. Tous les stratèges ont manifesté leur adhésion aux propos de Bouquin. Le PDG de Sanford a souligné à ce propos le manque d'intelligibilité des

¹⁰⁶ Bouquin H. et Kuszla C., « Le contrôle de gestion », 2014, Editions PUF, ISBN 978-2-13-060952-0

données financières et comptables : « *Je trouve les rapports financiers parfaitement ennuyeux pour être honnête. (...Il est très difficile de comprendre pourquoi ils ont changé si vous n'avez pas une vue d'ensemble* » ¹⁰⁷(Sanford)

Plus tard au cours de l'entretien, le guide présentait aux répondants les trois citations suivantes :

« *I like numbers because with numbers truth and beauty are the same thing. You know you are getting somewhere when the equations start looking beautiful. And you know that the numbers are taking you closer to the secret of how things are*” (from Academy Award–winning movie about Nash’s life, *A Beautiful Mind*)

“*Les chiffres économisent le travail de réflexion. Décider, c’est renoncer et prendre des risques* » (Roland Gori)

« *Not everything that counts, can be counted and not everything that can be counted, counts* (Albert Einstein)

Tous les stratèges ont choisi la deuxième ou la troisième mettant en évidence leur méfiance envers les représentations chiffrées, en particulier les données financières ou monétaires.

Le troisième aspect concernait une préférence pour un travail collectif plutôt qu’individuel. Ce point sera traité dans le facteur dédié aux pratiques collectives.

5.1.1.5 La conception du dispositif en amont

- Une démarche structurée collective partant de l'expression des objectifs stratégiques déclinés jusqu'aux leviers et plans d'action

La question dédiée à ce facteur a suscité des réponses que l’on peut classer dans deux catégories. Alors que certains répondants se sont d’avantage focalisées sur les étapes de la

¹⁰⁷ Traduit de l’anglais: “I find financial reports absolutely boring, to be honest. (...) It’s really difficult to understand why they’ve actually changed if you don’t get the whole picture”

démarche, d'autres ont d'avantage décrit la façon dont les organisations se sont appropriées le concept d'*Integrated Thinking*, pratique collective de l'IIRC.

Les réponses relatives aux étapes suivent globalement les recommandations de Lorino (1995, 2003, 2006), qui conseille la formulation des objectifs stratégiques, comme point de départ à la réflexion. Les répondants évoquent régulièrement une « *analyse de matérialité* » en amont, vocabulaire emprunté au cadre de référence et qui consiste à sélectionner « *les éléments prépondérants* » à intégrer dans le rapport intégré. Comme l'explique l'IIRC, les éléments prépondérants sont « *généralement les sujets liés à la création de valeur* », c'est-à-dire les objectifs stratégiques et leurs évolutions futures (Lorino, 2003).

Extrait 1 : « *Le point de départ est réellement la stratégie* »¹⁰⁸ (Novo Nordisk)

Extrait 2 : « *Maintenant, comment a-t-on fait pour introduire l'Integrated Thinking dans l'organisation ? Nous avons réalisé une analyse de matérialité assez complète. Qu'est ce qui est déterminant pour SAP ? (...) Voilà nos quatre objectifs stratégiques clé, à savoir comment on pilote l'organisation. Je pense que d'avoir formalisé les 2 autres – engagement des employés et satisfaction des clients sont déjà un tremplin considérable à la diffusion de l'Integrated Thinking* »¹⁰⁹ (SAP)

Extrait 3 : « *La première étape, ça a été vraiment d'avoir un exercice de matérialité qui soit vraiment partagé par toutes les fonctions* » (Solvay)

Extrait 4 : « *Tout tourne autour (...) de la création d'une stratégie intégrée grâce à l'Integrated Thinking...Qui elle-même se manifeste dans les objectifs stratégiques...Les objectifs stratégiques de l'organisation* »¹¹⁰ (The Crown Estate)

Les réponses concernant l'*Integrated Thinking* ont fait émerger deux attitudes différentes en amont du processus de construction du RI. La première est dédiée d'avantage à l'intégration des données, la seconde à l'intégration des logiques qui sont deux choses bien distinctes. Alors que l'intégration des données ne nécessite pas particulièrement de pratiques collectives,

¹⁰⁸ Traduit de l'anglais: "The point of departure is really the strategy"

¹⁰⁹ Traduit de l'anglais: « Now, how do we introduce the Integrated Thinking into the company? We did a fairly thorough analysis materiality analysis. What is material for SAP? (...)Those are four key strategic objectives of the company. I think to just formalize these other two – employee engagement and customer loyalty or customer satisfaction – are already one of the key stepping stones for Integrated Thinking."

¹¹⁰ Traduit de l'anglais: « It's all about (...) creating an integrated strategy through Integrated Thinking....Which then manifests themselves in the corporate objectives...Strategic objectives, corporate strategic objectives.

l'intégration des logiques, quant à elle, requiert des pratiques collectives. Il semblerait que le concept d'*Integrated Thinking* ne soit pas appréhendé de la même manière par les organisations. Il est bon de rappeler dans ce cadre que la traduction de ce concept en français a évolué : traduit originellement par Réflexion Intégrée dans le *Consultation Draft*, il est progressivement devenu Gestion Intégrée dans le cadre de référence. Cependant, les documents de référence le précisent bien : « *Plus la réflexion intégrée est enracinée dans l'entreprise, plus les besoins, intérêts et attentes légitimes des parties prenantes sont pris en compte dans le cadre de l'activité ordinaire de l'entreprise.* » (*Consultation Draft*, 2013). Au vu des réponses, bon nombre d'organisations semble s'être approprié le concept dans sa traduction récente. En ce sens, les répondants parlent avant tout de données. Ils font ressortir le rôle de la technologie comme catalyseur de la Gestion Intégrée. Notamment, l'un d'eux évoque « *la standardisation des systèmes de management de l'organisation grâce à SAP* » comme l'une des étapes à la mise en œuvre de l'*Integrated Thinking*. De la même façon, un autre évoque « *l'implémentation d'un nouveau système d'information très très intégré* ». Un autre encore évoque de « *un outil mis en place pour être vraiment intégré* ». Toujours dans le cadre de cette Gestion Intégrée, les répondants se sont beaucoup exprimés sur la mise en œuvre d'une gestion mixte, intégrant données financières et non financières.

Extrait 1 : « *SAP ne couvre toujours pas entièrement l'ensemble des données que nous avons besoin de rassembler, pour produire un rapport intégré, et donc nous avons un système de management distinct dédié aux données de développement durable, qui est assuré par CR360.* »¹¹¹

Extrait 2 : « *Nous sommes très avancés en termes d'intégration de vision financière et non financière, la vision non-financière comprenant tous les indicateurs de développement durable* »¹¹²

Extrait 3 : « *Cela étant dit, nous avons trouvé et établi les ICP et essayé de les connecter aux ICP financiers* »¹¹³

¹¹¹ Traduit de l'anglais : « SAP still doesn't cover all of the data that we need to gather, for instance to report in an integrated way, so we have a separate sustainability data management system which is powered by CR360 »

¹¹² Traduit de l'anglais : « We are very evolved, matured...In terms of Integration of Vision between financial and non-financial where non-financial are all kind of sustainable indicators »

¹¹³ Having said that, then we find and established KPIs and tried to connect those with the financial KPIs »

La Gestion Intégrée peut contribuer à la standardisation des données. Mais est-elle suffisante pour permettre une signification partagée du vocabulaire de gestion, nécessaire au rapprochement des différentes parties de l'organisation ?

D'autres organisations¹¹⁴ évoquent dans leurs discours de réelles pratiques collectives en amont et semblent d'avantage focalisées sur la Réflexion Intégrée. Les répondants parlent de « *processus de co-construction* ». Ces pratiques se manifestent chez certaines entreprises par la mise en œuvre régulière d'un « *stakeholder engagement process* ». L'objectif du processus est d'intégrer les parties prenantes internes et externes à la formulation des objectifs stratégiques grâce à des enquêtes électroniques ou des forums d'échanges. Les répondants évoquent également des groupes de travail ou des réunions régulières en interne (*workshops, working group, discussions, challenging discussions...*) impliquant différents départements. Les indices laissés par les répondants montrent ainsi que les débats sont plus ou moins larges dans les organisations. Alors que certains mentionnent la consultation de l'ensemble des parties prenantes internes et externes, d'autres évoquent des discussions au niveau de l'équipe dirigeante. Ils mentionnent notamment la création d'un « *comité de pilotage* » composé de leaders de différentes fonctions:

Extrait 1 : « *Pour commencer, nous avons un comité de pilotage, constitué par les leaders des différentes organisations- audit interne, développement durable, finance et autres acteurs clé de l'information* »¹¹⁵ (Anglo Gold)

Extrait 4 : « *Avant toute chose, il y a un comité de pilotage à un haut niveau organisationnel, il s'agit en fait de quatre personnes de différentes fonctions* »¹¹⁶(Coca-Cola)

Extrait 2 : « *Nous avons un comité de pilotage qui se rencontre de façon régulière.* »¹¹⁷
(ESKOM)

¹¹⁴ Il est juste de mentionner à ce propos qu'un faible nombre organisations semblent parvenir à exercer en amont de leur RI à la fois la Gestion Intégrée et la Réflexion Intégrée. C'est à priori le cas de Coca-Cola qui évoque un « *stakeholder inclusiveness process excellent* » parallèlement à la mise en œuvre de SAP et de centres de service partagé. C'est aussi celui de Goldfields qui mentionne deux grandes actions : la première est l'intégration de l'équipe RSE aux différentes fonctions, la seconde est celle de l'intégration des données RSE au système de pilotage du groupe en « *investissant massivement dans les systèmes et les ressources humaines* ».

¹¹⁵ Traduit de l'anglais: "To start off with, we had a reporting steering committee, which was constituted by various leaders, organizations, including internal audit, sustainability, finance, and all the key role players of the information."

¹¹⁶ Traduit de l'anglais: "First of all, there is a steering committee which is a higher level organization, so it's basically four people from different functions »

¹¹⁷ Traduit de l'anglais: "We had a steering committee that met on regular basis"

Extrait 3 : « Nous avons un groupe de pilotage, dans lequel le CEO et le CFO et d'autres responsables sont impliqués dans les choix de publication du rapport. »¹¹⁸ (Novo Nordisk)

Certains répondants évoquent des « sous-comités » (Anglo Gold), mais globalement les discours suggèrent que les débats restent positionnés au plus haut niveau organisationnel.

- Les fondations d'un dispositif de contrôle-pilotage utile : FCS et FSR de l'organisation, pilotage des processus et/ou activités et les finalités de l'organisation comme boussole du dispositif

Globalement, les dispositifs mis en œuvre par les organisations sont bien fondés sur les FCS et les FSR de l'organisation (Table 5.8)

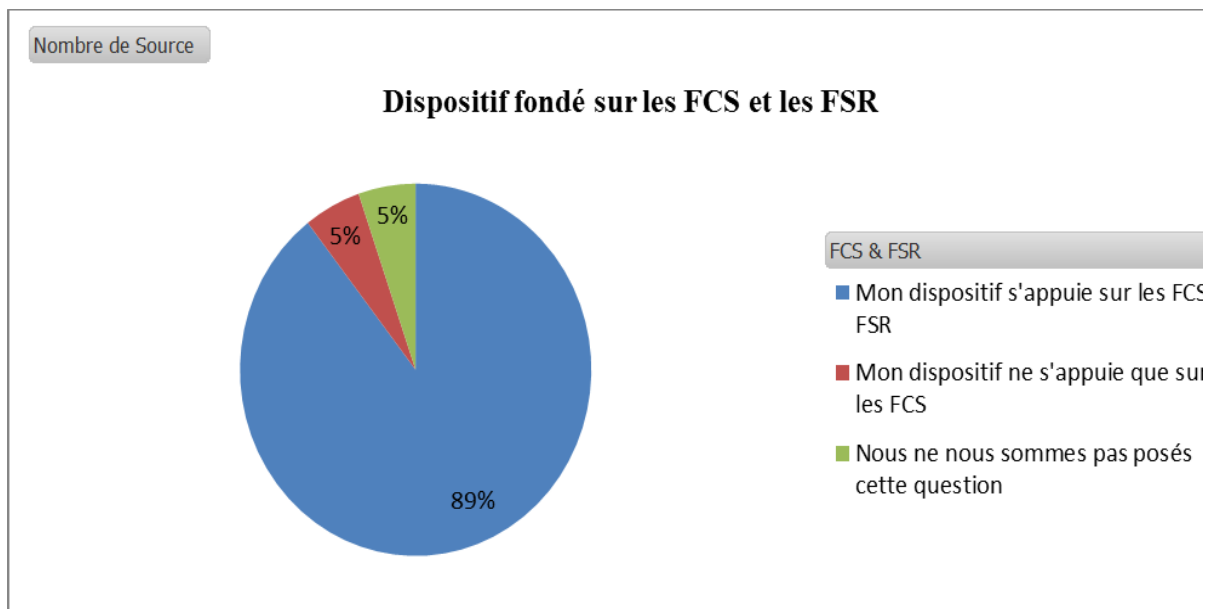


Table 5.8. Dispositif fondé sur les FCS & FSR

La deuxième fondation était le pilotage des processus et/ou activités. Cette question a été introduite tardivement, dans la seconde version du guide d'entretien. Seuls 10 répondants se sont exprimés sur ce point. Cependant, 100% des personnes interrogées ont répondu positivement (Table 5.9) :

¹¹⁸ Traduit de l'anglais: "We have a steering group, where CEO and CFO and other executives are involved in the editorial choices of what goes into the report"



Table 5.9. Dispositif fondé sur les processus et/ou activités

La troisième fondation était les finalités de l'organisation. Dans la première version du guide, cette notion était indirectement abordée dans la question relative à l'existence d'une démarche structurée en amont (cf. paragraphe 1.5.1). Une partie réponses suggéraient que les objectifs stratégiques et leurs évolutions futures guidaient à priori la construction du RI. La deuxième version du guide dédie une question à part entière à cette troisième fondation. A peu près 2/3 des répondants disent élaborer (ou être en train d'élaborer) leur dispositif sur les finalités de l'organisation.

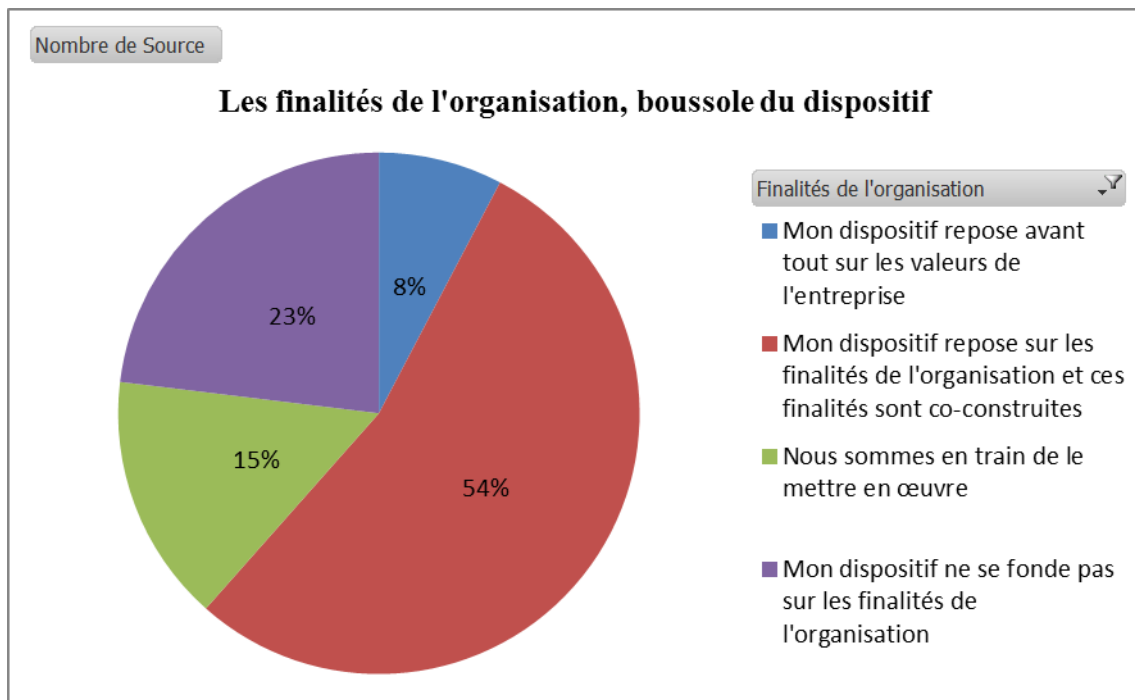


Table 5.10. Dispositif fondé sur les finalités de l'organisation

Aussi, les fondations nécessaires sont globalement présentes. Ceci est probablement lié au fait qu'il s'agit de recommandations faites par l'IIRC dans son cadre de référence. L'IIRC place au cœur de son modèle le processus transversal de création de valeur, c'est-à-dire la manière dont l'organisation utilise des « ressources », puis les convertit par ses « activités » en « réalisations ». Par ailleurs, comme l'exprime Lorino (2003), décrire comment l'entreprise crée et créera de la valeur revient à « traduire le couple cout-valeur en objectifs stratégiques plus concrets et d'en concevoir les évolutions futures ». Autrement dit, placer au cœur d'un nouvel outil de contrôle-pilotage le processus de création de valeur suppose faire des finalités de l'organisation la boussole du dispositif. Dans la partie dédiée aux « éléments constitutifs », l'IIRC ne parle pas explicitement de FCS, mais plutôt de « leviers de différenciation » :

« Le Rapport Intégré doit répondre à la question suivante : quelle est l'ambition stratégique de l'organisation et comment compte-t-elle l'atteindre ? [...] Cela peut inclure la description (...) des leviers de différenciation lui procurant un avantage compétitif et lui permettant de créer de la valeur. » (Framework, 2013)

Enfin, les opportunités, mais aussi les risques spécifiques qui affectent la capacité de l'organisation à créer de la valeur constituent une section à part entière dans le cadre de référence :

« Le Rapport Intégré doit répondre à la question suivante : quels sont les opportunités et risques spécifiques qui affectent la capacité de l'organisation à créer de la valeur à court, moyen et long terme et comment l'organisation les traite-t-elle ?(...)Compte tenu du principe de sélectivité sont décrites dans le Rapport Intégré, les modalités de gestion des risques tangibles (à long, moyen ou court terme) qui s'avèrent déterminants quant à sa capacité à créer de la valeur et qui pourraient avoir des conséquences profondes, même si leur probabilité d'occurrence est plutôt faible » (Framework, 2013)

- Compatibilité du dispositif RI avec schéma existant

Les réponses à cette question révèlent des schémas de gestion globalement en phase avec la logique de contrôle-pilotage introduite par le RI. (Table 5.11)

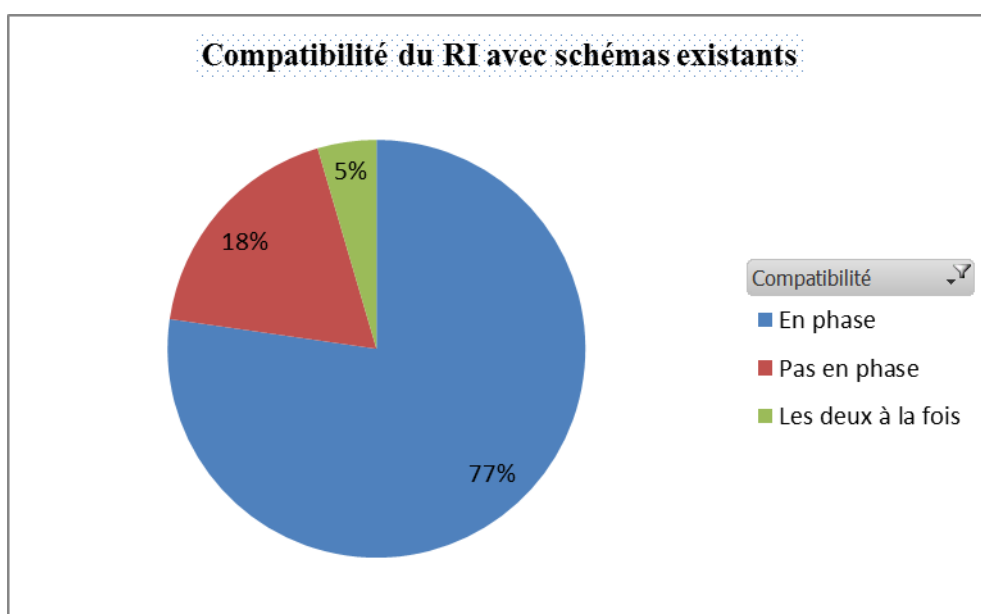


Table 5.11. Compatibilité du nouveau dispositif avec le schéma de gestion existant

Le verbatim indique cependant des degrés de compatibilité variés (Table 5.11) :

Source	Degré de compatibilité	Compatibilité
ANGLOGOLD	"C'était en concordance. La seule chose qui manquait était que les gens travaillaient en silos"	En phase
ASHANTI		
COCA COLA		
HELLENIC		
BOTTLING		
COMPANY	Ne s'est pas exprimé ou n'a pas souhaité s'exprimer sur cette question	NA
CPA AUSTRALIA	"Globalement en phase"	En phase
DANONE	"Très en phase"	En phase
DBS	"Très en phase"	En phase
DELTA LLOYD	"Je pense que les fondamentaux étaient là dans mon organisation"	En phase
ENBW	Ne s'est pas exprimé ou n'a pas souhaité s'exprimer sur cette question	NA
ENGI	Ne s'est pas exprimé ou n'a pas souhaité s'exprimer sur cette question	NA
ENI	"En phase"	En phase
ESKOM	"C'était en accord"	En phase
EXXARO	"Il y avait une grosse différence, je dirais que c'était en conflit"	Pas en phase
GENERALI	"Approche traditionnelle en termes du management de la performance"	Pas en phase
GOLDFIELDS	"C'était en conflit"	Pas en phase
MUNICH AIRPORT	"Ce n'était pas en conflit, plutôt quelque chose comme additionnel"	En phase
NOVO NORDISK	"C'était très en phase, et je pense que c'est la raison pour laquelle nous a	En phase
PHILIPS	"C'était d'avantage en accord"	En phase
ROCHE	"Plutôt en phase"	En phase
SANFORD	"Le cadre de référence et l'organisation s'accordaient bien"	En phase
SANOFI	"Plutôt en phase, et je dirais même qu'il est synergique"	En phase
SAP	"Approche purement financière"	Pas en phase
SCHIPHOL	"L'organisation était préparée"	En phase
SGX	"C'était en ligne"	En phase
SNAM	Ne s'est pas exprimé ou n'a pas souhaité s'exprimer sur cette question	NA
SOLVAY	"Je vais vous embêter, les deux à la fois"	Les deux à la f
THE CROWN ESTAI	"Plutôt en phase"	En phase
VIVENDI	"C'est comme si vous construisiez un édifice et c'est une pierre de plus"	En phase

Table 5.11. Degrés de compatibilité variés

Les organisations évoquant un schéma de gestion plutôt conflictuel évoquent principalement une organisation en silos Vs l'*Integrated Thinking* et des approches essentiellement financières Vs une approche intégrant données financières et données non financières. Elles soulignent par ailleurs que la mise en œuvre de l'*Integrated Thinking*, à la fois dans son sens de pratiques collectives, et dans son sens de Gestion Intégrée a été un exercice long (« *année après année, en se focalisant sur les aspects du business inter reliés, le processus RI a progressivement contribué à un pilotage d'avantage intégré* »¹¹⁹, Goldfields), et compliqué, la logique de conformance restant persistante (« *Cela dit, l'organisation dédiée au développement durable reporte au CFO. Mon organisation appartient au département Global*

¹¹⁹ Traduit de l'anglais : « Just over years, by focusing on things that are linked to each other, the integrated reporting process the started to achieve greater integrated management »

Finance Administration (...) Nous agissons toujours sous la direction de notre CFO en ce qui concerne les initiatives liées au développement durable »¹²⁰, SAP).

Mais l'analyse du verbatim de ces organisations a dévoilé un autre point intéressant. L'idée que le RI devait préférentiellement se mettre en œuvre dans des organisations possédant un schéma de gestion en harmonie avec ses principes sous-jacents était inspirée:

Coté technologie, des conclusions de De Vaujany (2009) à propos du modèle de Rogers.

Coté contrôle, notamment de l'ouvrage de Demeestère et Lorino (2006) sur la démarche SPOC, auteurs qui considèrent qu'un projet de changement doit s'ancrer dans les éléments de la culture d'entreprise et comporter des « *éléments de continuité* »

En effet, les organisations estimant être en phase avec les principes fondateurs de l'IIRC soulignent la facilité de mise en œuvre du projet « *Integrated Reporting* » :

Extrait 1 : « *Quand le cadre de référence est apparu, et que je l'ai proposé aux responsables, c'était très très proche de ce que nous avons déjà accompli. Ça cadrerait presque parfaitement* »¹²¹(Exxaro)

Extrait 2 : « *C'était très en accord et je pense que c'est la raison pour laquelle nous avons réussi la mise en œuvre du RI. (...) Parce que ça ne sert à rien d'avoir un Reporting Intégré si vous n'avez pas d'Integrated Thinking. Cela n'a pas de sens.* »¹²²(Novo)

Extrait 3 : « *Ca ne devrait pas être un standard à appliquer. Ça devrait être votre histoire* » (Sanford)

Cependant, il semblerait que dans les organisations souvent orientées sur des approches exclusivement financières, la contribution du RI à certains attributs soit clairement reconnue par les répondants. Les réponses à cette question ont ainsi donné des indices sur l'utilité avérée du dispositif dans des organisations au schéma de gestion à priori conflictuel avec les

¹²⁰ Traduit de l'anglais: « Having said that, the cost sustainability organization reports into the CFO. My organization is within the global finance administration organization (...) We still drive under the leadership of our CFO for sustainability initiatives”

¹²¹ Traduit de l'anglais: “when the integrated reporting framework came out and I spun it to the executive, it was very, very close to what we've already done. So it was almost a natural fit and it was just a case of now we want report about all these things together”

¹²² Traduit de l'anglais: “It was very much in concordance, and I think that is also why we were successful in driving this. (...)Because there's no point in having integrated reporting if you don't have integrated thinking. Then it doesn't make sense.”

principes du RI. Dans ce cadre, les répondants font une distinction entre le rapport et le processus, le RI n'étant pas « *juste un rapport* », « *le rapport n'est que la fin du processus* » (Massimo Romano, Generali). Le processus les aurait « *aidé* », il aurait été un « *catalyseur* » d'un changement technico-organisationnel propice à un contrôle-pilotage d'avantage utile (« *nous respirons désormais une atmosphère nouvelle dans laquelle l'Integrated Thinking nous a permis d'avoir des approches désormais plus intégrées et plus holistiques* »¹²³, Generali), mais aussi de la gestion intégrée (« *mais aussi de surveiller les capitaux financiers au même titre par exemple que la vision et les compétences HR* »¹²⁴, Generali). Le potentiel perturbateur du RI, d'autant plus important dans des organisations peu préparées, semble ainsi avoir eu des effets positifs en termes de rapprochement des différentes parties prenantes, d'intégration d'indicateurs financiers et non financiers. Ce potentiel a par ailleurs été évoqué dans le chapitre 3. Il est revendiqué par l'IIRC qui parle de « *rupture* »¹²⁵(IIRC, www.theiirc.org). Pour les organisations possédant un schéma de gestion plutôt en phase, les répondants parlent de complémentarité (« *Je ne dirais pas qu'ils étaient en conflit, plutôt additionnels* »¹²⁶, Munich Airport ; voire de synergie (« *Non il est plutôt en phase, et je dirais même qu'il est synergique* », Sanofi). Dans un système technico-organisationnel, lieu d'enchevêtrements à l'issue incertaine, si il y a complémentarité ou synergie, l'utilité avérée du dispositif est probablement d'avantage diluée dans l'ensemble des facteurs contribuant à un contrôle-pilotage utile. Aussi, si le « *bricolage inévitable* » (Besson et Rowe, 2011) entre le dispositif et un système peu en phase conduit effectivement à un contrôle pilotage utile, la part de succès relative au RI est probablement d'autant plus visible pour les acteurs.

¹²³ Traduit de l'anglais : « we are breathing a new atmosphere, and integrated thinking is allowing us to move to more integrated and holistic approach”

¹²⁴ Traduit de l'anglais : « as well not to just monitor the financial capitals, also to embrace for instance the view and the competencies of our HR model »

¹²⁵ Traduit de l'anglais *Breakthrough*

¹²⁶ Traduit de l'anglais : « I would say it was'nt in conflict, a kind of additional »

5.1.2 L'organisation

5.1.2.1 La structure

La question relative à l'existence d'interdépendances entre centres de responsabilités a été introduite dans la deuxième version du guide. Cependant, sur douze entreprises interrogées, dix répondu positivement (Table 5.13) :

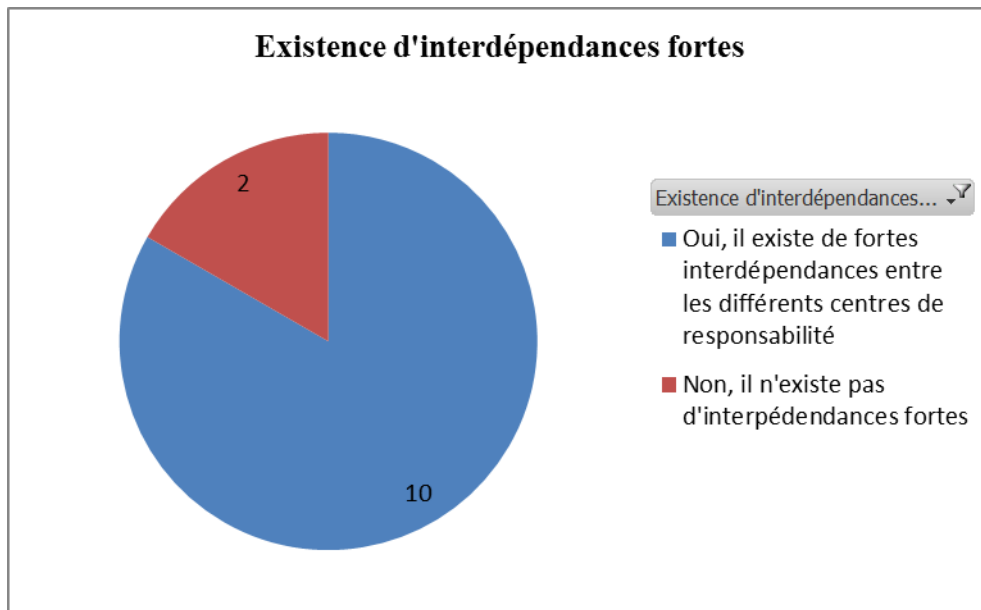


Table 5.12. Interdépendances entre centres de responsabilité dans les organisations interrogées

La question relative aux configurations de Mintzberg ne révèle pas particulièrement l'existence d'une structure propice au développement d'un dispositif utile. Peu d'organisations rentrent dans le cadre de l'adhocratie, structure stimulant notamment les échanges verticaux et horizontaux (Table 5.13) :

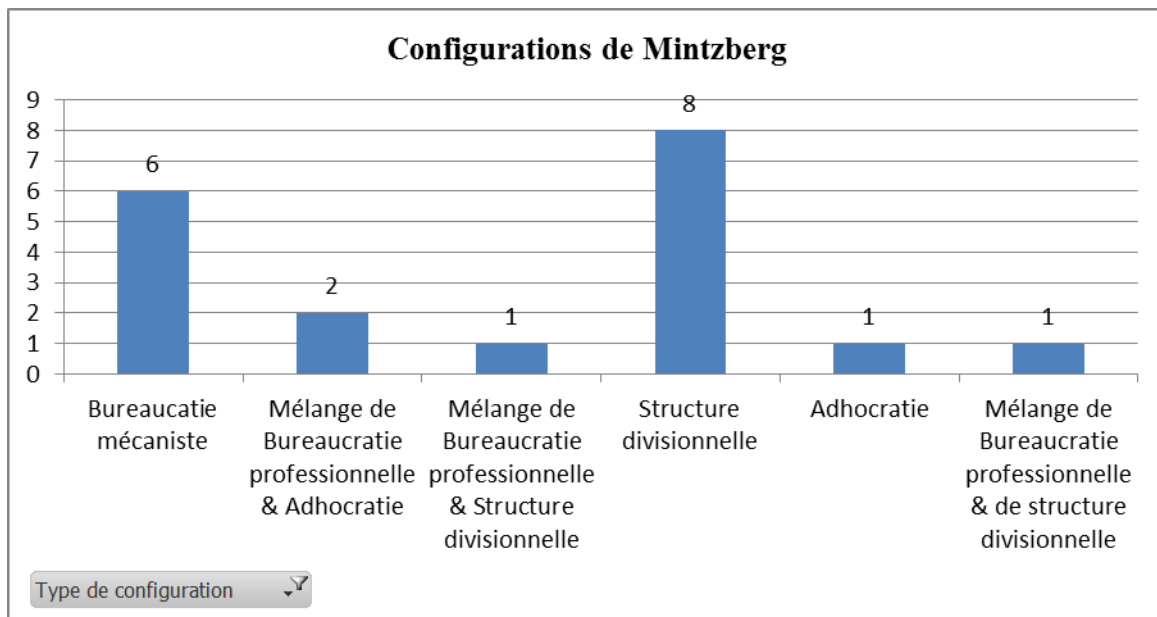


Table 5.13 Configurations des entreprises interrogées

Par ailleurs, tout comme dans le cadre des méthodes de contrôle (organique Vs mécanique), les réponses sont concordantes avec la littérature s'intéressant à la place du contrôle dans ces organisations. Pour Bouquin et Kuszla (2014) entre autres, « *la pratique mélange largement ces archétypes* ». Effectivement, un certain nombre de répondants positionnent leur organisation à cheval sur certaines configurations.

La question relative au degré de plasticité a été classée dans le guide d'entretien dédié aux stratégies locaux ou globaux. Compte tenu du faible nombre de répondants appartenant à cette catégorie, cette question n'a pas malheureusement pas bénéficié de nombreuses réponses. Sur les quatre répondants, trois ont décrit une structure plutôt ouverte, propice au développement d'un dispositif de contrôle-pilotage utile.

5.1.2.2 Les processus ou activités

- Mécanismes d'intégration utilisés en complémentarité du RI

En citant Davenport, 2000, Tchokogué et al., 2008 écrivent ceci à propos de l'ERP : « *Parce que le système ERP est associé à l'idée d'intégration, certains gestionnaires s'imaginent qu'avec la mise en place d'un tel système, l'intégration de l'entreprise est effective automatiquement* ». De la même façon, le RI dispositif de gestion informatisé est « *guidé par la réflexion intégrée* » (Consultation Draft, 2013). De la sorte, il est fortement assimilé à l'intégration organisationnelle par les gestionnaires. Mais pour conduire au rapprochement

des parties de l'organisation, et notamment à la « *réalisation des objectifs particuliers qui sont souvent contradictoires dans l'entreprise* » (Chalmetta et al., 2001), la littérature conseille de l'accompagner de mécanismes organisationnels spécifiques en phase d'ingénierie. Précisément, la revue de littérature avait identifié sur la base de l'article de Tchokogué et al. huit activités stimulant l'intégration. Les réponses montrent que l'ensemble des mécanismes d'intégration identifiés dans la littérature a été mobilisé par une ou plusieurs organisations.

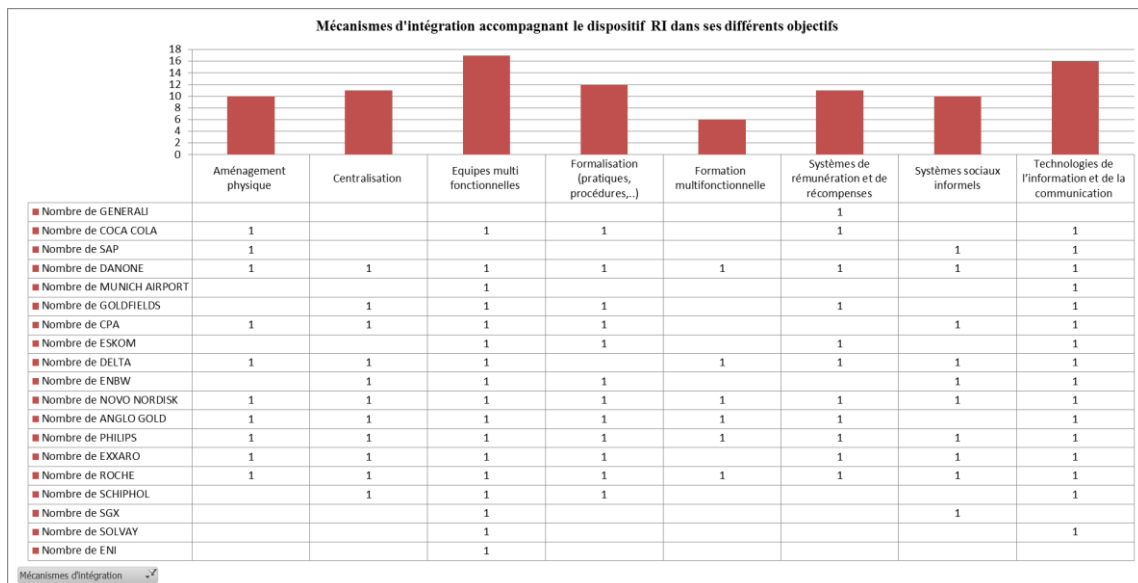


Table 5.15 Mécanismes d'intégration mis en œuvre en complémentarité du RI dans un objectif d'intégration organisationnelle

En examinant le détail par organisation, on se rend compte que ces mécanismes ont été plus ou moins exploités par les organisations : alors que Danone, Novo ou encore Philips mobilisent la totalité des mécanismes, d'autres organisations n'en utilisent qu'un ou deux. Les mécanismes les plus fréquemment utilisés sont les TIC et les équipes multifonctionnelles. A nouveau, il est bon de noter que ces deux mécanismes sont conseillés par l'IIRC. Le Consultation comporte un paragraphe dédié à « *l'utilisation des technologies de l'information* ». Ce paragraphe précise que « *les avancées technologiques débouchent sur des méthodes de reporting innovantes qui sont particulièrement pertinentes pour l'application du principe de connectivité de l'information* », indicateur clé de la Réflexion Intégrée au sein du rapport (*Consultation Draft*, 2013). De la même façon, même si cela n'est pas explicitement cité dans les documents de référence, l'*Integrated Thinking*, « *examen actif réalisé par l'organisation des relations qui existent entre ses diverses unités opérationnelles et*

fonctionnelles et les capitaux qu'elle utilise et qu'elle altère » (Consultation Draft, 2013) suggère la mise en œuvre d'équipes multifonctionnelles.¹²⁷

Nous faisons notre les propos de Tchokogué et al. selon lesquels les dirigeants devraient peut-être d'avantage exploiter « *les synergies découlant de la complémentarité entre ces mécanismes et le système* » RI. Selon les auteurs, la compréhension et l'exploitation judicieuse de ces synergies par les dirigeants « *permettront à leur entreprise de renforcer son intégration, ce qui pourrait représenter une contribution non négligeable à la pérennité de leur organisation dans son environnement concurrentiel.* »

5.1.2.3 Les acteurs

- L'implication des parties prenantes

Dans le cadre de la gestion de projet, la revue de littérature avait montré, que l'engagement des responsables d'entreprise était souhaitable pour assurer la réussite de la démarche. Et comme le note Massimo Romano, Directeur chez Generali, « *les gens impliqués dans le processus RI ont été positivement influencés par ça* »¹²⁸. Globalement, les discours révèlent que la Direction s'est impliquée dans la mise en œuvre du RI dès le premier exercice ou dans les exercices qui ont suivis (Table 5.16) :

¹²⁷ L'étude publiée par Black Sun en 2011 évoque « *une augmentation de la collaboration multidisciplinaire qui permet une prise de décision d'avantage holistique* ».

¹²⁸ Traduit de l'anglais : « *The people involved in the integrated reporting process were positively influenced by that* »

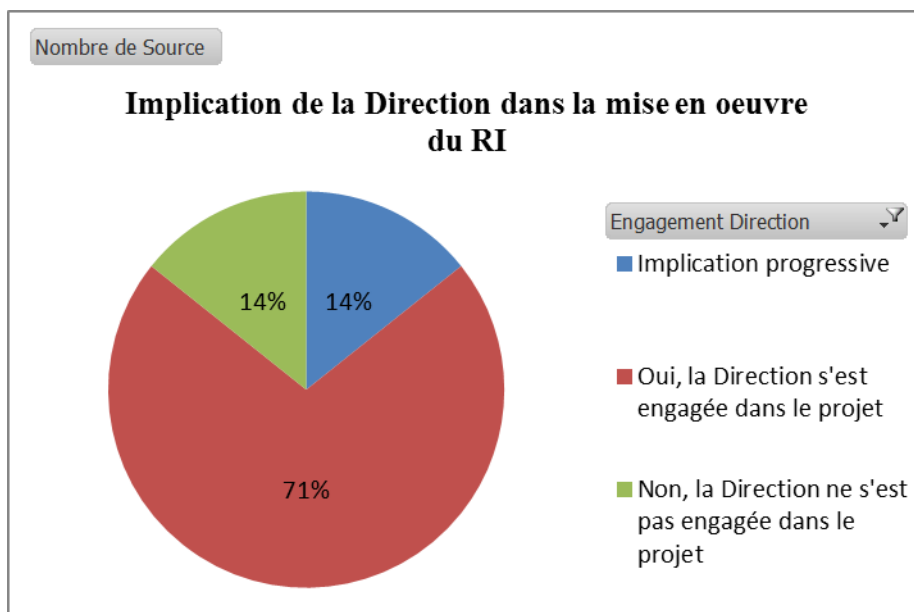


Table 5.16. Implication des parties prenantes dans la mise en œuvre du RI

L'acte de concevoir un dispositif fondé sur la stratégie peut difficilement se passer de l'implication de la Direction. Aussi, certaines organisations ont réalisé cette nécessité en réalisant un premier exercice de RI :

« Au départ nous avons pris ça en charge et puis en fait, quelque part le management nous l'a donné en disant voilà allez, occupez-vous-en! Mais ils n'avaient pas compris – nous non plus d'ailleurs- que c'était tellement important au niveau de la stratégie d'entreprise. Ce n'était finalement pas à nous de décider qui, quel topic était material! (...) Au départ on avait fait tout le process et on s'était dit qu'on avait fait un super boulot jusqu'au jour où ça a été présenté à notre CEO qui a dit : « ah non non je ne suis pas du tout d'accord ». Et c'est là qu'ils ont remarqué l'importance de la chose. Donc, je dirais que c'est un process qui s'est fait step by step. » (Roche)

Les interventions d'Emma Sweet, Responsable chez CPA et de Will Ritzrau, Directeur chez SAP ont permis d'affiner la réflexion sur ce point. Il semblerait que quand le processus RI est intégré à l'ensemble des processus de contrôle pilotage en interne, les parties prenantes sont d'avantage impliquées. CPA produit un rapport intégré mensuel, utilisé par la Direction dans un objectif de contrôle-pilotage : *« Nous produisons un rapport mensuel pour la Direction (...)Nous le faisons selon les principes du RI également » (...) Et certainement, ce rapport intégré mensuel utilisé par le management et la Direction a été d'une grande aide car les gens doivent fournir des éléments pour l'alimenter. Et cela fait maintenant plusieurs années*

que c'est ainsi »¹²⁹. De la même façon, chez SAP, les indicateurs présents dans le RI sont utilisés par les managers des différents branches d'activités : « Notre CFO dit à aux responsables d'activités : « Je veux que vous pilotiez vos organisations pas simplement avec le compte de résultat, mais aussi avec les indicateurs non-financiers (...) Ainsi, piloter l'organisation avec des indicateurs non financiers, je pense qu'on y est parvenu »¹³⁰

- Le style de management des organisations interrogées
 - Des espaces de liberté non dédiés à l'innovation

La revue de littérature a permis d'établir un style de management susceptible d'aider le RI à activer différents attributs : un style de management ouvert, favorisant l'autonomie et l'expression des acteurs. Ce sont ces espaces de libertés qui permettront au système technico-organisationnel d'établir des connexions, d'autoriser des flux d'information aussi bien verticaux qu'horizontaux, de s'adapter et d'évoluer dans la complexité. Il s'agit d'un style de management « privilégiant l'initiative et laissant un droit à l'expérimentation et à l'erreur » (Demeestère et al. (2006)). Comme discuté dans le chapitre 4, ce facteur est fortement lié au degré de décentralisation du contrôle. Aussi, les réponses à la question ouverte « comment décririez-vous le style de management de votre organisation ? » ont permis d'alimenter le facteur concernant l'organisation du contrôle. En concordance avec les résultats des questions fermées, plusieurs répondants ont décrit ce double mouvement du contrôle, évoqué dans l'article de Boitier, 2008:

Extrait 1 : « Un aspect très entrepreneurial au niveau de la BU, mais ces BU ne peuvent fonctionner qu'avec des fonctions support (...) Et donc ces fonctions support par contre, elles, vont être organisées sous la forme d'un reporting centralisé très fort (...) Donc c'est un mixte » (Sanofi)

¹²⁹ Traduit de l'anglais : « We are reporting to the board every month, (...)We do that in an integrated reporting style as well (...)And certainly, the monthly integration report that goes from management to the board has been a big help in that because people are having to provide input into that.»

¹³⁰ Traduit de l'anglais: « The CFO tells our lines of business « I want you to manage your organizations not only along P&L, but also along the non-financials (...) So steering the company through non financials, I think we're there. »

Extrait 2 : « *Globalement, je dirais que cela doit être décentralisé, et ça l'est. Mais il y a aussi une culture très centralisée en termes de reporting, de valeurs de référence, (...)* »¹³¹(Goldfields)

Extrait 3 : « *(...) Nous laissons à nos BUs la capacité de faire du business, tout en essayant de coordonner at un niveau central tous les autres processus* »¹³² (Generali)

....

Elles ont aussi montré que le style de management était dépendant de l'activité de l'organisation, et avait parfois peu de chance d'évoluer dans le sens d'une configuration propice au RI :

« *Je ne dirais pas que c'est entrepreneurial, et je ne pense pas que ça le devienne compte tenu de la nature de notre activité* »¹³³ (Coca-Cola)

« *Nous sommes une entreprise pétrolière, donc forcément, nous avons une culture technocratique* »¹³⁴ (Eni)

« *La nature de l'activité n'encourage pas trop l'initiative* »¹³⁵ (Anglo Gold)

« *Nous venons d'un style conservateur, d'une culture de conformisme, également en lien avec la réglementation du marché des services publics. Donc, ce style entrepreneurial a débuté fin des années 90* »¹³⁶ (ENBW)

D'autres ont mis en corrélation le style de management et la culture nationale :

¹³¹ Traduit de l'anglais: "Overall, I would say it has to be decentralized, and it is decentralized. But there is still quite a strong centralized culture in terms of reporting, in terms of value-setting, in terms of processes."

