



HAL
open science

Les systèmes de contrôle de gestion responsables et la performance globale des PME

Rhita Safy

► **To cite this version:**

Rhita Safy. Les systèmes de contrôle de gestion responsables et la performance globale des PME. Gestion et management. Université Montpellier, 2020. Français. NNT : 2020MONTD043 . tel-03537066

HAL Id: tel-03537066

<https://theses.hal.science/tel-03537066>

Submitted on 20 Jan 2022

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

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

THÈSE POUR OBTENIR LE GRADE DE DOCTEUR DE L'UNIVERSITÉ DE MONTPELLIER

En Sciences de Gestion (Section CNU 06)

École doctorale Économie et Gestion de Montpellier (EDEG)

Unité de recherche Montpellier Recherche en Management

LES SYSTÈMES DE CONTRÔLE DE GESTION RESPONSABLES ET LA PERFORMANCE GLOBALE DES PME

Présentée par Rhita SAFY

Le 15 décembre 2020

Sous la direction de Philippe CHAPPELLIER (Professeur des Universités)
et Claire GILLET-MONJARRET (Maître de Conférences HDR)

Devant le jury composé de

Philippe CHAPPELLIER, Professeur des universités, Université de Montpellier
Claire GILLET-MONJARRET, Maître de conférences HDR, Université de Montpellier
Christophe GODOWSKI, Professeur des universités, Université de Limoges
Anne-Laurence LAFONT, Maître de conférences, Université de Toulouse 3
Thierry NOBRE, Professeur agrégé des universités, EM Strasbourg Business School
Sophie SPRING, Professeur des universités, Université de Montpellier

Directeur de thèse
Directrice de thèse
Rapporteur
Examinatrice
Rapporteur
Examinatrice



UNIVERSITÉ
DE MONTPELLIER

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

REMERCIEMENTS

L'élaboration de cette thèse a été dirigée par le Professeur Philippe CHAPPELLIER et Madame Claire GILLET-MONJARRET MCF, HDR. Ils m'ont soutenue tout au long de la préparation de ce travail de recherche, par leur implication, leurs encouragements, sympathie, conseils et confiance, partageant sans cesse leurs connaissances. Ils m'ont apporté une aide inestimable afin d'assurer la réussite de mon travail. Mes mots sont insuffisants pour leur témoigner ma gratitude. Je tiens à leur adresser mes premiers remerciements pour le temps précieux qu'ils m'ont accordé afin que je mène à bien ma thèse de doctorat.

Je souhaite remercier l'ensemble des membres de jury qui ont accepté de lire et évaluer mon travail de recherche. Je remercie ainsi les Professeurs Christophe GODOWSKI et Thierry NOBRE d'avoir accepté d'être rapporteurs de cette thèse de doctorat et le Professeur Sophie SPRING et Madame Anne-Laurence LAFONT (MCF) de l'examiner.

J'adresse également mes remerciements à l'Université de Montpellier, à l'équipe Comptabilité et Sociétés et au laboratoire Montpellier Recherche en Management de m'avoir offert le meilleur encadrement et les moyens nécessaires pour la réussite de ce travail doctoral. Je remercie les deux équipes Entrepreneuriat, et RSE et développement durable ainsi que le laboratoire Labex Entreprendre pour leur soutien et leurs conseils.

L'aboutissement de cette recherche a également été favorisé par de nombreux échanges avec les dirigeants de PME. Je les remercie pour leur disponibilité, leur confiance et toutes les informations qu'ils m'ont fournies.

Je remercie particulièrement Professeur Aziza MAHIL qui m'a accompagnée durant toute cette expérience, sans elle cette recherche n'aurait pas été aussi pertinente. Merci de m'avoir encouragée et donnée le goût de la recherche.