¹³² Traduit de l'anglais : « Leaving our Bus the capacity to make business, but try to coordinate at a central level all the other processes "

¹³³ Traduit de l'anglais: "I wouldn't say it's entrepreneurial, and I don't think it's ever going to be because of the nature of our business really"

¹³⁴ Traduit de l'anglais : « We are oil and gas company, so obviously we have sort of technocratic culture »

¹³⁵ Traduit de l'anglais: "The nature of industry doesn't 't allow much"

¹³⁶ Traduit de l'anglais: "We're coming from this conservative style, more from a culture of conformism, which is also linked to the fact that utilities market has been quite regulated. So this entrepreneurial style just started at the late 90's"

« Eh bien, le style n'est peut-être pas aussi directif que dans une entreprise française ou américaine, parce que nous sommes une entreprise hollandaise. Le style hollandais est peut-être un peu plus participatif »¹³⁷ (Philips)

Les réponses aux questions fermées révèlent un style de management cherchant globalement à encourager l'initiative. Mais ces espaces de liberté ne sont apparemment pas (ou peu) des espaces dédiés à l'invention (Table 5.17) :

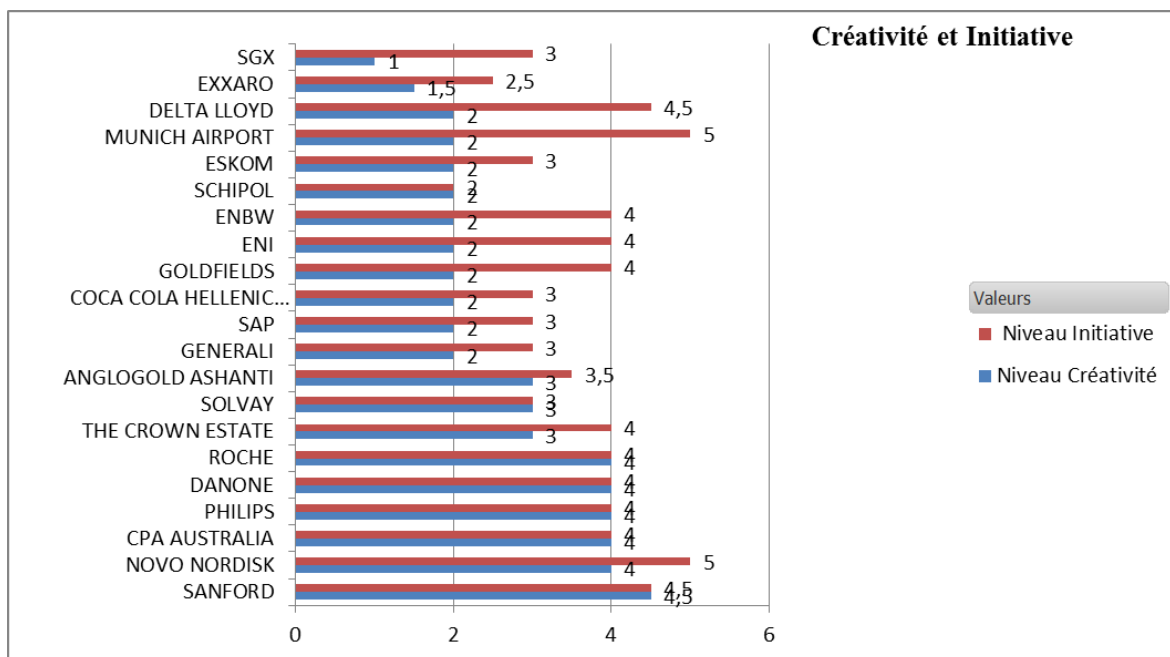
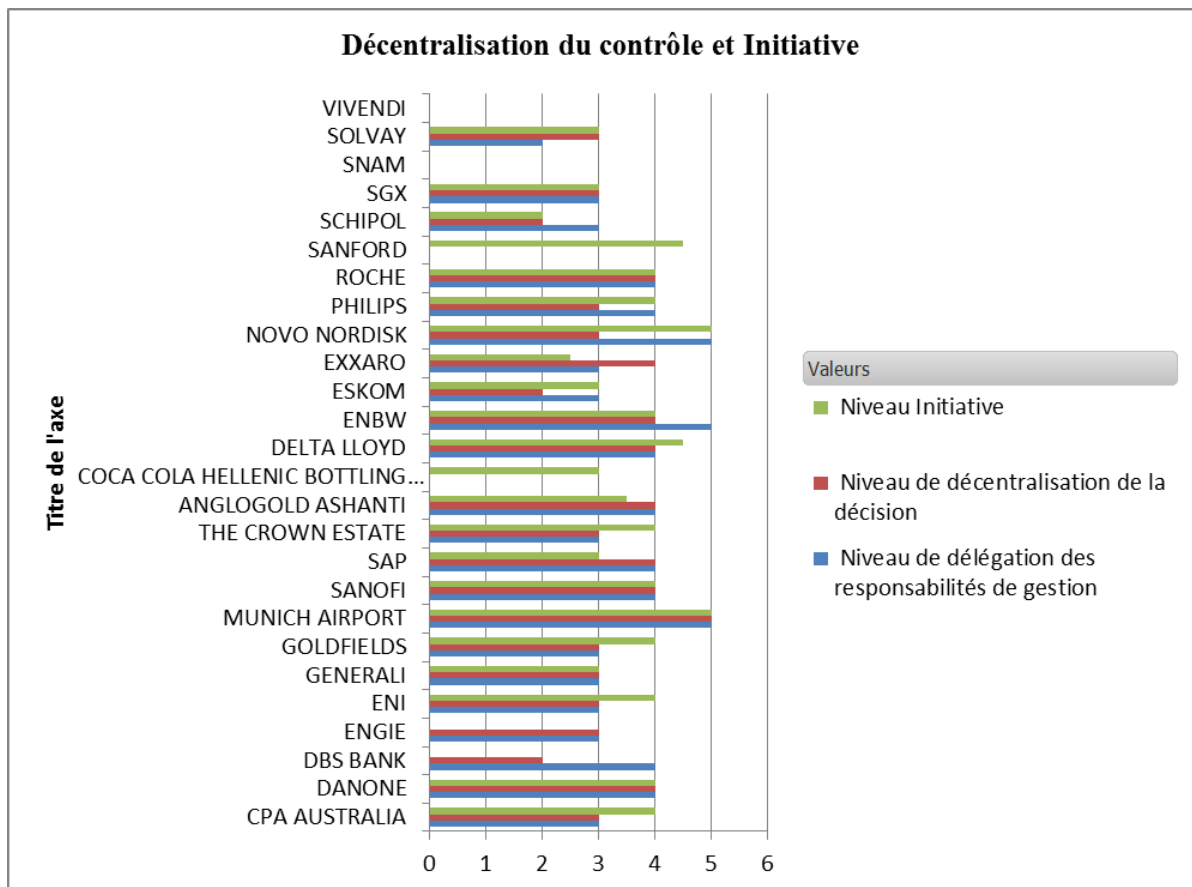


Table 5.17 Créativité et initiative dans les groupes interrogés

Le niveau d'initiative est globalement important. Ces résultats sont cohérents avec le premier mouvement de décentralisation du contrôle observé dans la plupart des organisations. Les résultats montrent par contre que le niveau de créativité reste bas dans la plupart des organisations. Et pourtant, comme l'exprime Genlot (2001), c'est cette logique d'invention en opposition à la logique traditionnelle de conformité, qui permettra à l'organisation contemporaine de survivre dans le nouveau contexte économique. La logique de conformité ne doit pas être abolie : des points de repère, de stabilité et les routines restent nécessaires, mais « *il devient illusoire et même dangereux de piloter les entreprises sur une logique dominante de la prévision, cet art de remplacer l'incertitude par l'erreur !* » Ce niveau de créativité relativement bas est-il à mettre en lien avec le cadre de la formalisation, deuxième

¹³⁷ Traduit de l'anglais: "Well, the company is not as directive as maybe a French company or an American company, because we're Dutch. Dutch is a little bit more; I would say participative management style."

mouvement du contrôle dédié à assurer la cohérence dans les grands groupes ? (Table 5.18). Comme discuté, la formalisation permet de cadrer les actions et initiatives dans le sens des orientations globales, discutées par la Direction. Mais le PDG de Sanford a suggéré que cette cohérence pouvait se développer d'une façon différente, y compris dans un groupe côté : en imprégnant les acteurs des orientations, plutôt qu'en les contraignant dans un cadre. Cette façon de *vivre* les finalités de l'organisation, plutôt que de les subir pourrait se réaliser par la formulation d'un message stratégique simple que les acteurs peuvent facilement s'approprier et par une focalisation de la Direction sur la compréhension et la communication de ce message stratégique. Ceci est concordant avec la note de 5 sur l'importance accordée à la créativité chez Sanford. « *C'est très important, peut-être 4 ou 5 en fait* » (Volker Kuntzsch au sujet de la place accordée à l'expérimentation dans son organisation).



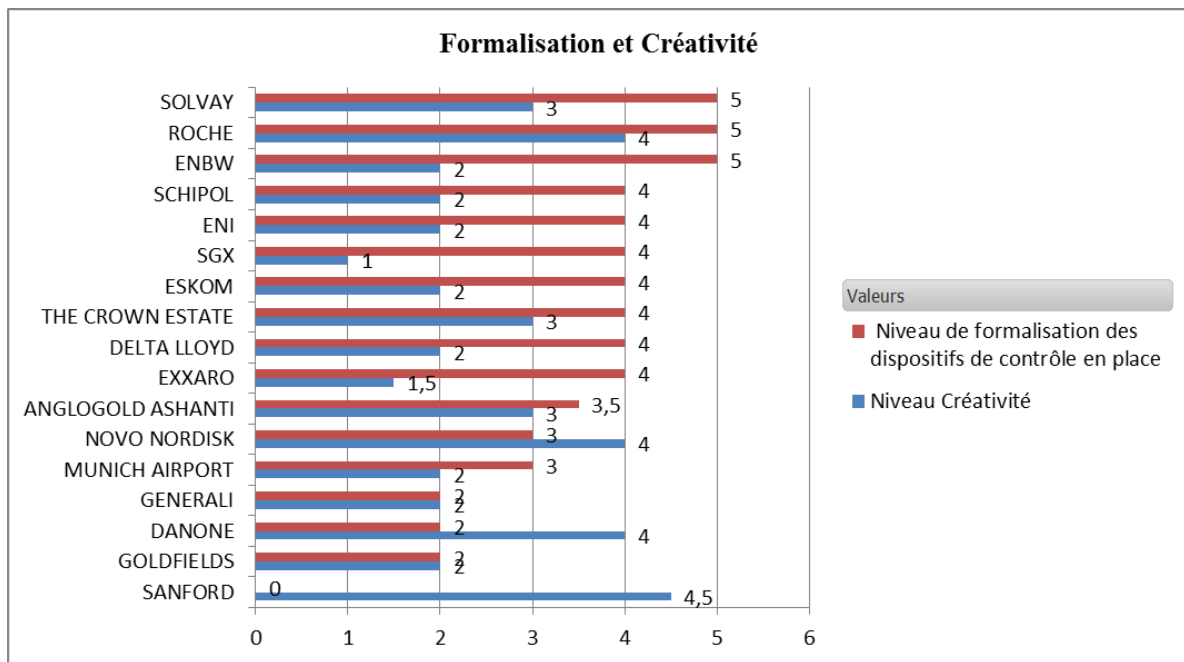


Table 5.18 Concordance Style de Management et Organisation du contrôle

- Le style de management: une simple contribution ou un élément central à la mise en œuvre d'un contrôle-pilotage utile?

La réponse du PDG de Sanford au sujet du rapprochement opérations-stratégie via le RI a permis de mettre en évidence l'importance du style de management dans la mise en œuvre d'un contrôle-pilotage efficace. Selon lui, c'est essentiellement son style de management, qui place l'homme au centre, qui permet de piloter l'organisation. Le RI n'est qu'une *coïncidence*, un cadre qui s'adapte à son style de management (et non l'inverse) :

« Diriez-vous que le RI permet un rapprochement des dimensions opérationnelle et stratégique de l'organisation ? »

« Oui, tout à fait...Je pense, eh bien, c'est plutôt une approche générale. Vous mettez cela en relation avec le RI. Mais c'est juste notre style, vraiment, dans l'organisation qui fait en sorte que tout le monde comprend pourquoi nous agissons d'une certaine façon, que les gens en arrivent à s'assurer que ce qu'ils font correspond à ce qu'on attend d'eux (...) Je pense que le reporting intégré est juste une coïncidence. C'est d'avantage le style de management qui guide le business, et c'est mon expérience qui me fait penser que ce qui est essentiel, ce sont les gens ! Oui ce qui est essentiel, ce sont les gens ! (...) Si vous avez vos gens avec vous...Je prête une attention primordiale à avoir les gens qu'il me faut avec moi, et qu'ils comprennent pourquoi ils agissent d'une certaine façon, le reste suit automatiquement, et après vous

*produisez votre rapport et vous arrangez vos informations selon le référentiel. Ça marche d'avantage dans ce sens. Commencer par le Reporting Intégré, et ensuite agir en fonction pour piloter l'organisation...Non ! Ça s'est passé d'une certaine façon que le référentiel et le style de management se complètent bien »*¹³⁸

Ces propos alimentent la réflexion sur le statut des outils de gestion. Ils confirment que le contrôle-pilotage n'a pas besoin de recettes miracles, mais plutôt de compétences (Bouquin et Kuszla, 2014). Ces outils ne sont que des supports à l'animation de gestion, « *point d'orgue du schéma de pilotage* » (Lorino, 2003). Ils viennent aussi enrichir la réflexion sur la compatibilité du RI avec le contexte existant. Il semblerait que deux cas de figures se profilent :

Dans un premier cas, tel celui de Sanford, le RI joue un rôle synergique. Il consolide et supporte un cadre de contrôle-pilotage efficace, déjà existant :

*« Et Paul Druckman m'a demandé la dernière fois : Comment avez-vous fait pour implémenter le cadre de référence ? J'ai répondu : « Nous ne l'avons pas vraiment implémenté en fait ; nous avons écrit notre histoire et nous nous sommes demandé si le Reporting Intégré pouvait s'y intégrer... »*¹³⁹

*« Ça ne doit pas être un standard à appliquer, ça doit être votre histoire, et ensuite, il faut évidemment respecter un certain nombre de principes comme les capitaux, en effet, etc.... »*¹⁴⁰

Dans cette configuration, l'utilité avérée du dispositif paraît cependant diluée au sein d'autres facteurs, notamment un style de management, qui, selon les recommandations de Genelot, 2011, place l'humain au centre des préoccupations :

¹³⁸ Traduit de l'anglais: « Yes, very so much. I think, well, that's a general approach. You link it up with integrated reporting, that is just our style really in the company that makes sure everybody understands why we do certain things and they come forward, what they do fits into that as well (...) I think Integrated Reporting is a coincidence, it's more the management style, the way we go about business. And it's my experience that it's all about people, that's all about people. If you have your people with you. ..So I'm fully focused on making sure I've got the right people on board, and they understand why they do certain things. And the rest follows automatically! And then you write a report and just put that report into that framework. It's more like that. Start with the IR framework and then decide on how to run the company. They just happened to work together very very well.”

¹³⁹ Traduit de l'anglais: « And Paul Druckman also said the other day, he asked me : « How did you actually implement that framework ? » I said “We didn't really. We wrote our story and tried to figure out if that actually works with Integrated Reporting Framework”

¹⁴⁰ Traduit de l'anglais: «It should not be a standard that you try to apply. It should be your story. And then make sure that obviously, there are certain guidelines like capitals, and so on.”

« Il m'est difficile de dire si cela est dû au Reporting Intégré »¹⁴¹

Dans le deuxième cas, comme chez Generali, Goldfields ou SAP, le RI joue un rôle perturbateur. Il bouleverse le système technico-organisationnel, et le fait évoluer jusqu'à un nouvel état de stabilité, propice au contrôle-pilotage efficace. Dans ce cadre, l'utilité avérée du dispositif semble d'autant plus forte. Il convient de s'interroger sur les activités menées en phase de construction, puis d'exploitation, qui ont permis de guider les interactions du système vers une nouvelle configuration propice, et non vers une dégradation du système. Ce point pourrait être abordé dans des études ultérieures.

- L'incertitude

La revue de littérature a révélé que l'incertitude de l'environnement était un facteur contribuant à la réalisation de nombreux attributs. Les organisations confrontées à un environnement incertain cherchent à rapprocher la stratégie de l'action afin d'assurer une plus grande réactivité. Elles mettent ainsi en œuvre des outils de contrôle contribuant à connecter d'avantage les dimensions organisationnelles et stratégiques. Elles privilégient aussi la recherche d'informations externes et d'informations non financières. Selon Chenhall (2003), l'incertitude est un facteur central, probablement à l'origine des travaux en contrôle basés sur la théorie de la contingence.

Les questions relatives à ce facteur ont été intégrées dans le guide d'entretien utilisateur. L'incertitude n'a pas pu être pleinement explorée compte tenu du faible nombre de répondants. Les réponses révèlent un degré d'incertitude très variable d'une organisation à une autre (Table 5.19):

¹⁴¹ Traduit de l'anglais : « It's difficult to say for me to say whether that's because of Integrated Reporting »

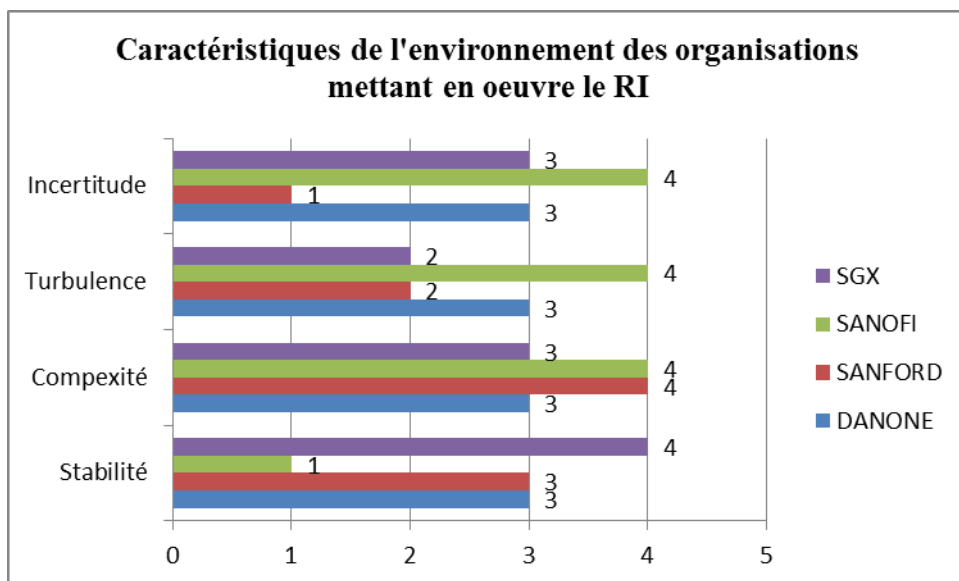


Table 5.19. Degré d'incertitude dans les organisations

Cependant, tous les stratèges interrogés considèrent l'incertitude comme une source potentielle d'opportunités. Selon les termes de Genelot (2013), les « esprits » semblent être correctement « préparés » au pilotage dans complexité :

Extrait 1 : « *Je considère vraiment ceci comme une opportunité, une grosse opportunité* »¹⁴² (DBS)

Extrait 2 : « *Une grande opportunité, 10/10 (...) C'est un grand défi* »¹⁴³ (Sanford)

Extrait 3 : « *Une opportunité !* »¹⁴⁴(SGX)

- L'intention de mise en œuvre

Comme discuté dans le chapitre 4, le guide ne comporte pas de questions spécifiques sur ce sujet. Le cadre de référence le dit clairement : « *le but premier du RI est d'expliquer aux apporteurs de capital financier comment l'organisation crée de la valeur au cours du temps* ». Aussi, la plupart des organisations engagées dans une démarche RI le sont dans cet objectif de communication. La remarque d'un répondant, à la simple lecture de l'introduction du guide d'entretien est révélatrice : « *Ce n'est pas du pilotage en interne, le Reporting*

¹⁴² Traduit de l'anglais: " I see this very much as an opportunity, the biggest opportunity"

¹⁴³ Traduit de l'anglais: "Great opportunity, 10/10 (...) That's great challenge »

¹⁴⁴ Traduit de l'anglais

Intégré, ça ne sert pas à piloter » (Engie). Cependant, il semblerait que pour certains groupes, l'intention évolue avec l'expérience de l'organisation en termes de RI. Le chapitre 4 avait évoqué à ce sujet l'étude Black Sun, qui montrait que la découverte du RI comme nouveau cadre de pilotage était apparue dans un deuxième temps, après un premier retour sur expérience des organisation-pilotes. Il est bon de rappeler à ce sujet que le discours des différentes parties prenantes a considérablement évolué. Peu après la publication du cadre de référence, la DFCG a publié sur son blog un article dédié au Reporting Intégré. Elle définit alors le RI comme un « *outil de pilotage de l'entreprise dans une démarche d'intégration de l'ensemble des composantes, des problématiques et des parties prenantes de son activité* ». (DFCG, www.voxfi.fr). Capitalcom, agence de conseil en communication, organise chaque année depuis 2013 une conférence sur le RI. Pour la première fois, en 2016, cette conférence est intitulée « *Integrated Thinking* », et non « *Integrated Reporting* », mettant d'avantage l'accent sur le potentiel du dispositif en termes de contrôle- pilotage. Enfin, il n'est pas inutile de rappeler les propos de différents répondants évoquant les difficultés du RI utilisé comme nouveau cadre de communication. Notamment Rodney Irwin, Directeur du WBCSD, pense que le RI a échoué en tant que nouvel outil de communication, mais qu'il a de réels atouts utilisé comme nouveau cadre de pilotage. De la même façon, Didier Terrolle, Directeur chez Sanofi évoque la difficile complémentarité du RI avec la réglementation française : « *Donc la difficulté, c'est qu'on créerait alors un autre document, qui finalement pourrait, non pas venir en contradiction heureusement, j'espère, avec le document de l'AMF, mais en plus, avec des informations qui seraient plus précises que le document de l'AMF et qui pourraient mettre en porte-à-faux l'entreprise* ». Un autre point intéressant est la transparence requise par le cadre de référence qui gêne certains répondants : « *La transparence est évidemment essentielle mais il ne faut pas qu'elle soit de nature à mettre en danger...Dévoiler ou mettre en danger la société qui...La compagnie qui voudrait effectivement jouer le jeu de cette transparence* » (Sanofi).

Le verbatim montre que certaines organisations affichent clairement une intention de contrôle-pilotage, et non plus de contrôle-reporting :

« *Parce qu'habituellement, il est plus facile de se focaliser sur l'aspect communication, qui est très important et tangible. C'est important, mais compte tenu de mon expérience, et de ce*

*que je vois, ce sur quoi vous vous concentrez dans votre recherche, est vraiment la chose la plus importante »*¹⁴⁵(Generali)

*« Nous essayons d'établir la production mensuelle du RI (...) Nous essayons de faire en sorte que nos activités managent leurs lignes d'activités avec les indicateurs clé de notre rapport intégré, c'est-à-dire l'engagement des employés, les femmes dans le management, ...Nous essayons d'établir ceci (...) Je pense sincèrement que manager via les indicateurs clé du RI est la bonne façon de faire car cela vous aide à mieux piloter l'organisation (...)On ne devrait pas faire un rapport pour faire du reporting »*¹⁴⁶ (SAP)

« Je pense qu'en interne, le rapport intégré, comme vous l'avez justement indiqué, est le résultat, qui est une distillation de toutes les choses que vous venez de décrire, et il s'agit d'Integrated Thinking, je veux dire d'une vue holistique de ce que votre mission et vos objectifs stratégiques sont, qui sont ensuite délivrés au travers du plan. » (The Crown Estate)

- L'avantage relatif

Globalement, les répondants s'accordent pour dire que le RI est une réelle nouveauté par rapport aux outils de contrôle existants. On retrouve souvent les mots (ou dérivés des mots) « nouveauté », « évolution », « amélioration », voire « révolution » dans le verbatim :

Extrait 1 : *« Je pense qu'effectivement, c'est une nouvelle façon de monitorer la performance de l'entreprise (...) « Je pense que l'integrated report va un peu plus loin »* (Danone)

Extrait 2 : *« Ce n'est pas juste un type de reporting de plus mais c'est une petite révolution »* (Danone)

¹⁴⁵ Traduit de l'anglais: « « Because usually it's easier to focus on the communication aspect, which is very important and very tangible. This is key, but based on my experience and what I'm seeing, what you are focusing on is really the most important one »

¹⁴⁶ Traduit de l'anglais : « « We're trying to establish the monthly roll-up of integrated reporting (...)We are trying to establish that our lines of business manage their lines of business with the key KPIs of our integrated report, that is, employee engagement, women in management, business health culture index. We're trying to establish this. (...) I truly believe that managing along the IR KPIs is the way to go because it helps you to manage your company better (...) You should not report for the sake of reporting»

Extrait 3 : « *Je pense que le apporte une réelle contribution au système de management interne. (...) Je pense que c'est extrêmement utile* »¹⁴⁷ (Delta)

Extrait 3 : « *Pour moi, le RI propose une nouvelle vision* »¹⁴⁸ (Eni)

Extrait 4: « *Le RI est une nouvelle façon de concevoir le reporting d'entreprise (...)
D'avantage, en plus d'améliorer le reporting d'entreprise, il aide à améliorer les processus internes*»¹⁴⁹(Generali)

Extrait 5: « *C'est une sorte de révolution*»¹⁵⁰(Munich Airport)

Extrait 6 : « *Et quand ce Framework est sorti, on s'est dit : - c'est la théorie la plus avancée au monde la dessus et c'est certainement révolutionnaire –* » (Solvay)

Les principales raisons évoquées par les répondants correspondent aux attributs précédemment caractérisés dans la revue de littérature :

- Le rapprochement des différentes parties de l'organisation grâce à une réflexion d'avantage intégrée (Anglo Gold, ENBW, SGX) et une gestion d'avantage intégrée - centralisation des données, standardisation des processus- (Coca Cola)
- Une vision d'avantage proactive grâce à l'intégration des indicateurs non financiers (Danone, Philips, SAP)
- Une vue globale du système « *plus concise* », « *plus concrète* » (Delta, ENBW, ESKOM, Generali, Goldfields, Munich Airport, Schiphol Airport,)
- Un outil d'avantage actionnable car il délivre « *une vision holistique de l'entreprise et offre une meilleure compréhension quant à la prise de décision ou à la mise en œuvre de certaines stratégies* » (Sanford)

¹⁴⁷ Traduit de l'anglais: "I think it's definitely added value to the internal management information system (...)I think it's highly valuable"

¹⁴⁸ Traduit de l'anglais : "In my opinion, integrated reporting promotes a new vision »

¹⁴⁹ Traduit de l'anglais : "Integrated reporting is a new way to address the corporate reporting production (...) And more than that, after evolving the corporate reporting production, it will helps preparers to improve the internal processes"

¹⁵⁰ Traduit de l'anglais : "It's a kind of revolution"

- Un reporting efficient car il permettrait non seulement d' « améliorer » la production du reporting d'entreprise, mais aussi « *les processus de contrôle en interne* » (Generali, Novo Nordisk)

Les réponses font émerger un nouvel avantage, celui de l'intégration effective de la RSE au contrôle-pilotage de l'organisation (EXXARO, Goldfields, Roche, Vivendi). Comme le notent Loning et al. (2013), la notion de responsabilité sociale de l'entreprise pose la question de l'intégration des pratiques de RSE aux pratiques de gestion. Ces pratiques apparaissent bien souvent comme « *supplétives des composantes classiques du suivi de performance* ». Aussi pour la directrice RSE de Sanofi, le RI a permis de mieux « parler » avec les directeurs financiers des filiales : « *le reporting intégré nous apporte essentiellement une formalisation qui nous a permis de mieux parler avec les directeurs financiers des filiales en 2013* ».

Les réponses révèlent aussi des usages différents du RI ayant contribué au développement d'un contrôle pilotage efficace. Le guide d'entretien dissociait essentiellement deux composants: le processus de reporting intégré et le rapport intégré, output du processus. En s'inspirant des recommandations de Genelot (2013), le chapitre 2 avait alors identifié deux activités possibles pour adapter le RI aux besoins spécifiques des pilotes. :

- Le processus RI doit être intégré à l'ensemble des rapports et communications en interne et en externe (facteur de construction). Un tel procédé implique une intégration des SI supportant la production de ces rapports et communications. Le processus RI doit être appliqué en permanence à l'ensemble des rapports et communications
- Il doit y avoir une volonté de la direction d'utiliser le rapport intégré en interne. L'existence d'un SI autorisant une fréquence de reporting variable en fonction de l'utilisateur peut aider.

Les propos de Fundisa Mgidi, Vice-Président chez Anglo Gold font échos à ces deux propositions. Pour elle, le processus doit être effectivement distingué du rapport qui « fixe » la performance à un moment précis, au moment de la production du reporting. Pour être utilisé comme nouveau cadre de contrôle-pilotage, il faudrait produire un rapport intégré à une fréquence journalière, ce qui n'est pas encore le cas chez Anglo Gold. Cependant, elle ajoute qu'il s'agit d'un de leurs objectifs. Le processus de reporting intégré a permis quant à lui

« *d'intégrer les silos existants* ». Golfields utilise le rapport intégré pour piloter grâce à une fréquence de production accrue

Pour Christopher Dolderer (ENBW), il faut avant tout distinguer l'*Integrated Thinking* du rapport intégré. L'*Integrated Thinking* a permis aux différentes divisions de mieux se parler. Le rapport intégré a permis de focaliser l'attention sur les éléments critiques à piloter. Massimo Romano (Generali) insiste également sur l'*Integrated Thinking* qui a créé une nouvelle « *atmosphère* » dans son département, et plus généralement dans l'organisation. Darrell Lim, Responsable chez SGX estime que le RI n'est pas « *juste une nouvelle approche du reporting* », mais aussi « *une nouvelle façon d'introduire des changements comportementaux en interne* » grâce à l'*Integrated Thinking*. John Lelliot (The Crown Estate) estime que le rapport intégré n'est qu'une « *distillation* » de l'*Integrated Thinking*, « *vision holistique de la mission et des objectifs stratégiques de l'organisation, répercutée dans le processus de planification* ».

Il semblerait que les organisations utilisent ainsi trois composants distincts du RI pour améliorer leur contrôle-pilotage en interne :

- Le premier composant est l'*Integrated Thinking*.
- Le second composant est le processus de mise en œuvre du RI, appliqué à l'ensemble des processus de contrôle pilotage en interne.
- Le troisième composant est le rapport intégré, un des produits du processus RI.

Dans son discours, Will Ritzrau (SAP) distingue clairement ces trois composants : « *Dans cette perspective, je crois sincèrement que l'Integrated Thinking et l'Integrated Reporting, et le Rapport Intégré, résultat du changement intégré sont la clé d'une entreprise durable sur le long terme* »¹⁵¹

Il est important de noter que pour quelques répondants, le RI n'est pas une nouveauté. C'est le cas de Mikkel Larsen qui considère que le RI est utile, mais est comparable à d'autres outils existants tels le *Strategic Report*, obligatoire pour la plupart des entreprises au Royaume Uni. Il ajoute que par ailleurs, tous les outils de contrôle présents avant l'introduction du RI sont

¹⁵¹ Traduit de l'anglais : « So from that perspective, I truly believe that Integrated Thinking and Integrated Reporting, and the Integrated Report – as the outcome of integrated changing- is the key to sustainable operations in the long run »

toujours « *en place* ». Le Reporting Intégré a été construit à partir des données disponibles dans les outils existants, et en particulier du BSC, dispositif central de contrôle pilotage dans l'organisation. Le cas des entreprises françaises est particulier car les organisations règlementaires françaises demandent aux entreprises de plus de 500 salariés de produire un document de référence, publiant des informations sur la performance sociale, environnementale et sociétale. Aussi 100% des groupes français interviewés ont évoqué la loi Grenelle 2 « *contraignant à développer dans ce rapport de gestion les 42 items du Grenelle 2* » (Sanofi). Pour Pascale Thumerelle (Vivendi), cette obligation de rendre compte constitue une étape dans une démarche d'intégration de la RSE à la stratégie du groupe. Selon la Directrice RSE, cette démarche a été initiée dans le groupe depuis 2003 : « *L'IIRC n'a rien inventé, nous avions des lois avant. Donc cette obligation de rendre compte des indicateurs pertinents stratégiques matériels, nous l'avons depuis longtemps* ».

D'autres s'interrogent sur la place du RI dans la panoplie des outils de contrôle. Pour Darrell Lim, le RI « *est un outil complémentaire mais ne remplacera jamais les autres outils de contrôle-pilotage* ». Will Ritzrau confirme que le RI « *ne peut remplacer les outils de contrôle mais les améliorera* ». Michel Washer (Solvay) compare l'*Integrated Reporting* avec le GRI et estime que « *le standard sur lequel tout le monde s'aligne aujourd'hui est le GRI* ».

L'analyse a déjà montré que dans le cadre d'un contexte propice, les répondants avaient du mal à identifier l'utilité avérée du dispositif, diluée par exemple avec les bénéfices d'un style de management « *perturbateur* »¹⁵². Ici, les discours ont également révélé la difficulté d'isoler les avantages liés au RI dans le cadre de changements importants intervenus de façon synchrone au cœur du système technico-organisationnel : simplification et standardisation des processus de contrôle-pilotage, centralisation des fonctions, mise en place d'un ERP,... Le mot « *coïncidence* » déjà évoqué par le PDG de Sanford apparaît alors à nouveau :

« *Je pense que c'est une coïncidence, mais pas une conséquence* » (Coca-Cola)

Les répondants ont aussi mis en parallèle l'avantage relatif avec le respect de la méthodologie, au risque de produire une simple addition du rapport de développement durable au rapport financier, et non un rapport intégré : « *Il n'y a pas de prescription sur la façon dont le cadre doit s'appliquer. Si vous l'utilisez correctement ou du mieux que vous le pouvez, ce n'est pas du tout la même chose.(...) Il y a toujours des gens qui pensent faire un rapport intégré, mais*

¹⁵² Le mot anglais utilisé par Volker Kuntzsch est « *disruptive* »

tout ce qu'ils ont fait c'est un rapport de développement durable qu'ils ajoutent au rapport financier »¹⁵³

5.1.2.4 Autres facteurs organisationnels

- La stratégie

Pour la grande majorité des répondants, la vision stratégique de leur groupe, souvent exprimée sous la forme d'un projet d'entreprise, est clairement établie par la Direction (Table 5.20).

Dans le cadre de cette question, certains répondants se sont exprimés sur la contribution du RI à la clarté (Exxaro) et à l'élargissement de la vision stratégique :

« L'Integrated Thinking et le RI ont contribué à renforcer quelque chose (...) Cela a certainement amplifié le scope de notre histoire »¹⁵⁴

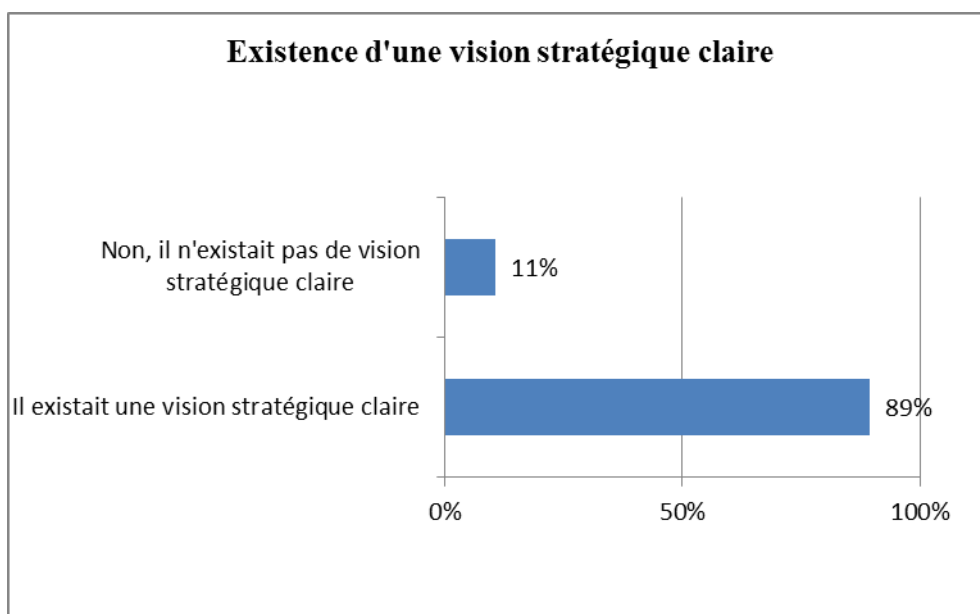


Table 5.20 Existence d'une vision stratégique claire au sein des groupes interrogés

¹⁵³ Traduit de l'anglais: « « There's no prescription on how to apply it. When you use it, I guess properly, or as well as you can, I think it very much does differ (...) There's always people who may think they're doing the integrated report but all they've done is just a sustainability report. And they put this financial report together" »

¹⁵⁴ Traduit de l'anglais : "Integrated thinking and integrated reporting helped to reinforce something,(...)for sure it amplified the scope of this story"

Les objectifs stratégiques sont en général communiqués aux acteurs de l'entreprise dans un objectif de compréhension. Les notions de *communication* reviennent régulièrement dans les discours :

Extrait 1 : « *Ces derniers mois, le CEO a mis en place de nombreuses actions pour communiquer à l'ensemble de l'organisation l'ambition, la stratégie...* »¹⁵⁵ (Eni)

Extrait 2 : « *Il y a eu une présentation dans l'entreprise (...) Et ensuite, comme je l'ai dit, il y a eu de nombreuses communications faites aux employés pour les impliquer dans la vision et la stratégie d'entreprise* »¹⁵⁶ (CPA Australia)

Extrait 3 : « *Oui, il y a eu une campagne de communication dans toute l'entreprise. L'équipe dirigeante a expliqué la vision et les valeurs de l'organisation aux employés.(...) C'était en ligne avec notre programme de communication en interne, extrêmement focalisé sur les interactions directes, la publication de newsletters, tout ceci...Donc, les processus de communication en interne étaient utilisés pour communiquer la vision, les valeurs, etc,...* »¹⁵⁷ (Goldfields)

Cependant, les efforts de la direction pour faire en sorte que les acteurs s'approprient ces objectifs restent nuancés. La question relative aux pratiques collectives avait déjà donné des indices sur ce point. Les réponses révélaient que les pratiques collectives en amont du dispositif (si elles existaient) concernaient avant tout l'équipe dirigeante.

Dans le nœud N'Vivo dédié à la vision participative de la stratégie, l'outil de fréquence révèle que le mot *communication* (et dérivés) occupe la seconde place du classement. Par contre, il ne compte qu'une seule occurrence des mots *débat* et *dialogue* dans les réponses. Un des procédés utilisés par la direction pour faire en sorte que les employés s'approprient la stratégie est le système de rémunérations et de récompenses. Les répondants parlent de *target*

¹⁵⁵ Traduit de l'anglais : « Last months, the new CEO is putting in place a very large number of actions to communicate to all the company, the ambition, the strategy”

¹⁵⁶ Traduit de l'anglais: "There was presentation across the business, and quite a lot of informations gathered.(...) And then, there was a lot of, like I said, communication to the staff to engage them in that sort of vision and that corporate plan."

¹⁵⁷ Traduit de l'anglais: "Yeah, there was a company-wide communications campaign. Our management team went out and explained the vision and values to people (...) It was in line with our internal communication program, which is very heavily based on one-to-one interactions, internal newsletters, that kind...So, internal communication processes were used to communicate the vision, values, and so on."

ou de *bonus annuel liés à des corporate goal*. Ce procédé, de type mécanique n’invite pas à la discussion, mais plutôt à l’exécution (Table 5.21) :

Word	Length	Count	Weighted Percentage	Similar Words
vision	6	9	1,94%	vision
communication	13	8	1,72%	communicate, communication, communications
(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
targets	7	6	1,29%	target, targets
(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
engage	6	2	0,43%	engage, engagement
(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
explain	7	2	0,43%	explain, explained
debate	6	1	0,22%	debate
(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
dialog	6	1	0,22%	dialog
(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
involving	9	1	0,22%	involving

Table 5. 21. Outil de fréquences de mot N’Vivo utilisé sur le nœud « Vision participative de la stratégie »

Or, comme le note Lorino (2003), même si la définition des objectifs stratégiques reste l’affaire des directions, elle peut être préparée « *par des débats plus ou moins larges* », car « *plus le débat est large en amont, plus l’appropriation collective de la stratégie est aisée* ». C’est cette appropriation qui permettra une participation constructive des acteurs lors de la démarche de déploiement. Les organisations cherchant à impliquer d’avantage les parties prenantes dans la définition des éléments « *prépondérants* »¹⁵⁸ mettent en œuvre des démarches plus ou moins structurées. Alors que certaines parlent d’un processus d’implication des parties prenantes « *bien établi* » (Coca-Cola), d’autres évoquent la mise en œuvre de multiples méthodes et outils sans « *priorisation* », « *ce qui a pour corollaire de nuire à la lisibilité* ».

Le chapitre 2 a aussi montré que les attributs requis pour faire du RI un dispositif utile se développaient préférablement dans des stratégies de type « Prospecteur », « Analyste sur

¹⁵⁸ Le cadre de référence parle de *materiality process*

marché évolutif » (Miles & Snow, 1978), « Entrepreneuriale » (Mintzberg, 1973) ou « Différentiation » (Porter, 1980). Seulement trois organisations ont répondu cette question. Les trois stratégies interrogées positionnent effectivement leur stratégie dans une de ces trois catégories.

- Métiers et marchés

En s'appuyant sur les travaux de Lorino et de Bouquin et Kuszla (2014), le chapitre 2 a montré que la logique de pilotage du RI convenait d'avantage aux organisations opérant sur des marchés émergents ou en évolution, plutôt que sur des marchés murs et bien connus. Cependant, les discours des stratégies révèlent que les organisations mettant en œuvre le RI opèrent dans des marchés mixtes, voire matures¹⁵⁹ (Table 5.22)

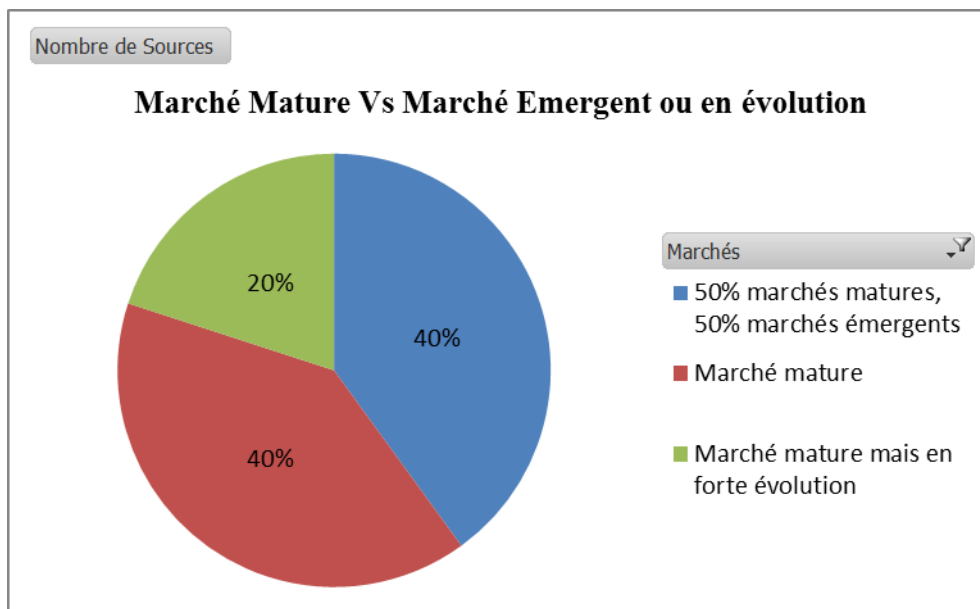


Table 5.22. Marché Mature Vs Marché Emergent ou en Evolution

5.1.3 La technologie

5.1.3.1 Les SI de collecte, d'analyse et d'interaction existants

Les discours révèlent que la mise en œuvre du RI n'a pas nécessairement requis d'adaptation technologique. La plupart des répondants expliquent que le RI a été construit à partir du SI existant. (Table 5.23) :

¹⁵⁹ L'analyse des données inclut le discours de Eda Pogany (Coca-Cola) qui mentionne les marchés sur lesquels opère l'organisation en réponse à une question sur les qualités des indicateurs.

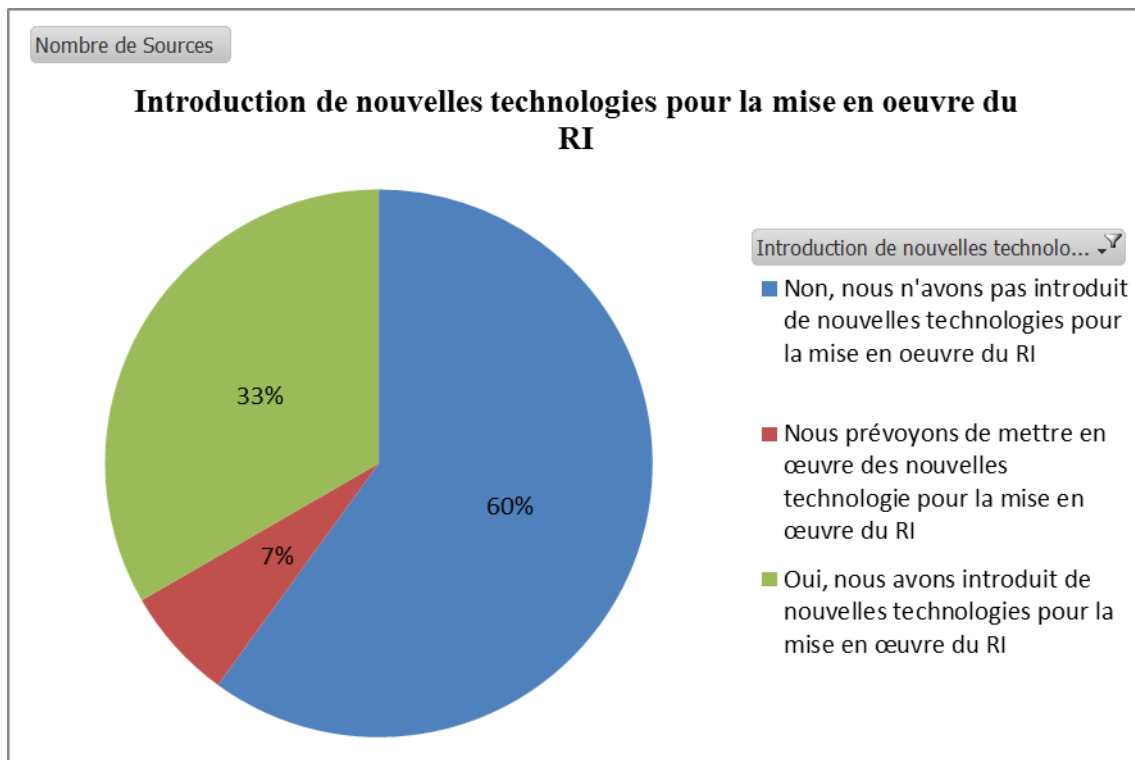


Table 5.23. Introduction de nouvelles technologies pour la mise en œuvre du RI

La revue de littérature avait permis d'identifier des technologies destinées à collecter, analyser ou interagir semblant contribuer à la mise en œuvre d'un dispositif utile. Le guide d'entretien ciblant les populations SI cherchait à savoir si ces technologies étaient présentes et avaient été mobilisées pour la mise en œuvre du RI. Les trois technologies les plus citées sont le PGI (ERP), les dispositifs de type BI et les plateformes collaboratives. Les répondants sont plus réservés s'agissant de la taxonomie XBRL et des systèmes d'exploitation et d'analyse des données non structurées. Parfois même, les répondants, y compris les répondants SI avouent ne jamais en avoir entendu parler :

Extrait 1 : « *Quelle Technologie ? (...) Cela m'intéresse d'avoir d'avantage de renseignement* »¹⁶⁰(Exxaro, guide d'entretien contrôle)

Extrait 2 : « *Juste un petit moment, je vais jeter un œil dans Google (...) XBRL. Ah, c'est fondé sur le format XML.* »¹⁶¹ (SAP, guide d'entretien SI)

¹⁶⁰ Traduit de l'anglais: "The what technology?(...) I must get more information on that from you."

¹⁶¹ Traduit de l'anglais: "Just a moment, I will have a quick look on Google. XBRL... Ah it's XML-based."

Extrait 3 : « Je n'ai aucune idée de ce que cela peut être ! »¹⁶² (Generali, guide d'entretien SI)

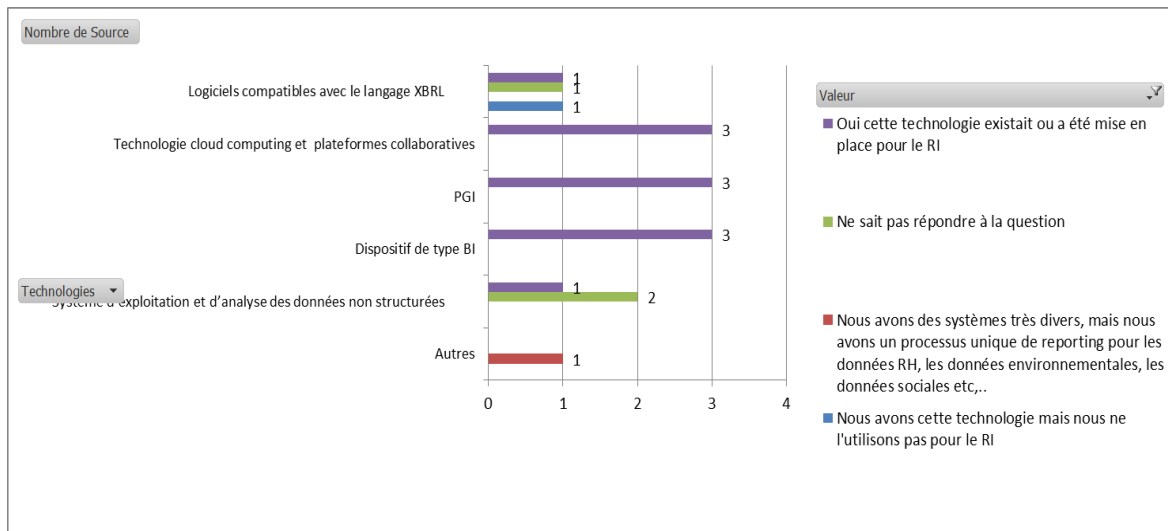


Table 5.24. Technologies existantes ou mises en œuvre dans le cadre de la production du RI

Dans le guide SI, les questions fermées traitant spécifiquement du traitement des données non structurées confirment globalement que les organisations sont encore peu équipées en termes de collecte, stockage et réplique des données non structurées. Hormis l'entreprise Philips, les notes attribuées par les répondants sont inférieures ou égales à la moyenne. Ces résultats sont cohérents avec le verbatim des questions ouvertes (Table 5.25)

¹⁶² Traduit de l'anglais: "I have no clue what it could be!"

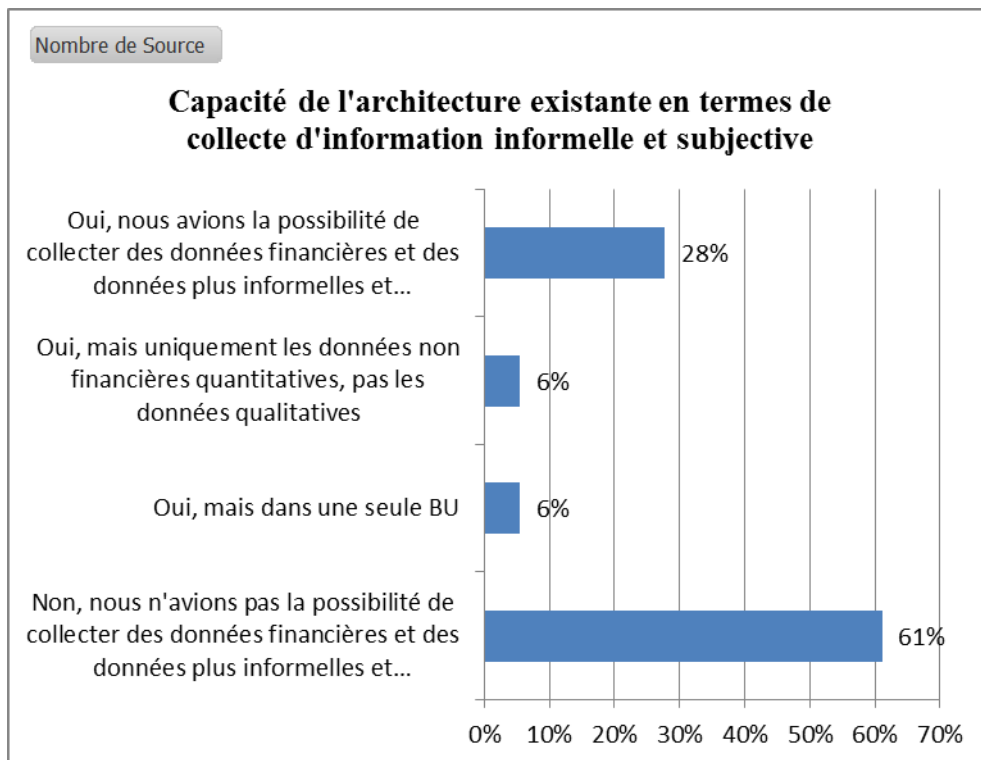


Table 5.25. Capacité de l'architecture existante en termes de collecte d'information subjective et informelle

Les réponses révèlent aussi que la technologie n'est pas nécessairement la réponse adoptée par les organisations pour collecter les données non structurées. La revue de littérature avait pourtant évoqué les technologies Big Data comme technologies susceptibles de contribuer à la collecte et des données non structurées. En ce sens, Philips évoque le logiciel Credit 360, un logiciel destiné à l'exploitation de données de développement durable. De la même Roche évoque le logiciel Think Step. D'autres organisations, telles Generali avouent ne pas avoir une démarche aussi « structurée ». Elles évoquent les meetings formels et informels tels les *coffea corner* (SAP) comme moyen principal de collecte des données non structurées.

La revue de littérature avait révélé que l'ERP semblait contribuer à une intégration de type mécanique via la standardisation des référentiels, la formalisation des processus de gestion et la diffusion de l'information. L'ERP participerait de la sorte à la normalisation des représentations et facilite essentiellement la diffusion d'un modèle de performance prédéfini. Alors que Michel Washer (Solvay) « *croit beaucoup aux outils structurants* » tels SAP, Cora Olsen (Novo), explique qu'il est possible de développer une Gestion Intégrée sans pour autant disposer d'un ERP. Dans son discours, elle oppose la diversité technique, qui n'est pas

synonyme de désintégration chez Novo au « système unique » revendiqué dans la plupart des organisations :

« Puis-je vous interrompre une seconde ? Nous n'avons pas un système unique. Etre intégré ne signifie pas dans notre cas avoir un système unique. Ce que nous avons, c'est un processus unique. Nous n'avons pas besoin d'un système, ce qui nous distingue, je pense des autres entreprises. Nous avons beaucoup de systèmes d'information différents pour collecter les informations RH, pour collecter les informations environnementales, pour collecter les informations relatives aux brevets. Donc nous avons de très nombreux systèmes. Mais ce que nous avons, c'est un seul processus, qui est le même pour le reporting financier, social et environnemental. »¹⁶³

L'analyse du verbatim des populations contrôle apporte des éléments complémentaires. Elle confirme que l'ERP permet de traiter essentiellement des données transactionnelles, mais peine à collecter les données non structurées :

Extrait 1 : *« Nous avons SAP pour les données de base, et nous utilisons quelques-uns des outils SAP, mais c'est plus pour les données financières, et un peu aussi pour les données commerciales »¹⁶⁴ (ESKOM)*

Extrait 2 : *« Le système existant n'était pas du tout adapté à la collecte des données non structurées. Souvenez-vous, nous utilisons SAP, ce système d'information allemand épouvantable ! J'ai travaillé pour SAP, et je suis allemand, donc j'ai le droit de dire du mal des produits allemands. C'est utile pour les transactions de base, mais ce n'est pas du tout adapté pour les choses plus singulières ou qui requièrent des couleurs différentes ou une réflexion intuitive...(...) »¹⁶⁵ (EXXARO)*

¹⁶³ Traduit de l'anglais: "Can I interrupt you for a second? We don't have one system. Because we're integrated doesn't mean we have one system. What we have is one process. We don't need one system, which sets us apart, I guess, from many companies. We have many different systems, to collect HR information, to collect environmental information, to collect patent information. So we have many different systems. But what we have is one process which is the same across finance, social and environmental reporting."

¹⁶⁴ Traduit de l'anglais: "We've got SAP for basic views, and we use some of the SAP tools but it was more on the financial side and a bit of it on the commercial side"

¹⁶⁵ Traduit de l'anlais: "This new social media kind of stuff and unstructured kind of information, it wasn't good for that at all. Remember, we used SAP, that horrible German system. I worked at SAP, and I am German, so I'm allowed to say something bad about German products. It is terrible in terms of, it's good for solid backbone transactions, but anything flowery or that requires different colors, intuitive thinking ,..."

Extrait 3 : « *Mais le système SAP contenait difficilement les données que nous utilisons pour notre reporting de développement durable* » (Philips)

5.1.3.2 Le niveau d'intégration des applications

L'analyse de la littérature avait révélé que pour mettre en œuvre un contrôle « *dual* » (Boitier, 2008), contribuant à un rapprochement organique de l'organisation, l'ERP s'il existe, doit autoriser le développement d'applications parallèles, notamment les applications spécifiques en lien avec le RI. Malheureusement, le faible taux de réponses dans le cadre de cette question n'a pas permis traiter en profondeur ce point. Il pourra faire l'objet d'approfondissement dans des publications ultérieures.

Les réponses du guide SI semblent cependant confirmer que les applications en lien avec le RI se réalisent dans un premier temps hors de l'ERP, et qu'il existe un projet de réintégration de ces applications à l'ERP (s'il existe) dans le futur (« *l'analyse doit être faite sur l'ERP, c'est le futur* » (SAP)).

5.1.3.3 Le niveau d'intégration des données

Globalement, les réponses révèlent un niveau initial d'intégration des données peu satisfaisant, spécialement pour les données non financières, « *plus susceptibles de ne pas être structurées* » (Eccles et al., 2014). Aussi les répondants distinguent souvent l'intégration des données financières de celle des données non financières, particulièrement celles du domaine du développement durable.

Internals\\CPA AUSTRALIA- Contrôle - § 1 reference coded [0.83% Coverage]

Reference 1 - 0.83% Coverage

Interviewee: "Probably not very good."

Internals\\Coca-Cola - § 1 reference coded [1.81% Coverage]

Reference 1 - 1.81% Coverage

Interviewee: "Before *Integrated Reporting*, you know and it's also before SAP, we had

very complicated system, we had data management systems on the account in the 20 countries where we work and also on the group level, which were not always in sync, and they were not even compatible sometimes with each other, so different information systems have been developed for instance for Sales Force automation on the country level in different countries (...) So we found it very difficult to compare apples to apples (...) Maybe the most progressive one was financials, but for instance sales and marketing and HR systems there were really the worst I think. So finance was the best integrated but not really integrated, then came sales and marketing (...)"

Internals\\DELTA - Contrôle - § 1 reference coded [1.26% Coverage]

Reference 1 - 1.26% Coverage

Interviewee: "The integration is not good. Like, the integration happens inside the reports, which is at the front end. And the sourcing of data is being sourced out in Excel spreadsheets. So, no, there is no integration, was no integration."

Internals\\EXXARO - contrôle - § 1 reference coded [1.54% Coverage]

Reference 1 - 1.54% Coverage

Interviewee: "Not so good."

Internals\\GOLDFIELDS - § 1 reference coded [0.83% Coverage]

Reference 1 - 0.83% Coverage

Interviewee: "The operational financial data integration was good. The sustainability data information was poor, very poor."

Internals\\Generali - Contrôle part 2 - § 1 reference coded [1.03% Coverage]

Reference 1 - 1.03% Coverage

Interviewee: "It's limited."

Internals\\Munich Airport - Control 1 - § 1 reference coded [1.52% Coverage]

Reference 1 - 1.52% Coverage

Interviewee: “It’s not fully integrated.”

Internals\\SAP - control - § 1 reference coded [1.33% Coverage]

Reference 1 - 1.33% Coverage

Interviewee: “We’re a software company, right? (laughs) “

Interviewer: “Yes. “

Interviewee: “You could say, well, you know what they’re saying about the shoemaker, right?” The shoemaker always has the worst shoes. It’s a little bit true for SAP as well. “

Internals\\THECROWESTATE- Control - § 1 reference coded [0.46% Coverage]

Reference 1 - 0.46% Coverage

Interviewee: “Poor”.

Table 5.25. Extrait du nœud « Niveau d’intégration des données »

Cependant, la question relative aux pratiques collectives a montré que la démarche de RI a contribué à améliorer l’intégration des données. Comme l’a montré l’intervention de Cora Olsen (Novo), cette intégration ne passe pas uniquement par l’intégration des applications.

5.2 La construction du Reporting Intégré

La première section a analysé le contexte d'accueil des organisations interrogées. La revue de littérature a montré que l'existence d'un contexte propice ne suffisait pas. Cette deuxième section sera ainsi dédiée à l'analyse de la phase d'ingénierie du dispositif dit de RI.

La première section a analysé le contexte d'accueil des organisations interrogées. La revue de littérature a montré que l'existence d'un contexte propice ne suffisait pas. Cette deuxième section sera ainsi dédiée à l'analyse de la phase d'ingénierie du dispositif dit de RI.

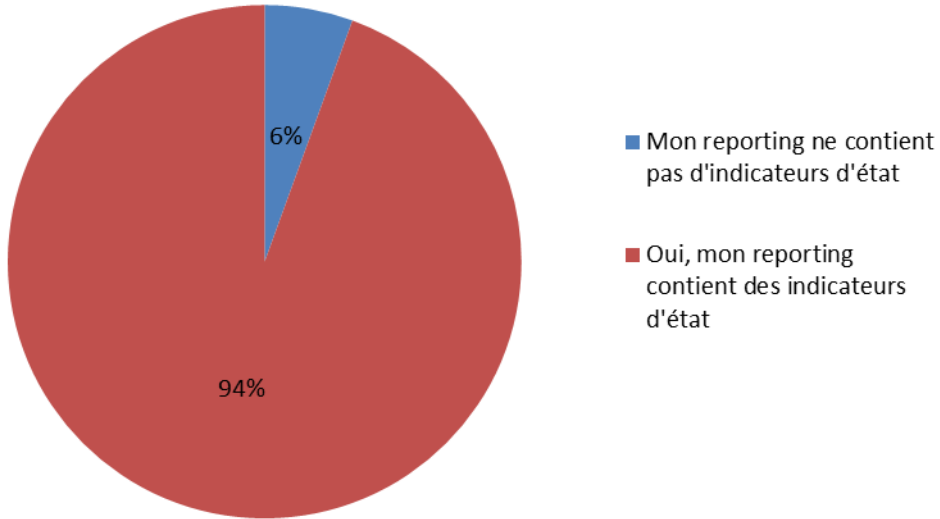
5.2.1 Le contrôle

5.2.1.1 L'élaboration des indicateurs

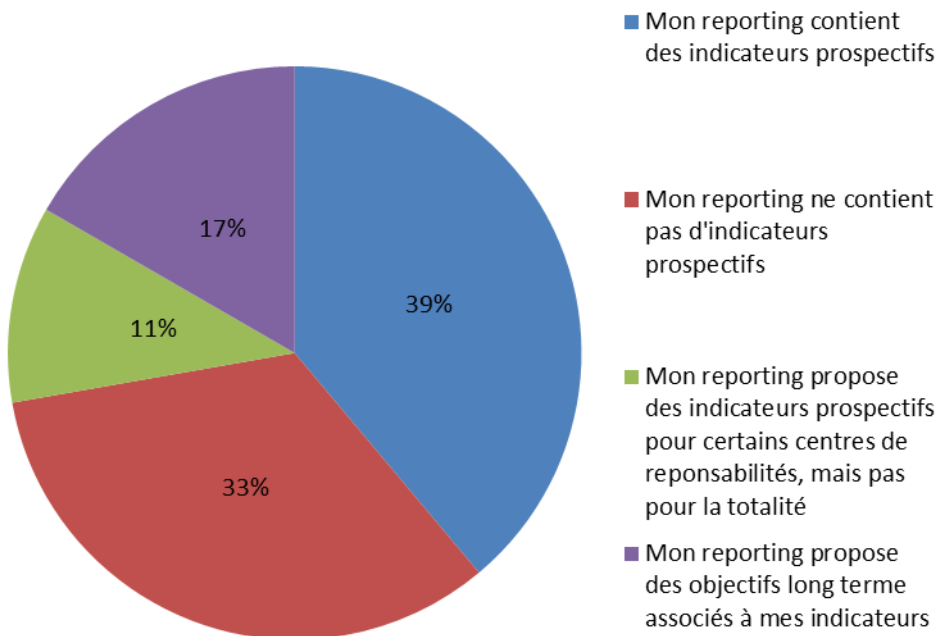
5.2.1.1.1 Les types d'indicateurs mis en oeuvre

Globalement, les dispositifs construits par les organisations comportent les différents types d'indicateurs conseillés pour la mise en oeuvre d'un contrôle-pilotage utile (Table 5.26)

Indicateurs d'état



Indicateurs prospectifs



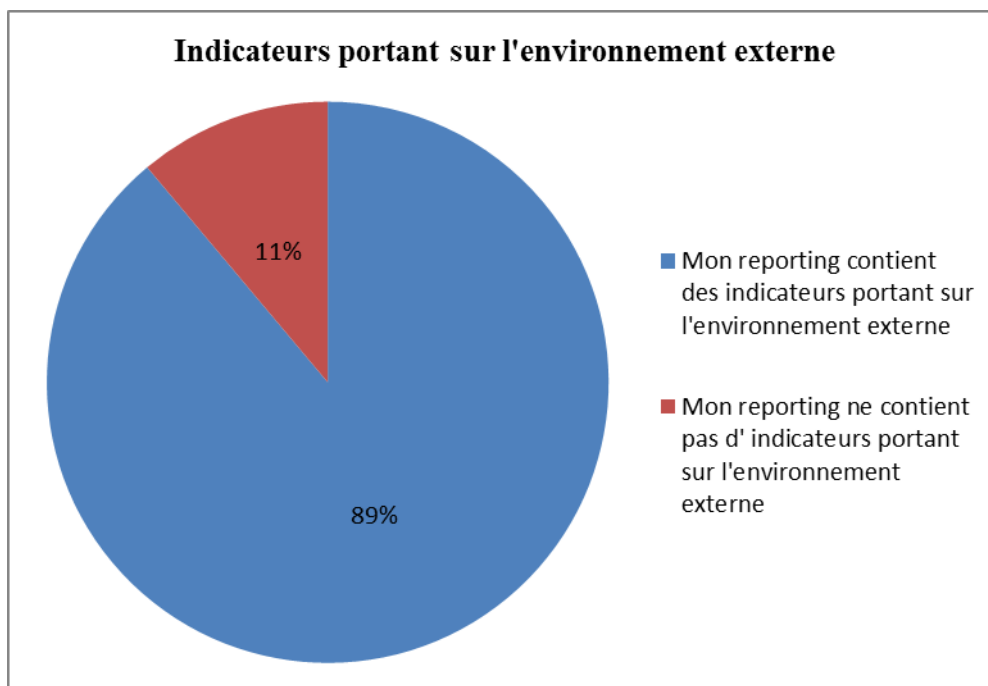


Table 5.26. Les indicateurs présents dans les rapports intégrés des organisations interrogées

Le verbatim autour de ces questions fermées révèle deux choses :

- Il remet en question la validité des résultats sur la question relative aux indicateurs prospectifs. En effet, malgré la définition du glossaire, les répondants semblent confondre la notion d'indicateurs prospectifs avec celle d'objectifs long-terme associés aux indicateurs :

« Ce qui correspond aux engagements futurs? Comme les objectifs en 2020, des choses comme cela ? »¹⁶⁶ (Coca-Cola)

« Des indicateurs concernant le futur ? Comme des plans à 4 ans par exemple ? »¹⁶⁷ (Eni)

« Les indicateurs prospectifs, ce sont les objectifs à atteindre ? »¹⁶⁸ (Schiphol)

- Conceptuellement, le BSC n'est que le cousin du RI. Un de ses avantages relatifs est notamment son caractère extraverti, décrit dans le chapitre 1. Cependant, dans la pratique, ces indicateurs sont parfois peu nombreux, voire inexistants. Les répondants avouent souvent devoir « améliorer » la partie relative à l'environnement externe

¹⁶⁶ Traduit de l'anglais : "Which are like future commitments, like 2020 targets or thinks like that"

¹⁶⁷ Traduit de l'anglais: "Indicators related to the future? To four years plan for example?"

¹⁶⁸ Traduit de l'anglais : "Prospective indicators is - targets?"

(CPA Australia). Parfois, ces indicateurs sont en « *nombre limité* » (Goldfields).

D'autres fois, ils ne couvrent qu'un seul aspect, comme l'émission de CO2 pour SAP.

Le chapitre 1 avait révélé qu'un autre reproche formulé à l'encontre du BSC était la logique de conformance qui imprégnait le modèle. Le BSC a été originellement créé dans une perspective managériale. Cependant, il se fonde sur une démarche de déploiement stratégique mécanique : il sert à la direction générale à déployer sa stratégie tout au long de la ligne hiérarchique. Par ailleurs, les chapitres 1 et 2 ont aussi montré que ce modèle accordait la primauté aux objectifs financiers car il subordonnait les axes non financiers aux axes financiers. Les objectifs non financiers et les indicateurs associés ne sont que des moyens pour atteindre les objectifs financiers. Comme le notent Loning et al. (2013), « *le risque existe de tomber à nouveau dans le piège de la primauté accordée aux objectifs financiers à court terme* ». L'intention initiale de l'IIRC était de créer un outil de communication à l'égard de l'ensemble des parties prenantes, et plus particulièrement à l'égard des investisseurs. Aussi, le RI a potentiellement d'avantage de chance d'être fortement imprégné par la logique de conformance. Cependant, l'analyse du nœud dédié à ce point a révélé que de plus en plus d'organisation en cours d'apprentissage du RI l'utilisait désormais dans un objectif premier de contrôle-pilotage et non plus de communication. De plus, la littérature évoque un phénomène de convergence de l'information dédiée à la communication et de l'information dédiée à la gestion. Ce phénomène s'incarne principalement dans la demande des investisseurs et intermédiaires financiers d'un support informationnel plus large. Le RI, plaçant au cœur de son modèle l'intégration des données financières et des données non financières en est l'illustration parfaite. L'analyse du cadre de référence de l'IIRC avait indiqué que le RI, en se fondant sur l'*Integrated Thinking* correspondait d'avantage à une vision participative de la stratégie. Elle avait aussi dévoilé que l'on ne retrouvait pas explicitement cette hiérarchie dans le RI. Cependant, le paragraphe dédié à la connectivité conseille de « *renforcer* » la connectivité entre les indicateurs financiers et non financiers et de « *démontrer la connectivité de la performance financière avec la performance des autres capitaux* »

Qu'en est-il dans la pratique ?

Comme l'exprime Lorino (2003), « *dans l'acte de concevoir un système de pilotage à partir de la stratégie (...) la mobilisation collective des acteurs de l'entreprise autour de la stratégie et de sa mise en œuvre* » est primordiale. Pour ce faire, l'auteur conseille, en amont, d'élargir un maximum les débats sur la définition des objectifs stratégiques. En phase d'ingénierie, le déploiement de la stratégie dans le dispositif doit être « *l'affaire de tous* ». L'analyse a déjà

montré que dans les organisations interrogées, la stratégie semblait être plus communiquée que débattue. Alors que l'IIRC place parmi ses principes directeurs l'« *implication des parties prenantes* », les résultats de la question relative aux pratiques collectives ont suggéré que les débats étaient plus ou moins larges dans les organisations. Alors que certains répondants mentionnent la consultation de l'ensemble des parties prenantes internes et externes via des blogs ou des forums, d'autres évoquent des discussions au niveau de l'équipe dirigeante. La question relative à l'équilibre Indicateurs financiers-Indicateurs non financiers a également révélé des pratiques très diverses : même si une majorité pense avoir atteint un bon équilibre, certains répondants estiment qu'il y a d'avantage de non financier ; d'autres encore pensent que le financier est encore trop présent. (Table 5.27)

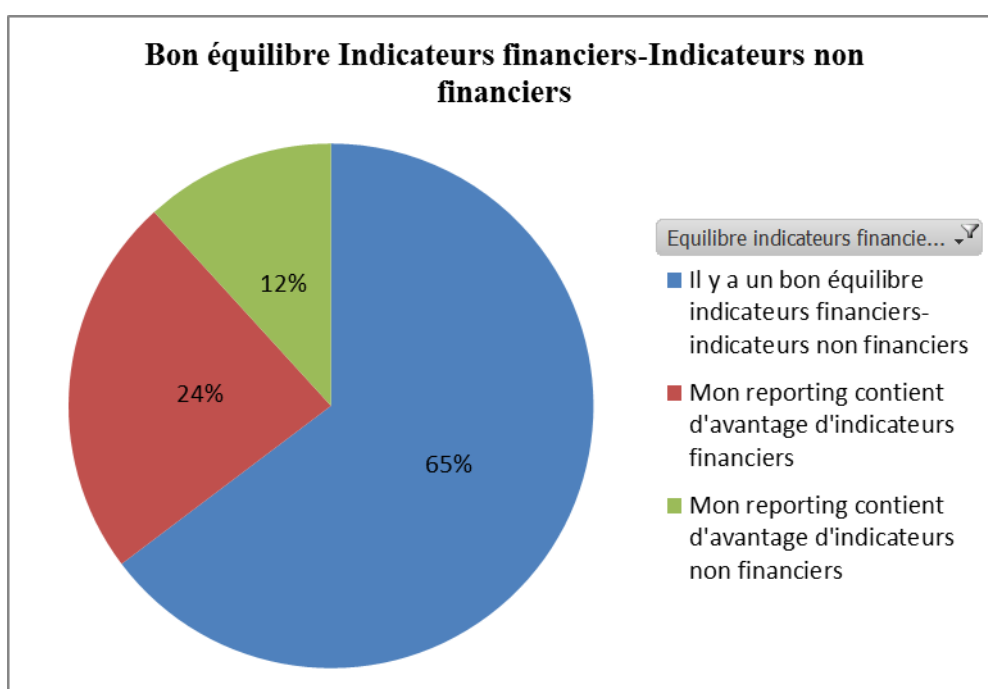


Table 5.27. Traduction de la logique de conformité Vs logique de performance dans les indicateurs du RI

Cependant, les organisations dans lesquelles la logique de conformité financière est encore dominante expliquent être « *en cours* » de progression :

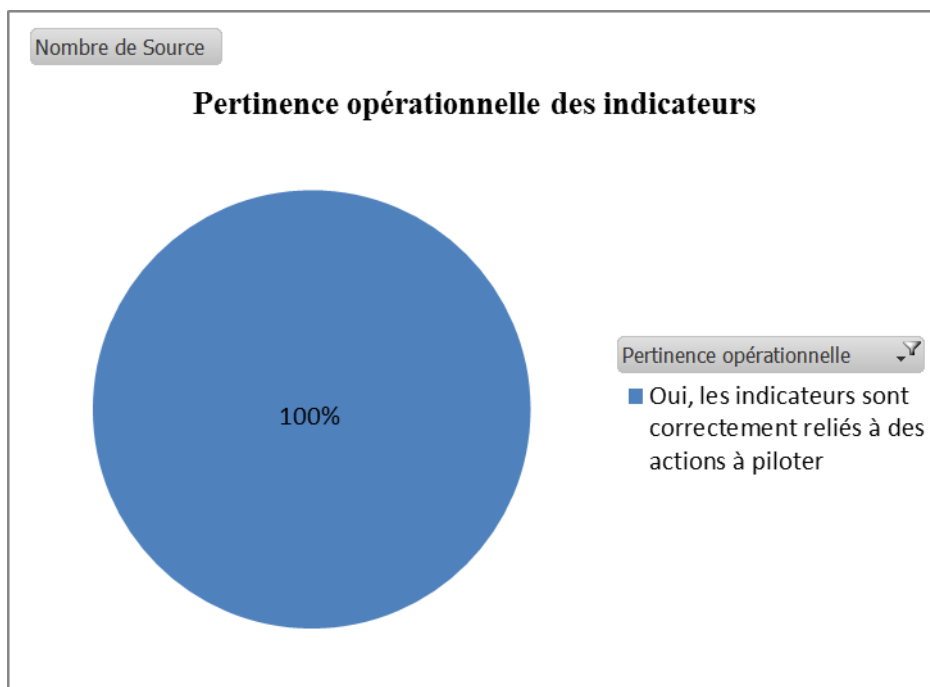
Extrait 1 : « *Alors il y a toujours une grande majorité d'indicateurs de régulation et de gestion financière, mais nous avançons bien et je pense que cela va beaucoup changer au prochain cycle de reporting* »¹⁶⁹

¹⁶⁹ Traduit de l'anglais: " So there is still an overwhelming majority of financial governance and regulation indicators versus sustainability, but we are in a good place I think and it's going to change dramatically the next reporting cycle"

Extrait 2: « *C'est en cours d'amélioration aussi* »¹⁷⁰ (CPA Australia)

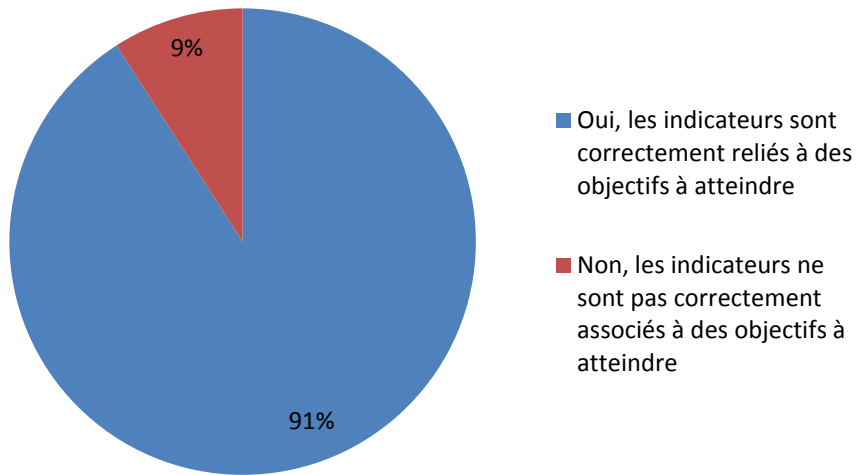
5.2.1.1.2 Les « qualités » des indicateurs et du système d'indicateur (Demeestère et al. 2013)

Selon la littérature en contrôle, « *pour remplir utilement leur rôle* », les indicateurs de contrôle-pilotage, et plus globalement le système d'indicateurs doivent observer un certain nombre de critères (Demeestère et al. 2013). Les dispositifs de Reporting Intégré mis en œuvre par les organisations satisfont globalement ces critères (Table 5.28)



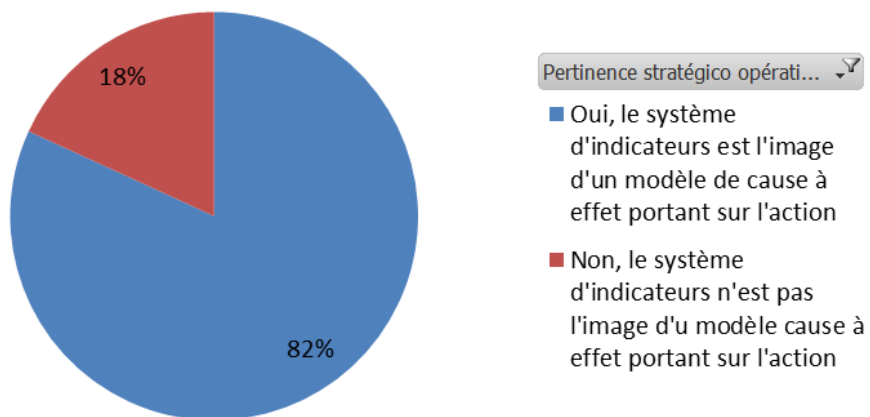
¹⁷⁰ Traduit de l'anglais : "There was a work in progress as well"

Pertinence stratégique des indicateurs



Nombre de Source

Pertinence stratégique-opérationnelle du système d'indicateurs



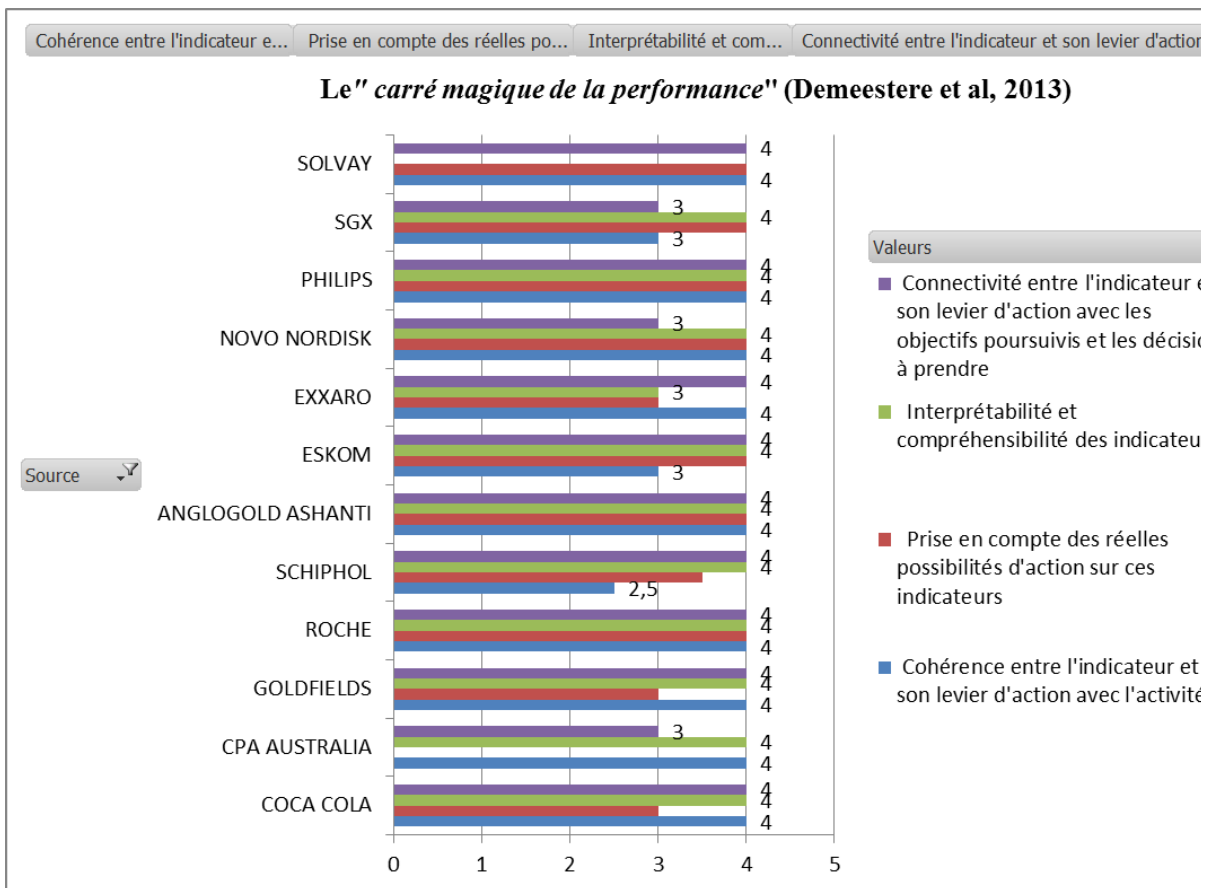


Table 5.28. Les qualités des indicateurs mis en œuvre dans les RI

5.2.1.1.3 Les principes de mise en œuvre

Selon la littérature en contrôle, les indicateurs doivent reposer sur le principe d'économie. L'objectif est de sélectionner un nombre limité d'axes de surveillance afin d'économiser l'attention du pilote. Les organisations interrogées se sont d'avantage fondées sur le principe d'économie. Ces résultats ne sont pas surprenants, car parmi les principes fondateurs du cadre de référence, on retrouve ceux de la *sélectivité* et de la *concision* des informations présentées (Table 5.29) :

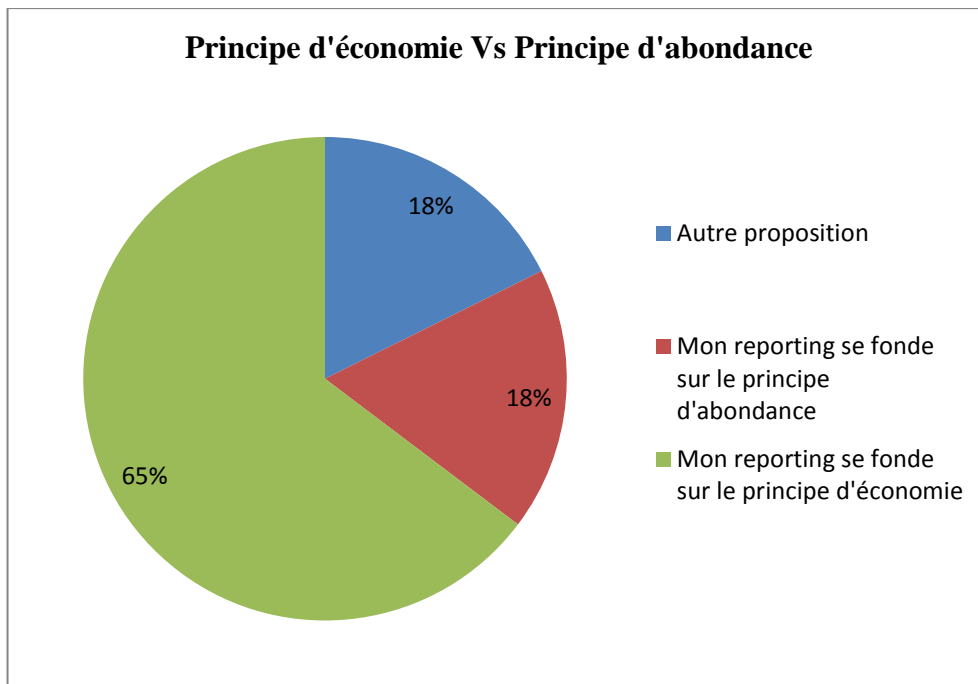


Table 5.29. Principe d'économie Vs principe d'abondance

Trois organisations ont choisi la réponse « autre proposition ». Pour l'une d'elle, le nombre d'indicateurs à piloter n'est pas une condition nécessaire au développement d'un contrôle pilotage utile ; le nombre d'indicateurs doit d'avantage reposer sur un « *principe de pertinence* ». Même si Lorino (2003) admet dans son ouvrage qu'il faut économiser l'attention du pilote, il précise que la question relative au nombre d'indicateurs est un « *faux problème* » (Lorino, 2003). La contrainte est relative à l'ergonomie cognitive du pilote, et est donc d'avantage liée à l'interprétabilité et à la compréhensibilité des indicateurs, composante du carré magique. Aussi le principe d'économie pourrait être remplacé par un principe général d'ergonomie. Un autre répondant pense que son reporting se fonde sur les deux principes à la fois grâce à la technologie. A nouveau, ces propos font échos au discours de Lorino (2003) selon lequel « *les systèmes d'information modernes aident à résoudre la contradiction entre focalisation de l'attention et exhaustivité de la vigilance* ». Ils vont aussi dans le sens des propositions en matière de technologie concernant l'activation de l'attribut « Une vue globale du système, mais un accès aux détails d'avantage opérationnels possible »:

« *C'est les deux à la fois. Vous avez différents niveaux de lecture, c'est à vous utilisateur sur ce sujet de décider si ça vous suffit ou d'aller plus loin, faire du drill down.* » (Danone)

Le second principe concernait le maintien des solidarités et le respect des spécificités des différents centres de responsabilité. A nouveau, selon les répondants, les indicateurs sélectionnés répondent à ce principe. (Table 5.30)

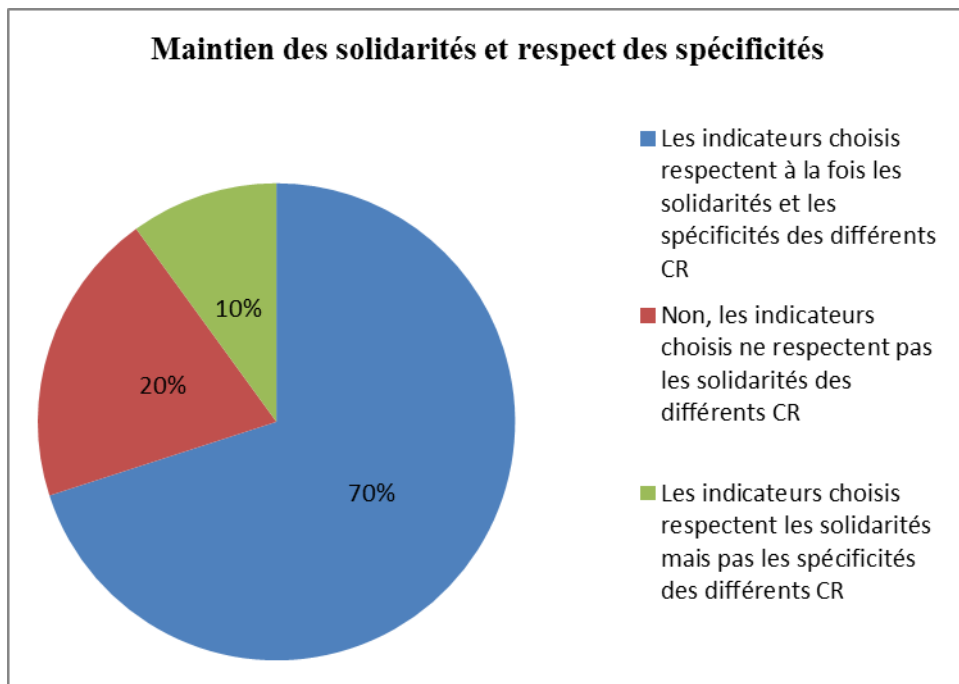


Table 5.30. Maintien des solidarités et respect des spécificités des différents CR

Ils expliquent pour la plupart qu'ils ont choisi des indicateurs « *transversaux* » (*cross business units*), mais qu'ils ont parfois inclus des indicateurs spécifiques à un centre de responsabilité, déterminant pour l'activité de l'organisation (*basis of our business*). D'autres expliquent que les indicateurs sont standardisés et que les spécificités sont présentées dans des données qualitatives, type commentaires. Un répondant a évoqué dans cet objectif la création d'une « *matrice d'interconnectivité* » (Coca-Cola).

Enfin, les organisations interrogées estiment pour la plupart avoir mené des actions pour assurer la cohérence d'indicateurs multiples au sein du RI (Table 5.31)

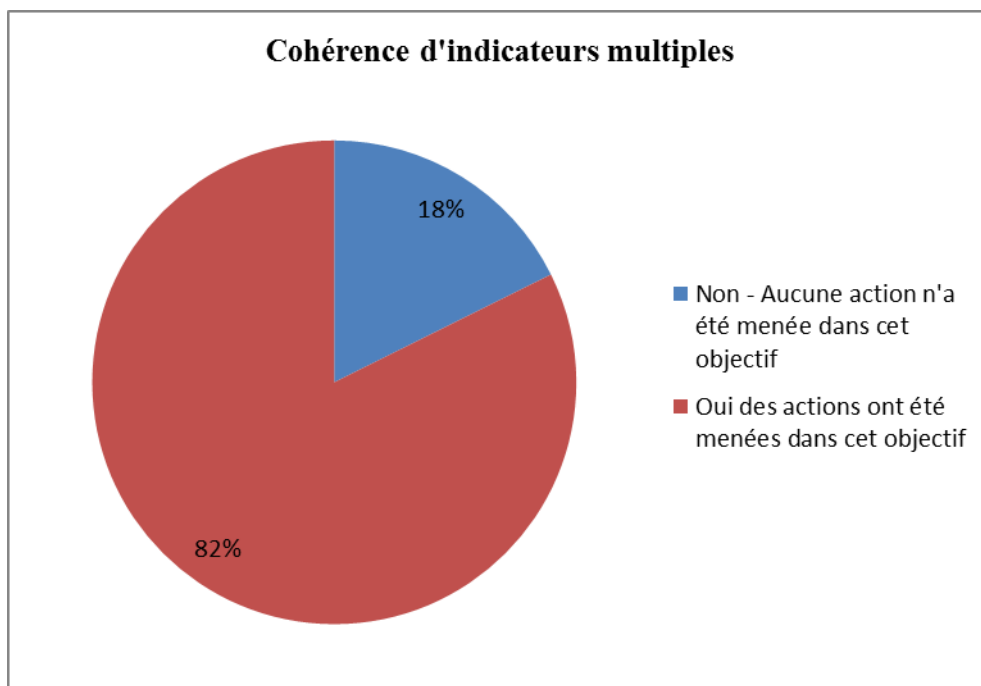


Table 5.31. Cohérence d'indicateurs multiples

Concernant ce dernier principe, le verbatim révèle des solutions autres que celles proposées par la littérature. La revue de littérature avait retenu les propositions de Berland (2009) à ce sujet :

- Réduire la réaction aux écarts en utilisant par exemple un slack budgétaire ou des budgets moins rigides
- Procéder à des changements structurels en créant par exemple une équipe pour donner du sens à des indicateurs différents dans deux centres partenaires
- Adopter un système de mesure innovant
- Réaliser une intégration technique, c'est -à-dire créer un système d'équivalence entre les indicateurs
- Ou encore utiliser un système de pondération entre les indicateurs.

Le verbatim révèle une nouvelle façon d'assurer la cohérence de ces indicateurs multiples : réaliser une « intégration humaine »

Propositions émises par la littérature	Réponses des répondants
Réduire la réaction aux écarts en utilisant des budgets moins rigides	NA

<p>Procéder à des changements structurels</p>	<p>« <i>We've got a working team working on specific areas</i> » (ESKOM)</p> <p>« <i>With the implementation of same control processes</i> » (Novo)</p> <p>« <i>We do the audit to increase acceptance of the non-financial data</i> » (SAP)</p> <p>« <i>L'autre mesure qui a été faite (...) On a le même auditeur pour les chiffres financiers et non financiers</i> » (SAP)</p>
<p>Réaliser une intégration technique (ou technologique)</p>	<p>« <i>This ties in nicely to what I told you about the Credit 360 database (...) Credit 360 developed their software to accommodate, and this is the basis on which we gather data from our countries and our central functions and that ensures that we can always have the freshest data to answer and update these different ratings</i> » (Coca-Cola)</p> <p>« <i>We call it a Business Indicator system, where we ensure that all the indicators are incorporated there and are sourced from one central point. (...) It's an internal computerized system where each business unit would put in indicators</i> » (Anglo)</p> <p>« <i>We try to make it as financial as possible</i> » (Philips)</p>
<p>Réaliser une intégration humaine</p>	<p>« <i>C'est la même personne (...) qui raconte l'histoire et qui montre des KPIs cohérents</i> » (Danone)</p> <p>« <i>La première mesure qui a été faite, c'est mettre tout le monde d'accord sur le même périmètre</i> » (Solvay)</p>

Table 5.32. La mise en cohérence d'indicateurs multiples

Globalement, les organisations ont prêté attention à contextualiser les indicateurs quantitatifs par des informations qualitatives, conformément au cadre de référence :

Extrait 1 : « *Bien évidemment, quand nous avons un indicateur financier, nous l'accompagnons d'explications narratives pour expliquer de quoi il s'agit* »¹⁷¹ (CPA)

Extrait 2 : « *Il y a toujours une analyse accompagnant les chiffres présentés* »¹⁷² (Delta)

Extrait 3 : « *Est-ce que nous fournissons des informations qualitatives sur notre performance ? Oui, nous le faisons* »¹⁷³ (Goldfields)

Extrait 4 : « *Nous le faisons toujours, parce que les indicateurs numériques seuls n'ont pas trop de valeur* »¹⁷⁴(Novo)

Etc...

Le chapitre 3 a montré que la littérature proposait deux voies pour assurer la validité des liens du modèle causes-effets sur lequel repose un dispositif de contrôle-pilotage. La première est de lier de façon explicite les indicateurs non financiers aux indicateurs financiers (IIRC, 2013, Kaplan et Norton, 1996). La seconde est la mise en œuvre d'un modèle cause à effet robuste, en structurant le système d'indicateurs « *autour des objectifs stratégiques et des processus critiques, sans séparer les points de vue internes, externes et financiers* ». (Lorino, 2003). Il a aussi montré que la voie de Lorino était d'une part plus réalisable (l'établissement d'un lien mécanique entre les indicateurs étant un exercice « *difficile* » - Berland, 2009) et d'autre part moins dangereuse que la voie proposée par Kaplan et Norton, et évoquée dans le cadre de référence. Christopher Dolderer (ENBW) évoque ces « deux niveaux de connectivité » dans son discours : « *en réponse à cette question, nous pouvons avoir différents niveaux de connectivité (...) Chez ENBW, nous avons créé une connectivité entre le business model, nos segments de stratégie avec la performance de l'activité, voici une première connectivité. Un autre niveau de connectivité est le suivant : quelles sont les contributions des objectifs non financiers sur la partie financière, et cette connectivité a été décrite collectivement, mais pas dans le rapport 2014, parce que nous avons réalisé que c'était difficile de monétiser cela* »¹⁷⁵.

¹⁷¹ Traduit de l'anglais: "Certainly, when we have a financial metric, we'll then provide narrative explanations of what that actually means"

¹⁷² Traduit de l'anglais: "There's always the analysis on top of the presented figures "

¹⁷³ Traduit de l'anglais: "Do we provide qualitative information on how we perform? Yes, we do"

¹⁷⁴ Traduit de l'anglais: "We always do that, because the indicators that are numbered on their own, are not really valuable"

¹⁷⁵ Traduit de l'anglais: "Answering to this question, you can have several levels of connectivity. (...) In ENBW, we created connectivity between the business model, our segments of strategy with business performance, first connectivity. Another level of connectivity is what are the contributions of so called non-financial objectives to the financial side, and these connectivity has been described on a collective basis, not on the report 2014 because we realized that this is quite difficult to monetize it."

Globalement, les réponses montrent que les organisations ont choisi la voie proposée par Lorino. Les répondants s'accordent pour souligner la difficulté de mise en œuvre de liens de type calculatoires ou mécaniques entre les différents indicateurs, particulièrement avec les indicateurs non financiers. Le verbatim révèle cependant une intention de progresser vers la première proposition, celle de Kaplan et Norton. Les répondants expliquent ne pas « *en être encore là* » mais essayer d'améliorer ce point dans les futurs rapports intégrés. L'outil de fréquence de N'Vivo révèle sur ce nœud une fréquence importante (20 occurrences) des mots « *essayer* »(try), ou encore du mot « *possible* ». La tentative du « je contrôle tout » semble persister dans les organisations interrogées :

Extrait 1 : « *Nous avons fait une première tentative dans ce domaine en 2015 (...) Et si ça marche, ce dont je suis certaine, alors nous essaierons de le développer (...) C'est très difficile, mais ce n'est pas impossible* » ¹⁷⁶(Coca)

Extrait 1 : « *Nous mettons tout en œuvre pour que tout soit le plus possible connecté* » ¹⁷⁷(Anglo Gold)

Extrait 2 : « *Nous n'en sommes pas encore là* » ¹⁷⁸ (Delta)

Extrait 3 : « *Ma réponse est pas encore. Pas encore, c'est vraiment la bonne réponse* » ¹⁷⁹(Goldfields)

Extrait 4 : « *Ce que nous avons essayé de faire, c'est de quantifier le plus possible* » (Philips)

Extrait 5 : « *On essaye toujours de voir quel peut être le lien et de l'expliquer (...) Vous savez, des éléments calculatoires vous pouvez toujours en trouver ! On a eu cette approche-là, oui mais c'est très aléatoire.* » (Roche)

En conclusion, toutes les organisations estiment cette exercice difficile, mais une seule a exprimé clairement le fait que « *la création de valeur, à un moment, elle se mesurera avec certains indicateurs qui ne seront pas convertibles en indicateurs financiers* ». (Solvay)

5.2.1.2 Un facteur clé, identifié tardivement dans la revue de littérature : l'intégration du processus RI à l'ensemble des processus de contrôle-pilotage

Comme discuté dans le chapitre 4, ce facteur n'a malheureusement pas bénéficié de questions dédiées dans le guide d'entretien. Cependant l'analyse des discours révèle que ce facteur est

¹⁷⁶ Traduit de l'anglais: "We have started the first attempt for that in 15 (...) And if it works, which I'm sure it will, then we will develop that. (...) It is very difficult, but it is not impossible"

¹⁷⁷ Traduit de l'anglais: "We always ensure that it adds up to what is possible"

¹⁷⁸ Traduit de l'anglais: "No, it's not there yet"

¹⁷⁹ Traduit de l'anglais: "Not yet. Not yet it's definitely the answer"

déjà à l'œuvre dans quelques organisations. Un certain nombre d'organisations empruntent le processus RI pour produire en interne des rapports dédiés au contrôle pilotage et pour produire un rapport intégré annuel dédié à la communication. Ces rapports internes sont clairement utilisés par des pilotes, particulièrement les pilotes globaux dans un objectif de contrôle-pilotage.

Extrait 1: « *Mais nous reportons aussi à la direction tous les mois (...) Nous le faisons selon les principes du RI aussi (...) Mais comme nous produisons un RI mensuel, l'information qu'ils voient dans les rapports mensuels se retrouve dans le rapport annuel* »¹⁸⁰ (CPA)

Extrait 3: « *Nous essayons de faire en sorte que nos différentes lignes de métier pilotent leur activité avec les ICP principaux de notre rapport intégré (...) Je crois vraiment que piloter via les ICP du RI est la bonne façon de faire car cela permet de mieux piloter l'organisation* »¹⁸¹ (SAP)

Extrait 4: « *Nous n'avons pas de processus différent* »¹⁸²(Schiphol)

Extrait 5: « *Nous produisons de nombreux rapports intégrés pour notre usage personnel et l'usage de la Direction et des cadres (...) Et ce qui a pour corollaire que les managers opérationnels revoient le rapport trimestriellement, et regardent tous les aspects du business (...) Au travers de ces processus, nos managers niveau régional, opérationnel et groupe reportent trimestriellement* »¹⁸³(Goldfields)

Il semblerait que ce facteur ne s'active qu'après un certain nombre d'années dans les organisations expérimentant le RI :

Extrait 1 : « *N'oubliez-pas que nous faisons l'exercice depuis 2011, et donc nous avons fait cinq rapport intégrés. Maintenant, nous le faisons sur une base trimestrielle* » (Goldfields)

Extrait 2 : « *Et certainement, ce rapport intégré mensuel pour le management et la direction a été d'une grande aide car les gens devaient fournir des informations pour le produire. Et ceci est en place depuis plusieurs années maintenant.* » (CPA)

¹⁸⁰ Traduit de l'anglais: "But we are also reporting to the board every month, (...) We do it in an integrated reporting style as well (...) But because we're doing that monthly integrated reporting, the information that they're seeing for month to month is reflected in what they see year-end"

¹⁸¹ Traduit de l'anglais : "We're trying to establish that our lines of business manage their lines of business with the key KPIs of our integrated report (...) I truly believe that managing along the integrated reporting KPIs is the way to go because it helps to manage your company better"

¹⁸² Traduit de l'anglais : « We don't have a different process »

¹⁸³ Traduit de l'anglais : "We produce many integrated reports for our own use and the use of our board and the executives (...) And what that has meant is the managers of our operations, they, on a quarterly basis, have to review the report, look at all aspects of the business (...) Through processes, we now report on a quarterly basis our managers at regional, operational and group level"

Ceci est probablement lié à la difficulté qu'ont les organisations à collecter régulièrement des données non financières : « *Maintenant l'important est d'établir des collections plus fréquentes de données pour le non-financier. C'est le principal problème (...) Maintenant que nous avons fait comprendre que piloter par le non-financier était très important, nous devons aussi opérationnaliser le pilotage en termes de collection plus fréquente.* » (SAP)

5.2.1.3 L'intégration de l'incertitude

Globalement, l'ensemble des organisations interrogées intègrent effectivement l'incertitude dans leur rapport intégré. Trois manières d'intégrer le risque reviennent régulièrement :

- En amont de la production du rapport, les organisations réalisent une étude de matérialité pour déterminer les événements qui peuvent affecter la capacité de l'organisation à réaliser ses objectifs stratégiques. Cette analyse de matérialité est souvent précédée d'une consultation de l'ensemble des parties prenantes internes et externes. L'objectif est d'interroger les parties prenantes sur ces événements, mais aussi d'en identifier de nouveaux. Enfin, des plans d'action sont construits pour pouvoir potentiellement répondre à ces différents enjeux :

Extrait 1: « *On fait d'abord une analyse de matérialité, et ensuite on a un processus d'intégration des parties prenantes excellent par la biais duquel nous parlons avec nos parties prenantes des tendances futures, et comment il les perçoivent (...)Et ensuite, dans le rapport, nous nous efforçons de lister ces sujets, et de dire dans un tableau, pourquoi ils sont importants pour notre activité. Nous reportons aussi dans la colonne suivante pourquoi ils sont importants à l'externe(...) Et enfin, dans une troisième colonne, nous expliquons ou nous en sommes aujourd'hui, et quelle est notre approche pour piloter ces sujets dans l'organisation dans le futur. Voilà comment nous procédons.* »¹⁸⁴(Coca-Cola)

¹⁸⁴ Traduit de l'anglais : "We first do a materiality analysis, and then we have a very well founded stakeholder inclusiveness process where we specifically talk with our stakeholders about external trends and how they perceive that (...) And then in our report, we strive to list these material issues and say in a table, why they are material to our business. We also say in the next column why they're externally important (...) and then in a third column, we say where we are today and what is our approach for the future to manage these issues for the company, that's the way we approach it."

Extrait 2: « *Donc on plante le décor en disant quels sont les sujets matériels tels qu'ils ont été exprimés par nos stakeholder externes notamment, et ensuite on répond à ces différents enjeux.* » (Danone)

- Les organisations évoquent indépendamment du RI l'existence de processus « *élaboré* »¹⁸⁵ (Goldfields), de « *systèmes de contrôle et de management des risques* » (Munich Airport), voire d'une réelle « *stratégie* » dédiés à la gestion du risque (Roche).

L'intégration du risque dans les dispositifs RI construits par les organisations n'est pas surprenante compte tenu des recommandations faites à ce sujet par l'IIRC dans son cadre de référence. Dans la présentation des « Perspectives », élément constitutif du RI, mais aussi dans la présentation des éléments prépondérants¹⁸⁶ l'organisation doit expliquer « *la façon dont elle est actuellement préparée à faire face aux défis et incertitudes critiques susceptibles de survenir* »

5.2.1.4 Le respect de la méthodologie

La revue de littérature a montré que l'existence et le respect de la méthodologie était un gage de qualité pour un nouveau dispositif de contrôle-pilotage. Les réponses révèlent que seulement un peu plus de la moitié respectent ou essaient de respecter la méthodologie proposée par l'IIRC (Table 5.33)

¹⁸⁵ Le mot anglais utilisé est *scientific*

¹⁸⁶ Le mot anglais utilisé est *material*

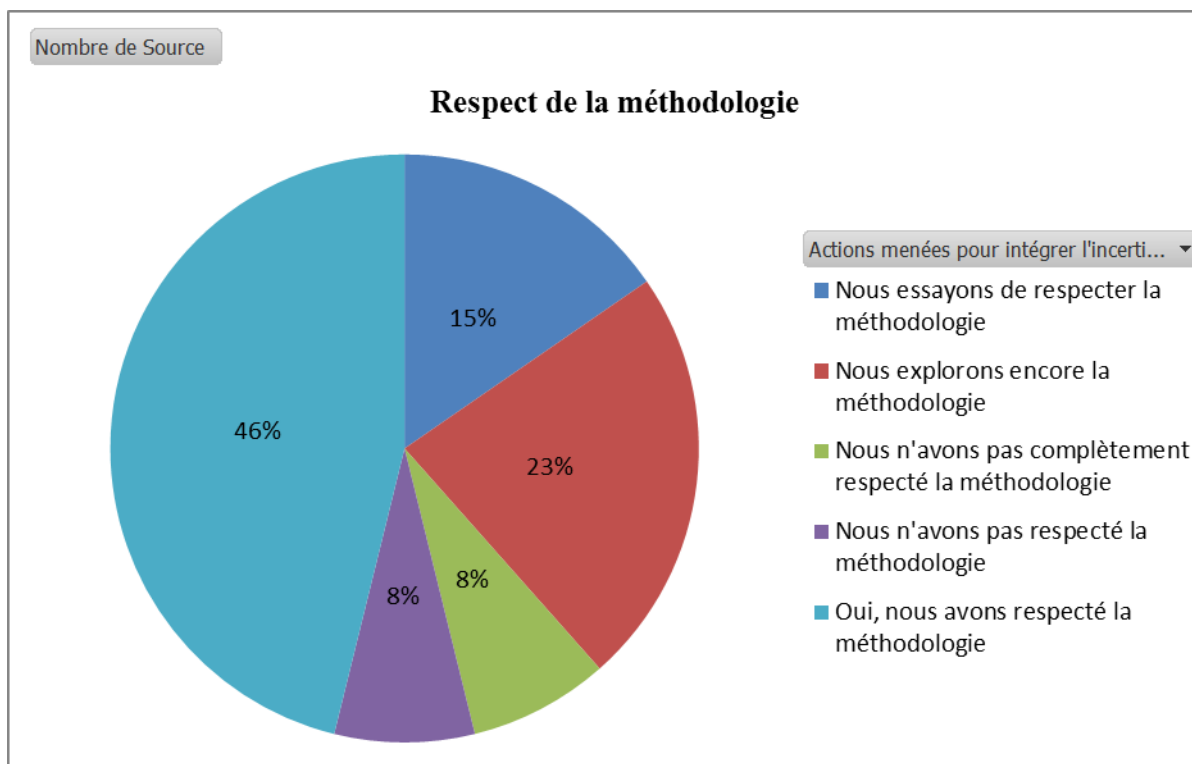


Table 5.33. Respect de la méthodologie dans les organisations interrogées

Les répondants qui « essaient de respecter la méthodologie » ou qui « explorent toujours le cadre proposé par l'IIRC » mettent en évidence sa non-compatibilité avec les obligations légales liées à la cotation des groupes. Pour Didier Terrolle(Sanofi), les informations présentées dans le rapport intégré font doublon avec celles requises dans le document de référence, obligatoire en France. Pour Simon Braaksma (Philips), le principe de « présentation des priorités stratégiques et futures orientations » requis par le *Framework* est difficilement conciliable avec le fait d'être un groupe côté. D'autres répondants ont évoqué la complexité de la méthodologie (Munich Airport, Solvay), notamment concernant l'absence d'indicateurs normalisés sur certains capitaux. De façon assez paradoxale, il semblerait que la liberté de l'exercice accordé par l'IIRC ne soit pas toujours perçue comme chose facile.

5.2.2 L'organisation

5.2.2.1 Les processus et activités

La revue de littérature a révélé que parmi les « activités critiques » (Saint Léger et El Amrani (2013), la communication était essentielle. Précisément, cette recherche ne se limitant pas à la réussite de la gestion du projet RI, le dispositif doit être compris, accepté, voire approprié. Cela

suppose des procédures de communication autorisant l'expression et le débat, notamment avec les potentiels utilisateurs.

Le verbatim révèle que les échanges (s'ils ont lieu¹⁸⁷) restent souvent localisés au plus haut niveau de l'organisation. Ce constat indique les stratégies globales sont plus susceptibles d'utiliser le dispositif dit de RI que les stratégies locales.

Internals\\Coca-cola - § 1 reference coded [1.56% Coverage]

Reference 1 - 1.56% Coverage

Interviewee: Yes, there are regular meetings, first of all there is a steering committee, which is a higher level organisation, so it's basically four people from different functions.

Internals\\Danone - Utilisateur local - § 1 reference coded [1.05% Coverage]

Reference 1 - 1.05% Coverage

Répondant: Donc, je travaille directement avec les gens du COMEX sur ces sujets.

Internals\\GOLDFIELDS - § 1 reference coded [1.56% Coverage]

Reference 1 - 1.56% Coverage

Interviewee: I could have done better, I think. Initially, there was a lot of confusion. What's the difference between an integrated report and an annual report, and a lot of the executives that I interviewed said, "Why do I have to know about the sustainability part of it?"

.

Internals\\Novo Nordisk Contrôle - § 1 reference coded [2.74% Coverage]

Reference 1 - 2.74% Coverage

Interviewee: We have a steering group, where the CEO and CFO and other executives are involved in the editorial choices of what goes into the report.

Internals\\ROCHE - Contrôle - § 2 references coded [2.14% Coverage]

¹⁸⁷ L'entreprise Roche explique qu'au début de l'initiative, les constructeurs étaient déconnectés des utilisateurs potentiels (ici la Direction), ce qui a eu pour conséquence le rejet du dispositif : « Au départ on avait fait tout le process, et on s'était dit qu'on avait fait un super boulot jusqu'au jour où ça a été présenté à notre CEO et il a dit - ah non, non, je ne suis pas du tout d'accord (...) Du coup, je dirais que c'est un process qui était step by step »

Reference 1 - 0.62% Coverage

Répondant: - Alors on a beaucoup communiqué, mais le gros problème, c'est quand il faut communiquer vers le plus haut de la hiérarchie. Je veux dire, nous on n'a pas accès directement à notre CEO, au CFO, donc la communication dépend d'autres personnes.

Internals\\SAP - control - § 1 reference coded [0.93% Coverage]

Reference 1 - 0.93% Coverage

Interviewee: Yes we have a project where we basically have, from each board area a contact person with whom we basically discuss *Integrated Reporting* and initiatives of sustainability, especially the connectivity of non-financial and financials, and we enable them not only to understand the concept but also manage their line of business with those KPIs.

Table 5.34. Les utilisateurs globaux, potentiels utilisateurs du dispositif dit de RI

Une minorité de répondants évoquent des débats et des échanges à des niveaux inférieurs. C'est le cas du PDG de Sanford, leader de la démarche qui explique « *s'être assis* » avec une équipe de personnes, venues avec leurs propositions et avoir « *échangé* » à ce sujet. L'objectif était de produire un rapport selon le « *point de vue de ses employés* ».

« *Dès que l'on commence à échanger des idées et à adopter un état d'esprit du type - nous devons raconter notre histoire du point de vue de nos employés-, les gens s'impliquent. Bien sûr, il s'agit d'avoir un bon état d'esprit, pas des administrateurs, mais des gens qui comprennent de quoi il s'agit. (...) Mais tout est dans la communication, vraiment et s'assurer que les gens comprennent pourquoi nous faisons cela* »¹⁸⁸

Dans la plupart des organisations interrogées, la mise en œuvre du RI n'a pas nécessité la mise en place de nouvelles technologies. Aussi les informations collectées sur les activités critiques liées à l'introduction de nouvelles technologies sont rares. Quelques organisations ont tout de même évoqué des plateformes collaboratives, des logiciels pour l'exploitation des données de

¹⁸⁸ Traduit de l'anglais: "And they came forward with proposals, and I think once you start sharing ideas and you develop mindset of -We need to tell our story from the view of our people-, people become engaged. Obviously, you also need to have the right mindset involved in this process, and not administrators but people who understand what this is all about. They motivate themselves to invite the necessary enthusiasm to do this. But it's all about communication really and trying to make sure people understand why we do this"

développement durables. Ces organisations ont effectivement fait du reengineering de processus, des sessions de formation, des transformations de profils de compétence. La seule activité peu exploitée (même si elle reste envisagée) est la création de centres de compétence dévolus à ces nouvelles technologies.

5.2.3 La technologie

5.2.3.1 Les SI de collecte, d'analyse et d'interaction

En amont, l'analyse a montré que l'introduction de nouvelles technologies, particulièrement si celles-ci sont liées à la collecte d'un nouveau type de données devait être accompagnée d'une mise à jour de la gouvernance du SI. Trois des quatre organisations interrogées ont déclaré avoir mis à jour la gouvernance de leur SI pour la production du RI : Novo Nordisk, Philips et SAP. Les trois groupes indiquent avoir réalisé des mises à jour et adaptations en termes de politiques pour l'usage, le management et la rétention des données. Par ailleurs, Will Ritzrau explique que la gouvernance du SI est centrale pour la réalisation du RI. Dans son discours, il oppose la contribution de la technologie à celle de la gouvernance pour la mise en œuvre d'un RI utile. Pour Will Ritzrau, la sophistication de l'architecture technologique n'est pas suffisante. Chez SAP, tous les systèmes requis sont à l'œuvre (« *IT is there* »), mais la gouvernance doit être améliorée pour autoriser une collecte plus fréquente et plus contrôlée des données non financières (« *C'est d'avantage une question de sources de données ou de saisie de données* »).

5.2.3.2 Le maintien de l'intégration des données

La revue de littérature a montré que l'intégration des données du SIG était un facteur (non suffisant !) contribuant au rapprochement horizontal et vertical de l'organisation. Le chapitre 3 a montré qu'en phase de construction, cette intégration était mise à mal par l'exploitation des données non financières, susceptibles d'être non structurées. Selon Bidan (2004), l'intégration désigne à la fois « *l'homogénéisation* » et la « *mise en cohérence* ». Comme discuté dans le chapitre 4, si l'homogénéisation s'avère particulièrement compliquée, l'organisation peut mettre en œuvre différents procédés pour mettre en cohérence les données du SIG. Deux questions ouvertes cherchaient ainsi à explorer les moyens mis en œuvre par les organisations concernant l'intégration de données structurées et non structurées et la consolidation d'informations hétérogènes (qualitatives et quantitatives) pour la production du rapport intégré.

Les réponses révèlent que les organisations n'ont pas trop approfondi ces différents points, voire ne « *voient pas vraiment le problème* » (Philips). La revue de littérature avait évoqué la taxonomie XBRL ou les logiciels d'analyse de données Big Data comme technologies susceptibles de contribuer à l'exploitation des données non structurées conjointement aux données structurées. Aucune organisation n'a à priori mis en œuvre une de ces solutions. Generali évoque une approche « *très peu structurée* » : la même personne collecte et élabore à la fois données financières et données non financières, garantissant de la sorte une certaine cohérence. Philips affirme avoir un « bon auditeur. Novo évoque une gouvernance transversale pour la consolidation des données structurées et non structurées...

5.2.3.3 La mise en œuvre d'un système dual

La question ouverte dédiée à explorer la construction d'un système dual a été intégrée dans le guide SI. Sur les 4 répondants interrogés, seuls deux se sont exprimés. Ce point n'a donc malheureusement pas pu être suffisamment examiné pour faire l'objet de développements dans cette thèse.

5.3 La phase d'exploitation du Reporting Intégré

Les premiers chapitres de la thèse ont montré que le RI possédait en théorie des attributs utiles au contrôle-pilotage. Ils ont aussi révélé la difficulté de réalisation de ces attributs, le RI étant mis en œuvre au cœur d'un système technico-organisationnel. Aussi la réflexion a cherché à déterminer un contexte d'accueil, mais aussi des actions à conduire en phase de construction, puis d'usage susceptibles de contribuer à la mise en œuvre d'un RI utile. La section 1 s'est concentrée sur l'analyse du contexte. La section 2 a servi à explorer les actions mises en œuvre en phase d'ingénierie. La section 3 s'intéressera ainsi aux facteurs d'usage. L'objet de cette thèse est d'explorer l'utilité avérée du dispositif dit de RI. Aussi cette section sera également (et avant tout) dédiée à analyser « *sans complaisance* » le nouveau dispositif, en révélant si cela est nécessaire ses potentielles « *limites, impasses ou apories* » (Martinet et Pesqueux, 2013) grâce aux discours des répondants.

5.3.1 Les facteurs d'usage

5.3.1.1 Le contrôle

5.3.1.1.1 La remise en question de la connaissance produite

La remise en question de la validité, l'utilité et la fiabilité de la connaissance produite par les utilisateurs du RI n'a pas pu être pleinement explorée compte tenu du faible taux de réponses. Les stratèges interrogés attribuent globalement des notes élevées (entre 3 et 4) à la validité, à l'utilité et à la fiabilité des informations produites par le RI. Ces résultats font écho à l'insuffisance, voire l'absence d'actions menées par les organisations pour conserver l'intégration des données malgré l'exploitation des données non financières. Les notes semblent indiquer que les utilisateurs ne questionnent pas la connaissance issue d'un dispositif de contrôle informatisé (qui suppose d'agréger des données parfois non agrégeables...)

5.3.1.1.2 L'usage interactif du dispositif informatisé

L'interactivité a été testée par deux questions ouvertes. La première s'adressait aux populations de Contrôle. Elle cherchait à savoir si l'information produite par un dispositif de gestion informatisé était régulièrement revue et discutée. Tous les répondants affirment revoir régulièrement les données issues du RI. Cependant, les discours révèlent que les données sont révisées de façon annuelle (Novo, Philips) ou semestrielle (Coca). Au mieux, elles sont revues trimestriellement (Goldfields, Schiphol). Ces fréquences correspondent aux fréquences de reporting intégré dans les organisations.

La deuxième question s'adressait aux stratèges. Le PDG de Sanford confirme que l'information contenue dans le RI n'est pas régulièrement mise à l'ordre du jour au cours de ses réunions. Cependant, il ajoute qu'« *indirectement cette information se déverse dans les objectifs stratégiques* », qui guident les actions au quotidien. Le PDG de DBS affirme quant à lui discuter très régulièrement de l'information présentée dans le RI au cours de ses réunions. Cependant, il ajoute que c'est le cas parce que cette information provient du BSC, outil central de contrôle-pilotage dans l'organisation. Aussi chez DBS, l'outil utilisé pour piloter l'organisation demeure le BSC et non le RI. Alors que chez DBS, les réunions n'impliquent que les supérieurs et non les subordonnés, le PDG de Sanford affirme que l'objectif principal est d'« *impliquer tout le monde dans l'organisation* ». Il explique alors qu'il « *voyage beaucoup* » pour aller à la rencontre des « *cadres intermédiaires* » de l'organisation et discuter avec eux des objectifs

stratégiques du groupe. Il souligne aussi que ce style de management, qui cherche à intégrer tous les employés à la réalisation des objectifs stratégiques du groupe dispense d'une révision des hypothèses sous-jacente à l'élaboration du rapport : « *mon idée est que si nous pilotons l'entreprise comme je le souhaite, en intégrant tout le monde, ceci viendra automatiquement* ».

5.3.1.1.3 Le développement de formes de pilotage transverses

Sur les dix organisations qui ont répondu à cette question, six estiment que le RI a contribué au développement de formes transverses de pilotage. Eda Pogony (Coca) évoque le développement d'« *équipes transversales virtuelles travaillant de façon effective* » dans des pays différents (Table 5.35) :

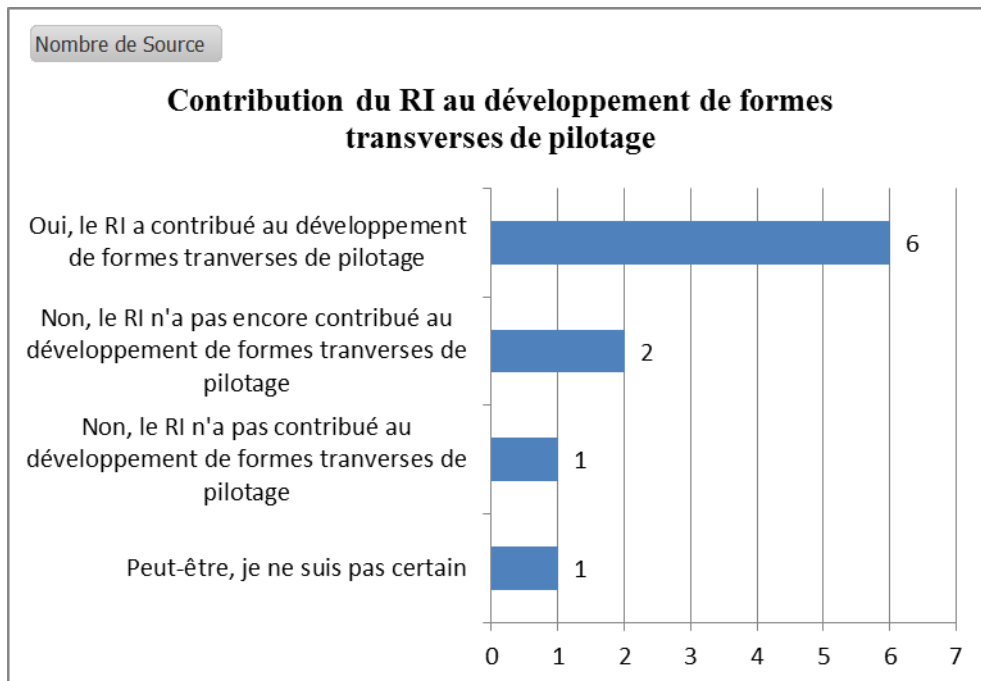


Table 5.35. Le développement de formes transverses de pilotage

5.3.1.1.4 L'intégration du contrôle aux fonctions opérationnelles

A nouveau dans le cadre de cette question, la majorité des organisations interrogées pensent que le RI a aidé à rapprocher la fonction contrôle des fonctions opérationnelles (Table 5.36)

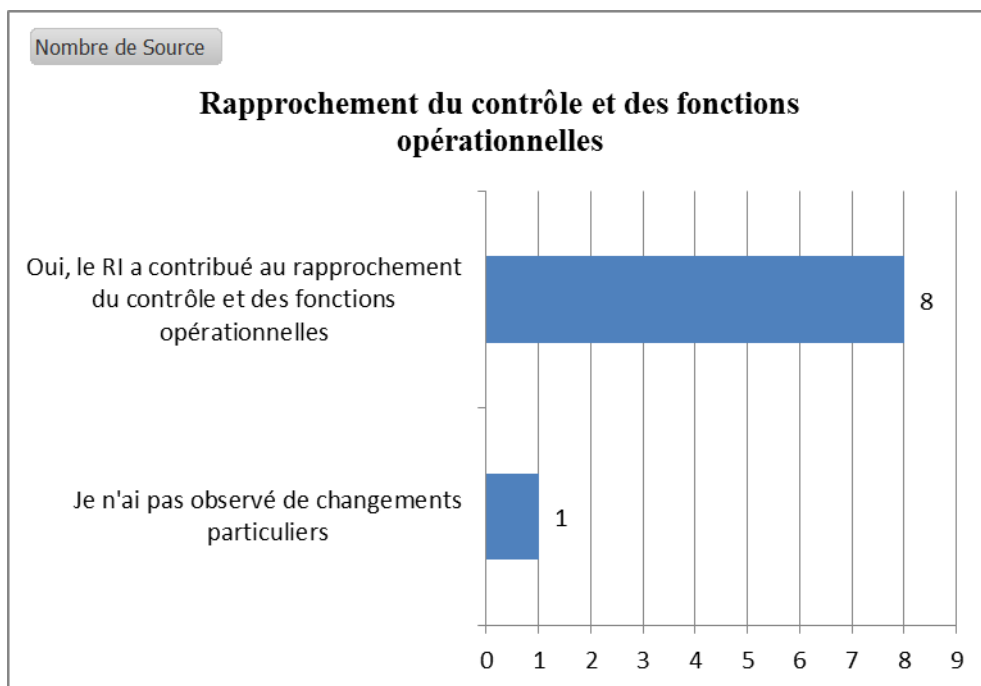


Table 5.36. Rapprochement du contrôle et des fonctions opérationnelles

5.3.1.1.5 L'application du processus RI en permanence

La section 2 a révélé que l'intégration du processus RI aux processus de contrôle-pilotage en interne est déjà à l'œuvre dans quelques organisations. Ces rapports internes sont clairement utilisés par des pilotes locaux ou globaux (ou les deux) dans un objectif de contrôle-pilotage. En raison des difficultés rencontrées pour collecter les informations non financières, l'application permanente du processus ne semble pas effective dans les organisations interrogées. Les répondants évoquent au mieux des fréquences trimestrielle (Goldfields), voire mensuelle (CPA).

5.3.1.1.6 La réactualisation du système de représentation

La question relative à la réactualisation du système de représentation a été intégrée dans le guide utilisateur. Ce point n'a donc malheureusement pas pu être examiné en détail. Cependant, les questions relatives à l'usage interactif ont donné des indices. Précisément, elles ont révélé que le système de représentation du RI était réactualisé « indirectement ». DBS revoit régulièrement les hypothèses sous-jacentes à l'élaboration du rapport parce qu'elles correspondent à celles du BSC qui reste le dispositif central de contrôle-pilotage de l'organisation.

5.3.1.1.7 Un dispositif en phase avec les attentes

Dans une perspective de contrôle-pilotage, les répondants estiment que le dispositif de gestion répond aux attentes initiales. Ils évoquent principalement la contribution du RI au développement de l'*Integrated Thinking*, dans le sens Gestion Intégrée (*integrated view of the business*) ou Réflexion Intégrée (*integrate the various silos that existed in the company*). Cependant, le verbatim indique que dans de nombreux cas, la récolte n'est pas encore au rendez-vous. Sven Lunch estime que « *même si ils ne sont pas à 100% là où il souhaiterait qu'ils soient* », les systèmes de reporting se sont améliorés. Pour Emmanuelle Probst (Roche), « *il faut encore nous donner trois à cinq ans pour arriver à avoir vraiment le produit final qui devrait être celui qu'on attend* ». Darell Lim pense que « *au fil du temps* », le RI les aidera à développer une vue intégrée de l'activité.

Dans une perspective de communication, les répondants sont d'avantage réservés. Mikkel Larsen (DBS) explique que « *de façon très concrète, le prix de l'action ou l'indice n'a pas augmenté* ». Sven Lunch (Goldfields) parle de « *grosse déception* », les investisseurs et actionnaires restant focalisés sur l'information financière : « *J'espérais qu'après 5 années de Reporting Intégré, les actionnaires adopteraient une vision d'avantage globale, mais ça ne s'est pas du tout passé ainsi* »¹⁸⁹.

5.3.1.2 Le contrôle

5.3.1.2.1 Les mécanismes d'intégration utilisés en phase RUN

Les réponses révèlent que le principal mécanisme d'intégration utilisé en phase d'exploitation est celui de la formation multifonctionnelle (Novo, Philips). Le système de récompense n'est pas mobilisé mais les répondants avouent que l'usage de ce mécanisme pourrait être d'« *une très grande utilité* » (Generali).

¹⁸⁹ Traduit de l'anglais: "I was hoping that after five years of integrated reporting, shareholders would take a bit a wider view, but that hasn't happened at all"

5.3.1.2.2 Utilisation d'un langage commun

La plupart des répondants estiment (ou espèrent ?) que le RI peut conduire à une standardisation, puis à une signification partagée du vocabulaire de gestion. Mais la plupart expliquent aussi que ce n'est actuellement pas le cas.

Extrait 1 : « *Je dirais plutôt que ça va être le cas* »¹⁹⁰ (DBS)

Extrait 2 : « *C'est un début..* »¹⁹¹(ENI)

Extrait 3 : « *Je pense que cela aidera à développer une approche commune* »¹⁹²(Generali)

Extrait 4 : « *C'est l'idée du Reporting Intégré. Et je pense que nous avons bien progressé là-dessus* »¹⁹³ (Goldfields)

Extrait 5 : « *Il faut du temps* »¹⁹⁴ (Munich Airport)

Extrait 6 : « *Je pense que cette standardisation va avoir lieu* »¹⁹⁵ (Novo)

Par ailleurs, les répondants sont plus réservés en ce qui concerne la signification partagée. Simon Theeuwes (Schiphol), en faisant allusion à la flexibilité de la méthode, estime que le cadre de référence est trop « vague » pour cela. Vera Stelkens (Munich Airport) évoque aussi la complexité du langage RI, déjà discutée dans le cadre du facteur « respect de la méthodologie » : « *Je ne sais pas si le Reporting Intégré ou le Framework peut nous aider à définir un langage commun. Parce qu'en ce moment, nous luttons pour appliquer les capitaux du cadre de référence de l'IIRC à notre business model.* »¹⁹⁶.

L'intervention de Will Ritzrau (SAP) a permis d'affiner la réflexion sur ce point. Will Ritzrau pense que le RI peut contribuer à développer une signification partagée au plus haut niveau de l'organisation, mais pas dans les sphères intermédiaires et inférieures. Chez SAP, seuls les stratèges globaux participent à son élaboration et réalisent donc son utilité. Il suggère par ailleurs que c'est le cas dans la plupart des organisations (« *Je m'attends à ce que beaucoup de vos répondants vous répondent ceci* ») Le RI serait donc un dispositif essentiellement dédié aux stratèges globaux, et non aux stratèges locaux (dont opérationnels). Et comme l'exprime clairement Henri Bouquin, l'utilité du contrôle-pilotage est « *fortement liée à la reconnaissance*

¹⁹⁰ Traduit de l'anglais: "I would rather say that it's going to be the case"

¹⁹¹ Traduit de l'anglais: "It's a starting point"

¹⁹² Traduit de l'anglais: "I think it will help standardizing a more common approach"

¹⁹³ Traduit de l'anglais: "That's the idea behind the integrated reporting. And I think we're making good progress on it"

¹⁹⁴ Traduit de l'anglais: "It needs some time"

¹⁹⁵ Traduit de l'anglais: "I think so, standardization is going to happen"

¹⁹⁶ Traduit de l'anglais: "I don't know if IR or the framework might help us to define our language. Since at the moment, we are struggling with translating the capitals of the IIRC framework to our business model"

par les opérationnels de la réalité des services que peut leur offrir les systèmes de contrôle ».

Ce point sera approfondi dans le paragraphe suivant :

« A nouveau, il s'agit de savoir de qui on parle dans l'organisation. Le Directeur Financier et la Haute Direction Financière et Administrative, oui, parce que depuis qu'ils participent à la construction du rapport intégré, ils ont finalement réalisé ce que le RI représentait. Si vous parlez aux commerciaux, au niveau intermédiaire, je ne pense pas qu'ils comprennent de quoi il s'agit (...) Je pense que le concept global de Reporting Intégré et de Rapport Intégré, en tant que document de référence fournissant la meilleure information à propos de l'entreprise, ils ne comprennent pas. Donc la valeur du produit rapport intégré n'est pas vraiment comprise dans toute l'entreprise. »¹⁹⁷

L'intervention du PDG de Sanford a également contribué à enrichir la réflexion. Alors que la littérature en contrôle estime qu'il doit exister en amont une méthodologie structurée pour guider les initiatives en matière d'outils de pilotage, le discours de Volker Kuntzsch suggère que l'existence d'un standard n'est pas utile pour intégrer l'organisation. Il explique que le mot « standard » le « gêne » : « *Ca ne devrait pas être quelque-chose de fixé de façon autocratique. Ça doit venir de l'intérieur* » (*it should come from within*). John Lelliot (The Crown Estate) parle même de « *danger* » de la standardisation si le RI est vu purement comme un cadre, et non comme un processus reposant sur des principes de mise en œuvre. Il explique qu'un dispositif de contrôle-pilotage doit être avant tout compris, plus qu'imposé pour intégrer l'organisation.

5.3.1.2.3 Reconnaissance de l'utilité du dispositif par les opérationnels

Globalement, les répondants s'accordent pour dire que l'utilité du dispositif est reconnue par les opérationnels (Table 5.37)

¹⁹⁷ Traduit de l'anglais: "Again, it's a question of who in the organization. Let's say the CFO and the upper management of the finance organization and administration organization; since they are delivering part of the integrated report, they finally realized what integrated reporting is. If you talk to the sales guy at the mid-level, I don't think that they understand what it is. (...) I think the overall concept of integrated reporting and the integrated report as the leader document which gives the best information on the company, they do not really understand. So the value of this product of an integrated report is not really understood within the entire company."

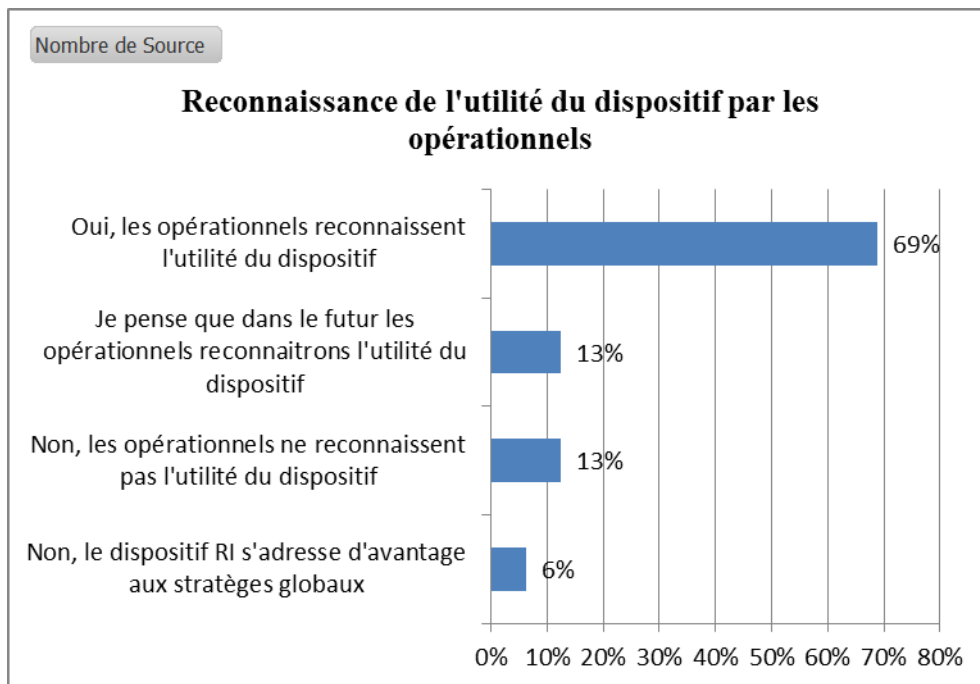


Table 5.37. Reconnaissance de l'utilité du dispositif par les opérationnels dans les organisations interrogées

Cependant l'utilité évoquée par les répondants est souvent liée à l'impression (avérée ?) que les processus internes, notamment les processus opérationnels s'améliorent grâce au RI. Le raisonnement de Massimo Romano (Generali) est le suivant : en voulant reporter sur de nouveaux aspects, on met en place des nouveaux indicateurs, qui vont conduire à l'amélioration des processus : « *Le fait que cette expérience se fonde sur la capacité de l'organisation à créer de la valeur, (...), vous prouverez alors que d'un point de vue opérationnel, vos processus actuels s'améliorent* »¹⁹⁸. Mais l'évaluation conduit-elle nécessairement à l'amélioration ? La revue de littérature a montré maintes fois que la mesure pouvait avoir des effets pervers si elle n'était pas intégrée à une démarche de management (Loning et al., 2013) : entre autres, manipulation et focalisation étroite sur l'amélioration des indicateurs. La mesure doit être discutée, d'où l'importance de l'usage interactif et de la poursuite des pratiques collectives en phase RUN. Si l'*Integrated Thinking* est approprié par les organisations dans son sens originel, à savoir la Réflexion Intégrée, le RI pourrait effectivement conduire à la progression des variables d'action. La Gestion Intégrée, intégration de type mécanique, ne suffit pas.

¹⁹⁸ Traduit de l'anglais: "Again, the fact that this journey is based on the capacity to create value for the company, (...) you have to first improve your report, your mandatory report, therefore you will show operationally that you have an improvement in your current processes."

Chez Solvay, le dispositif dit de RI est encore à l'état de projet. Cependant, Michel Washer, Vice-Président l'a directement mis entre les mains de 4 Business Units – pilote. L'objectif est clairement d'en faire un outil adapté aux attentes des managers des BUs : *« Et donc, avec ces pilotes-là, on a dit - Avec vous, on va un cran plus loin. C'est-à-dire les thèmes que vous avez identifiés comme matériels, vous en prenez un ou deux et vous qui ne sont pas à l'échelle du groupe comme priorité et vous construisez votre propre tableau de bord intégré. - Le but était aussi de démontrer vis-à-vis du Corporate que cet exercice-là, avait une valeur pour les Business Units et que ce ne serait pas simplement un programme Corporate de plus qu'on allait cascader sur toute l'organisation. »*

5.3.1.2.4 Remise en question du système de représentation du stratège

Seuls deux stratèges ont répondu ou accepté de répondre aux questions dédiées à l'exploration de ce point. Il pourra faire l'objet d'approfondissement dans des publications ultérieures.

5.3.1.3 La technologie

5.3.1.3.1 Un dispositif technique en phase avec les attentes

Le RI est un dispositif de gestion informatisé. Aussi la question interrogeant le niveau d'adéquation entre le RI et les attentes initiales s'intéressait au dispositif de gestion, mais aussi au dispositif technique, support de ce nouveau rapport. En cohérence avec les éléments recueillis en phase THINK, puis en phase BUILD, le principal reproche évoqué est la faible capacité de collecte des données liées au développement durable, souvent non structurées :

Extrait 1 : *« Je pense que c'est correct, mais ce qui est un peu mis à l'écart est ce dont on discutait peu avant, à savoir les données non structurées, leur coordination et leur consolidation. Et bien sûr l'usage de cette information pour la prise de décision »*¹⁹⁹ (Generali)

La section 2 a montré que la plupart des dispositifs utilisaient les technologies déjà en place dans les organisations et qu'il s'agissait bien souvent de dispositifs relativement simples, reposant sur des applications Office, tels Excel ou Sharepoint, voire ClickView. Les organisations se disent relativement satisfaites de la simplicité de ces outils : *« C'est pratique*

¹⁹⁹ Traduit de l'anglais: " I think it is assisting in a decent way, but what is left aside are let's say what we discussed before, so the unstructured data and actually the coordination and consolidation, and of course the use of those information in order to support decisions"

et facile à expliquer, et nous disposons de l'information dont nous avons besoin »²⁰⁰ (Munich Airport). La section 2 a aussi révélé que la gouvernance, plus que la sophistication de l'architecture technologique semblait jouer un rôle primordial dans la bonne réalisation du RI. Comme l'exprime clairement Will Ritzrau, pourtant haut responsable chez SAP : « Vous pouvez produire le meilleur rapport intégré sur un tableau Excel. Vous devez avoir la bonne gouvernance en place (...) Vous pouvez dès lors écrire : nous avons le meilleur rapport intégré dans un tableau Excel avec une macro ».

5.3.1.3.2 Usage BI a minima pour analyse descriptive

La question relative au degré de maturité de la BI dans les organisations interrogées n'a pu être pleinement explorée compte tenu du faible nombre de répondants. SAP a expliqué utiliser SAP HANA, plateforme In-Memory pour autoriser l'accès aux données sous-jacentes du rapport.

5.3.1.3.3 Contribution de la technologie au développement d'un outil extraverti

Globalement, le verbatim révèle que les organisations estiment ne pas utiliser tout le potentiel des technologies actuelles pour développer des ponts avec l'extérieur :

Est-ce que la technologie permet une extension du scope du contrôle hors des frontières de l'organisation ?

Extrait 1 : « *Pas autant que nous le souhaiterions. Un peu. Donc, je dirais -pas encore-.* » (Goldfields)

Extrait 2 : « *Je pense que c'est un point intéressant. Nous n'y sommes pas encore. Donc ce que nous avons en termes de contrôle reste dans les frontières de l'organisation* » (Novo)

5.3.1.3.4 Contribution de la technologie à l'adaptabilité du RI

Peu d'organisations se sont exprimées sur ce point. Cependant, parmi les organisations interrogées, la plupart estiment que le dispositif technique du RI autorise une fréquence variable en fonction de l'utilisateur (Table 5.38)

²⁰⁰ Traduit de l'anglais: "I guess it's practical and it was easy to explain and we get the information we need."

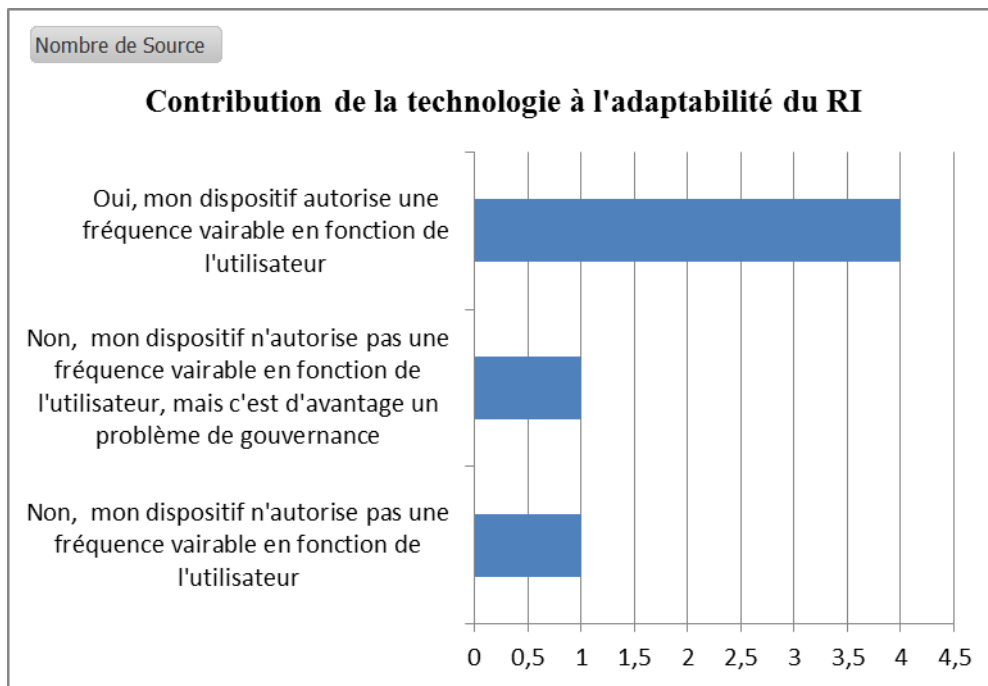


Table 5.38. Contribution de la technologie à l'adaptabilité du RI

Cependant, comme le rappelle Will Ritzrau, le challenge concernant la fréquence du reporting n'est pas d'ordre technologique. Il relève d'avantage de la gouvernance.

5.4.1 L'activation des attributs

5.4.1.1 Résultats sur l'utilité avérée du dispositif dans les organisations interrogées

Globalement, les répondants s'accordent sur l'utilité avérée du dispositif en termes de contrôle-pilotage. La mise à l'épreuve théorique du dispositif avait montré que le RI comportait en théorie un certain nombre d'attributs nécessaires au développement d'un contrôle-pilotage efficace, particulièrement en univers complexe. La pratique confirme à priori cette utilité théorique, avec certaines limites qui vont être détaillées dans les paragraphes suivants :

Globalement, diriez-vous que l'intégration d'indicateurs de performance financiers et non financiers a eu des effets positifs en termes d'exécution stratégique, notamment en évitant des risques de dysfonctionnement (vision long terme, moins de manipulation possible, données d'avantage à temps et plus facilement interprétables que les données financières, contextualisation de l'information financière,...) .Auriez-vous un exemple concret, une anecdote à me communiquer à ce sujet ?

Une première lecture des résultats

Concernant l'intégration des indicateurs financiers et non financiers via le RI, 100% des organisations interrogées pensent que cette intégration a été une réussite et qu'elle a été utile en termes de contrôle-pilotage. Il est important de noter dans ce contexte que cet attribut constitue le fondement du Reporting Intégré, qui comme son nom l'indique ambitionne d'intégrer (entre autres) le financier avec l'extra-financier. Les réponses relatives à l'avantage relatif, présentées dans la partie contexte, évoquaient déjà l'utilité avérée d'un dispositif intégrant indicateurs financiers et indicateurs non financiers. Conformément à l'opinion des chercheurs (Choffel, 2005 ; Poincelot et al., 2001,...), les répondants estiment que cette gestion intégrée autorisée par le RI permet un contrôle proactif. Pour Laura Palmeiro (Danone), « *les indicateurs non financiers sont des proxy de ce qui va se produire à long terme* ». Pour Will Ritzrau, l'intégration des indicateurs non financiers est déterminante pour l'avenir d'une organisation. Elle a « *des implications majeures sur la capacité d'innovation d'une organisation* », qui elle-même est le « *moteur d'une exploitation durable* ». En ce sens, il pense que « *le rapport intégré, en tant que résultat du changement intégré, est la clé d'une exploitation durable sur le long terme* ». D'autres répondants se sont exprimés sur l'utilité de la formalisation du non-financier dans le cadre de référence. Pour Emmanuelle Probst (Roche), la plateforme fournie par le cadre de référence a aussi permis de « *canaliser vraiment les choses importantes* » concernant le non-financier. Car auparavant, « *quand on commençait à parler de tout ce qui était non financier, on parlait de tout et de n'importe quoi* ». Notamment, elle précise que le RI a permis « *une évolution de pensée* » sur le non-financier, auparavant souvent assimilé aux seules données environnementales. Or, les données environnementales ne sont peut-être pas « *le plus important* »... Le caractère intelligible de l'information non-financière a été souligné par le PDG de Sanford. Les indicateurs non financiers du RI ont permis de justifier plus facilement « *certaines investissements* » ou certains « *changements stratégiques* ». Enfin, la question relative à l'extension du champ d'éclairage du contrôle a permis aussi aux répondants de souligner à nouveau l'intérêt du RI. Selon les répondants, l'intégration des indicateurs non-financiers a permis d'élargir la vision du contrôle-pilotage. Comme l'explique Sven Lunch, Directeur chez Goldfields, le RI a permis de « *diversifier* » les systèmes de contrôle avec l'intégration d'indicateurs environnementaux, sociaux et de gouvernance. Il donne l'exemple des émissions de CO2 qui n'étaient pas surveillés avant le RI et qui, aujourd'hui, sont jugés « *critiques* » pour l'activité. De la même façon, Vera Stelkens, Responsable chez Munich

Airport, explique que le RI permet dans le cadre d'un projet d'investissement de prendre en considération « *d'avantage de variables* ».

Une deuxième lecture des résultats

Même si les réponses commencent par un « *oui* », l'analyse du discours révèle que l'utilité avérée relève parfois d'avantage de la croyance avérée que de la réalité avérée. On retrouve dans le verbatim des expressions telles « *ça peut* » (Snam), « *ça devrait* » (DBS) ou encore « *j'espère que c'est le cas* » (Sanford). Il n'est pas inutile de rappeler dans ce cadre que compte tenu de la difficulté d'accès du terrain et de la saillance du sujet exploré, les répondants qui ont accepté de réaliser l'entretien sont souvent à l'initiative de la démarche RI, parfois sans l'appui de la Direction Générale.

Les indicateurs présentés dans le rapport final sont-ils reliés entre eux ? Sont-ils organisés en système ?

Dans le cadre de cette question, les discours des répondants sont hésitants. Les répondants expliquent qu'il ne s'agit pas (encore) de relations calculatoires, comme le conseille le cadre de référence. Mikkel Larsen explique à ce sujet que les relations existant entre les indicateurs ne sont pas « *médicales* ». Pourtant, nous faisons notre les mots de Lorino (2003), selon lesquels la « *robustesse* » des liens est d'avantage assurée par la structuration du système d'indicateurs autour des objectifs stratégiques et processus critiques, dans un cadre qui intègre les différents points de vue (« *interne, externe et financiers* »). Ce point de vue a été largement discuté en amont. Dans les organisations interrogées, l'analyse du cadre de conception du RI permet de faire le lien entre la mise en œuvre d'un système d'indicateurs et les recommandations de Lorino. En effet, Goldfields, qui a répondu positivement à cette question, a effectivement construit son dispositif RI sur la base de ses objectifs stratégiques, dans un cadre intégrant différentes perspectives : « *Mais vraiment, ce que vous essayez de faire via le RI, le point de départ était la stratégie (...) Je pilotais le projet, mais j'avais des équipes support sur les différentes disciplines et les différentes régions pour m'aider* ». Tout comme Goldfields, Coca-Cola a élaboré son RI sur la base des finalités de l'organisation, et a impliqué l'ensemble des parties prenantes internes et externes via un « *excellent processus d'intégration des parties prenantes* ».

Globalement, le rapport a-t-il permis de donner une vision consolidée claire tout en permettant un accès au détail des niveaux d'avantage opérationnels si nécessaire ?

Une première lecture des résultats

100% des organisations interrogées pensent que le RI permet d'atteindre cet objectif. Comme l'exprime Mikkel Larsen, même si cet aspect peut être encore amélioré, le RI, « *comparé à ce qui existait auparavant* », offre « *assurément* » une meilleure réponse. L'analyse de la littérature avait permis d'identifier un certain nombre de facteurs déterminants pour la mise en œuvre d'une vue globale utile dans un dispositif de contrôle-pilotage. Principalement, elle avait identifié les types d'indicateurs à intégrer, mais aussi les qualités qu'ils devaient comporter. La sélection de ces indicateurs devait reposer sur un certain nombre de principes, dont le principe d'économie. Dans ce cadre, les résultats ont montré que globalement, les organisations interrogées utilisaient les différents types d'indicateurs préconisés, que ces indicateurs possédaient les qualités requises et que leur sélection reposait d'avantage sur le principe d'économie que sur le principe d'abondance. Comme discuté, ceci est probablement lié au fait que ces facteurs sont des recommandations de l'IIRC. La possibilité d'avoir accès aux détails d'avantage opérationnels repose en premier lieu sur la robustesse du système d'indicateurs, mais aussi sur les technologies mises en œuvre pour « *aller plus loin, faire du drill down et aller chercher* » (Laura Palmeiro, Danone).

Une deuxième lecture des résultats

A nouveau, dans le cadre de cette question, l'analyse détaillée du verbatim montre qu'au fur et à mesure des échanges les répondants passent d'un oui formel à un « *je pense que oui* » (Sanford). Elle révèle à nouveau la croyance avérée que même si ce n'est pas le cas aujourd'hui, ça le deviendra demain : « *pas aujourd'hui, mais dans le temps, oui !* » (SGX).

Globalement, diriez-vous que l'information contenue dans le RI est suffisamment claire pour aider à la prise de décision ?...

... Et diriez-vous également que cette information aussi simple soit-elle rend d'avantage « responsable » (notamment grâce à la mise en place d'indicateurs non financiers) ?

Les résultats suggèrent que les dispositifs RI construits par les organisations sont faciles à utiliser, sans pour autant aveugler le pilote. La facilité d'usage a été évaluée par le biais de deux

questions. Une première question fermée cherchait à évaluer les qualités ergonomiques du dispositif informatisé. Les réponses révèlent que globalement, les SI mis en œuvre, mais aussi les données issues de ces systèmes facilitent la prise de décision des pilotes (Table 5. 39) :

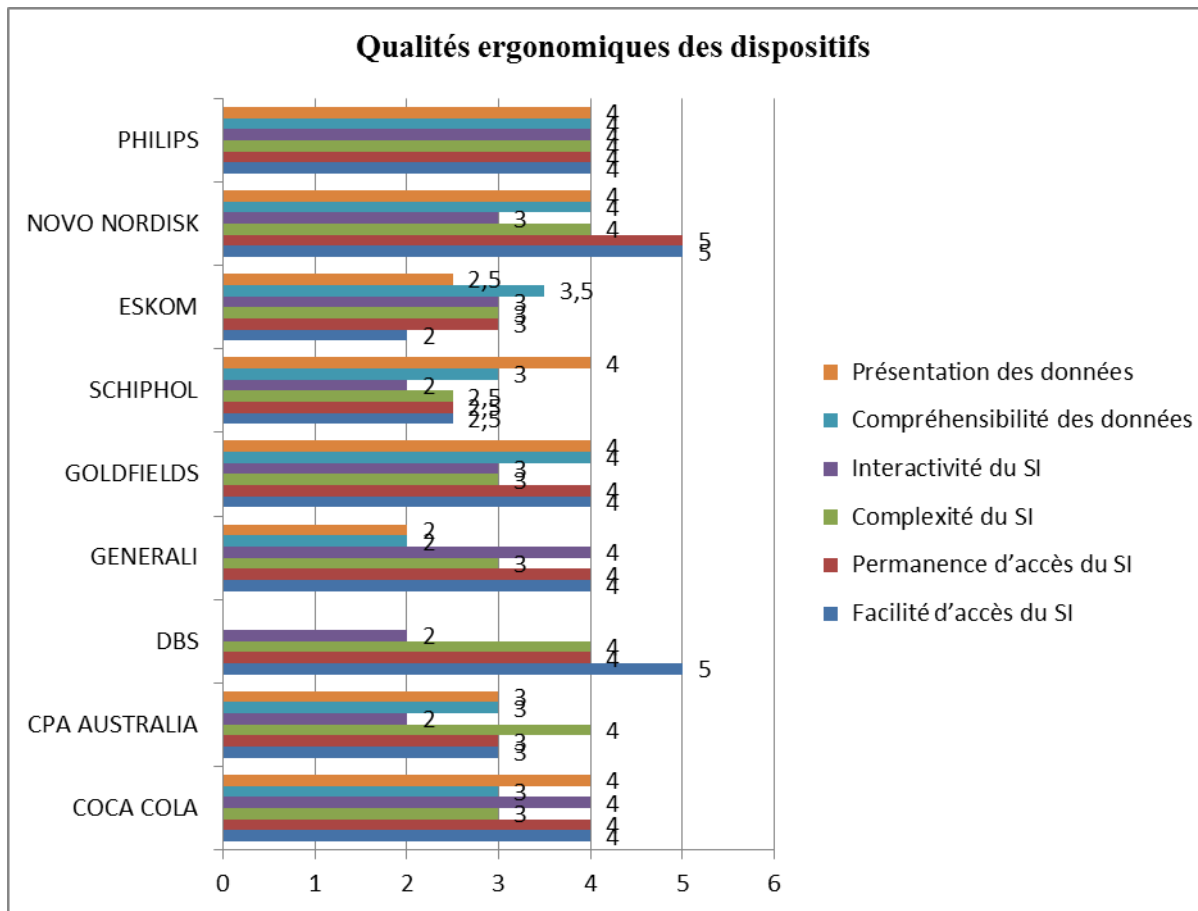


Table 5.39 Qualités des dispositifs construits par les organisations

Il est utile de rappeler dans le cadre de cet attribut, que le cadre de référence de l'IIRC conseille l'usage des technologies de l'information (entre autres plateformes Internet, XBRL, médias sociaux,...etc) pour permettre aux utilisateurs visés de mieux « consulter » (présentation de l'information) , « analyser » et « personnaliser » (compréhensibilité) « rechercher », « associer » et « relier » (interactivité) les informations du rapport. Il préconise aussi « l'insertion d'un lien dans le rapport intégré renvoyant vers les informations désagrégées mentionnées ailleurs » afin d'assurer le principe de « caractère important et concision ». Dans le cadre de l'interactivité, il conseille que les rapports résultant du RI soient inclus « sur des plateformes interactives ».

Les réponses de la question ouverte semblent globalement confirmer la facilité d'usage du dispositif. Presque tous les répondants jugent l'information produite par le dispositif

suffisamment claire pour la prise de décision. Trois remarques sont cependant à émettre dans ce cadre :

- A nouveau, une deuxième lecture des résultats montre que certaines organisations ont répondu positivement à la question mais avouent utiliser l'information des outils de contrôle-pilotage existants pour alimenter le RI. Le RI n'apporte alors rien de nouveau. C'est le cas de DBS qui utilise le BSC depuis 7 ans, alors que le RI n'a été introduit que depuis 4 ans. La réponse de son Directeur Général Mikkel Larsen est la suivante : « *oui, je dirais que l'information contenue dans le RI est suffisamment claire pour la prise de décision, car à nouveau je fais le lien avec notre BSC* »²⁰¹. Ses réponses concernant l'avantage relatif et l'usage interactif et du RI avaient déjà mis en évidence ce constat :

*« Je ne vois pas le RI comme un nouvel outil. Je constate que tous les outils de contrôle-pilotage sont toujours en place. (...) J'ai pensé mon RI sur la base des outils déjà existants »*²⁰²

*« La réponse à cette question est clairement un oui, parce que tous les KPIs que nous avons dans le rapport intégré sont les mêmes que ceux contenus dans nos BSC et le BSC est un des outils principaux utilisés dans les réunions de gestion ».*²⁰³

- Le cas de Sanford qui a également répondu positivement à la question est particulier. Même si son PDG utilise le rapport intégré²⁰⁴ avant tout pour communiquer avec les parties prenantes externes et internes, il avoue que l'information contenue dans le rapport lui permet d'orienter ses décisions stratégiques. Elle est suffisamment parlante pour faire ressortir le besoin de

²⁰¹ Traduit de l'anglais: "I would say yes, because again, we think of our scorecard"

²⁰² Traduit de l'anglais: "I don't see integrated reporting a new tool. (...)I've seen that all control tools that we already have are still in place"

²⁰³ Traduit de l'anglais: "The answer to that is very clearly yes because the KPIs that we have in the integrated report are the same as those that we have in our scorecards and the BSC is one of the key tools that we use in our management meetings"

²⁰⁴ On utilisera ici volontairement le terme rapport intégré et non reporting intégré car l'analyse du discours révèle que le processus, quant à lui contribue à l'utilité du système de contrôle-pilotage.

« remplir une partie du rapport avec d'avantage de vie », « de construire l'histoire de l'organisation », c'est-à-dire de guider le pilotage.

- Pour Simons Theeuwes, Responsable Financier chez Schiphol, l'information contenue dans le rapport est suffisamment claire mais doit être utilisée « de façon interactive » pour conduire à une « nouvelle » décision, qui modifiera l'histoire de l'organisation. Pour lui, la lecture seule des rapports permet de faire du management par exception. Seuls les échanges et les « réunions stimulantes » permettent d'enrichir l'information contenue dans les rapports intégrés. Cet argumentaire rejoint un des facteurs d'usage, celui de l'usage interactif du RI. Ce facteur contribue entre autres à l'adaptation de l'organisation moderne, mais aussi à ne pas aveugler le pilote, ou encore à rapprocher les différentes parties de l'organisation...
- Deux organisations ont répondu négativement. Pour DBS, le RI n'est qu'une partie du dispositif de contrôle-pilotage (*not the end all and be all of decision making*) et ne doit être en aucun cas « la seule source du processus de prise de décision ». Pour ESKOM, l'information n'est pas suffisamment claire pour la prise de décision car dans leur cas, elle n'est pas reliée à des « facteurs causaux », expliquant les raisons de l'évolution d'un indicateur financier par exemple. On retrouve ici l'importance de la construction d'un système d'indicateurs reposant sur un modèle cause-effet.

A nouveau, les réponses au sujet de la responsabilisation du stratège sont quasi unanimes. Le verbatim révèle un vocabulaire beaucoup moins hésitant que dans le cadre des questions précédentes. Les adverbess « absolument », « définitivement », « certainement » ou encore « clairement » reviennent régulièrement dans les discours. Pour DBS, le RI a joué le rôle de « fou du roi », décrit dans l'ouvrage de Loning et al. (2013) :

« le RI nous a conduit à reconnaître l'importance de l'articulation entre la façon dont le monde impacte l'organisation, et la façon dont nous impactons le monde. (...) De la sorte, étrangement, nous avons commencé avec le RI, et ensuite nous avons produit un rapport de

développement durable. Et ainsi, ceci a conduit à modifier nos pratiques de gestion»²⁰⁵. De la sorte, le RI a « obligé » les pilotes de DBS à « assumer leurs décisions vis-à-vis de l'entreprise et de la société, c'est-à-dire à être responsable » (Loning et al., 2013). Ce point de vue est partagé par Emmanuelle Probst (Roche) qui estime que le RI incite à « réfléchir, à se poser des questions ». Pour un des Directeurs de Goldfields, le RI a permis de faire prendre conscience à la Direction l'importance des aspects de développement durable dans la bonne marche de l'entreprise, déjà observée sur le terrain par les managers opérationnels : « Parfois, ils passent plus de temps à gérer les problèmes liés au développement durable, que ceux liés aux opérations. Et le fait est que le RI leur permet d'exprimer ceci, leur donne la plateforme, le système d'information pour dire à la direction : «voilà les problèmes que je rencontre ».²⁰⁶ Pour Michel Washer (Solvay), le RI contribue à la responsabilisation car il propose au pilote « plusieurs éclairages à un problème » pour à la fin par le biais décisionnel faire un compromis sur ce qu'on pense être le bon sens. Il explique que le RI ne cherche pas à « modéliser mathématiquement » les capitaux People, Planet, Profit car « modéliser mathématiquement reviendrait à résoudre l'équation : une vie humaine, ça vaut combien d'arbres et combien d'euros ? Donc il y a une part subjective là-dedans ». Il poursuit en expliquant que les indicateurs choisis dans le RI mettent en évidence le fait que des décisions peuvent s'avérer « très bonne pour un capital et très mauvaise pour un autre ». En conséquence, c'est au pilote de prendre la décision en connaissance de cause : « Alors on arrive devant le comité exécutif en disant c'est à vous de prendre la décision et au moins, vous la prenez en connaissance de cause. Et on n'essaye pas d'avoir un modèle qui prend la décision à la place des autres ». Ces propos s'accordent bien avec l'idée selon laquelle la validité du modèle causes-effets ne repose pas sur la mise en œuvre de liens calculatoires entre les différents indicateurs. Voire même, ces liens mécaniques peuvent s'avérer dangereux et déresponsabiliser le décideur. Le système devient « désincarné » (Loning et al., 2013).

²⁰⁵ Traduit de l'anglais: "The action of Integrated Reporting leads us to appreciate more the importance of articulating not just how the world impacts us, but how we impact the world.(...)So in a strange way, we started off with integrated reporting, and then, we introduced the sustainability reporting. And therefore, that led to some change in our business practices."

²⁰⁶ Traduit de l'anglais: "Sometimes, they spend more time dealing with sustainability issues than with operational issues. And the fact is that IR allows them to express that, gives them the platform, gives them the information system to say " Yes, these are the issues I face" across the board.

Globalement, diriez-vous que le processus de Reporting Intégré a permis un rapprochement des deux dimensions de l'organisation, opérationnelle et stratégique ?

Particulièrement, a-t-il permis un ajustement de la gestion stratégique en fonction des informations fournies par la gestion opérationnelles (nouvelles possibilités -ou impossibilités- de réalisation, informations sur le marché, etc...) ? Si tel est le cas, auriez-vous un exemple concret à me fournir ?

Les résultats relatifs au rapprochement horizontal et vertical sont beaucoup plus nuancés. Seulement 31% des répondants estiment avec certitude que le RI a contribué à rapprocher les différentes parties de l'organisation, et 8% des répondants entamant tout juste la démarche pensent qu'il va y contribuer (Table 5.40)

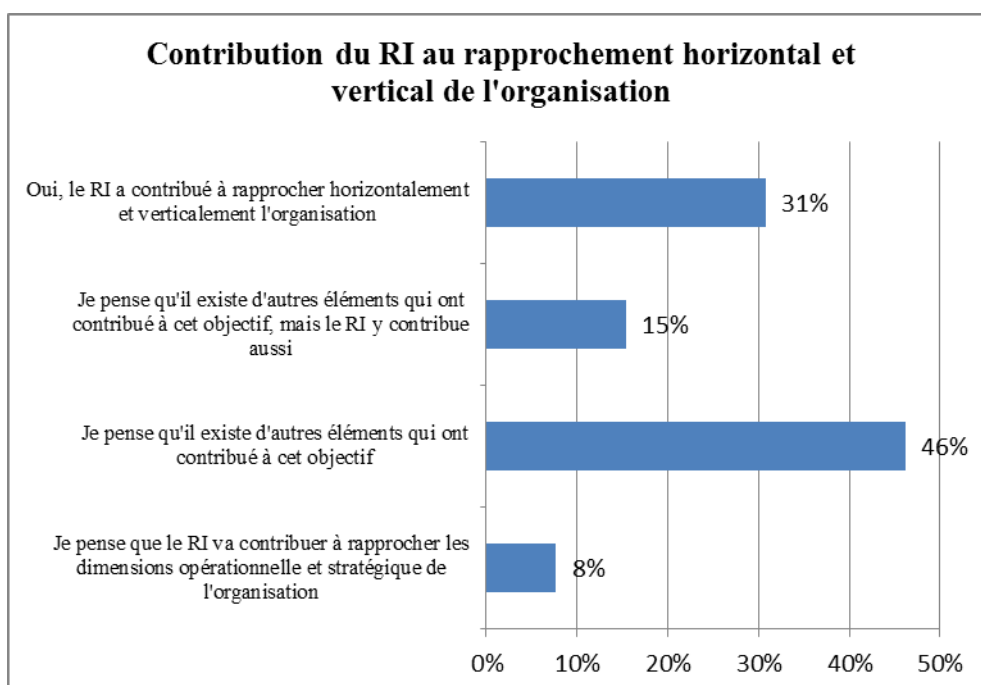


Table 5.40. La contribution du RI au rapprochement horizontal et vertical de l'organisation

15% des répondants estiment que son utilité avérée est trop diluée dans le cadre d'un contexte technico-organisationnel propice ou de grands changements intervenus en parallèle de la construction du RI. Ils ne parviennent pas à expliquer si ce rapprochement est effectivement lié au RI ou à ces éléments :

Extrait 1 : « *Je pense que le RI a renforcé ou consolidé le phénomène de disparition des cloisonnements qui existaient dans l'organisation. Mais ce n'est pas la seule chose qui y a*

contribué. (...) Aussi, avec les réalités socio-économiques, le Reporting Intégré a aidé à intégrer les différents silos qui existaient dans les organisations. » (Goldfields)²⁰⁷

Extrait 2 : « Est-ce que ça a permis d'ajuster la stratégie en fonction des données opérationnelles ? Oui, absolument...Je pense, eh bien, c'est plutôt une approche générale. Vous mettez cela en relation avec le RI. Mais c'est juste notre style, vraiment, dans l'organisation qui fait en sorte que tout le monde comprend pourquoi nous agissons d'une certaine façon, que les gens en arrivent à s'assurer que ce qu'ils font correspond à ce qu'on attend d'eux (...)Ça s'est passé d'une certaine façon que le référentiel et le style de management se complètent bien »(Sanford)²⁰⁸

46% estiment que le contexte était déjà propice ou qu'il existe d'autres éléments qui ont eu un impact d'avantage significatif sur le rapprochement vertical et horizontal de l'organisation. Certains répondants pensent même que cet attribut est « indépendant » du RI :

Extrait 1: « Je pense que l'organisation s'est beaucoup développée au cours de ces quatre dernières années en termes de mécanismes de contrôle, de tableaux de bord, de management des données depuis le niveau pays au niveau du groupe et de centralisation des données, mais je ne dirais pas que c'est une conséquence du RI, parce qu'en même temps, nous avons eu des changements internes importants, par exemple concernant notre système de pilotage SAP a été introduit dans 28 pays (...)Dons, je ne pense pas que les effets de de ceci et du RI puissent être isolés (...) Et il y a eu de nombreux autres développements qui vont dans le sens de l'Integrated Thinking et de la centralisation, et ces derniers ne découlent pas du Reporting Intégré – c'est d'avantage le processus qui permet cela-, ils sont la conséquence d'un besoin d'optimisation et d'efficience (...) Aussi, une fois de plus, c'est d'avantage une coïncidence, mais pas une conséquence. (Coca-Cola)²⁰⁹

²⁰⁷ Traduit de l'anglais: "I think it reinforced or strengthen our, as I mentioned before, breaking down the various silos that existed in the company. But it's not the only thing that led to it (...) Together with the economic realities and the social realities, Integrated Reporting helped to integrated the various silos that existed in the companies"

²⁰⁸ Traduit de l'anglais: « Yes, very so much. I think, well, that's a general approach. You link it up with integrated reporting, that is just our style really in the company that makes sure everybody understands why we do certain things and they come forward, what they do fits into that as well (...) I think Integrated Reporting is a coincidence, it's more the management style, the way we go about business. And it's my experience that it's all about people, that's all about people. If you have your people with you. ..So I 'm fully focused on making sure I've got the right people on board, and they understand why they do certain things. And the rest follows automatically! And then you write a report and just put that report into that framework. It's more like that. Start with the IR framework and then decide on how to run the company. They just happened to work together very very well."

²⁰⁹ Traduit de l'anglais: "I think the organisation has developed immensely in the past four years, in terms on control mechanisms, dashboards, data management from the country to the group level and data

Extrait 2 : « *Est-ce que vous me demandez si le Reporting Intégré a permis ceci ou si c'était déjà le cas, parce que je dirais que c'était déjà le cas auparavant !* »²¹⁰(DSB)

Extrait 3 : « *Ces derniers temps, nous avons mis en place une vision très spécifique imprégnée par le Développement Durable, dont l'objectif était d'intégrer les différentes unités (...) Nous n'avions aucun outil centré sur l'intégration, nous avions un modèle de développement durable (...), donc nous avons déjà une vision intégrée.* »²¹¹ (ENI)

Extrait 4 : « *Hm je ne pense pas que ce soit le rapport intégré qui l'a permis..* » (Roche)

Extrait 5 : « *C'est indépendant du Reporting Intégré* »²¹²(SAP)

Ces résultats peuvent paraître surprenants, l'essence même du Reporting Intégré, étant (comme son nom l'indique et comme cela est expliqué dans le cadre de référence) *l'Integrated Thinking*.? L'analyse du contexte des organisations interrogées a en effet montré que la démarche du RI se fondait chez certaines organisations d'avantage sur une Gestion Intégrée, plus que sur une Pensée Intégrée. Or, la revue de littérature a montré qu'il fallait distinguer les deux concepts et qu'ils n'aboutissaient pas aux mêmes résultats. Nous faisons notre les propos de Berland (2009) qui estime que la donnée de gestion n'est pas une donnée « *qui se laisse facilement appréhender* ». La Gestion Intégrée peut aboutir à une standardisation des données. Mais elle n'implique pas nécessairement une signification partagée. Pour cela, les données doivent être collectivement discutées, échangées et finalement interprétées. La Pensée Intégrée est d'avantage à la racine d'une

centralization, but I wouldn't say that this is all a consequence of integrated reporting, because at the same time, we have had major internal developments, for example in our management system, like SAP was introduced in over 28 countries (...). So I don't think the effects of that and integrated reporting can be isolated(...)And there are a number of other developments that are definitely showing in the direction of integrated thinking and centralization, and also those are not I think driven by integrated reporting, by the process -it is more the process that describes this- as this is a consequence of a business need of optimization and effectiveness, and simplification and standardization of processes as we centralize some of the functions. Then in the past three years that has been the stores all over the country previously, so again this is I think, a coincidence, but not a consequence."

²¹⁰ Traduit de l'anglais: "Are you asking me if integrated reporting deliver that or whether it was already in place because I would say it was already in place before."

²¹¹ Traduit de l'anglais: "For the last period, we had a very specific vision related to sustainability that was aimed to integrate the different units (...)We didn't have any tools related to integration, we had the sustainability model.(...) So we already had integration of vision."

²¹² Traduit de l'anglais: "C'est indépendant du Reporting Intégré"

« *interprétation-performance collective* », fondation d'un contrôle-pilotage efficace (Lorino, 1995).

Selon vous, Le Reporting Intégré élargit-il le champ d'éclairage du contrôle, notamment au-delà des frontières de l'entreprise? Peut-il rendre compte de situations que la simplicité des outils traditionnels du contrôle ne parviennent pas à déceler (en interne mais aussi en externe) : par exemple la dégradation du climat social, l'opportunité d'une alliance qui se présente, ... ?

Première lecture des résultats

Sur cet attribut, les répondants semblent globalement s'accorder pour dire que le RI est un outil de contrôle-pilotage extraverti (Table 5.41) :

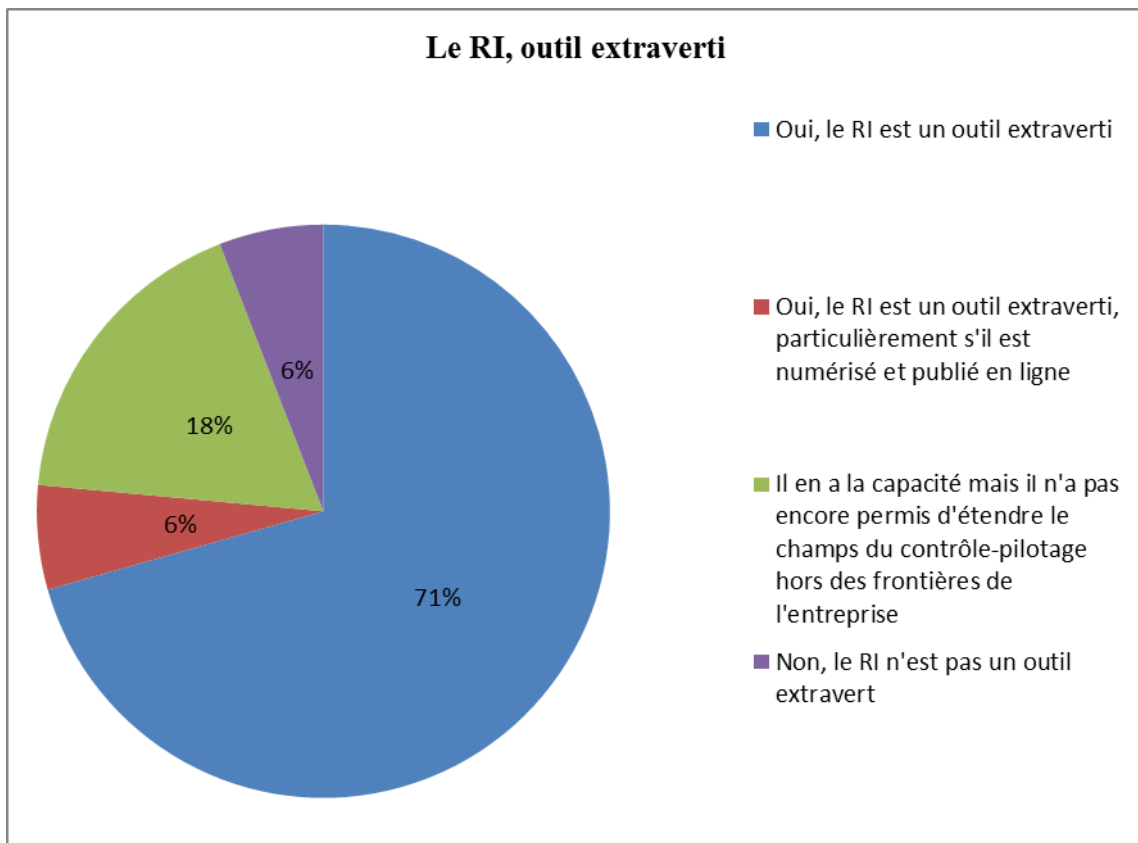


Table 5.41 Le RI, outil extraverti

Une fois encore, de tels résultats sont cohérents avec les principes fondateurs du RI. En effet, la notion même d'environnement externe fait partie de la définition du rapport

intégré :

« Rapport intégré : communication concise portant sur la manière dont la stratégie, la gouvernance, la performance et les perspectives de l'organisation conduisent, compte tenu de son environnement externe, à générer de la valeur à court, moyen et long terme. ».

Par ailleurs, l'environnement externe est un des éléments constitutifs nécessaires au label RI. Dans le cadre d'une question fermée relative au pilotage dans la complexité, un item était dédié à la réponse apportée par le RI en termes de couplage production-marché. Les réponses sont concordantes et globalement satisfaisantes –excepté pour trois organisations- (Table 5.42) :

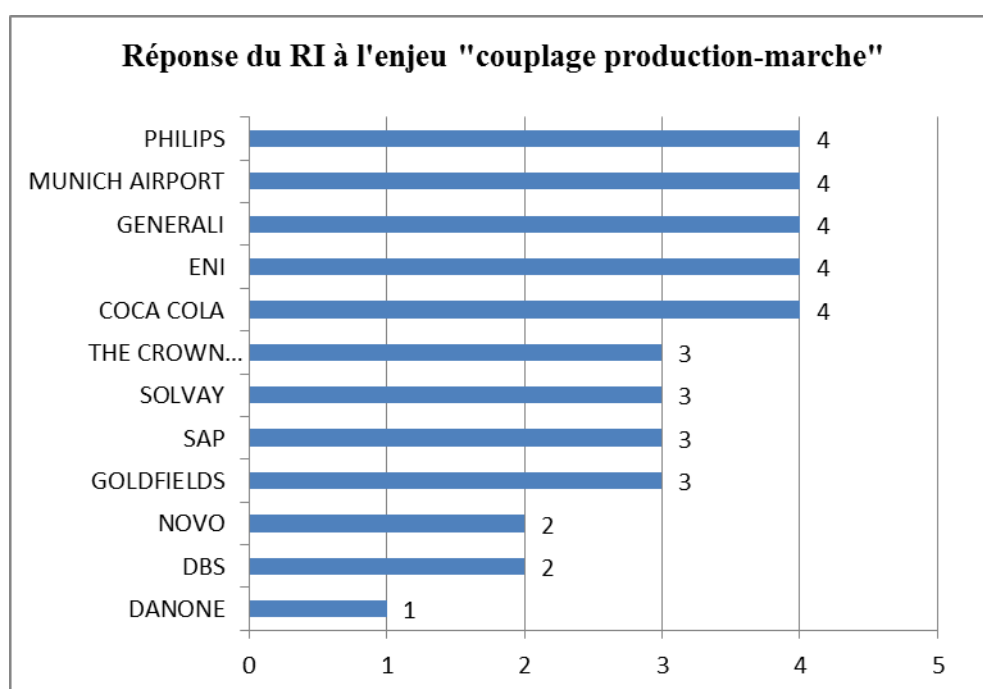


Table 5.42 Réponse du RI à l'enjeu « couplage production-marché »

Deuxième lecture des résultats

Ici encore, même si les récoltes ne sont pas encore au rendez-vous, les répondants estiment que le RI a « le potentiel » de mieux intégrer l'organisation dans son environnement. Ils pensent ces connections sont « en train » (*in the process* – The Crown Estate) de se faire. La principale raison évoquée est souvent la maturité du processus : « il est trop tôt parce que c'est notre premier rapport intégré (...) Difficile de voir les bénéfices » (SNAM). Les répondants donnent parfois l'impression de répéter le discours de l'IIRC. Aussi, très souvent,

il a fallu demander plusieurs fois si ce récoltes étaient effectivement réalisées dans les organisations (dans le cadre de l'échange avec Philips par exemple).

Diriez-vous que la nature, la périodicité et le délai d'obtention de l'information produite par le RI est en adéquation avec les facteurs de compétitivité de l'organisation et avec vos attentes ?

Globalement, diriez-vous que le rapport utilité du rapport/ressources consommées par le RI est positif ?

La revue de littérature avait identifié qu'une des principales critiques accordées aux outils traditionnels était leur manque d'efficacité. Le contrôle budgétaire fait notamment l'objet de critiques acerbes. Malgré des investissements massifs dans les nouvelles technologies, la procédure reste globalement lourde et longue pour la production d'une information tardive et souvent peu fiable. Qu'en est-il du RI ? De façon peu surprenante, la collection des informations non financières semble poser problème à plusieurs niveaux. Le premier niveau soulevé par Will Ritzrau chez SAP est la difficulté et la fréquence d'accès : *« Je pense que dans la plupart des cas, ce n'est pas une question de technologie, c'est une question de processus. De processus et de gouvernance (...) Je pense que le challenge est la fréquence et le niveau de détail de l'information, et la collection de l'information. Juste pour vous donner un exemple ; quand on regarde les émissions des vols, nous obtenons nos données depuis nos compagnies de cartes de crédit, et ensuite simplement, nous devons extraire les émissions de vols en fonction des vols achetés et nous les transférons dans les émissions (...) Alors que pour les informations financières, dès que l'on entre l'information, nous pouvons l'obtenir. Pour les données sociales, c'est encore pire (...) Le bien-être d'un salarié n'est renseigné qu'une fois par an. »*

213

Le deuxième niveau soulevé par Will Ritzrau est la gouvernance du processus : *« Vous devez seulement avoir la bonne gouvernance en place pour que tout le monde entre la donnée à temps*

²¹³ Traduit de l'anglais: "I think in many cases it's not a question of technology, it's a question of process. Process and governance.(...) I think the challenge is the frequency and the level of detail of information and information collection. Just to give you an example, when we look at our flight emissions, we get our flight data from our credit card companies, and then we basically have to extract the flight emissions based on the flight we bought and transfer them into emissions.(...)Whereas the financial information is whenever you enter a data, you have the financial information. Social achievement is even worst. (...) The well-being of an employee is only entered once a year."

à la seconde le dernier jour du mois (...)C'est d'avantage une question de gouvernance et de processus. »²¹⁴

Le troisième niveau évoqué par Sven Lurch est la fiabilité des données : « *Nous avons consacré beaucoup d'efforts à assurer et vérifier la collection données de développement durable, qu'il s'agisse des données environnementales, de gouvernance ou encore des données communautaires* »²¹⁵

Aussi, les données sont parfois considérées trop tardives pour être en adéquation avec les facteurs de compétitivité de l'organisation et avec les attentes des pilotes : « *Je pense que le retard de l'information est un problème. Assurément. Et beaucoup de ces données requises par les managers opérationnels sont urgentes. Et je ne pense pas qu'à aujourd'hui, nous rentrons dans les délais.* »²¹⁶

En conséquence, les organisations investissent beaucoup dans les ressources humaines (internes ou externes) et dans systèmes d'information (ou les deux):

Extrait 1 : « *Nous avons dépensé beaucoup d'argent pour investir dans les systèmes et les ressources humaines dans l'objectif d'intégrer des données de développement durable fiables. Et je pense que c'est un problème que rencontre la plupart des organisations, et certaines d'entre elles luttent toujours.* (...)»²¹⁷(Goldfields)

Extrait 2 : « *Je pense que l'allocation des ressources n'a pas été parfait et nous avons dû faire appel à des tiers. Dans le futur, je veux d'avantage de participation en interne, et, comme nous publions, nous aurons toujours affaire à un tiers, mais les interviews des parties prenantes, la compilation du rapport, ça devrait être fait en interne. Aussi, nous venons d'embaucher une nouvelle personne, un directeur général en développement durable.* »²¹⁸(Sanford)

²¹⁴ Traduit de l'anglais: "You only have to have the right governance in place that everybody enter the data in the time they weigh on the second to last day of the month (...) It's more a question of governance and process."

²¹⁵ Traduit de l'anglais: "The second end was the collection of sustainability data. We've spent a lot of money to invest in systems and the human resources to put together reliable sustainability data. And I think that, from my experience, is a problem with most companies, some of them still battle. "

²¹⁶ Traduit de l'anglais: "I think the delay is an issue. I think it definitely is an issue. And a lot of the data needed by operation managers is often much more time sensitive. So I don't think, at the moment, we are able to match fully the delays."

²¹⁷ Traduit de l'anglais: "There was a lot of effort spent in the collection assurance and verification of sustainability data, ranging from environmental data to governance data to community social data."

²¹⁸ Traduit de l'anglais: "I think our allocation of resources hasn't been perfect and we had to make use of quite a few third parties. In the future, I want more internal participation and as you're putting the report together, we will always have a designer company third party but the stakeholder interviews, the compilation of their whole report, that should all be done internally. So, we've got a new person on board. General manager in sustainability."

On oppose souvent la rigueur du contrôle à l'agilité : « trop de contrôle met en danger la pérennité en hypertrophiant l'objectif d'efficacité immédiate. La créativité est étouffée par la routine. » (Bouquin et Kuszla, 2014). Le Reporting Intégré, par le cadre qu'il impose, gêne-t-il la réinvention structurelle de l'organisation, nécessaire à sa pérennité ?

Diriez-vous que le Reporting Intégré est un outil adapté à l'organisation moderne et à son environnement dynamique ?

L'organisation contemporaine doit s'adapter sans cesse dans un environnement économique dynamique. Les objectifs stratégiques se déplacent, l'entreprise se réorganise et les outils de gestion doivent suivre. Comme l'exprime Genelot, le système de représentation doit être désormais « évolutif ». Le chapitre 1 a montré à ce sujet que les méthodes de gestion habituelles, dont le budget, étaient souvent jugées trop rigides dans ce nouveau contexte. Le *cadre* de référence, fondé sur des principes directeurs, *encadre-t-il* trop l'action collective ? Est-il suffisamment souple pour ne pas bloquer ses nécessaires réorientations ? Sur ce point, à nouveau, les répondants s'accordent pour dire que le RI est un outil qui ne gêne pas la réinvention structurelle de l'organisation moderne. Le principal argument est effectivement son approche fondée sur des principes directeurs qui permet de produire un système de représentation « spécifique » (Vera Stelkens, Munich Airport) à chaque entreprise. Le deuxième argument est son caractère libre, à savoir qu'il ne s'agit pas d'un reporting obligatoire. En ce sens, il n'a pas dans l'immédiat un objectif de comparabilité, et donc de standardisation : « *Il s'agit de recommandations, ce n'est pas obligatoire* » (Volker Kuntzsch, Sanford). Le troisième argument est qu'il s'agit d'un dispositif fondé sur la stratégie de l'organisation, et qui donc s'adapte avec ses changements directionnels « créatifs » : « *C'est vraiment le risque que l'on a avec la standardisation de la performance. (...) Certains indicateurs quantitatifs doivent être standardisés pour être appréciés mais la stratégie demeure le lieu dédié à la créativité* » (ENI). Le quatrième argument est l'empreinte développement durable du modèle de Reporting Intégré. Face à la rigidité des chiffres et des indicateurs quantitatifs, l'information qualitative semble l'espace dédié à la créativité. Et cet espace est d'autant plus grand s'il est complètement intégré à la stratégie, sur laquelle se fonde le RI. Pour Will Ritzrau, la solution au conflit contrôle-agilité semble pouvoir se résoudre à ce niveau : « *Je suis tout à fait d'accord, nous pensons vraiment que nous devrions avoir une stratégie durable plutôt qu'une stratégie de développement durable. Si vous avez une stratégie de développement durable, elle est toujours en conflit avec la stratégie d'entreprise. Donc une fois que le*

développement durable est intégré à la stratégie, vous avez une stratégie durable, qui est cascadée dans les lignes d'activité et il n'y a plus de conflit ! »²¹⁹

Selon vous, Le Reporting Intégré élargit-il le champ d'éclairage du contrôle, notamment au-delà des frontières de l'entreprise? Peut-il rendre compte de situations que la simplicité des outils traditionnels du contrôle ne parviennent pas à déceler (en interne mais aussi en externe) : par exemple la dégradation du climat social, l'opportunité d'une alliance qui se présente, ... ?

Cette question mobilisée pour évaluer le caractère extraverti du RI a également permis d'évaluer les qualités de modélisation du RI. Nous faisons notre propos de Genelot (2011) qui évoque dans son ouvrage *l'impérialisme* des outils de contrôle, outils qui ont tendance à étouffer l'innovation, lorsqu'elle sort du cadre de la rentabilité. La modélisation selon Léonard de Vinci, ne fait pas que « *montrer les œuvres de la nature, elle en produit des formes infiniment plus variées* ». A savoir, le RI s'il souhaite modéliser la performance organisationnelle, il ne doit pas la tronquer, il doit représenter la richesse du réel organisationnel, souvent perçue complexe. Les répondants semblent satisfaits du système de représentation offert par le RI. Ils mentionnent principalement l'intégration de nouveaux indicateurs non financiers. Eda Pogony de chez Coca-Cola souligne que le RI a permis de corriger, voire d'enrichir le système de performance année après année.

Le référentiel explique que « Le but d'une approche fondée sur les principes est d'assurer un bon équilibre entre la flexibilité et la norme, en tenant compte de la profonde diversité des circonstances propres à chaque organisation, tout en permettant un degré suffisant de comparabilité entre les organisations afin de répondre aux besoins d'informations pertinents. » Le reporting Intégré se fonde sur un premier principe d'adaptation, celui de l'équilibre entre la norme et la flexibilité. Votre reporting intégré se fonde-t-il sur d'autres principes d'adaptation : par exemple le pilotage des coûts mais aussi de la valeur, une meilleure articulation entre les opérations et la stratégie, adaptation au contexte organisationnel et extra organisationnel, autre... ?

²¹⁹ Traduit de l'anglais: "Yes I fully agree because we truly believe that we should have a sustainable strategy instead of sustainability strategy. If you have a sustainability strategy, it's always in conflict with line of business strategy. So once you have established sustainability in your strategy and you have a sustainable strategy, sustainable strategy is cascaded into the lines of business and there is no conflict

Tous les répondants estiment avoir construit un dispositif fondé sur des principes d'adaptation. Les répondants qui ont souhaité d'avantage s'exprimer sur ce point ont souligné l'avantage relatif du RI comparativement au reporting traditionnel. Alors que le reporting traditionnel impose un « *format rigide dans un environnement réglementaire* » (Generali), le RI est une approche fondée sur des principes (*principles based approach*), reposant sur la stratégie de l'organisation. De la sorte, le RI donne des « *indications* », il n'y a rien d'« *obligatoire* » : *It shouldn't be the time when you were told*²²⁰, il s'agit de raconter sa propre histoire (The Crown Estate). Cependant, à ce propos, certains soulignent la difficulté de l'exercice : « *Il est difficile de décider ce qui doit être ou ne pas être dans le rapport* » (Munich Airport). Certains répondants pensent que la vision long-terme du cadre de référence développe l'adaptabilité du RI. Pour Sven Lurch (Goldfields), le processus RI possède « *un fort degré d'adaptabilité* » car il fait plus que regarder « *la façon dont les différentes branches d'activité ont rempli leurs objectifs stratégiques* », il doit aussi prendre en considération « *ce qu'ils comptent faire dans le futur pour réaliser ces stratégies* ». D'autres répondants ont suggéré le côté habilitant du RI, plus que son adaptabilité. Alors que pour Genelot, le système de représentation d'un nouvel outil de gestion doit « *s'adapter aux enjeux stratégiques* », pour Emmanuelle Probst (Roche) « *le processus de RI leur a ouvert un peu les yeux* ». Elle illustre son idée en montrant comment le processus leur a permis d'adapter la stratégie en fonction du pays dans lequel l'organisation opère : « *Je donne un exemple, dans notre domaine, donc les industries pharmaceutiques, on entend de plus en plus que les prix sont exorbitants, qu'il faut que l'on fasse un effort pour donner l'accès à tout le monde. Nous, d'un autre côté, on est tellement spécifique, on est vraiment dans tous les médicaments d'oncologie, il y a énormément de recherches, il y a des médicaments qui sont très chers, on ne peut pas non plus les vendre à un bas prix....Mais on va faire des efforts, dans certains pays, on enlève la licence. Donc effectivement on va même adapter la stratégie en fonction du pays dans lequel on est opérationnel (...) Donc forcément je pense que le reporting intégré pour moi c'est vraiment une démarche qui permet de réfléchir à l'impact...Et de vraiment trouver quels sont les points où on ajoute de la valeur à tout le monde.* »

²²⁰ Cette phrase n'a volontairement pas été traduite, il s'agit d'une expression anglaise

Bouquin a dit à propos du contrôle de gestion : « Il faut vivre avec des paradoxes, chercher à les nier semble vain ». Pouvez-vous indiquer quelle(s) dialogique(s) le RI a permis de créer, en réalisant un dosage d'attributs du contrôle à priori paradoxaux (...)?

Les répondants ont globalement jugé cette question « difficile à comprendre » (DBS), parfois « complexe » (Generali), mais ont manifesté de la curiosité, et parfois de l'intérêt :

Extrait 1 : « Je suis curieuse de découvrir les résultats, cela m'a beaucoup plu » (Munich Airport)

Extrait 2 : « C'est une question délicate, imaginer et traduire le côté théorique dans la réalité, c'est très intéressant ce que vous avez fait » (Munich Airport).

Une première lecture des résultats

100% des répondants interrogés pensent que le RI permet de créer une ou plusieurs dialogiques. La plupart se sont exprimés sur le développement d'un contrôle à la fois intégratif et différencié, sur la coexistence des logiques de performance financière et non financière et sur la cohabitation des fonctions de cohérence interne et externe (Table 5.43) :

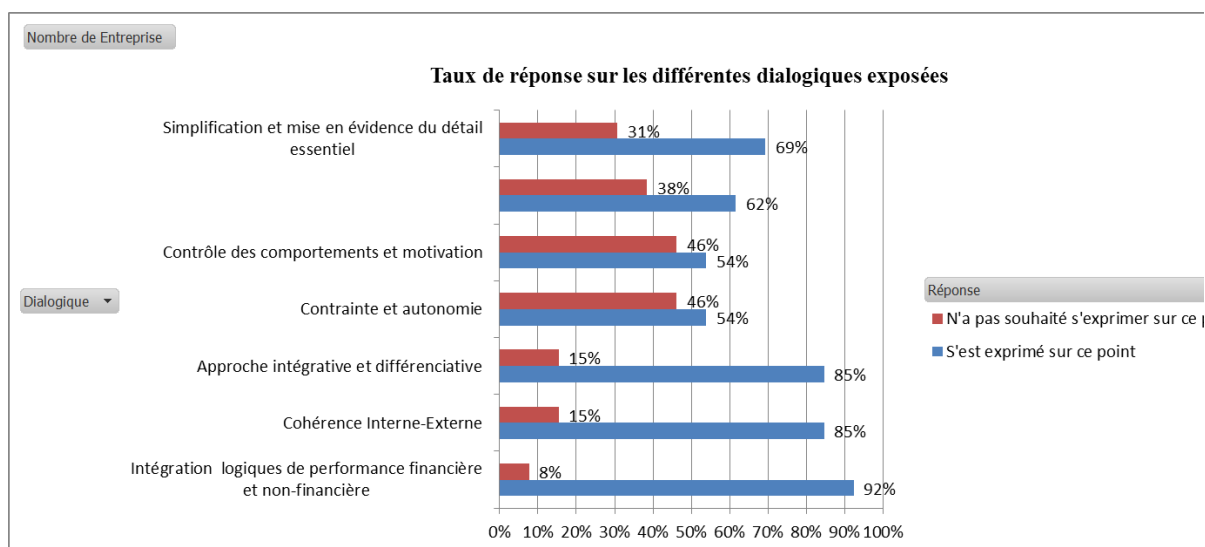


Table 5.43 Les différentes dialogiques discutées par les répondants

Une deuxième lecture des résultats

Ces taux de réponse ne sont pas surprenants car ces trois dialogiques sont au cœur du cadre de référence. Via la présentation d'indicateurs de performance financiers et non financiers « connectés », le RI cherche à donner des informations sur la performance de l'organisation selon des éclairages à la fois financiers et non financiers. Le *Consultation Draft* propose par ailleurs une définition de la valeur, faisant coexister les deux aspects : « Le <IR> part du principe que

les flux de trésorerie futurs ainsi que d'autres conceptions de la valeur dépendent d'un plus large éventail de capitaux, d'interactions, d'activités, de causes, d'effets et de relations que celui directement associé à l'évolution du capital financier. » Le paragraphe se poursuit en expliquant qu'en conséquence le RI « englobe d'autres formes de valeur que l'organisation génère par le biais de l'augmentation, la réduction ou la transformation des capitaux, lesquelles peuvent individuellement affecter, en fin de compte, les rendements financiers ». L'*Integrated Thinking* suppose une gestion intégrant la logique de performance financière et la logique de performance non-financière. Mais elle suppose aussi une gestion prenant en compte différents points de vue, sur différents horizons pour les intégrer dans une formule unique, celle du rapport intégré. Par ailleurs, le cadre de référence souligne que l'application de l'*Integrated Thinking* permet aussi de faire cohabiter les fonctions de cohérence interne et externe en se concentrant sur :

- « Les relations qui existent entre ses diverses unités opérationnelles et fonctionnelles »
- Mais aussi sur « la manière dont l'organisation adapte son « Business Model et sa stratégie pour répondre aux évolutions de son écosystème ainsi qu'aux risques et opportunités ».

Et sur ces trois premiers points, les réponses sont globalement très positives (Table 5.44)

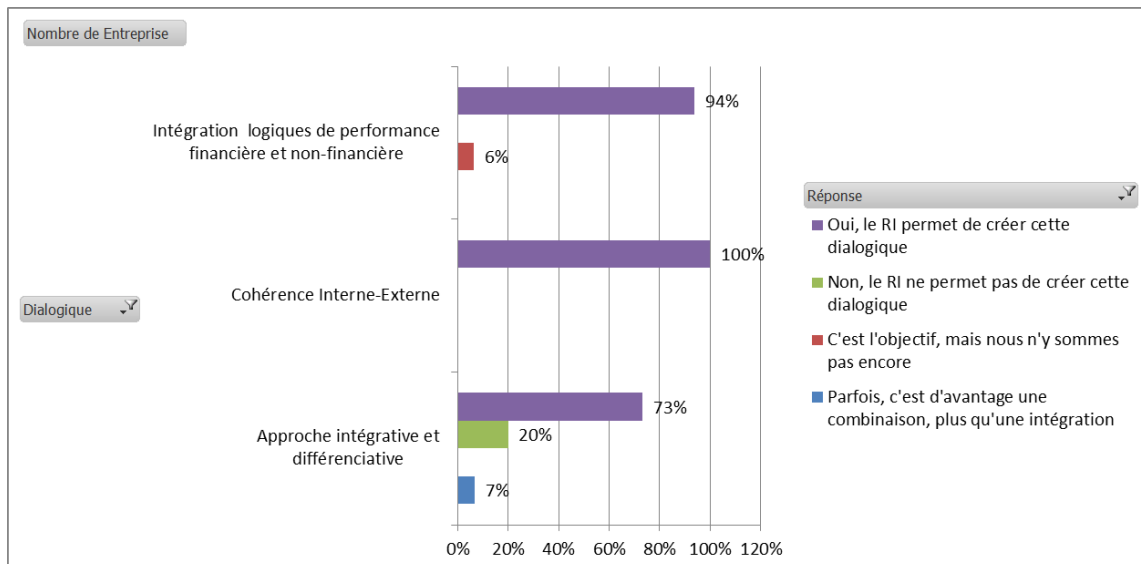


Table 5.44 Capacité du RI à réconcilier les paradoxes du contrôle.

Dans le cadre de la cohabitation des fonctions de cohérence interne et externe, les répondants se sont cependant d'avantage focalisés sur la cohérence avec l'externe. Par exemple, selon Mikkel Larsen (DBS), le RI a permis d' « accroître les interactions avec les différentes parties prenantes externes », en particulier avec les « communautés qui les entourent ». A priori, le RI

est un système de contrôle à la fois intégratif et différencié. Différencié car pour Vera Stelkens (Munich Airport), il prend en considération « *différents horizons temporels* », « *différentes logiques* » et « *différents champs* ». Mais aussi intégratif car toujours selon Vera Stelkens, ces différentes « *facettes* » sont intégrées dans la stratégie de l'entreprise, sur laquelle repose le RI. A ce sujet, les répondants se sont exprimés sur la distinction entre le processus qui permet de différencier en « *connectant des perspectives différentes* » et le rapport intégré qui « *au final ne propose qu'une seule réponse à cela, ce qui est une bonne idée parce que vous avez un sens commun - plus ou moins- créé* »²²¹ (Monica Streck, Munich Airport).

La question qui se pose ici est de savoir si les répondants ont résisté à l'*injonction technique* de l'IIRC (Martinet et Pesqueux, 2013) et s'ils expriment ici ce que le RI a réellement fait dans leur organisation Vs ce qu'il devrait faire. Cette distinction a par ailleurs été soulignée dans le discours de Martin Buys (ESKOM) concernant la dialogique approche intégrative et différenciée : « *J'ai dit que cela devrait être le cas, mais que ça ne l'est pas* » (*I said it should, but it doesn't*). Le discours suggère souvent des confusions entre la théorie et la pratique :

Extrait 1 : « *Oui, lier le financier avec le non financier est une des choses les plus importantes, donc je dirais oui, en théorie* »²²² (Generali)

Extrait 2 : « *Je pense que c'est l'idée de base. (...) Je pense que c'est l'objectif. Dans notre cas, ça a commencé à se réaliser* »²²³ (Munich Airport)

Extrait 3 : « - *Je pense que oui.*

- *Vous pensez que oui ?*

- *Je pense que c'est l'essence-même du Reporting Intégré* »²²⁴. (Sanford)

Les autres dialogiques proposées ont malgré tout reçu des résultats positifs, avec des résultats plus mitigés pour la dialogique contrainte-autonomie (Table 5.45)

²²¹ Traduit de l'anglais: "It's always the question of is it about the process, or about the result. For the process, it is good because because you connect the differences in the perspectives, but in the end, there's just one answer on that, which is a good idea, because you have a common sense, more or less, created"

²²² Traduit de l'anglais: « Yes linking financial and non-financial is one of the most important staff so I would say yes, in theory »

²²³ Traduit de l'anglais: "I guess that's the basic idea."

²²⁴ Traduit de l'anglais: "Yes, I think so. You think so? I think that is actually the essence of Integrated Reporting"

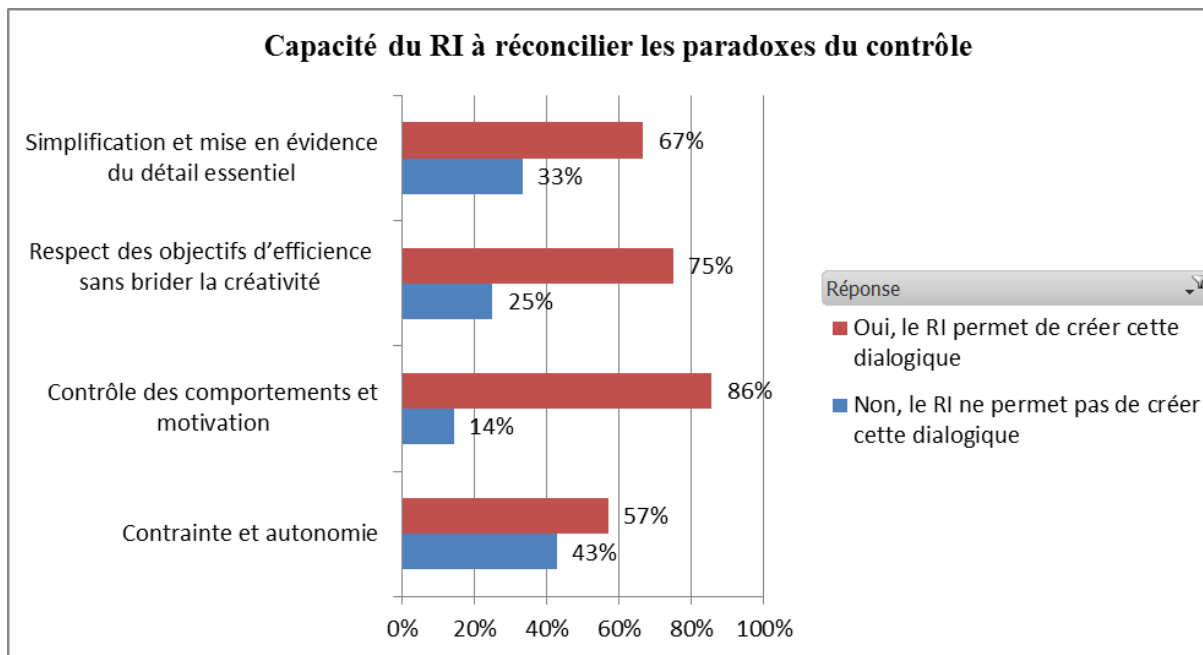


Table 5.45 Les autres dialogiques commentées par les répondants

Au vu des réponses, le RI possède des qualités de modélisation. Le RI permettrait de donner à lire la performance de l'organisation plus facilement. Comme le souligne Mikkel Larsen, il permet « *de façon très pratique de réduire la complexité, de faire des déclarations claires, plus courtes, de communiquer plus clairement à un plus grand nombre de personnes* »²²⁵. Pour Vera Stelkens, le RI, en interne a permis de « *saisir l'essentiel* ». Elle a aussi souligné la difficulté de l'exercice, véritable « *lutte entre la simplification et le détail* ». « *Les différents managers fournissent des informations, alimentant les détails* », mais en même temps, il s'agit de « *déterminer ce qui est important* ».

Même si les trois autres dialogiques proposées dans le guide sont plus « *complexes* » (Emma Sweet, CPA), les réponses restent favorables. Quelques répondants se sont même exprimés sur ces différents points. Vera Stelkens a illustré la dialogique « *objectif d'efficacité sans restreindre la créativité* » en évoquant la rencontre dans le RI des points de vue du département de la communication, représentant la « *partie créativité* » et du département financier qui cherche à « *respecter les objectifs d'efficacité* ». Elle a également commenté la capacité du RI à faire cohabiter contrainte et autonomie, car le dispositif impose une contrainte aux managers et à l'organisation en général via « *la fixation des objectifs* », mais « *il leur laisse la liberté de mettre en place quelque-chose de nouveau pour les atteindre* ». Simon Theeuwes de Schiphol

²²⁵ Traduit de l'anglais: "Very practically from reducing the complexity of reading reports, speaking as motherhood statement, making it shorter, communicating more clearly to a larger group of people, yes."

a souligné la capacité du RI à contrôler les comportements, notamment via l'expression du système de croyance dans le RI : formulation de l'identité de l'organisation, définitions des valeurs, mission et vision de l'organisation. Selon lui, la motivation quant à elle naît des pratiques collectives et des débats initiés autour de la stratégie et du futur de l'organisation : « Il y a les systèmes de croyance que l'on exprime vraiment, et vous dites quelle entreprise vous êtes, ce qui est important pour vous, les valeurs, etc...Et la motivation, oui ! Parce que vous discutez la stratégie, ce que vous voulez, ce que vous ne voulez pas (...) » ²²⁶.

Globalement, les répondants estiment que le RI aide le stratège à piloter en univers complexe. Le RI semble avoir globalement la capacité à répondre aux différents enjeux rencontrés par les pilotes (Table 5.46) :

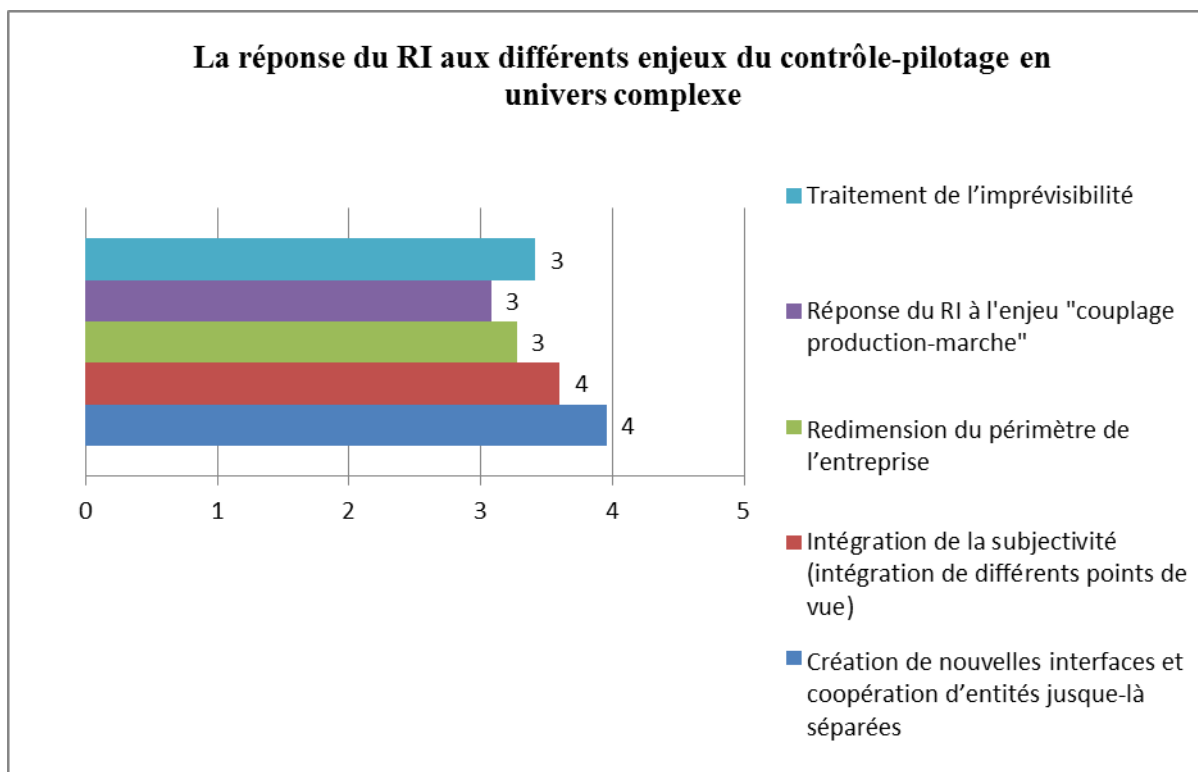


Table 5.46 Moyenne des notes attribuées - La réponse du RI aux différents enjeux de contrôle-pilotage en univers complexe

²²⁶ Traduit de l'anglais: "(...)You have belief systems that you really express, and also you say what kind of company you are, what you think is important, the values etc.. And the motivation, yes! Because you're discussing your strategy and what you want and what you don't want, (...) (Schiphol)"

Diriez-vous que l'usage du système d'information support du RI est conforme aux attentes initiales ? Pouvez-vous illustrer votre propos ?

Les résultats relatifs au bouleversement technico-organisationnel causé par le RI n'ont pas bénéficié de nombreuses questions dans le guide d'entretien car cet aspect a volontairement été minoré dans le guide. Cette thèse interroge avant tout l'utilité avérée du dispositif qui ne se limite pas à la Gestion de Projet, sujet largement abordé dans la littérature en contrôle et en SI. Aussi, il n'y a pas eu de question relative au succès ou à l'échec du « projet » RI.

Dans le cadre de l'usage, les échanges avec les répondants ont montré des appropriations du RI très différentes de la trajectoire initialement établie. L'usage initialement planifié était une meilleure communication à l'égard des investisseurs : « *Le rapport intégré doit être préparé principalement à l'attention des fournisseurs de capital financier, afin de guider leurs évaluations en matière d'allocation du capital financier.* » (Consultation Draft, 2013). Cependant, le *Consultation Draft* précise qu'il peut s'avérer « utile » aussi à l'ensemble des parties prenantes externes et internes : « *Si les fournisseurs de capital financier sont les principaux utilisateurs visés, le rapport intégré et les autres communications dans le cadre du <IR> sont utiles à l'ensemble des parties prenantes (...), ce qui comprend notamment les employés, clients, fournisseurs, partenaires commerciaux, communautés locales, législateurs, autorités de réglementation et responsables politiques.* » (Consultation Draft, 2013). Le cadre de référence préconise de « *cerner, prendre en compte et satisfaire leurs besoins, intérêts et attentes légitimes* » via un « *dialogue régulier* ». Ce dialogue doit intervenir « *dans le cadre de l'activité ordinaire* » de l'entreprise, mais aussi « *dans un but particulier* », comme celui de l'élaboration du RI. Dès lors, nous faisons notre les termes de De Vaujany, selon lesquels la logique du RI crée en théorie « *une concomitance et des renforcements mutuels entre les processus de conception instrumental et celui des modalités d'usage.* » (Cadre de Référence, 2013). L'objectif est de promouvoir un usage « *responsable* » du RI (Consultation Draft, 2013) en « *fournissant aux investisseurs l'information dont ils ont besoin pour réaliser des décisions d'investissement plus efficaces* », orientées sur le long-terme.²²⁷ Cependant, le résultat de ces interactions créées n'a pas été nécessairement le résultat imaginé par l'IIRC. En effet, dans le cadre de la discussion autour des résultats non obtenus, Sven Lurch (Goldfields) évoque « *une grande déception* » car « *les investisseurs sont toujours grandement focalisés sur l'information*

²²⁷ Extrait du site internet de l'IIRC, "Why, the need for change", www.integratedreporting.org

financière ». Cependant, il estime qu'en interne les stratèges réalisent désormais une gestion plus responsable, en « *traitant tous les aspects de l'activité* », en s'appuyant sur une information « *plus équilibrée* ». Probablement l'IIRC a découvert ce nouvel usage avec les premières mises à l'épreuve pratiques dans les organisations adoptant le RI. Il est bon de noter en ce sens qu'alors que le *Consultation Draft* (publié avant le cadre de référence) mentionne fréquemment les fournisseurs de capital financier²²⁸, le Cadre de Référence les évoque déjà beaucoup moins²²⁹. Il insiste par ailleurs beaucoup plus sur l'*Integrated Thinking*, devenu la Gestion Intégrée qui doit favoriser en interne « *la prise de décision et les actions centrées sur le long terme* ».

L'analyse a montré à de nombreuses reprises que certaines organisations utilisaient le RI avant tout comme un nouveau cadre de contrôle-pilotage. Les cas de CPA, Goldfields, Schiphol ou encore Generali peuvent être mentionnés. Il est intéressant de préciser que les composants du RI utilisés dans cette perspective sont différents d'une organisation à l'autre. Le cadre de référence évoque deux éléments : le rapport intégré et le reporting intégré. Selon le glossaire du cadre de référence, le rapport intégré est « *une communication concise portant sur la manière dont la stratégie, la gouvernance, la performance et les perspectives de l'organisation conduisent, compte tenu de son environnement externe, à générer de la valeur à court, moyen et long terme.* ». Le reporting intégré <IR> est le « *processus fondé sur l'Integrated Thinking qui donne lieu à des communications par une organisation sur la génération de valeur au fil du temps, notamment sous la forme d'un rapport intégré périodique.* » (Cadre de référence, 2013). La discussion sur les différents composants du RI a été surtout engagée avec Mikkel Larsen, Directeur Général chez DBS. A la lecture des définitions proposées par le cadre de référence, celui-ci a souhaité réagir. Il explique avoir eu de nombreuses discussions à ce sujet avec le Président Directeur Général de l'IIRC. Selon lui, l'*Integrated Thinking* est une pratique qui consiste à « *mieux aligner les différentes branches d'activités autour de la croissance des capitaux* ». Pour lui, il s'agit avant tout d'une pratique collective, dans un objectif de gestion intégrée. Comme discuté dans l'analyse du contexte technico-organisationnel, les organisations se sont appropriées l'*Integrated Thinking* de façon différente : alors que certaines ont tenté de mettre en œuvre une Gestion Intégrée, d'autres ont mis en œuvre de réelles pratiques collectives se sont intéressés à réfléchir ensemble aux « *enjeux matériels* » pour leur organisation. Pour Mikkel Larsen, l'*Integrated Thinking* n'est pas seulement le processus qui donne lieu à la

²²⁸ On pourra dénombrer 9 occurrences du fournisseur de capital financier & 5 occurrences du mot investisseur

²²⁹ On pourra dénombrer une seule occurrence du mot « *apporteur de capital financier* » et une seule occurrence du mot investisseur)

production du RI, « *c'est quelque chose de plus vaste que simplement préparer un rapport et beaucoup, beaucoup, beaucoup, beaucoup, beaucoup plus vaste* ». Generali évoque avant tout l'*Integrated Thinking*, qui a permis de « *respirer une nouvelle atmosphère* » et d'évoluer vers une approche en interne « *plus intégrée et plus holistique* ».

Sur les bénéfices non réalisés...

Peu d'organisations se sont exprimées dans le cadre de cette dernière question. La plupart des répondants estiment que les récoltes attendues en termes de contrôle-pilotage ont bien été réalisées. En cohérence avec l'analyse de l'attribut « Rapprochement vertical et horizontal de l'organisation », les trois organisations qui se sont exprimées ont regretté de ne toujours pas avoir de Réflexion suffisamment Intégrée. Martin Buys (ESKOM) note qu' « *un des objectifs étaient de développer l'Integrated Thinking, mais que l'organisation n'y est pas encore* »²³⁰. De la même façon, pour Simon Braaksma (Philips), l'*Integrated Thinking* reste un « *challenge* » dans son organisation. Hanno Olinger (Exxaro) estime qu' « *il reste toujours du chemin à faire pour s'assurer qu'il y ait plus d'integrated horizontal thinking et d'integrated vertical thinking, parce que les humains restent des humains (...)* » et « *qu'il restera toujours un fossé idéaliste entre ce que le modèle propose et ce que l'organisation pourra réaliser* »²³¹.

5.4.2 Discussion sur l'utilité avérée

- Le cas Sanford : la dilution de l'utilité avérée

"Yes, I think the Integrated Reporting is a coincidence. It's more management -- it's the management style, -- the way we go about business. And it is my experience that it's all about people. That's all about people." (Volker Kuntzsch, PDG Sanford Ltd).

Les réponses du PDG de Sanford ont révélé un contexte d'accueil particulièrement propice à la mise en œuvre du RI. (Table 5.47)

²³⁰ Traduit de l'anglais : « We're not there yet »

²³¹ Traduit de l'anglais : « So there's an idealism gap which you'll always have between what the model proposes and what the organization will be prepared to grow into »

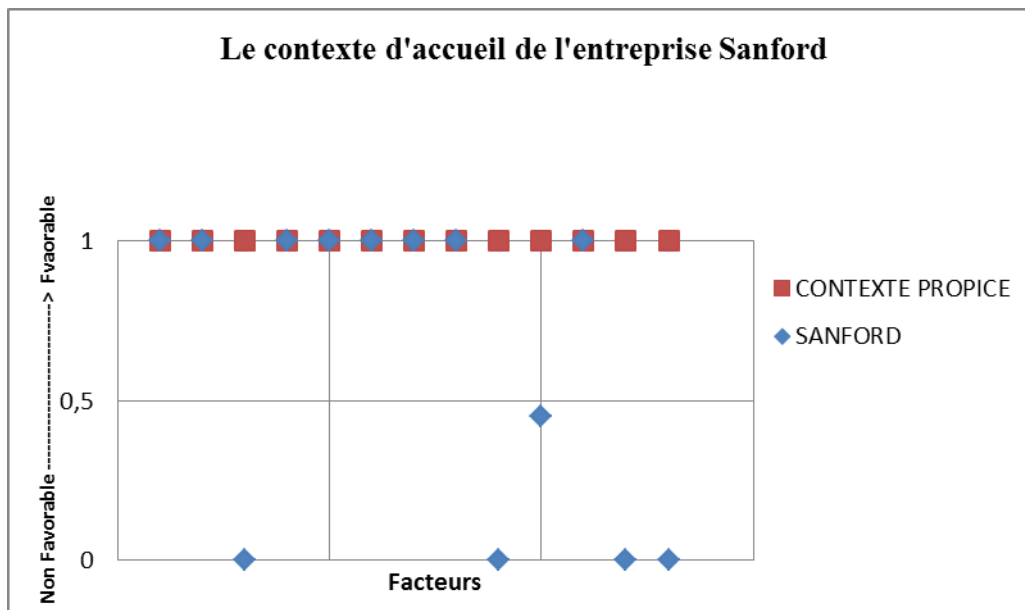


Table 5.47. Le contexte d'accueil favorable de l'entreprise Sanford

Dans son ouvrage dédié à la complexité, Genelot (2011) clôt son ouvrage avec « *10 conseils pour manager dans la complexité* ». La conception du management de Volker Kuntzsch semble s'accorder avec les principes de Genelot :

1. *Remontez à la source de vos représentations*

Pour le dirigeant, l'industrie des produits de la mer n'est pas compliquée, c'est la représentation que l'on s'en fait qui est compliquée :

« *Oh, ce n'est pas vraiment compliqué...Nous en faisons quelque chose de compliqué* »²³²

2. *Pilotez par les finalités*

Le dirigeant a su remettre en cause la structure existante et la modifier au service du projet poursuivi, celui d'être la meilleure entreprise de produits de la mer :

« *Si vous voulez atteindre votre objectif d'être la meilleure entreprise de produits de la mer au monde, c'est une longue, longue courbe d'apprentissage (...) nous avons une structure divisionnelle complètement différente avant et je l'ai modifiée, et au début les gens disaient : pourquoi changez-vous cela ? Ca a toujours très bien fonctionné (...) Et donc, ils étaient mal à l'aise avec cette nouvelle structure, mais maintenant je vois que tout d'un coup ils réalisent Hey, maintenant, je comprends. Maintenant, je comprends.* »²³³

²³² Traduit de l'anglais: "Oh, it's not really complicated. We make it complicated"

²³³ Traduit de l'anglais: "If we want to reach this target of being the best seafood company in the world, (...), there's still a long, long learning curve -- we had completely different divisional structure before and I've changed that into -- And in the beginning, people say, "Why do you change that?" "But it always worked, -- So,

3. Multipliez les connexions

Le dirigeant cherche définitivement à multiplier les interactions au sein de son entreprise. Il explique que son objectif est de briser la structure originelle dans laquelle la coordination était essentiellement verticale pour aller d'avantage vers une structure aux connexions nombreuses avec des mécanismes de coordination flexible. Dans cet objectif, il explique avoir embauché de nouvelles personnes pour intégrer notamment les fonctions financières à la dimension opérationnelle ou à la dimension marketing pour « *lier différentes visions* ». Il explique que les réaménagements réalisés ont conduit « *les gens d'opérations à discuter avec les gens du marketing* » alors qu'auparavant « *ils se détestaient* »²³⁴.

4. Intégrez l'incertitude dans les processus de pilotage

Volker Kuntzsch considère l'incertitude comme une « *grande source d'opportunités* », et surtout comme « *un challenge fantastique* ». Il évoque à ce sujet le cas de deux entreprises (aux US et en Namibie) qu'il a sauvé de la faillite. Il explique que la mise en œuvre réussie de « *stratégies indirectes* » (Genelot, 2011) est « *la meilleure chose qui lui soit arrivée dans la vie* »²³⁵.

5. Développez l'autonomie, ouvrez des espaces à l'invention

Volker Kuntzsch a particulièrement insisté sur son style de management qui « *s'accorde très très bien* » avec le cadre de référence. La revue de littérature a servi à caractériser un style de management pouvant contribuer à l'utilité avérée du RI. Un tel mode de gouvernance serait d'avantage orienté sur le travail collectif et favoriserait l'autonomie. Dans son discours, le dirigeant décrit effectivement un style « *définitivement orienté sur le travail en équipe* »²³⁶. En amont du dispositif, il évoque la mise en œuvre de pratiques collectives autorisant les discussions et les échanges : il explique s'être « *assis avec l'équipe* », et avoir discuté « *les propositions* » de ses collaborateurs. Il ajoute qu'à partir du moment où ils ont compris qu'il s'agissait de « *partager des idées* », et de « *raconter une histoire de leur point de vue* », ils se

they felt uncomfortable in this new structure, but now, I can see that it's like, "Whoa!" All of a sudden, they realize, "Hey, now I get it. Now, I get it."

²³⁴ Traduit de l'anglais: « We've actually brought more people on board in order to have financial responsibilities sitting within operations, within sales and marketing -- in order to just link these different vision. We had, with it, the result of my criticism being so focused on autocratic processes. We had an extreme silo mentality; where, sales marketing did not talk to operations. They actually hated each other (...) but it's fantastic to see how it all comes together. People now sit together in meetings and they actually talk to each other. »

²³⁵ Traduit de l'anglais: " it's the best thing that get in my life."

²³⁶ Traduit de l'anglais: "Absolutely team focused"

sont rapidement « *impliqués* »²³⁷ dans la démarche RI. L'analyse du facteur concernant le style de management avait révélé que le PDG de Sanford ne recherchait pas la cohérence du contrôle par la formalisation, mais plutôt par l'appropriation du message stratégique. Cette appropriation se réaliserait en imprégnant les acteurs des orientations stratégiques, plutôt qu'en les contraignant dans un cadre. Cette façon de *vivre* (Will Ritzrau, SAP) les finalités de l'organisation, plutôt que de les subir pourrait se réaliser par la formulation d'un message stratégique simple que les acteurs peuvent facilement s'approprier. Aussi, pour Volker Kuntzsch, Il s'agit avant tout de faire en sorte que les gens comprennent les directions stratégiques (« *But it's all about trying to make sure people understand why we do this* »). En ce sens, les espaces dédiés à l'innovation peuvent s'élargir sans risquer de perdre de vue le fil rouge, celui des finalités poursuivies : « *c'est surtout notre style de management dans l'organisation qui fait en sorte que tout le monde comprend pourquoi nous faisons certaines choses et de la sorte ils agissent en s'assurant que ce qu'ils font s'accorde avec cela* »²³⁸. Ceci est concordant avec la note de 5 sur l'importance accordée à la créativité chez Sanford : « *C'est très important, peut-être 4 ou 5 en fait* »

6. *Sachez reconnaître et articuler des logiques différentes*

Le dirigeant ne cherche pas à réduire la diversité, mais plutôt à en tirer profit. Il explique que son équipe dirigeante est composée de cinq personnes aux expériences et aux profils très varies, ce qui crée « *un bon mélange* ». L'objectif n'est pas d'avoir une bonne harmonie ou une seule voix, mais plutôt différentes voies qui se « *challengent* » et « *s'inspirent mutuellement* ».²³⁹

7. *Placez l'homme au centre*

« *It's all about people* ». Tout au long de l'entretien, le dirigeant a beaucoup insisté sur la place primordiale qu'il accordait à l'humain. Il souligne que les hommes sont la « *fondation* » d'une organisation pérenne, et qu'il faut donc « *créer les disciplines nécessaires* ». Plutôt que d'investir dans des systèmes d'information sophistiqués, le dirigeant préfère investir dans les

²³⁷ Traduit de l'anglais: "Sitting together with the team and we had engaged to really good designer team too. And they came forward with proposals, and I think once you start sharing ideas and you develop mindset of "We need to tell our story from the view of our people," people become engaged. Obviously, you also need to have the right mindset involved in this process, and not administrators but people who understand what this is all about. They motivate themselves to invite the necessary enthusiasm to do this. But it's all about communication really."

²³⁸ Traduit de l'anglais: "That is just our style, really, in the company that want to make you sure that everybody understands why we do certain things and they come forward ensuring that what they do actually fits into that as well"

²³⁹ Traduit de l'anglais: "Make sure that there's a great fit. It shouldn't be harmony. It should be inspiring to be together. People should challenge each other, and ideally, have teams operating in our different sites to focus on their operation and improve that."

ressources humaines (« *Investment in people !* »). L'outil de fréquence de N'Vivo révèle que le mot le plus cité dans l'entretien est le mot « *people* » avec 68 occurrences.

Le chapitre 2 de la thèse a montré que depuis longtemps, la recherche en contrôle s'est focalisée sur l'adéquation entre le design des systèmes de contrôle et le contexte technico-organisationnel. Précisément, l'école de la contingence s'est attachée à déterminer des facteurs de contexte contribuant à l'efficacité des dispositifs de contrôle. L'environnement externe, « *variable contextuelle puissante* » (Chenhall, 2003) ou encore la stratégie sont au cœur des études. Malgré les critiques récentes à son égard, elle occupe toujours une place importante dans les travaux en contrôle. C'est la raison pour laquelle le chapitre 2 s'est appuyé sur différents articles recensés dans la revue de littérature pour déterminer une configuration technico-organisationnelle propice à l'accueil d'un outil tel le RI. Chenhall (2003) explique que la culture de gestion est un facteur particulièrement riche dans le cadre de l'analyse de l'adoption d'un nouveau dispositif de gestion, tel le BSC ou l'ABC. « *On peut apprendre beaucoup de choses à propos du succès ou de l'échec d'un système de contrôle en examinant comment la culture de gestion, organique ou mécanique influence le processus d'implémentation. Cet aspect s'avère particulièrement important dans le cadre de l'étude de l'adoption de systèmes innovants tels l'ABC ou le BSC, fortement liés à la culture de gestion organisationnelle* » (Chenhall, 2003). Pour Demeestère et al. (2006), la mise en œuvre « *fructueuse* » d'un dispositif tel la démarche SPOC « *touchant à la stratégie, à l'organisation et à la conception des outils* » nécessite de réunir un certain nombre de conditions, dont « *l'ancrage du projet dans des éléments de la culture d'entreprise* ».

Les résultats montrent qu'effectivement, Volker Kuntzsch reconnaît l'utilité du dispositif. Mais cette utilité semble diluée dans une culture de gestion particulièrement favorable. A plusieurs reprises, le dirigeant souligne que c'est d'avantage son style de management, plus que le RI qui a conduit à la réalisation des différents attributs :

Extrait 1: « - *Diriez-vous que le RI a contribué au rapprochement des dimensions opérationnelles et stratégiques ?*

- *Je pense, eh bien, c'est plutôt une approche générale. Vous mettez cela en relation avec le RI. Mais c'est juste notre style, vraiment, dans l'organisation qui fait en sorte que tout le monde comprend pourquoi nous agissons d'une certaine façon, que les gens en arrivent à s'assurer que ce qu'ils font*

*correspond à ce qu'on attend d'eux (...) Je pense que le reporting intégré est juste une coïncidence.»*²⁴⁰

Extrait 2: « - *Pensez-vous qu'il peut élargir le scope du contrôle ?*

- *Oui, mais il m'est difficile de dire si c'est grâce au Reporting Intégré.»*²⁴¹

L'analyse du discours du dirigeant révèle que le reporting intégré est le produit ou le résultat d'un contrôle-pilotage efficace, et non le déclencheur : « *En fait, le rapport est un outflow (...) Commencer avec le cadre de référence du RI, puis ensuite décider comment piloter une organisation.. Non ! Cela s'est passé d'une façon que le cadre de référence et le style de management s'accordaient très très bien.* »²⁴²Ce cas de figure se retrouve par ailleurs dans d'autres organisations. Selon Cora Olsen, Responsable Reporting TBL, le Reporting Intégré n'a pas eu « *de gros impact* » chez Novo Nordisk car il s'agissait juste de reporter sur ce qu'ils faisaient « *depuis des années* », bien avant la publication du cadre de référence. De la même façon, chez Vivendi, « *le reporting intégré n'est pas un nouveau cadre de pilotage* » car le processus d'*Integrated Thinking* est « *un processus de long terme qui a commencé en 2003* ». Chez Coca Cola ou chez ENI, la situation est un peu différente mais la reconnaissance de l'utilité reste limitée. Dans ces organisations, l'utilité du dispositif est atténuée par la mise en œuvre de changements technico-organisationnels importants en parallèle : changement de direction, introduction d'un ERP, centralisation de la structure, etc...De la sorte, l'amélioration du contrôle-pilotage RI apparaît d'avantage comme une « *coïncidence* », plus que comme une « *conséquence* » du RI.

Cette prise de conscience chez le PDG de Sanford et chez les autres responsables suggère par ailleurs une réelle résistance à l'injonction technique.

En conclusion de ce paragraphe, nous faisons notre les recommandations de la vice-présidente de Novo Nordisk : « *Je pense qu'il est important de souligner – du moins de mon expérience-*

²⁴⁰ Traduit de l'anglais: « Yes, very so much. I think, well, that's a general approach. You link it up with integrated reporting, that is just our style really in the company that makes sure everybody understands why we do certain things and they come forward, what they do fits into that as well (...) I think Integrated Reporting is a coincidence, it's more the management style, the way we go about business. And it's my experience that it's all about people”

²⁴¹ Traduit de l'anglais: “Do you think that it can expand the scope? Yes, but it's difficult for me to say whether that's because of integrated reporting”

²⁴² Traduit de l'anglais: « The report, basically is an outflow. (...)Start with the integrated reporting framework and then decide on how to run the company. No. That was just -- They just happened to work together very, very well.”

que dans de nombreux cas, on peut trouver une corrélation. Mais il ne s'agit pas nécessairement d'une causalité. (...) Parce que je pense que le RI peut effectivement apporter beaucoup, mais qu'il existe aussi beaucoup d'autres facteurs qui y participent » (Susanne Stormer, Vice-Président chez Novo Nordisk).

- Le cas Goldfields : « The tail that wags the dog » (Hanno Olinger, Exxaro)

A l'opposé du cas Sanford, le contexte d'accueil de l'entreprise Goldfields paraît peu favorable à la mise en œuvre d'un outil tel le RI (Table 5.48)

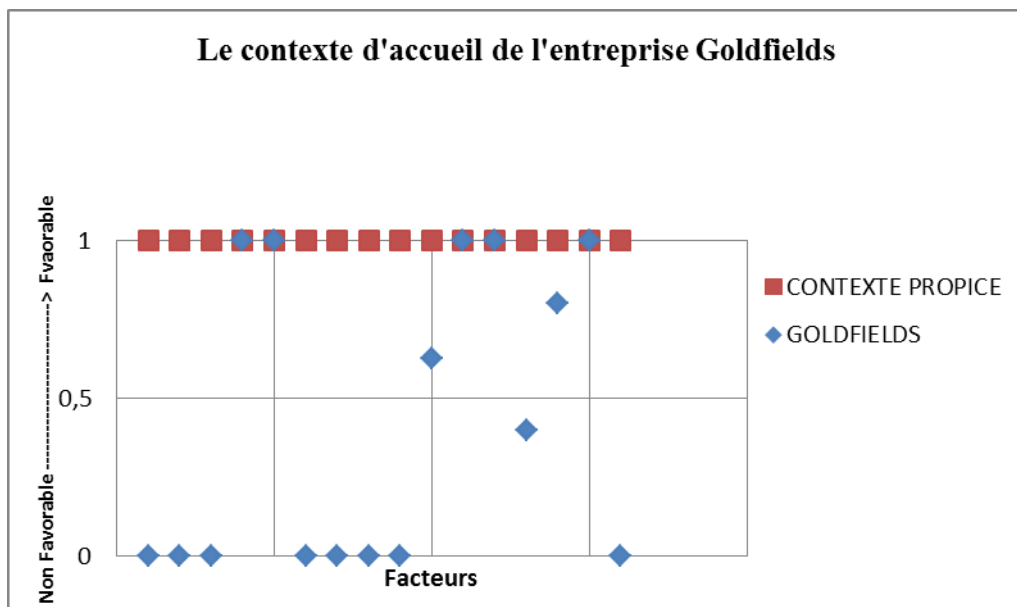


Table 5.48. Le contexte d'accueil défavorable de l'entreprise Goldfields

Sven Lunch, Directeur chez Goldfields, évoque un contexte « conflictuel » avec les principes fondateurs du RI. Il insiste particulièrement sur l'existence de silos entre les équipes financières, opérationnelles et de développement durable. Dans le cadre de la question traitant de l'avantage relatif, le responsable explique que le RI a « définitivement » (*definitely*) amélioré le contrôle-pilotage de l'organisation. Il précise que c'est le processus de Reporting Intégré qui « par nature », est parvenu à développer un pilotage intégrant des éléments financiers, opérationnels et de développement durable. L'analyse de la dernière partie de l'échange confirme que le RI a contribué à la réalisation de nombreux attributs dans l'entreprise Goldfields (Table 5.49)

Attribut	Résultat
La mise en œuvre d'un "système" d'indicateurs	Je pense que les indicateurs sont liés entre eux tels un "système"
Un outil facile à utiliser	L'information présentée dans le rapport est suffisamment claire pour la prise de décision
... Sans aveugler le pilote	Et même si cette information est simple et concise, elle aide le pilote à prendre des "décisions responsables"
Complexité - Le développement d'attributs dialogiques	Oui, le RI possède des attributs dialogiques
Complexité - La modélisation du complexe	Oui, le RI contribue à éclairer des situations que les outils traditionnels de contrôle-pilotage ne parviennent pas à identifier
Complexité - Adaptabilité du dispositif	Oui, mon dispositif se fonde sur des principes d'adaptation
Complexité - Piloter dans la complexité grâce au RI	Oui, le RI aide le stratège à piloter dans la complexité
Rapprochement vertical et horizontal de l'entreprise	Je pense qu'il existe d'autres éléments qui ont contribué à cet objectif, mais le RI y contribue aussi
Un outil extraverti	Je pense que le RI en a la capacité mais il n'a pas encore permis d'étendre le champs du contrôle-pilotage hors des frontières de l'ent

Table 5.49. L'utilité avérée du dispositif dit de RI dans l'entreprise Goldfields

Au cours d'un échange informel récent, Sven Lunch a particulièrement insisté sur le rôle perturbateur du dispositif dans l'organisation. Le processus de mise en œuvre aurait créé une « rupture » (*breakthrough*) dans la façon de piloter l'organisation :

« *Quand nous avons décidé de nous lancer dans l'aventure du Rapport Intégré, nous savions parfaitement que ce serait difficile parce que les managers ne s'intéressaient qu'à leur propre domaine de performance. Maintenant, nous faisons en sorte qu'ils ne soient pas juste des experts techniciens, nous nous assurons qu'ils adoptent une vision plus large. En ce sens, la « rupture » a été effective et cela a pris 3 ou 4 ans avant d'imprégner le middle management* ». ²⁴³

Au cours de cet échange, Sven Lunch a utilisé plusieurs fois le terme « forcer ». Selon lui, le dispositif a « forcé » les interactions du système technico-organisationnel pour les orienter vers des routines de contrôle-pilotage plus performantes en univers complexe. Ces propos font échos avec ceux de Hanno Olinger, Responsable Groupe Développement Durable et Rapport Intégré. Il explique qu'au cours de présentations et conférences au sujet du RI, il utilise la métaphore de « la queue qui agite le chien » (*the tail that wags the dog*). Le chien représente l'organisation et la queue, le Reporting Intégré. Logiquement, le chien est supposé agiter la queue : il doit exister en amont un contexte organisationnel favorable, et ensuite on produit un reporting intégré. Cependant, si ce n'est pas le cas, le RI force à « penser différemment », « à faire les choses différemment », et à « mettre en œuvre les changements » correspondants : « *donc c'est comme une pression extérieure qui modèle et façonne la façon dont l'organisation agit en interne, et on finit par reporter de façon conforme avec le cadre de référence.* » ²⁴⁴ Par ailleurs, il est juste

²⁴³ Traduit de l'anglais: "When we decided to embark in the integrated report journey, we knew fully well that it's gonna be difficult because managers were looking after their own area of performance. Now we make sure they're not just technical experts, we make sure they have a broad understanding of all the other issues. In that sense the breakthrough was effectively and it took 3 to 4 years before it was fully embraced by middle management in the company".

²⁴⁴ Traduit de l'anglais: " So it's almost like an external pressure that comes in and it models and shapes the way the company works on the inside, and they end up reporting in line with the framework. "

de mentionner que les mots « forcer » ou « contraindre » rappellent le caractère obligatoire du RI en Afrique du Sud. Son caractère optionnel, dont les bénéfices ont été mis en relief par de nombreux répondants (Sanford, The Crown Estate, etc,...) est-il nécessairement une bonne chose ?

Le chapitre 2 a montré que l'issue des interactions du système technico-organisationnel était incertaine. La revue de littérature a particulièrement mis en lumière les nombreux cas d'échec liés à l'introduction de systèmes de gestion au pouvoir « *forçant* » (Meyssonnier et al., 2004) tels les ERP. Censés améliorer le contrôle-pilotage, ils peuvent parfois conduire à sa paralysie, voire à sa dégradation. Chez Goldfields, la transformation organisationnelle engendrée par le RI a contribué à l'amélioration du contrôle-pilotage. Il serait intéressant de comprendre par la suite quel(s) levier(s) en phase de conception, de construction et d'usage a (ont) particulièrement contribué à favorablement orienter les interactions du système. Cet approfondissement pourrait faire l'objet de recherches futures. Toujours au cours de cet échange informel, ce point a par ailleurs été abordé. Pour Sven Lunch, c'est le soutien initial et prolongé de la Direction qui a été déterminant : « *Si je devais donner un conseil aux organisations qui démarrent cette expérience maintenant, je leur dirais que la seule chose à faire c'est d'avoir l'adhésion du PDG. C'est ça qui a fait la différence* »²⁴⁵. Il ajoute que la Direction utilise désormais des rapports intégrés pour piloter l'organisation.

²⁴⁵ Traduit de l'anglais: "If I have to advise who organizations starts this journey now, the one thing they must do is get the CEO on board. That was the breakthrough that we had."

5.4. Conclusion du chapitre

Ce chapitre avait pour objet l'analyse des discours recueillis au cours de la phase empirique. Cette analyse a été effectuée via un logiciel d'analyse de données textuelles. N'Vivo a contribué à la rapidité, mais aussi à la rigueur de l'analyse. Malgré tout, il est important de souligner les limites de l'outil dans le cadre d'une recherche exploitant des matériaux de langues différentes (en anglais et en français dans cette thèse). Presque toutes les requêtes ont dû être réalisées en deux temps. L'analyse s'est faite en trois temps :

- La première section a exploré le contexte des organisations interrogées
- La seconde a examiné les actions conduites en phase de construction du dispositif
- La troisième section s'est concentrée sur la phase d'opérationnalisation du dispositif

Alors que les deux premières sections ont essentiellement décrit, la troisième a analysé « *sans complaisance* » le nouveau dispositif, en révélant si cela était nécessaire ses potentielles « *limites, impasses ou apories* » (Martinet et Pesqueux, 2013) grâce aux discours des répondants. A première vue, les résultats révèlent un dispositif contribuant à l'amélioration du contrôle-pilotage. « *L'injonction technique se substituant au débat politique dans les sociétés contemporaines* », le guide d'entretien a été construit de façon atypique, dans l'objectif de faire émerger les « vrai » discours derrière les discours « de façade » : mélange de questions ouvertes et de questions fermées, diversité des stimuli proposés. Ainsi, une deuxième lecture des résultats indique que l'utilité avérée relève souvent de la croyance avérée.

La revue de littérature a identifié de nombreux travaux en contrôle s'inspirant de la théorie de la contingence. Pourtant qualifiée de « *réductrice* » (Touchais, 2008), elle occupe toujours une place importante dans la recherche en gestion. Ainsi, la réflexion s'est construite sur l'idée qu'il était préférable qu'il y ait une harmonie entre le design des systèmes de contrôle et le contexte technico-organisationnel. Les articles issus de la théorie de la contingence ont été mobilisés pour caractériser une partie des facteurs. Pourtant, l'analyse détaillée de deux cas a révélé que l'utilité du dispositif était d'avantage diluée s'il y avait une trop grande adéquation avec le contexte. A l'inverse, l'utilité du RI semble « *définitivement* » reconnue si le dispositif apparaît comme une « *rupture* » (*breakthrough*) avec le contexte existant. C'est ainsi qu'un directeur de l'entreprise Goldfields expliquera qu'« *en théorie, c'est l'Integrated Thinking, qui devrait*

*venir en premier », mais qu' « en réalité, en toute honnêteté, c'est le Reporting Intégré qui s'est imposé en premier ».*²⁴⁶

²⁴⁶ Traduit de l'anglais : "Theoretically, it should be the integrated that should come first and then you report on it. But the reality, let's be honest, integrated reporting forced upon."

Conclusion

L'objet de la recherche

Dans leur ouvrage dédié au contrôle, Loning et al. (2013) rappellent que l'ambition du contrôle est d'aider les stratèges locaux ou globaux à prendre des décisions « essentielles » : « *le rêve du contrôleur de gestion n'est-il pas d'aider, directement et personnellement, les dirigeants dans leurs décisions stratégiques ?* ». Pour cela, il va utiliser « *ses chiffres et ses études* » issus des dispositifs de contrôle existants pour conforter ou responsabiliser le stratège, en amont de la prise de décision. Ce « rêve » peut-il se réaliser avec les dispositifs de gestion existants ? Anciennement contrôleur de gestion au sein d'un groupe côté, j'ai été confrontée à l'incapacité des outils existants à guider l'action des dirigeants et des managers. Malgré les investissements et les efforts fournis par la Direction pour tenter d'améliorer ces outils, ils restaient en inadéquation avec les attentes des pilotes organisationnels. Ce constat est partagé par la littérature en contrôle. Il a été mis en évidence dans le chapitre 1 de la thèse. Les dispositifs existants, qu'ils fassent partie de la famille du contrôle de la performance financière, ou qu'ils appartiennent aux outils du pilotage de la performance à la fois financière et non financière possèdent leurs limites. Ils semblent particulièrement peu adaptés pour piloter dans la complexité.

Dans le cadre d'un mémoire traitant des nouveaux enjeux du contrôle, j'ai découvert le reporting intégré. Dédié originellement à améliorer la communication à l'égard de l'ensemble des parties prenantes (et en particulier des investisseurs), ce dispositif proposé par l'IIRC développerait également en interne un nouveau cadre de contrôle-pilotage. Toujours selon l'IIRC, ce cadre de pilotage serait particulièrement adapté en univers complexe. Imprégné d'une logique de conformance, il développerait une nouvelle logique de performance utile aux pilotes. L'IIRC explique sur son site internet, mais aussi dans diverses études menées par des agences de consulting que le RI permettrait une meilleure prise de décision et une meilleure coordination de l'action en interne. Or, comme le rappellent Demeestère et al., 2013, les deux objectifs principaux du contrôle-pilotage sont bien le « *décryptage des situations* » afin d'éclairer le stratège dans sa prise de décision. Aussi, c'est avec un grand intérêt, mais aussi une grande prudence que j'ai choisi le nouveau dispositif proposé par l'IIRC comme objet d'étude de cette thèse. Les premières lignes de l'introduction posaient la question suivante: le Reporting Intégré saura-t-il guider l'action du dirigeant mieux que s'il n'existait pas ? Le chapitre 1 a réalisé une première mise à l'épreuve théorique du dispositif dit de RI. Sur la base d'une analyse rétro exploratoire, il a caractérisé des attributs utiles à un nouveau dispositif de contrôle-pilotage. Il a montré qu'en théorie, le RI possédait effectivement ses attributs. Cette

mise à l'épreuve a servi à justifier mon intérêt pour l'analyse du RI comme nouveau cadre de contrôle-pilotage : elle a montré qu'il existait bien des correspondances entre les attributs caractérisés par la rétro-exploration et le cadre de référence du RI.

Le cheminement de la thèse a permis de mettre en lumière dès le chapitre 2 la difficulté de concrétisation de ces attributs, le RI étant mis en œuvre au cœur d'un système technico-organisationnel. S'inscrivant dans une démarche constructiviste, le projet de cette recherche n'est pas l'efficacité mais l'effectivité : c'est à dire, comment un outil de contrôle pilotage en théorie efficace peut surtout devenir effectif dans les mains des acteurs organisationnels, en particulier de ceux qui vont le « *concevoir, l'implanter, l'utiliser, le bricoler, le détourner ou l'oublier dans un tiroir* ». Comme le notent Pesqueux et Martinet (2013), alors que la recherche analytique et positiviste « *préfère se cantonner au réalisé* », la recherche systémique et constructiviste, même si elle peut s'appuyer sur des résultats issus d'une première démarche, se réalise pleinement si « *elle considère l'actuel dans toute sa complexité* ». Cette recherche a donc choisi de confronter les attributs théoriques du RI au système technico-organisationnel, et notamment à ceux qui vont effectivement utiliser le RI, les stratèges locaux et globaux. Elle a tenté donc d'établir une discussion entre un cadre théorique, établissant qu'un dispositif est a priori utile au pilotage et la complexité de « *l'actuel* ». Cette discussion permettra l'élaboration d'une connaissance chemin faisant dont le projet est « *la conception et la proposition de voies et moyens nouveaux pour aider les hommes à mieux vivre* » (Martinet et Pesqueux, 2013). L'étape suivante a donc été la proposition d'un contexte propice depuis la conception jusqu'à l'exploitation du dispositif. Aussi, même si l'objet de recherche reste l'utilité avérée du dispositif dit de RI, la problématique inclue donc à ce jour l'identification et la mise à l'épreuve des conditions permettant d'accueillir, puis d'utiliser tel qu'espéré le dispositif dit de RI.

Méthodologie

La stratégie d'investigation s'est dessinée en fonction des finalités poursuivies : dans un contexte organisationnel soumis à l'injonction technico-commerciale, « *tout le monde est pressé de combler ses retards par rapport aux plus avancés, sans plus avoir le temps, l'énergie ou la volonté d'interroger le sens de cette performance présentée comme inéluctable* ». (Martinet et Pesqueux, 2013). L'objectif principal était donc de briser un discours de « vitrine » et d'amener les répondants à s'interroger sur le sens de la performance proposée par le RI. Ce fil rouge a mené à la construction d'un dispositif empirique ad hoc: un guide d'entretien semi-directif qui alterne questions ouvertes et questions fermées, propose divers

stimuli, focalise, éloigne puis recentre l'attention. Une trentaine de groupes (pour la plupart cotés), ont accepté de réaliser des entretiens durant en moyenne une heure trente. L'ensemble des groupes sélectionnés sont pour l'essentiel des groupes cotés, opérant sur des secteurs d'activités très différents, dans des localisations plus ou moins étendues et très diverses (Europe, Asie, Australie, Nouvelle-Zélande, Afrique du Sud...) Les degrés de maturité du RI dans ces organisations sont très variables : alors que certaines organisations viennent tout juste de faire l'expérience du RI, d'autres en sont à leur troisième publication. Certains groupes, tel Novo Nordisk au Danemark disent publier des rapports intégrés depuis 2004, bien avant la formalisation du cadre de référence de l'IIRC. L'hétérogénéité de l'échantillon sert principalement à enrichir les propositions initialement établies dans le cadre théorique et à améliorer la validité externe de la recherche.

Les contributions clé

Avant d'évoquer les principales contributions de cette thèse, il semble important d'évoquer la saillance du phénomène RI, observée grâce aux échanges avec les répondants. Un véritable « *nœud* » émotionnel a émergé des discours. Il donne des indices sur l'utilité des contributions de cette thèse, dans une perspective managériale. En effet, la confrontation avec le guide d'entretien a provoqué des réactions marquées, allant du vif intérêt au rejet des questions. Compte tenu du volume du verbatim émotionnel, un nœud dédié a été créé dans N'Vivo. On y retrouve principalement²⁴⁷ :

- De la gêne

« *Moi de dire que ce n'est pas applicable, ça me gêne* »

- De l'anxiété

« *Qu'allez-vous faire de l'entretien ?* »

« *Moi je n'aime pas vos questions, je suis désolée, « le point du départ », ça ne me va pas (...)* Mais nous, c'est l'inverse, on a rien inventé avec le reporting intégré. Peut-être - j'en suis désolée- que nous ne sommes pas un bon cas d'école » ,« *quand et dans quel contexte allez-vous utiliser l'entretien* »

« *Cet entretien est confidentiel, rassurez-moi ?* », etc...

- Mais aussi un vif l'intérêt pour la recherche

²⁴⁷ Dans les différents extraits, les répondants n'ont volontairement pas été cités, ces extraits relevant pour la plupart de confidences.

« *Ce sur quoi vous vous focalisez dans cette recherche est un aspect clé, la chose la plus importante* »

« *Nous sommes très intéressés (...) Quand pensez-vous produire votre recherche ?* »

« *Vous posez des questions très intelligentes et futées* »

« *Merci, j'ai trouvé cette rencontre très intéressante* »

« *J'ai beaucoup aimé, et je suis curieuse de voir le résultat* »

« *C'était très intéressant parce que différents des autres entretiens que j'ai eu au sujet du RI (...) Ils se focalisent sur les effets externes, et non sur les effets internes, (...)* », etc...

En France, l'utilité du dispositif dans une perspective d'utilité avérée est de plus en plus étudiée et questionnée. Comme l'avait révélé les échanges avec les sociétés françaises interrogées, le dispositif était avant tout mis en œuvre dans un objectif de communication. En Février 2015, un des répondants avait souhaité réagir à l'introduction du guide d'entretien : « *ce n'est pas du pilotage en interne, le reporting intégré, ça ne sert pas à piloter.* » (Philippe le Bitoux, Engie). En Octobre 2016, Capitalcom organise sa 4eme édition de la Conférence annuelle sur le Reporting Intégré. Alors que les trois premières conférences sont essentiellement centrées sur la communication proposée par le RI aux parties prenantes (et avant tout aux investisseurs), cette dernière se focalise sur l'*Integrated Thinking*, qui y est présentée comme « *une responsabilité collective et stratégique du management* » par Pierre Deheunynck, DG adjoint chez Engie...

Utilité avérée ou ...Croyance avérée ?

A première vue, les résultats suggèrent que le dispositif dit de RI contribue à l'amélioration du contrôle-pilotage dans les organisations interrogées. A priori, les répondants s'accordent pour dire que le RI possède plusieurs des attributs caractérisés dans les premiers chapitres de la thèse. Une première lecture des résultats suggère que l'intégration des indicateurs financiers et non financiers via le RI été une réussite. La revue de la littérature en contrôle (présentée dans le chapitre 1) avait identifié trois principaux reproches à l'encontre des outils focalisés sur le pilotage de la performance financière. Ces reproches ont été clairement listés dans l'ouvrage de Loning et al., 2013 : « *une absence de caractère opérationnel, un caractère rétrospectif et une tendance à privilégier le court-terme* ». La gestion intégrée des indicateurs financiers et non financiers via le RI aurait permis le développement d'un contrôle proactif (discours de Laura Palmeiro, Danone), une vision long-terme (discours de Will Ritzrau, SAP) et un contrôle d'avantage actionnable (discours de Volker Kuntzsch, PDG de Sanford) car les indicateurs non

financiers du RI ont permis de justifier plus facilement « *certaines investissements* » ou certains « *changements stratégiques* ». Dans les organisations interrogées, le RI permettrait aussi de donner à lire l'organisation dans son ensemble, tout en donnant la possibilité d'avoir un accès au détail des niveaux plus opérationnels si nécessaire. Les répondants estiment que « *comparé à ce qui existait auparavant* », le RI offre « *assurément* » une meilleure réponse (discours de Mikkel Larsen, DBS). Le RI offrirait pour la majorité des organisations une information suffisamment claire pour aider à la prise de décision, tout en responsabilisant le pilote. Certains répondants décrivent un dispositif jouant le rôle de « *fou du roi* », décrit dans l'ouvrage de Loning et al. (2013). Notamment, les interventions de Mikkel Larsen, PDG dans une banque à Singapour et de Michel Washer exposent les qualités du dispositif à cet égard. Le dispositif force les pilotes à assumer leurs décisions vis-à-vis de la société, « *c'est-à-dire à être responsable* » personnellement (Loning et al., 2013) :

*« Le RI nous a conduit à reconnaître l'importance de l'articulation entre la façon dont le monde impacte l'organisation, et la façon dont nous impactons le monde. (...) De la sorte, étrangement, nous avons commencé avec le RI, et ensuite nous avons produit un rapport de développement durable. Et ainsi, ceci a conduit à modifier nos pratiques de gestion »*²⁴⁸. (DBS)

« Alors on arrive devant le comité exécutif en disant c'est à vous de prendre la décision et au moins, vous la prenez en connaissance de cause. Et on n'essaye pas d'avoir un modèle qui prend la décision à la place des autres ». (Solvay)

Le dispositif aurait contribué à d'avantage connecter l'organisation avec son environnement en conduisant notamment à un meilleur couplage production-marché. En se fondant sur des principes directeurs, et non obligatoires, le RI serait aussi, selon les répondants, un dispositif adapté à l'organisation contemporaine. Face à la rigidité des chiffres et des indicateurs quantitatifs, l'information qualitative conseillée dans le *Framework* apparaît aux yeux des répondants comme un espace dédié à la créativité, solutionnant l'opposition créativité-contrôle. Enfin, le dispositif dit de RI posséderait des attributs dialogiques, en faisant cohabiter au sein de ses principes directeurs des logiques d'apparence paradoxale ou conflictuelles. Particulièrement, il permettrait de faire coexister les logiques de la performance financière et de la performance non financière, ou encore de développer une approche à la fois intégrative et différenciée.

²⁴⁸ Traduit de l'anglais: "The action of Integrated Reporting leads us to appreciate more the importance of articulating not just how the world impacts us, but how we impact the world.(...)So in a strange way, we started off with integrated reporting, and then, we introduced the sustainability reporting. And therefore, that led to some change in our business practices."

Une deuxième lecture des résultats suggère d'avantage une espérance, voire une croyance avérée. Il est juste de rappeler que le dispositif possède des degrés de maturité très variés dans les organisations interrogées. Alors que quelques-unes d'entre elles sont impliqués dans une démarche de reporting intégré depuis des années (parfois même avant la publication du cadre de référence), une grande majorité débute l'expérience RI, voire sont toujours en phase de pré-projet. Comme l'évoquait Sven Lunch (Goldfields) au cours d'une discussion informelle, « *cela a pris deux ou trois ans* » avant que les récoltes soient au rendez-vous. Aussi, une analyse plus fine du verbatim des résultats avérés révèle qu'il existe une confusion entre la réalité et les espérances. Il semblerait que dans de nombreux cas, les répondants « récitent » le cadre de référence (en l'occurrence celui de l'IIRC.)

On retrouve régulièrement dans le verbatim l'usage du futur ou du conditionnel traduisant l'espérance ou la croyance. Nous faisons nôtres les propos de Martinet et Pesqueux (2013), qui considèrent qu'« *une fois mises en scène, les meilleures pratiques, le plus souvent, celles des organisations ou des puissances dominantes, toutes les autres sont invitées à s'aligner et à les suivre.* » Comme l'exprime Pascale Thumerelle (Vivendi), le Reporting Intégré a très bien reçu « *le marketing de la formalisation* » grâce à une coalition de puissances dominantes ; à savoir l'IIRC. De la sorte, *l'injonction technique se substitue au débat politique* (Martinet et Pesqueux (2013). Les organisations sont mécaniquement pressées d'adopter une apparente nouveauté et il s'agit « *de ne pas laisser passer le train alors qu'on est sur le quai* » (Didier Terrolle, Sanofi). La question au vu de cette deuxième lecture est de savoir si les répondant ont résisté à *l'injonction technique* de l'IIRC (Martinet et Pesqueux, 2013) et s'ils expriment ici ce que le RI a réellement fait dans leur organisation Vs ce qu'il devrait faire. Les discours suggèrent souvent des confusions entre les promesses de l'outil et la réalité :

« *Oui, lier le financier avec le non financier est une des choses les plus importantes, donc je dirais oui, en théorie* »²⁴⁹ (Generali)

« *Je pense que c'est l'idée de base. (...) Je pense que c'est l'objectif. Dans notre cas, ça a commencé à se réaliser* »²⁵⁰ (Munich Airport)

« - *Je pense que oui.*

- *Vous pensez que oui ?*

²⁴⁹ Traduit de l'anglais: « Yes linking financial and non-financial is one of the most important staff so I would say yes, in theory »

²⁵⁰ Traduit de l'anglais: "I guess that's the basic idea."

- *Je pense que c'est l'essence-même du Reporting Intégré* »²⁵¹. (Sanford)

Une troisième lecture précise que dans nombre d'organisations, les répondants estiment que le RI seul ne contribue pas à la réalisation d'un contrôle-pilotage efficace. C'est en particulier le cas pour les réponses en lien avec l'attribut « Rapprochement vertical et horizontal de l'organisation ». En premier lieu, les répondants évoquent notamment un contexte technico-organisationnel propice ou de grands changements intervenus en même temps que la construction du RI. Ils ne parviennent pas à expliquer si ce rapprochement est effectivement lié au RI ou à ces éléments. Les discours du PDG de Sanford et de la Directrice Développement Durable de Coca décrivent parfaitement le phénomène :

C'est plutôt une approche générale. Vous mettez cela en relation avec le RI. Mais c'est juste notre style, vraiment, dans l'organisation qui fait en sorte que tout le monde comprend pourquoi nous agissons d'une certaine façon, que les gens en arrivent à s'assurer que ce qu'ils font correspond à ce qu'on attend d'eux (...)Ça s'est passé d'une certaine façon que le référentiel et le style de management se complètent bien »(Sanford) ²⁵²

Je pense que l'organisation s'est beaucoup développée au cours de ces quatre dernières années en termes de mécanismes de contrôle, de tableaux de bord, de management des données depuis le niveau pays au niveau du groupe et de centralisation des données, mais je ne dirais pas que c'est une conséquence du RI, parce qu'en même temps, nous avons eu des changements internes importants, par exemple concernant notre système de pilotage SAP a été introduit dans 28 pays (...)Dons, je ne pense pas que les effets de de ceci et du RI puissent être isolés (...) Et il y a eu de nombreux autres développements qui vont dans le sens de l'Integrated Thinking et de la centralisation, et ces derniers ne découlent pas du Reporting Intégré – c'est d'avantage le processus qui permet cela-, ils sont la conséquence d'un besoin d'optimisation et d'efficience (...) Aussi, une fois de plus, c'est d'avantage une coïncidence,

²⁵¹ Traduit de l'anglais: "Yes, I think so. You think so? I think that is actually the essence of Integrated Reporting"

²⁵² Traduit de l'anglais: « Yes, very so much. I think, well, that's a general approach. You link it up with integrated reporting, that is just our style really in the company that makes sure everybody understands why we do certain things and they come forward, what they do fits into that as well (...) I think Integrated Reporting is a coincidence, it's more the management style, the way we go about business. And it's my experience that it's all about people, that's all about people. If you have your people with you. ..So I 'm fully focused on making sure I've got the right people on board, and they understand why they do certain things. And the rest follows automatically! And then you write a report and just put that report into that framework. It's more like that. Start with the IR framework and then decide on how to run the company. They just happened to work together very very well."

*mais pas une conséquence. (Coca-Cola)*²⁵³

Deuxièmement, les discours indiquent que le RI n'est qu'une pièce du *puzzle* de la performance, et qu'il ne peut remplacer les outils de contrôle. Le cas de DBS indique que tous les outils de contrôle existants, notamment le BSC, sont toujours utilisés dans l'organisation. Voire même, le RI n'apporte rien de plus aux pilotes organisationnels, car il est alimenté par les tableaux de bord existants. Les discours de Darell Lim (SGX), ou de Will Ritzrau (SAP) font clairement émerger ce point.

*« C'est un outil complémentaire, mais il ne prendra jamais la place des autres outils de management »*²⁵⁴ (SGX)

« La seule chose c'est que le Reporting Intégré ne peut pas remplacer les outils de contrôle, mais il va les améliorer » (SAP)

Le mythe du « *je contrôle tout* » grâce à un outil unique intégré paraît définitivement détruit au vu de cette troisième lecture.

Enfin, le discours de Sven Lurch (Goldfields), dont l'organisation a mis en place le RI depuis un certain nombre d'années révèle qu'il n'existe pas de reconnaissance « *formalisée* » de l'utilité du RI. Lors d'un second entretien informel, il a beaucoup insisté sur ce point. Il explique qu'« *en pratique* » (*effectively*), au niveau du groupe, des régions et des managers opérationnels, le RI est devenu leur façon de manager en interne, mais qu'« *ils ne l'appellent pas un rapport intégré* ».

L'Integrated Thinking et L'Integrated Management

L'Integrated Thinking est au cœur du cadre de référence proposé par l'IIRC. Pourtant, les résultats révèlent que l'attribut « rapprochement vertical et horizontal de l'organisation » est celui qui reçoit le plus d'hésitations, de confusions, voire de réponses négatives. Seulement

²⁵³ Traduit de l'anglais: "I think the organisation has developed immensely in the past four years, in terms on control mechanisms, dashboards, data management from the country to the group level and data centralization, but I wouldn't say that this is all a consequence of integrated reporting, because at the same time, we have has major internal developments, for example in our management system, like SAP was introduced in over 28 countries (...). So I don't think the effects of that and integrated reporting can be isolated(...)And there are a number of other developments that are definitely showing in the direction of integrated thinking and centralization, and also those are not I think driven by integrated reporting, by the process -it is more the process that describes this- as this is a consequence of a business need of optimization and effectiveness, and simplification and standardization of processes as we centralize some of the functions. Then in the past three years that has been the stores all over the country previously, so again this is I think, a coincidence, but not a consequence."

²⁵⁴ Traduit de l'anglais : « This is complementary tool, but i twill never take the place of other management tools »

31% des répondants se disent persuadés que le RI a contribué distinctement au rapprochement des différentes parties de l'organisation. La dernière question du guide interrogeait les gestions en creux. Les répondants qui se sont exprimés ont à nouveau regretté des récoltes insuffisantes sur cet attribut. L'analyse du contexte a en effet montré une double appropriation du concept d'*Integrated Thinking*. L'évolution de la traduction française du mot *Integrated Thinking* dans les documents de référence de l'IIRC reflète parfaitement cette ambivalence. Le *Consultation Draft*, antérieur au *Framework* mentionnait une Réflexion Intégrée. Le *Framework* parle par contre de Gestion Intégrée. Aussi, les réponses suggèrent que la démarche du RI se fonderait chez certaines organisations d'avantage sur une Gestion Intégrée, plus que sur une Pensée Intégrée. Or, la revue de littérature a montré qu'il fallait distinguer les deux concepts et qu'ils n'aboutissaient pas aux mêmes résultats. Elle a montré que la donnée de gestion n'est pas une donnée « *qui se laisse facilement appréhender* » Berland (2009). Elle a expliqué que gestion et discussion devaient se compléter afin de limiter les effets pervers, « *manager ne se résumant pas à la mesure* » (Loning et al., 2013). Si la Gestion Intégrée peut aboutir à une standardisation des données, elle n'implique pas nécessairement une signification partagée. Pour cela, les données doivent être collectivement partagées, débattues et finalement interprétées. La Pensée Intégrée est la pratique collective évoquée par Lorino (2003) qui doit se manifester lors des choix faits en amont, lors de la construction du RI et par le biais d'un usage interactif de l'outil. Cette pratique collective doit intégrer le plus possible les futurs utilisateurs du dispositif dans un objectif de pilotage de la valeur à l'usage. Les réponses révèlent que l'implication des parties prenantes se limite souvent aux experts constructeurs du dispositif. La culture taylorienne traditionnelle semble encore avoir beaucoup d'emprise dans les organisations. Pourtant, les recommandations des chercheurs de passer d'une « *culture de la conception experte* » à une culture de « *l'enquête collective continue* » ne sont plus si récentes ! L'ouvrage de Demeestère et al. traitant de ce sujet date de 2006... Au mieux, la Direction est impliquée dans le projet. Ceci laisse penser que le RI, utilisé comme outil de contrôle-pilotage serait avant tout destiné aux stratégies globaux... Ce point sera discuté dans le paragraphe suivant. Nous faisons alors notre les propos de Hanno Olinger, haut responsable chez Exxaro qui se demande si l'*Integrated Thinking*, au sens de Réflexion Intégrée ne relève pas tout simplement de l'utopie :

« *L'intégration dans mon entreprise, Sabrina, je pense que nous avons encore du chemin à parcourir pour s'assurer qu'il y ait d'avantage d'integrated horizontal thinking et d'integrated vertical thinking. J'ai remarqué que les responsables au-dessus de moi continuent à regarder leur propre portfolio. Ils ne sont toujours pas complètement intégrés. Ils s'occupent d'eux-*

mêmes, avant toute chose. C'est la nature humaine. Donc penser selon le reporting intégré est totalement idéaliste, il faudrait presque être communiste ou communautaire. Vous devez vous occuper de tout le village, de tout le monde (...) Et je peux vous dire qu'en tant qu'être humain, notre nature est de s'occuper de nous-mêmes d'abord, de nous éviter des problèmes, et ensuite seulement d'aider les autres. Donc, il y a ce côté idéaliste dans le Reporting Intégré, et cela va prendre beaucoup de temps à la nature humaine d'agir de cette façon.(...) Il y a donc ce fossé idéaliste que vous aurez toujours entre ce que le modèle propose et ce qu'une entreprise peut réaliser. »²⁵⁵

Stratégies globales Vs Stratégies locales

La question de l'identification des potentiels utilisateurs du RI n'a pas été directement adressée dans le guide. Cependant, la phase empirique et les résultats laissent de nombreux indices. Cette recherche avait identifié 3 guides d'entretien en amont de la phase empirique : un guide utilisateur (local et global), un guide SI et un guide Contrôle-Développement Durable. Seules cinq organisations ont accepté de répondre au guide utilisateur : Danone (utilisateur local), SGX (utilisateur local), Sanford (utilisateur global), Sanofi (utilisateur local) et DBS (utilisateur global). Chez les utilisateurs locaux, Laura Palmeiro et Didier Terrolle expriment une intention d'utilisation, le RI n'étant pour l'instant qu'à l'état de projet dans leurs organisations. Darell Lim explique quant à lui utiliser le dispositif en complément de la panoplie des outils existants. Déjà à ce stade de la thèse, un constat d'usage limité, et particulièrement limité aux utilisateurs globaux, pouvait être établi. L'analyse des résultats apporte quelques éléments de réflexion supplémentaires. Nous venons de mentionner que dans le cadre du contexte, les résultats suggèrent que les parties mobilisées se limitent souvent aux experts-constructeurs du dispositif : les populations de contrôle et les populations de développement durable. Au mieux, les stratégies globales sont impliquées. L'analyse du facteur concernant les activités critiques en phase de construction confirme que les échanges (s'ils ont lieu²⁵⁶) restent souvent localisés au

²⁵⁵ Traduit de l'anglais: "The integration inside the company, Sabrina, we've still got a way to go to make sure that there is more integrated horizontal thinking, and there is more integrated vertical thinking, because humans are humans. I've noticed with the top executives above me, they just keep their little portfolio. They're not always totally integrated. They come first, and then they think about the rest. It's human nature. So to think in the integrated reporting fashion in an absolutely idealistic way, you almost have to be communistic or communitarian. You have to think about the whole village, everybody else's needs.(...). And I can tell you as a human being, our nature is look after ourselves first, and keep our own little lives out of trouble, and then we'll help other people. So there's this idealism in integrated reporting which will take a long time for the human nature to ever get there to live in that fashion. (...)So there's an idealism gap which you'll always have, between what the model proposes and what the organization will be prepared to grow into and settle into."

²⁵⁶ L'entreprise Roche explique qu'au début de l'initiative, les constructeurs étaient déconnectés des utilisateurs potentiels (ici la Direction), ce qui a eu pour conséquence le rejet du dispositif : « Au départ on avait fait tout le process, et on s'était dit qu'on avait fait un super boulot jusqu'au jour où ça a été présenté à notre

plus haut niveau de l'organisation. Les stratégies globales sont parfois à l'initiative de la démarche, comme dans le cas de Sanford. Or le chapitre 3 de cette thèse s'est attaché à montrer l'importance de l'implication des futurs utilisateurs, et ce, dès la conception du projet. L'utilité avérée dépend avant tout de l'usage : si un outil n'est pas utilisé, il a une valeur nulle. Pire, s'il n'est pas correctement utilisé, il peut avoir une valeur négative. Et, pour qu'un dispositif soit accepté, assimilé, puis correctement approprié, la littérature à l'intersection des champs contrôle-SI révèle qu'il faut provoquer des interactions, voire des tensions/débats entre utilisateurs et concepteurs. L'article de De Vaujany (2006) avait été évoqué en ce sens pour montrer le renversement de perspectives en matière d'évaluation des outils de gestion. L'auteur citait les travaux fondateurs de Walsham (1993) ou de Lorino (2002). Il posait aussi la question des modalités d'évaluation des « *valeurs processuelles* » de l'outil à l'usage. Il mettait en évidence l'importance d'un facteur largement discuté dans le chapitre 2 : la mise en œuvre, mais aussi le maintien d'une interactivité continue entre les différentes parties prenantes, particulièrement entre les concepteurs et les utilisateurs de l'outil. L'analyse de l'avantage relatif révélait que les organisations considéraient que la vision offerte par le RI était trop *high level* (Domenica Di Donato, Eni) pour être utile aux stratégies opérationnelles. L'analyse d'un troisième item a confirmé que les potentiels utilisateurs du RI sont avant tout les stratégies globales : celui de l'intégration du processus RI aux processus de contrôle en interne. Dans cet item, le verbatim révèle qu'un certain nombre d'organisations empruntent le processus RI pour produire en interne des rapports dédiés au contrôle pilotage et pour produire un rapport intégré annuel dédié à la communication. Mais ces rapports internes sont surtout utilisés par les pilotes globaux dans un objectif de contrôle-pilotage.

« Mais nous reportons aussi à la direction tous les mois (...) Nous le faisons selon les principes du RI aussi (...) Mais comme nous produisons un RI mensuel, l'information qu'ils voient dans les rapports mensuels se retrouve dans le rapport annuel »²⁵⁷ (CPA)

« Nous produisons de nombreux rapports intégrés pour notre usage personnel et l'usage de la Direction et des cadres (...) Et ce qui a pour corollaire que les managers opérationnels revoient le rapport trimestriellement, et regardent tous les aspects du business (...) Au travers de ces

CEO et il a dit - ah non, non, je ne suis pas du tout d'accord (...) Du coup, je dirais que c'est un process qui était step by step »

²⁵⁷ Traduit de l'anglais: "But we are also reporting to the board every month, (...) We do it in an integrated reporting style as well (...) But because we're doing that monthly integrated reporting, the information that they're seeing for month to month is reflected in what they see year-end"

processus, nos managers niveau régional, opérationnel et groupe reportent trimestriellement »²⁵⁸(Goldfields)

Selon Will Ritzrau, responsable chez SAP, le RI ne contribuerait à développer une signification partagée qu'au plus haut niveau de l'organisation. Il confirme que chez SAP, seuls les stratèges globaux participent à son élaboration et réalisent donc son utilité. Il sous-entend d'ailleurs que c'est le cas dans la plupart des organisations : « *Je m'attends à ce que beaucoup de vos répondants vous répondent ceci* ». Enfin les réponses relatives à la reconnaissance du dispositif par les opérationnels apparaissent faussement positives. Il semblerait que ce soit plus l'espérance d'une reconnaissance que la réalité. Entre autres, les répondants espèrent un impact indirect du RI sur la dimension opérationnelle de l'organisation. Le raisonnement de Massimo Romano (Generali) est le suivant : en voulant reporter sur de nouveaux aspects, on met en place des nouveaux indicateurs, qui vont conduire à l'amélioration des processus : « *Le fait que cette expérience se fonde sur la capacité de l'organisation à créer de la valeur, (...) prouvez alors que d'un point de vue opérationnel, vos processus actuels s'améliorent* »²⁵⁹.

Le chapitre 1 de la thèse a réalisé une rétro-exploration des outils de contrôle, mettant en lumière l'ensemble des critiques formulées à leur encontre. Il a notamment révélé que la plupart de ces outils étaient imprégnés d'une logique de « *conformance* » (Quemener, 2010), se traduisant essentiellement par le poids des modèles financiers, reflet des préoccupations « *disciplinaires* » (Quemener, 2010) des actionnaires. Il a aussi montré que ce contrôle de conformité s'incarnait dans une « *interprétation-performance* » (Lorino, 1995) conçue en amont par quelques spécialistes. La réflexion avait montré qu'il s'agissait de l'une des principales critiques à l'encontre du BSC, outil essentiellement top-down, dans lequel les axes non financiers sont subordonnés à l'axe financier. Comme le soulève justement Genelot (2011), « *les gisements d'efficacité sont désormais disséminés dans toute l'entreprise* ». Les outils de pilotage doivent donc être distribués dans toute l'organisation et être adaptés aux besoins des pilotes locaux. Le RI, utilisé pour piloter, s'apparenterait d'avantage à un autre « *avatar disciplinaire du contrôle* » (Quemener, 2010)...

Le réseau de facteurs : une volonté de ne pas dessiner distinctement des relations cause-effet

²⁵⁸ Traduit de l'anglais : "We produce many integrated reports for our own use and the use of our board and the executives (...) And what that has meant is the managers of our operations, they, on a quarterly basis, have to review the report, look at all aspects of the business (...) Through processes, we now report on a quarterly basis our managers at regional, operational and group level"

²⁵⁹ Traduit de l'anglais: "Again, the fact that this journey is based on the capacity to create value for the company, (...) you have to first improve your report, your mandatory report, therefore you will show operationally that you have an improvement in your current processes."

Comme discuté, en cherchant à « *aider les hommes à mieux vivre* » (Martinet et Pesqueux, 2013), le projet de recherche inclue à ce jour l'identification, puis la mise à l'épreuve des conditions contribuant à l'utilité du dispositif dit de RI. Aussi, certaines de ces conditions ont été enrichies, révisées, voire mises de côté grâce à l'analyse des discours. C'est notamment le cas du facteur relatif à l'organisation du contrôle. Parmi les leviers contribuant à la réalisation d'un dispositif utile, la façon dont les systèmes de contrôle sont organisés paraît être un facteur essentiel. La revue de littérature, et notamment travaux de Boitier, 2008 (entre autres), semble indiquer que pour rapprocher les dimensions de l'organisation, piloter dans la complexité et intégrer critères financiers et non financiers, il est préférable que le RI se mette en œuvre dans des organisations où la fonction décisionnelle et les responsabilités de gestion sont décentralisées. Elle montre aussi que ce premier « *mouvement* » du contrôle (Boitier, 2008) doit s'accompagner d'une formalisation des dispositifs de contrôle. Cependant les réactions des répondants, notamment celles de Will Ritzrau (SAP) et Volker Kuntzsch (Sanford) ont révélé qu'il existait d'autres voies que celle de la formalisation dans un objectif de cohérence globale. Comme l'exprime Genelot (2011), « *ce qui, en revanche, est déterminant pour les écarts de performances, c'est la façon dont les entreprises portent auprès des individus la connaissance de leur marche générale, de leurs finalités* ». Parmi les groupes interrogés, Sanford fournit une illustration pertinente de recherche de cohérence globale sans formalisation accrue. Chez Sanford, les collaborateurs ne subissent pas les finalités de l'organisation, ils les *vivent* grâce à un message stratégique simple et à une focalisation de la Direction sur la compréhension et sur la communication de ce message. La mise à l'épreuve des facteurs technologiques a également été enrichissante. La revue de littérature, et notamment l'ouvrage de Eccles et al., 2014, avait identifié l'existence de certaines technologies nécessaires à la réalisation des promesses du RI en termes de contrôle-pilotage : ERP, Big Data, Analytics, cloud computing, médias sociaux, ... Dans la sphère professionnelle, et notamment dans les groupes de travail de l'IIRC, les nouvelles technologies suscitent un vif intérêt. C'est ainsi que SAP publie dans son blog un article intitulé « *Is the World ready for Integrated Reporting? The Technology Sure Is* »²⁶⁰. Ou encore que l'IIRC crée un groupe de travail nommé « *IR Technology Initiative* »²⁶¹. Dans leur ouvrage, Eccles et al. (2014) s'expriment en ces termes : « *Tant que les cadres supérieurs n'auront pas suffisamment réfléchi à la manière d'exploiter la technologie dans le cadre du*

²⁶⁰ Disponible sur le site : www.blog-sap.com

²⁶¹ Disponible sur le site : www.integratedreporting.org

reporting, toutes les promesses du RI et de l'Integrated Thinking ne pourront être pleinement réalisées. »

Pourtant les discours montrent que de nombreuses organisations utilisent des dispositifs techniques simples reposant sur des applications Office, tels Excel ou Sharepoint, voire ClickView. Et ces organisations se disent relativement satisfaites de ces outils : « *C'est pratique et facile à expliquer, et nous disposons de l'information dont nous avons besoin* »²⁶² (Munich Airport). Certaines organisations, comme Sanford préfèrent investir dans l'humain pour capturer et exploiter l'information non-structurée. Au travers des cas Novo Nordisk et SAP, la section 2 a révélé que l'utilité avérée du dispositif technique reposait d'avantage sur une gouvernance adéquate, appliquant la même rigueur pour la collecte, la vérification et l'analyse des données financières et non-financières. Comme l'exprime clairement Will Ritzrau, pourtant haut responsable chez SAP : « *Vous pouvez produire le meilleur rapport intégré sur un tableau Excel. Vous devez avoir la bonne gouvernance en place (...) Vous pouvez dès lors écrire : nous avons le meilleur rapport intégré dans un tableau Excel avec une macro* ».

Même si ce projet de recherche inclue l'identification de « facteurs », il n'inclue pas la caractérisation de relations causes-effets mécaniques entre facteurs et attributs. Il est important de préciser à ce stade que la revue de littérature a effectivement mis en évidence des relations facteur-attribut(s) précises. Cependant, le chapitre 2 a révélé l'existence d'un système technico-organisationnel. En ce sens, il est important de reconnaître d'une part l'interdépendance des facteurs (mise en évidence à de nombreuses reprises dans les chapitres 1, 2 et 3), d'autre part la contribution globale de ces facteurs à la réalisation des attributs. Cette recherche n'a volontairement pas tenté d'établir des relations cause-effet et ce pour deux principales raisons :

- Cela aurait été contradictoire avec la perspective sociotechnique adoptée dans cette recherche. Il ne suffit pas d'actionner les bons leviers pour faire du RI un dispositif utile au contrôle-pilotage. Il existe des « *espaces pour penser* » (Quemener, 2010) qui doivent être exploités pour faire du dispositif un outil d'utilité avérée dans l'organisation qui le met en œuvre.
- L'idée était de fournir un « réseau » de facteurs susceptibles d'orienter les interactions du système pour que le « *bricolage inévitable* » conduise à des « *routines plus performantes* » (Besson et Rowe, 2011)

Discussion sur l'utilité avérée : à propos de 2 cas

²⁶² Traduit de l'anglais: "I guess it's practical and it was easy to explain and we get the information we need."

La revue de littérature à l'intersection des champs technologie, contrôle et utilité avérée a recensé de nombreux articles s'appuyant sur la théorie de la contingence. Aussi, la thèse s'est appuyée sur ces articles pour déterminer une configuration technico-organisationnelle propice à l'accueil d'un outil tel le RI. Depuis longtemps, la recherche en contrôle s'est focalisée sur l'adéquation entre le design des systèmes de contrôle et le contexte technico-organisationnel. Précisément, l'école de la contingence s'est attachée à déterminer des facteurs de contexte contribuant à l'efficacité des dispositifs de contrôle. Qualifiée de vision « *réductrice* » (Touchais, 2008), elle occupe malgré tout une place centrale dans les travaux en contrôle. Parmi les facteurs technico-organisationnels, les auteurs en contrôle insistent particulièrement sur l'existence d'une culture de gestion appropriée. La mise en œuvre réussie d'un dispositif « *touchant à la stratégie, à l'organisation et à la conception des outils* » nécessite de réunir un certain nombre de conditions, dont « *l'ancrage du projet dans des éléments de la culture d'entreprise* » (Demeestère et al., 2006). Dans son ouvrage, Lorino (2003) parle beaucoup de « *logiques* » de schémas de pilotage : logique à dominante financière, logique stratégique-opérationnelle, ... Mais le contexte existant doit-il être logiquement en phase avec les principes du dispositif ?

Les résultats montrent qu'effectivement, l'entreprise Sanford, possédant un contexte à priori propice, reconnaît l'utilité du RI. Mais cette utilité est en fait diluée dans une culture de gestion particulièrement favorable. Dans son discours, le PDG du groupe souligne que c'est d'avantage son style de management, plus que le RI qui a conduit à la réalisation des différents attributs. D'un dispositif « *fantastique* », le RI devient « *juste une coïncidence* » dans la réalisation d'un contrôle-pilotage efficace. De la même façon, le Reporting Intégré n'a pas eu « *de gros impact* » chez Novo Nordisk car il s'agissait juste de reporter sur ce qu'ils faisaient « *depuis des années* », bien avant la publication du cadre de référence. Chez Vivendi, « *le reporting intégré n'est pas un nouveau cadre de pilotage* » car le processus d'*Integrated Thinking* est « *un processus de long terme qui a commencé en 2003* ». Cette dilution de l'utilité avérée se retrouve dans les organisations ayant mené des changements technico-organisationnels importants en parallèle de la mise en œuvre du RI. Les répondants précisent que le RI n'a pas été le moteur de ces changements : les « *besoins du business* » ou les « *réalités socio-économiques* » sont d'avantage à leur origine. C'est le cas de l'entreprise Coca Cola ou d'ENI. A nouveau, dans les discours, le mot « *coïncidence* » apparaît. A l'opposé, selon Sven Lunch, le schéma existant de Goldfields était en *conflit* avec les principes du RI. Il évoque l'existence de silos entre les équipes financières, opérationnelles et de développement durable. Pour lui, le RI a

« *définitivement* » (*definitely*) amélioré le contrôle-pilotage de l'organisation. Sous l'impulsion de la direction, le côté perturbateur du dispositif a forcé et modelé les interactions du système pour produire des routines de contrôle-pilotage d'avantage performantes : désormais, les managers globaux utilisent des rapports intégrés régulièrement pour piloter l'organisation.

Les différents composants du RI et la redéfinition de l'usage d'un dispositif de contrôle

L'exploration de l'avantage relatif a révélé que les organisations utilisaient trois composants distincts du dispositif pour améliorer leur contrôle-pilotage en interne :

- Le premier composant est l'*Integrated Thinking*.
- Le second composant est le processus de mise en œuvre du RI, appliqué à l'ensemble des processus de contrôle pilotage en interne.
- Le troisième composant est le rapport intégré, un des produits du processus RI.

Comme l'explique Will Ritzrau (SAP), « *Dans cette perspective, je crois sincèrement que l'Integrated Thinking et l'Integrated Reporting, et le Rapport Intégré, résultat du changement intégré sont la clé d'une entreprise durable sur le long terme* » ²⁶³(Will Ritzrau, SAP)

L'analyse des discours a par ailleurs participé à une redéfinition de l'usage d'un dispositif de gestion. L'*Integrated Thinking*, en tant que Réflexion Intégrée, est qualifié par les répondants de nouvelle « *atmosphère* » permettant d'évoluer vers une approche en interne « *plus intégrée et plus holistique* » (Romano Massimo, Generali). Comme le note Loning et al. (2013), la mise en œuvre d'un nouveau dispositif de gestion amène « *souvent une conduite du changement culturel dans l'organisation qui est alors un véritable outil de management* ». Ce composant du dispositif est activé en amont de la mise en œuvre. Le processus d'*Integrated Thinking*, deuxième composant est initialisé en phase amont et se construit en phase d'ingénierie. Le rapport intégré, troisième composant, est l'*outflow* (Volker Kuntzsch, Sanford) de l'*Integrated Thinking* et du processus RI. Il se réalise en phase d'exploitation. Comme l'expriment clairement Loning et al. (2013), « *le processus de mise en place de ces démarches s'avère souvent plus important que l'outil qui en découle. Le projet de mise en œuvre d'un outil de pilotage stratégique et opérationnel peut constituer un temps primordial de discussion et de mise en cohérence de l'organisation autour des objectifs stratégiques.* ». L'usage du RI

²⁶³ Traduit de l'anglais : « So from that perspective, I truly believe that Integrated Thinking and Integrated Reporting, and the Integrated Report – as the outcome of integrated changing- is the key to sustainable operations in the long run »

démarre ainsi en phase amont, pour se poursuivre en phase de construction et en phase d'exploitation.

Ces éclairages contribuent à renforcer l'idée qu'un nouveau dispositif doit être conçu selon le principe de l'« enquête collective continue » et non selon le principe de la « conception experte » (Demeestère et al., 2006). Pour être accepté, assimilé et approprié, il doit être l'issue de débats haut-bas, intégrant notamment les lignes intermédiaires, et d'échanges concepteurs-utilisateurs.

Les réponses révèlent aussi des usages différents du RI ayant contribué au développement d'un contrôle pilotage efficace. Le guide d'entretien dissociait essentiellement deux composants: le processus de reporting intégré et le rapport intégré, output du processus. En s'inspirant des recommandations de Genelot (2013), le chapitre 2 avait alors identifié deux activités possibles pour adapter le RI aux besoins spécifiques des pilotes. :

- Le processus RI doit être intégré à l'ensemble des rapports et communications en interne et en externe (facteur de construction). Un tel procédé implique une intégration des SI supportant la production de ces rapports et communications. Le processus RI doit être appliqué en permanence à l'ensemble des rapports et communications
- Il doit y avoir une volonté de la direction d'utiliser le rapport intégré en interne. L'existence d'un SI autorisant une fréquence de reporting variable en fonction de l'utilisateur peut aider.

Les limites de la recherche

La préparation du dispositif empirique avait permis d'identifier 3 guides d'entretien : un guide utilisateur (local et global), un guide SI et un guide Contrôle. Seules 4 organisations ont accepté de répondre au guide SI et seulement 5 au guide utilisateur. Comme discuté, ce nombre limité d'entretiens est lié avant tout à un usage récent du RI comme dispositif de contrôle-pilotage. Il est aussi lié au constat fait quelques lignes plus haut : le RI est aujourd'hui essentiellement utilisé par les stratèges globaux, PDG et hauts cadres dirigeants... Ces populations sont naturellement plus difficiles d'accès. Coté SI, les organisations contactées expliquaient régulièrement que rien n'avait été mis en œuvre spécifiquement pour le RI.

En conséquence, certains facteurs, en particulier les facteurs technologiques n'ont pas pu être discutés. Notamment, le facteur relatif au niveau d'intégration des applications avait fait l'objet d'une analyse détaillée dans les chapitres 2 et 3. La revue de littérature avait révélé qu'un niveau

d'intégration modéré était souhaitable. Ce facteur n'a malheureusement pas reçu suffisamment de réponses pour être pleinement exploré. Compte tenu de l'intérêt qui lui avait été porté, il pourra faire l'objet d'approfondissements par la suite.

Au niveau méthodologique, la recherche n'a pas suffisamment abordé la validité et la fiabilité de la recherche. La cohérence interne de la recherche est principalement assurée par une obsession du fil rouge: l'analyse « *sans complaisance* » du RI. Pour cela, elle a construit un dispositif ad hoc dont l'objectif était de briser « *l'injonction* » ou l'asservissement technique et de faire émerger un « vrai » discours. La création du nœud émotionnel dans N'Vivo semble indiquer que cet objectif a été en partie atteint. L'usage de N'Vivo permet par ailleurs de rendre d'avantage transparent le chemin conduisant à la production des résultats, et participe donc à la fiabilité de la recherche.

Les perspectives de recherche

Le chapitre 5 a entamé une discussion sur l'utilité avérée. Mais il ne l'a pas achevée. En effet, dans les organisations Generali, Goldfields ou SAP, le RI joue essentiellement un rôle perturbateur. Hanno Olinger avait évoqué à ce sujet la métaphore de la « *queue qui remuait le chien* »²⁶⁴. Le RI remue les interactions du système technico-organisationnels pour les faire évoluer vers un contrôle-pilotage efficace. Cependant, le chapitre 2 a insisté sur les nombreux cas d'échec liés à l'introduction de systèmes de gestion au pouvoir « *forçant* » (Meyssonnier et al., 2004) au cœur de ces systèmes. Notamment, les ERP censés améliorer l'efficacité du contrôle-pilotage, peuvent parfois conduire à son inefficacité. Pourtant dans ces organisations, la transformation organisationnelle a été une réussite. Les répondants reconnaissent l'utilité avérée du dispositif. Aussi, il serait intéressant d'explorer quel(s) levier(s) en phase de conception, de construction et d'usage a (ont) particulièrement contribué à la mise en œuvre d'un dispositif d'utilité reconnue par les acteurs.

Par ailleurs, la montée en puissance de l'adoption du RI permettrait d'approfondir le travail réalisé, et notamment explorer les facteurs qui n'ont pu être suffisamment analysés. En France, le nombre d'organisations engagées dans une démarche RI était très limité au moment de la phase empirique. Selon le rapport de la conférence Capitalcom organisée en Octobre 2016, ce nombre est passé à seize...

²⁶⁴ Il s'agit là de la traduction française d'une expression anglaise : *the tail that wags the dog*

Dans le cadre des perspectives, il est important de préciser que certains contacts, très intéressés par l'objet de cette recherche ont souhaité maintenir des contacts réguliers. C'est notamment le cas des entreprises Solvay, Goldfields et Sanford.

Vertu transformatrice de la thèse

« *Marcheur, ce sont tes traces ce chemin, et rien de plus ; marcheur, il n'y a pas de chemin, le chemin se construit en marchant* » (Antonio Machado, préface de l'ouvrage de Dominique Genelot, 2011)

Cette thèse a évoqué plusieurs fois le phénomène d'« *injonction technique* », décrit dans l'ouvrage de Martinet et Pesqueux (2013). Pour les auteurs, si les professionnels n'ont plus la volonté d'interroger le sens de la performance proposée par les meilleures pratiques, les chercheurs en science de gestion se doivent d'analyser « *sans relâche et de multiples façons* » ces pratiques.

Cette thèse en a fait la démonstration. Le Reporting Intégré est décrit par ses prescripteurs comme « *l'avenir* » du reporting, voire la future « *norme* » en matière de reporting (Framework, 2013). Outre son potentiel en termes de communication, ce nouveau dispositif développerait en interne un meilleur cadre de contrôle-pilotage. Ce cadre repose essentiellement sur l'*Integrated Thinking*, qui participerait à la durabilité de l'entreprise :

« *Selon l'IIRC, la Gestion Intégrée (ou Integrated Thinking) sera in fine une pratique courante dans les entreprises et le secteur public, et sera facilitée par le Reporting Intégré (<IR>), devenu la norme en matière d'information d'entreprise. La Gestion Intégrée, qui aboutit à une allocation de capital efficiente et productive, devrait renforcer la stabilité financière et la durabilité.* » (Introduction du Framework, 2013)

Pourtant, une lecture approfondie des résultats montre que, sur bien des points, le RI s'apparenterait d'avantage à un nouvel avatar du contrôle, plus qu'à un réel levier d'effectivité. Originellement séduite par les concepts du RI, cette recherche m'a appris qu'il était nécessaire de prendre le temps d'interroger la performance « *inéluçtable* » proposée par ces « nouveaux » dispositifs. En tant qu'enseignante, il paraît désormais indispensable de soumettre des points d'interrogation aux étudiants, futurs acteurs de l'entreprise, plutôt que de leur délivrer des affirmations.

Bibliographie

Abdullah A. et al. (2008), « A macro analysis of the use of XBRL », *International Journal of Managerial and Financial Accounting*, p 213–223

Abrahamson E. (1996), «Management Fashion», *Academy of Management Review*, Vol 21. No 1, p 254-285

AFSCET (2002), «L'approche systémique: de quoi s'agit-il?», www.afscet.asso.fr

Ahrens T. et Chapman C. (2007), « Management accounting as practice », *Accounting, Organizations and Society*, p 1-27

Ahrens T. et Chapman C. (2004), «Accounting for Flexibility and Efficiency: A Field Study of Management Control Systems in a Restaurant Chain», *Contemporary Accounting Research*, p 271-301

Akkermans H. et al. (2002), «Vicious and virtuous cycles in ERP implementation: A case study of interrelations between critical success factors», *European Journal of Information Systems*, p 35–46

Alcouffe, Simon et al. (2003), «Les facteurs de diffusion des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion: une étude comparative», *Comptabilité Contrôle Audit*, Special Issue, p7-26

Alcouffe Simon et al. (2008), «Succès et échec d'un outil de gestion», *Revue Française de Gestion.* , Issue 188/189, p291-306

Allen L. E. (2008), «Where good ERP implementations go bad: A case for continuity», *Business Process Management Journal*, p 327–337

American Institute of Certified Public Accountants (2013), «2013 North America Top Technology Initiatives Survey Results», site:

<http://www.aicpa.org/InterestAreas/InformationTechnology/Resources/TopTechnologyInitiatives/Pages/2013TTI.aspx>

Amoako-Gyampah K. et Salam A. F. (2004), «An extension of the technology acceptance model in an ERP implementation environment», *Information & Management*, p 731–745

Anderson S. W. and Young S. M. (1999), «The impact of contextual and process factors on the evaluation of Activity-Based Costing systems», *Accounting, Organizations and Society*, p 525–559

Anderson C. (2011), «The end of theory, will the data deluge makes the scientific method obsolete?», site: http://edge.org/3rd_culture/anderson08/anderson08_index.html

Arnold V. et al. (2000), «On the Death and Dying of Originality in the Workplace: A Critical View of Enterprise Resource Planning Systems' Impact on Workers and the Work Environment», Working Paper, University of South Florida

Averseng C. et Janicot C. (2010), «Les vertus de la documentation des processus dans l'intégration des contraintes de normalisation : le cas d'une entité industrielle», *Systemes d'information & management*, Volume 15

Ax C. and Bjørnenak T. (2005), «Bundling and diffusion of management accounting innovations--the case of the balanced scorecard in Sweden», *Management Accounting Research*, Vol. 16 Issue 1, p1-20

Baars H. et Kemper H. G. (2008), «Management Support with Structured and Unstructured Data—An Integrated Business Intelligence Framework», *Information Systems Management*, 25:2, p 121-131

Banker R.D. et al. (2000), «An empirical investigation of an incentive plan that includes nonfinancial performance measures», *The Accounting Review* 75 (1), p 65–92

Baray S. et al. (2008), “Analyzing the factors responsible for effectiveness of implementation and integration of enterprise resource planning systems in the printing industry», *Journal of Enterprise Information Management*, p 139–161

Baskerville R.L. et Myers M.D. (2006), «Enterprise Resource Planning and organizational knowledge: patterns of convergence and divergence», *Systèmes d'Information et Management*

Beatty R. C. et Williams C. D. (2006), «ERP II: Best practices for successfully implementing an ERP upgrade», *Communications of the ACM*, p 105–109

Beau C. et Pigé B. (2007), “La normalisation de l'information comptable dans le processus de gouvernance”, *Comptabilité - Contrôle - Audit*, Tome 13, p 57-76

Benamati J. S. et A. L. Lederer (2008), “Decision support systems infrastructure: The root problems of the management of changing IT», *Decision Support Systems*, p 833–844

Berland N. (2009), «Mesurer et piloter la performance», e-book, site : www.management.free.fr

Berland N. et al (2010), «Le contrôle de gestion en mouvement», Editions d'Organisations, ISBN 9782212547221

Berland N. et al. (2008), «Une typologie des systèmes de contrôle inspirée du cadre théorique de Simons», 2008, Cahier n° 2005-024, Septembre, Ecole Polytechnique

Berland N. et al (2013), «Contrôle de gestion Perspectives Stratégiques et Managériales», Pearson France, ISBN 9782744076398

Berland N. (2014), «Le contrôle de gestion», Presses Universitaires de France, Que sais-je, 128p

Berry A.J. et al. (2009), «Emerging themes in management control: A review of recent literature», *The British Accounting Review*, p 2-20

Bessire D. et al. (2012), «Introduction», *Management & Avenir*, n° 54, p 53-60

Besson P (2001), «Les ERP à l'épreuve de l'organisation», *Systèmes d'information & management*, Volume 6

Besson P et Rowe F. (2011), «Perspectives sur le phénomène de la transformation organisationnelle», *Systèmes d'information & management*, Volume 16, p 3-34

Bidan M. (2004), «Fédération et Intégration des applications du Système d'information de Gestion», *Systèmes d'information et management*, vol.9 p1-20

Bidan M. (2006), «Systèmes d'information et territoires de l'entreprise (SITE). Cartographie, cohérence et cohabitation à la lumière d'un projet d'intégration du système d'information de gestion», *Management & Avenir*, n° 9, p 17-43

Bisbe J. and Otley D.T. (2004), «The effects of the interactive use of management control systems on product innovation», *Accounting, Organizations and Society*, p709-737

Boitier M. (2008), «L'influence des systèmes de gestion intégrés sur l'intégration des systèmes de contrôle de gestion », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, Tome 14, p 33-48

Boliecker M. et al (2014), «Le contrôle de gestion aujourd'hui», Editions Vuibert, ISBN 9782311400960

Bolívar M. P R. et Galera A.N. (2007), «La juste valeur comptable pourrait-elle être utile, dans le cadre des modèles du NMP, aux utilisateurs d'informations financières ?», *Revue Internationale des Sciences Administratives*, Vol. 73, p 521-551

Bonsón E. (2001), «The role of XBRL in Europe», *The International Journal of Digital Accounting Research*, p 101–110

Bose I. et al (2008), «ERP and SCM systems integration: The case of a valve manufacturer in China », *Information & Management*, p 233–241

Bouquin H. (2000), «Contrôle et stratégie», dans Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit sous la direction de B. Colasse, Economica, p 533-545

Bouquin H. (2003), «La comptabilité de gestion», Presses Universitaires de France, ISBN 9782130536154

Bouquin H. (2005), «Les chiffres vous rendent libre. Libre de manager!», Editions EMS, ISBN 9782847696035

Bouquin H. (2011), «Les fondements du contrôle de gestion», Editions PUF, ISBN 978 2 13 0613343

Bouquin H. et Kuszla C. (2014), «Le contrôle de gestion», Editions PUF, ISBN 978-2-13-060952-0

Bouquin H. et Pesqueux Y. (1999), «Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline », Comptabilité - Contrôle - Audit, Tome 5, p 93-105

Bovee M. et al. (2002), «Does the year 2000 XBRL taxonomy accommodate current business financial-reporting practice?», Journal of Information Systems, p 165–182

Boyd D. and Crawford K. (2011), «Six Provocations for Big Data. A Decade in Internet Time: Symposium on the Dynamics of the Internet and Society», site: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1926431

Brignall S. et Modell S. (2000), «An institutional perspective on performance measurement and management in the “new public sector”», Management Accounting Research 11, p 281–306

Broadbent J. et Laughlin R. (2007), «Performance Management Systems: A conceptual Model and analysis of the development and intensification of ‘New public Management’ in the UK», paper presented at the APIRA Conference, Auckland.

Broadbent M. P. W. et D. Clair (1999), "The implications of information technology infrastructure for business process redesign", *Management Information Systems Quarterly*, p 159–182

Bruining H. et al. (2004), "Management control systems and strategy change in buyouts», *Erasmus Research Institute In Management, Report Series Research In Management*, p 155–177

Bueno, S. et Salmeron J. L. (2008), «TAM-based success modeling in ERP», *Interacting with Computers*, p 515–523

Bukh PN. et Malmi T. (2005) , "Re-examining the cause-and-effect principle of the Balanced Scorecard», *Accounting in Scandinavia - The Northern Lights*, Ahonen G., Jonsson S. et Mouritsen J., (eds), Liber, Malmo

Burlaud A. et Simon C.J. (2013), «Le contrôle de gestion», *La Découverte*, ISBN 9782707148889

Busco C. et al. (2006), "Trust for accounting and accounting for trust», *Management Accounting Research* 17, p 11–41

Caglio A. (2003), «Enterprise resource planning systems and accountants: Towards hybridization?», *European Accounting Review* 12(1), p 123–154

Carol A. (2015), "The International Integrated Reporting Council: a call for action", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 27, p 23-28

Carr C. et Tomkins C. (1996), "Strategic investment decisions: the importance of SCM. A comparative analysis of 51 case studies in U.K., U.S., German companies", *Management Accounting Research* 7, p 199–217

Carton S. et al. (2006), "Vers une théorie de l'appropriation des outils de gestion informatisés : une approche intégrative", *Management & Avenir*, p 159-179

Chaabouni A. et Triki A. (2013), "Contribution d'un système ERP (Enterprise Resource Planning) à la prise de décision : cas de deux PMI", *La Revue des Sciences de Gestion*, N° 259-260, p 29-38

Chalayer Rouchon S. et al (2006), «L'influence des facteurs organisationnels et stratégiques sur l'appropriation des outils comptables et financiers», *Revue management et avenir*, N° 9, p 127-140

Chanegrih T. (2012), «Les outils de contrôle de gestion : entre stabilité et changement », *Management & Avenir*, N° 58, p 95-115

Chapman C. S. (2005), "Not because they are new: Developing the contribution of enterprise resource planning systems to management control research", *Accounting, Organizations and Society*, p 685–689

Chapman C. S. and Kihn L. (2009), «Information system integration, enabling control and performance», *Accounting, Organizations and Society*, p 151–169

Charreaux G. et al. (2006), "Gouvernance des Entreprises Nouvelles perspectives", *Economica*, ISBN 2-7178-5316-2

Chatelain-Ponroy S. et Sponem S. (2007), "Evolutions et permanence du contrôle de gestion», *Economie et Management*, p12-18

Chenhall, R. H. (2003), "Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28 (2-3), p 127-168

Chenhall R. H. (2005), "Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: an exploratory study", *Accounting, Organizations and Society* 30 (5), p 395–422

Choe, J. (1996), «The relationship among performance of accounting information systems, influence factors, and evolution level of information systems», *Journal of Management Information Systems*, 12(4), p 215-239

Choffel D. et Meyssonier F. (2005), “Dix ans de débats autour du Balanced Scorecard”, *Comptabilité - Contrôle - Audit*, Tome 11, p 61-81

Chou D. C. et al. (2005), “BI and ERP integration”, *Information Management & Computer Security*, p 340–349

Church K. S. et Smith R. E. (2007), «An extension of the REA framework to support balanced scorecard information requirements», *Journal of Information Systems*, p 1–25

Coad A.F. et Cullen J., “Inter-organisational cost management: towards an evolutionary perspective”, 2006, *Management Accounting Research* 17

Cokins G. (1987), «Performance Management: Finding the Missing Pieces to Close the Intelligence Gap», ISBN 0-471-44328-X

Cokins G. (2001), «Activity-Based Cost Management– An Executives Guide», Chapter 1, John Wiley & Sons, New York

Cokins G. (2013), «Top 7 Trends in Management Accounting», *Strategic Finance*, Vol. 95 Issue 12, p21-29

Cokins G. (2014), «Top 7 Trends in Management Accounting, Part 2», *Strategic Finance*, Vol. 96 Issue 1, p41-47

Dambrin C. et al. (2007), «Control and change: analyzing the process of institutionalization», *Management Accounting Research* 18, p172–208

Dambrin C. et Löning H. (2008), “Systèmes de contrôle interactifs et théories de l'apprentissage : une relecture des travaux de R. Simons à l'aune des théories piagésiennes”, *Comptabilité - Contrôle – Audit*, Tome 14, p 113-140

Davenport T.H. (2000), «Mission Critical: Realizing the Promise of Enterprise Systems.», Harvard Business School Press

Davila A. et Wouters M. (2004), “Designing Cost-Competitive Technology Products through Cost Management”, *Accounting Horizons*, p 13-26

Davis F.D. (1989), «Perceived Usefulness, Perceived Ease of Use, and User Acceptance of Information Technology», *MIS Quarterly* 13(3), p 319-340

De Rosnay J. (1975), “Le Macroscopie, vers une vision globale”, Editions Seuil, ISBN 2020028182

De Vaujany F.X. (2009), «Les grandes approches théoriques du système d'information», Lavoisier, ISBN 978-2-7462-2214-4

Debruyne M. (2011), “La certification, substitut ou complément de la confiance dans les relations entre agents économiques ?”, *La Revue des Sciences de Gestion*, n° 252, p 47-5734

Dechow N. et Mouritsen J. (2005), «Enterprise resource planning systems, management control and the quest for integration», *Accounting, Organizations and Society*, p 691–733

Dechow N. et al. (2007), «Management control of complex organisation; relationship between management accounting and information technology», Dans: Chapman, C.S., Hopwood, A., Shields, M.D. (Eds.), *Handbook of Management Accounting Research*. Elsevier, Oxford, p 625–640

Delone W.H. et McLean E.R. (1992), “Information Systems Success: The Quest for the Dependent Variable», *Information System Research*, 3/1, p 60-95

Demeestère R. et al. (2006), “Réconcilier la stratégie et l'opérationnel: l'approche processus-compétences”, Editions ANACT, ISBN 2913488390

Demeestère R. et al. (2013), «Pilotage de l'entreprise et Contrôle de gestion», Editions Dunod, ISBN 9782100589326

Dery K. et al. (2006), «Work, organisation and enterprise resource planning systems: An alternative research agenda», New Technology, Work and Employment, p 199–214

Dery K. et al. (2006), «ERPs as technologies-in-practice: Social construction, materiality and the role of organisational factors», New Technology, Work and Employment, p 229–241

Dillard J.F. et al. (2004), «The making and remaking of organization context: duality and the institutionalization process», 2004, Accounting, Auditing and Accountability Journal 17, p 506–542

Disle C. et Janin R. (2007), “La norme IFRS 3 a-t-elle amélioré le contenu informatif du goodwill ?” Étude des amortissements et des dépréciations du goodwill des groupes du SBF 250 sur la période 2001-2005, Comptabilité - Contrôle - Audit, Tome 13, p 247-267

Drevet B. et al. (2012), “Construire un outil de comptabilité de gestion au sein d'une université. Retour sur un acte manqué”, Management & Avenir, n° 54, p 126-144

Drury C. (2013), «Management accounting for business», 2013, 5ème édition, Cengage Learning EMEA

Durand D. (1979), “La systémique», Editions PUF, ISBN 97820617853

El Amrani R. et Saint Léger G. (2011), “Le pari des centres de compétences dans la stabilisation des organisations en phase post-projet ERP”, Systèmes d'information & management, Volume 16

El Amrani R. et Saint-Léger G. (2013), "Etat des lieux de la recherche ERP francophone", Systèmes d'Information et Management, Volume 18

Elbashir M. (2011), «The Role of Organizational Absorptive Capacity in Strategic Use of Business Intelligence to Support Integrated Management Control Systems», the Accounting Review, American Accounting Association, Vol. 86, No. 1

Ellul J. (2012), "Le Système Technicien", Éditions Recherche Midi, Paris, ISBN 2749123712

Fabre P et Bessire D. (2006), "Enseigner la conception de systèmes de comptabilité de gestion", Comptabilité - Contrôle - Audit, Tome 12, p 67-85

Ferreira A. et Otley D. (2005), «The Design and Use of Management Control Systems: An Extended Framework for Analysis», Social Science Research Network

Ferreira A., 2002. «Management Accounting and Control System Design and Use: An Exploratory Study in Portugal», PhD thesis, Lancaster University

Fimbel E. (2007), "Alignement stratégique", Pearson Education France, ISBN 9782744072260

Fornerino M. et al, (2010), "La satisfaction des managers vis-à-vis du contrôle de gestion et leur performance managériale", p 101-126

Foster G. et Swenson D. (1997), "Measuring the success of activity-based costing management and its determinants", Journal of Management Accounting Research, Vol. 9, p 109-141

Foulquié P(2014), "La dialectique», Editions Giles Lauren, ISBN 9781495468834

Frow N. et al.(2005), «Encouraging strategic behavior while maintaining management control: multi-functional project teams, budgets, and the negotiation of shared accountabilities in contemporary enterprises», Management Accounting Research 16, 269–292

Eccles R. & Krzus M. (2015), «The integrated reporting movement», Editions Wiley , ISBN 978111899373-6

- Gaglio G. (2011), «Sociologie de l'innovation», Editions PUF, ISBN 9782130585756
- Genelot D. (2011), «Manager dans la complexité: réflexions à l'usage des dirigeants», 4eme Edition, Editions INSEP CONSULTING, ISBN 9782914006958
- Giard V. et Lagroue P (2001), “Contrôle des systèmes productifs travaillant à la commande et soumis à de forts aléas”, Comptabilité - Contrôle - Audit, Tome 7, p 147-163
- Gilbert P. (2001), “Systèmes de gestion intégrés et changement organisationnel», Revue de Gestion Des Ressources Humaines, Eska_2001
- Gibert P. (2010), “Contrôle et évaluation, au-delà des querelles sémantiques, parenté et facteurs de différences”, Revue française des affaires sociales, n° 1-2, p 71-88
- Giraud F. et al (2008), “Contrôle de gestion et pilotage de la performance”, Gualino éditeur, Collection Business, ISBN 9782297003605
- Grabski S. et al. (2011), “A Review of ERP Research: A Future Agenda for Accounting Information Systems”, Journal of Information Systems, Vol. 25 Issue 1, p 37-78
- Granlund M. and Malmi T. (2002), “Moderate impact of ERPs on management accounting: A lag or permanent outcome?”, Management Accounting Research 13, p 299-321
- Grant D. et al. (2006), “The false promise of technological determinism: The case of enterprise resource planning systems», New Technology, Work and Employment, p 2–15
- Guithues Amrhein D. (2011), «Integrating REA and XBRL GL to facilitate modern business reporting», International Journal of Business and Social Science Vol 2 No. 24
- Johnson T. et Kaplan R. (1987), «Relevance Lost– The Rise and Fall of Management Accounting», Harvard Business School Press, Boston, Mass

Halilovic et al. (2013), “Antecedents of information systems user behavior – extended expectation-confirmation model”, *Behavior & Information Technology*, Vol. 32 Issue 4, p359-370

Hansen S.C. et al. (2003), “Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective”, *Journal of Management Accounting Research*, p 95-116

Loning H. et al. (2013), “Contrôle de gestion : des outils de gestion aux pratiques organisationnelles”, Editions Dunod, Paris, 320p, ISBN 9782100587452

Hendricks K. et al. (2012), «Adoption of Balanced Scorecard: a contingency variables analysis», *Canadian Journal of Administrative Sciences*, Vol 19 Issue 2, p 124-138

Henri J.F. (2006), “Management control systems and strategy: A resource-based perspective”, *Accounting, Organizations and Society*, p 529-558

Herath S.K. (2007), “A framework for management control research», *Journal of Management Development*, p 895–915

Jackling B. et Spraakman G. (2006), «The impact of enterprise resource planning systems on management accounting: an Australian study», *Proceedings of the 4th International Conference on Accounting and Finance in Transition*, Adelaide, Australia, p 1-24

Jourdan Z. et al. (2008), “Business Intelligence: an analysis of the literature», *Information Systems Management*, p 121-131

Justin J., “Proposition d'un cadre conceptuel d'analyse des jeux d'acteurs cristallisés dans et par les outils de contrôle”, *Comptabilité - Contrôle - Audit*, Tome 10, p 213-236

Kaplan R.S. et Norton D.P (2008), «Mastering the Management System», *Harvard Business Review*, p 63–77

Kefi H. (2010), “Mesures perceptuelles de l'usage des systèmes d'information : application de la théorie du comportement Planifié” *Humanisme et Entreprise*, n° 297, p 45-64

Kefi H. (2011), “Processus organisationnels et systèmes d'information et de communication : alignement et performance”, *La Revue des Sciences de Gestion*, n° 251, p 189-200

Kenneth A, et al. (2007), “Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives», Pearson Editions, Second Edition

Kober R. et al. (2007), «The interrelationship between management control mechanisms and strategy», *Management Accounting Research* 18 (4), p 425–452

Kudyba S. (2014), «Big Data, Mining, and Analytics: Components of Strategic Decision Making», CRC Press

Kuszla C. (2005), «Pour une théorie générale du contrôle des organisations complexes?», Editions EMS, ISBN 9782847696073

Lambert C. et Sponem S. (2009), “La fonction contrôle de gestion : proposition d'une typologie”, *Comptabilité - Contrôle – Audit*, Tome 15, p 113-144

Langfield-Smith K. (1997), «Management control systems and strategy: a critical review», *Accounting, Organizations and Society*, p 207–232

Langfield-Smith K. (2005), “What Do We Know about Management Control Systems and Strategy?” dans: Chapman, C.S. (Ed.), *Controlling Strategy*. Oxford University Press, New York, p 62–85

Langfield-Smith K. (2007), «A review of quantitative research in management control systems and strategy», dans: Chapman, C.S., Hopwood, A., Shields, M.D. (Eds.), *Handbook of Management Accounting Research*. Elsevier, Oxford, p 753–784

Lesca H. (2010), «Gestion de l'information», Editions EMS, ISBN 9782847691306

Lin C.S. et al. (2005), "Integrating perceived playfulness into expectation-confirmation model for web portal context", *Information & Management*, Vol. 42 Issue 5, p 683-693

Lorino P (1991), «Le contrôle de gestion stratégique», Editions Dunod, ISBN 2100000896

Lorino P (1995), «Comptes et récits de la performance: essai sur le pilotage de l'entreprise», Editions d'organisation, ISBN 2708118331

Lorino P. (2003), «Méthodes et pratiques de la performance», Editions d'organisation, ISBN 270812928 7

Malmia T. et Brown D. (2008), «Management control systems as a package—Opportunities, challenges and research directions», *Management Accounting Research*, p. 287–300

Marginson D.E. (2002), "Management Control Systems and their Effects on Strategy Formation at Middle-Management Levels: Evidence from a U.K. Organization", *Strategic Management Journal*, p 1019-1031

Marginson, D.E.W. (2002), «Management control systems and their effects on strategy formation at middle-management levels: Evidence from a U.K. organisation», *Strategic Management Journal*, p 1019

Markus M.L. et Tanis C. (2000), «The Enterprise System Experience: from adoption to success», 2000, *Framing the domains of IT Management*, Zmud (ed.), Cincinnati: Pinnaflex, p 173-208

Martinez Isabelle (2004), «Le contenu informatif des chiffres comptables : vers de nouvelles améliorations méthodologiques ?», *Comptabilité - Contrôle - Audit*, Tome 10, p 9-30

Mathew T. et al. (2006), "Changes in accounting and financial information system in a Spanish electricity company: A new institutional theory analysis", *Management Accounting Research*, p 409-432

Mayere A. et al. (2008), «ERP Systems and Organisational Change: A Socio-Technical Insight», Springer-Verlag London Limited

McCarthy W. E. (1982), «The REA accounting model: A generalized framework for accounting systems in a shared data environment », The Accounting Review, p 554–578

Meyssonier F. et Pourtier F. (2004), «ERP, changement organisationnel et contrôle de gestion», congrès de l'AFC, Orléans

Meyssonier F. et Pourtier F. (2006), “Les ERP changent-ils le contrôle de gestion ?”, Comptabilité - Contrôle - Audit, Tome 12, p 45-64

Moisdon J. C. (2005), «Comment apprend-on par les outils de gestion? Retour sur une doctrine d'usage», Entre connaissance et organisation: l'activité collective, La Découverte, Recherches

Moore K. et al. (2001), «Management accounting systems and organizational configuration: a life-cycle perspective», Accounting, Organizations & Society, Vol. 26 Issue 4/5, p 351-389

Moscarola Jean et al. (2010), “Usage d'un ERP (Enterprise Resource Planning) et processus de gestion : cas d'une entreprise agroalimentaire ”, La Revue des Sciences de Gestion, n°243-244, p 143-151

Mousli M. (2010), “Le déplacement du contrôle de gestion vers la RSE : un «éco-contrôle» plus juste ou juste l'écho d'un contrôle ? Cas de 50 sociétés cotées françaises ”, Management & Avenir, n° 40, p 54-72

Ngongang D. (2013), “Facteurs de contingence, TIC et informations dans les entreprises tchadiennes ”, La Revue des Sciences de Gestion, N° 259-260, p 153-162

Pailin N. et Phapruek U. (2009), “Management Control System effectiveness of Thai manufacturing firms: impacts on operational advantage, managerial capability and business success ”, Review of Business Research, Vol. 9 Issue 2, p 45-66

Nils-Goran O. (2014), "Success through consistent strategy: how does Scania's management control matter", dans: *Strategy, control and competitive advantage: case study evidence*, Springer, ISBN 9783642391330, p 85-105

Nitza G. and Boaz R. (2005), «Relevance lost: the rise and fall of Activity-Based Costing», *Human Systems Management*, p133-144

Nørreklit H. (2000), "The balance on the balanced scorecard – a critical analysis of some of its assumptions", *Management Accounting Research*, p 65-88

Nørreklit H. (2003), "The Balanced Scorecard: what is the score? A rhetorical analysis of the Balanced Scorecard", *Accounting, Organizations and Society*, p 591-619

Nørreklit H. (2006), "The validity of management control topoi towards constructivist pragmatism", *Management Accounting Research*, p 42-71

Nyland K. et Pettersen I.J. (2006), «The control gap: the role of budgets, accounting information and (non-) decisions in hospital settings», *Financial Accountability & Management*, p 77-102

Orlikowski W. (1991), «Integrated information environment or matrix of control? The contradictory implications of information technology», *Accounting, Management and Information Technology*, p 9–42

Otley D. (1999), *Performance management: a framework for management control systems research*. *Management Accounting Research* 10, p 363–382

Poincelot E. et Wegmann G. (2005), "Utilisation des critères non financiers pour évaluer ou piloter la performance: analyse théorique", *Comptabilité - Contrôle - Audit*, Tome 11, p 109-125

Quattrone P. et Hopper T. (2005), "A time-space odyssey: Management control systems in two multinational organisations" *Accounting, Organizations and Society*, p 735–764

Quemener Y. (2010), “Contrôle de gestion et gouvernance: des espaces pour penser”, *Management et Avenir*, 2010/9 n°39, p13-30

Quemener Y. et Fimbel E. (2012), «Mise en Œuvre, usages et appropriation des outils de gestion : apports de la théorie de la régulation sociale.», *Comptabilité et innovation*, Grenoble, France

Ramond O. et al. (2007), “Résultat et performance financière en normes IFRS : Quel est le contenu informatif du comprehensive income ?”, *Comptabilité - Contrôle - Audit*, Tome 13, p 129-154

Rappin B. (2014), “Au fondement du management- théologie de l'organisation», Editions Ovadia, ISBN 9782363921024

Reix R. (2002), «Changements organisationnels et technologies de l’information», *cahiers du GREGO (Montpellier 2)*, n° 12

Richard J. (2012), “Comptabilité et Développement Durable”, Éditions Economica, Paris, 263 p, ISBN : 9782717861454

Roberts M-W. et Silvester K.-J. (1996), «How ABC failed and how it may yet succeed», *The Journal of Cost Management*, hiver, p 23-35

Poston R. et Grabski S. (2000), «The impact of enterprise resource planning systems on firm performance”, *Proceedings of the twenty first international conference on Information systems*

Rom A. et Rohde C. (2007), «Management accounting and integrated information systems: A literature review», *International Journal of Accounting Information Systems*, p 40–68

Rowe F. (1999), “Cohérence, intégration informationnelle et changement : esquisse d’un programme de recherche à partir des progiciels intégrés de gestion”, *Systèmes d’information et management*, n° 4, p 3-20

Saeed K. A. et Abdinnour-Helm S. (2008), "Examining the effects of information system characteristics and perceived usefulness on post adoption usage of information systems", *Information & Management*, Vol. 45 Issue 6, p 376-386

Sammon D. et al. (2005), «Towards a model of organisational prerequisites for enterprise-wide systems integration: Examining ERP and data warehousing”, *Journal of Enterprise Information Management*, p 458–470

Scapens R. W. et Jazayeri M. (2003), «ERP systems and management accounting change: Opportunities or impacts? A research note», *European Accounting Review*, p 201–233

Securities and Exchange Commission (2010), «Interactive data to improve financial reporting», Release No. 33-9002, site: <http://www.sec.gov/rules/final/2009/33-9002.pdf>

Shank J.K. (1996), «Analyzing technology investments from NPV to strategic cost management (SCM)”, *Management Accounting Research* 7, p 185-197

Simons R. (1987), "Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis”, *Accounting, Organizations and Society*, p 357-374

Simons R. (1990), "The role of MCS in creating competitive advantage: new perspectives”, *Accounting, Organizations and Society*, p 127-143

Simons R. (1991), "Strategic orientation and top management attention to control systems”, *Strategic Management Journal*, p 49-62

Simons R. (1994), "How new top managers use control systems as levers of strategic renewal”, *Strategic Management Journal*, p 169-189

Simons R. (2000), «Performance measurement and control systems for implementing strategy», Prentice Hall, ISBN 9780132340069

Smith J.A. et al. (2005), «Organisational change, outsourcing and the impact on management accounting», *The British Accounting Review* 37, p 415–441

Soin K. et al. (2002), «ABC and organizational change: an institutional perspective», *Management Accounting Research* 13, p 249–271

Stringer C. (2006), «Performance management: an empirical study», unpublished PhD Thesis, University of Otago, New Zealand

Stringer C. (2007), Empirical performance management research: Observations from AOS and MAR, *Qualitative Research in Accounting and Management* 4(2), 92

Sutton S. G. (2000), «The changing face of accounting in an IT-driven environment», *International Journal of Accounting Information Systems*, p 1–8

Taipaleenmäki J. et Ikaheimo S. (2013), «On the convergence of management accounting and financial accounting – the role of information technology in accounting change», *International Journal of Accounting Information Systems*, Vol 14 Issue 4, p 321-348

Tchokogué A. et al. (2008), “Mécanismes et niveau d'intégration organisationnelle de l'entreprise : une évaluation empirique avant et après la mise en place d'un système ERP”, 2008, *Systèmes d'information & management*, Volume 13, p 61-96

Touchais L. (2006), «Le contrôle de gestion dans une dynamique de changement : Définition d'un cadre d'analyse”, *Comptabilité Contrôle Audit et Institution(s)*, Tunisie

Travaillé D. et Marsal C. (2007), “Automatisation des tableaux de bord et cohérence du contrôle de gestion : à propos de deux cas”, *Comptabilité - Contrôle - Audit*, Tome 13, p 75-96

Trebucq S. (2015), “De l'IR à l'Integrated Risk Scorecard? Une analyse exploratoire à partir de deux études de cas”, *Management & Avenir* (N 81), p 165-183

Tuomela T. (2005), “The interplay of different levers of control: A case study of introducing a new performance measurement system”, *Management Accounting Research*, p 293-320

Ulrich D. et Wiersema M. F. (1989), «Gaining strategic and organizational capability in a turbulent business environment», *The Academy of Management Executive*, p 115–122

Van Zyl Anria S. (2013), “Sustainability and Integrated Reporting in the South African corporate sector”, *International Business & Economics Research Journal*, Volume 12, Numéro 8

Wanderley C. et al. (2011), «Management Accounting change: a model based on three different theoretical frameworks”, *Base*, Vol. 8 Issue 2, p 111-121

Wang P. (2010), «Chasing the hottest IT: effect of information technology fashion on organizations”, *MIS quarterly*, p 63-85

Wegmann G. (2011), “Le déploiement d'un pilotage stratégique des coûts dans les services informatiques de deux groupes internationaux : perspective instrumentale et analyse comparative”, *Management & Avenir*, n° 44, p 78-96

Williams S. et Williams N. (2007), «The Profit Impact of Business Intelligence», London, U.K.: Elsevier Inc.

Williams S. (2004), «Delivering strategic business value: Business intelligence can help management accounting reclaim its relevance and rightful role», *Strategic Finance*, p 41–48

Williams S. (2008), «Power combination: Business intelligence and the balanced scorecard», *Strategic Finance*, p 1–8

Williamson, D. (2007), «The COSO ERM Framework: a critique from systems theory of management control», *International Journal of Risk Assessment*

Yeh R. et Teng J. (2012), “Extended conceptualization of perceived usefulness: empirical test in the context of information system use continuance”, *Behaviour & Information Technology*, Vol. 31 Issue 5, p 525-540

Yu C. (2005), «Causes influencing the effectiveness of the post-implementation ERP system»,
Industrial Management & Data Systems, p 115–132

Sabrina Roszak

La mise à l'épreuve du dispositif dit de Reporting Intégré : levier d'effectivité ou nouvel avatar du contrôle ?

Résumé

Cette thèse questionne l'utilité avérée du dispositif dit de Reporting Intégré en tant que nouveau dispositif de contrôle pilotage. Une revue rétro-exploratoire des outils de contrôle existants est utilisée pour caractériser des attributs utiles à une nouvelle instrumentation du contrôle-pilotage. Une première mise à l'épreuve théorique montre que le RI possède ces attributs. Sur la base des définitions d'auteurs de référence en systémique, la réflexion a révélé l'existence d'un système technico-organisationnel formé par le contrôle, l'organisation et la technologie. Aussi, guidée par la modélisation systémique, la deuxième étape du processus a été l'identification des conditions permettant d'accueillir et d'utiliser effectivement le dispositif dit de RI au cœur du système. Une enquête exploratoire auprès d'une trentaine de groupes cotés a été réalisée pour mettre à l'épreuve ces conditions d'accueil sur les phases de conception, d'ingénierie et d'exploitation du dispositif. Mais cette enquête a surtout cherché à discuter de l'utilité avérée du dispositif dans un objectif de contrôle-pilotage, sur la base des attributs précédemment caractérisés. Les résultats révèlent deux niveaux de lecture : un premier niveau qui montre qu'a priori le dispositif possède effectivement de nombreux attributs. Un deuxième niveau qui révèle une croyance avérée plus qu'une utilité avérée dans de nombreuses organisations. Les discours indiquent aussi que le RI est d'avantage dédié aux stratégies globales plus qu'aux stratégies locales.

Mots clé : Reporting Intégré/Utilité Avérée/Contrôle-pilotage/Système d'information/Intégration/Complexité

Résumé en anglais

This research challenges Integrated Reporting usefulness as a new internal management control system. A review of existing management control tools has enabled to characterize useful management control tools attributes. First part of this research has been dedicated to test theoretically Integrated Reporting. In-depth analysis of IIRC Framework shows IR possesses theoretically those attributes. But this theoretical adherence is not sufficient: IR needs to be set up at the heart of a technical and organisational system. Guided by systems modelling approach, second step has been the identification of conditions allowing reception and effective usage of IR at the heart of the system. An explanatory survey conducted among about thirty listed companies has been realized to test those conditions on think, build and run phases. But this survey has overall dedicated to debate IR usefulness, on the basis of attributes previously characterized. Results can be read at two levels: first level shows that IR actually meets expectations in terms of management control effectiveness. Second level reveals more strong belief than strong usefulness in many organisations. Verbatim also shows that IR is more dedicated to global decision-makers than local decision-makers.

Key words: Integrated Reporting / Usefulness / Management Control/ Information System/Complexity