Je souhaite adresser ma vive reconnaissance à mon père Bouchaib SAFY, sans son soutien cette thèse de doctorat n'aurait jamais vu le jour. Il a été un repère pour moi tout au long de ma vie et plus particulièrement durant cette expérience. Je remercie également ma mère Touria ABOUFARISS pour son amour inconditionnel, sa présence et sa patience d'avoir supporté les hauts et les bas de ce travail. Je remercie mon frère Waile SAFY, mes oncles Louhab, Hadi, Jalil et ma grand-mère Amina pour leur soutien quotidien durant la rédaction de la thèse. Je

remercie de tout cœur mes chères cousines Sara CHARKI et Soukaina MIR pour leur présence, leur aide précieuse et ces moments passés.

Enfin, je me retourne vers mes amis qui sont chers à mes yeux. Merci à Fatima Zahra HASSANI, Hasnaa TAHIRI, Khadija TAHIRI, Imane BENNOUNA, Afaf EL GHAZALI Loubna EL MOKHTARI, Nadia ESSAFI, Hind BENMENSOURA, Meryem HAFIDI, Sarra SERRHINI, Meryem FARAHI, Ibtissam JBILOU, Zakaria ELFADILI, Sara BEN LAANAYA, Saad BAYOUDA, Tahar BOUABDELLAH et Mehdi KHACHII. Je remercie particulièrement Sarah TAHIRI pour sa disponibilité, sa gentillesse et son humour. Je remercie également mes amis du laboratoire pour tous ces moments passés ensemble et nos échanges, Kenza, Ouafa, Ines, Michèle, Marcella, Samia, Emna, Sara, Wanlapha, Agathe, Alexandre B, Alexandre V et Bastien.

SOMMAIRE

REMERCIEMENTS.....	III
SOMMAIRE	V
INTRODUCTION GÉNÉRALE	1
PREMIÈRE PARTIE : CADRE CONCEPTUEL ET THÉORIQUE DE LA RESPONSABILITÉ SOCIALE DES ENTREPRISES (RSE) ET DES SYSTÈMES DE CONTRÔLE DE GESTION RESPONSABLES (SCGR) EN PME	13
CHAPITRE 1 : LA RSE : UN VÉRITABLE LEVIER POUR LES PME	16
Section 1 : Les fondements et l'émergence de la responsabilité sociale des entreprises	17
Section 2 : La RSE dans le contexte des PME	36
CHAPITRE 2 : SYSTÈMES DE CONTRÔLE DE GESTION RESPONSABLES ET PERFORMANCE GLOBALE.....	52
Section 1 : Les systèmes de contrôle de gestion	54
Section 2 : La mise en place de la RSE à travers les systèmes de contrôle de gestion	72
Section 3 : Le lien entre le contrôle de gestion responsable et la performance globale.....	80
DEUXIÈME PARTIE : ÉTUDE EMPIRIQUE DU RÔLE DES SYSTÈMES DE CONTRÔLE DE GESTION RESPONSABLES SUR LA PERFORMANCE GLOBALE DES PME	96
CHAPITRE 3 : MÉTHODOLOGIE DE RECHERCHE.....	98
Section 1 : Étude qualitative exploratoire	100
Section 2 : Étude de cas.....	111
CHAPITRE 4 : PRÉSENTATION DES RÉSULTATS DE L'ÉTUDE EMPIRIQUE .	124
Section 1 : Analyse des résultats de l'étude qualitative exploratoire	125
Section 2 : Analyse des résultats de l'étude de cas	172
CHAPITRE 5 : DISCUSSION DES RÉSULTATS	192
Section 1 : Les SCGR dans le contexte des PME	193
Section 2 : Le lien entre les SCGR et la performance globale des PME	202
CONCLUSION GÉNÉRALE	210
BIBLIOGRAPHIE	217
ANNEXES.....	241
TABLE DES TABLEAUX	285
TABLE DES FIGURES.....	287
TABLE DES ANNEXES	288
TABLE DES MATIÈRES	289
RÉSUMÉ DE LA THÈSE	293
ABSTRACT OF THE THESIS.....	293

INTRODUCTION GÉNÉRALE

De nos jours, les entreprises participent grandement à la détérioration des conditions écologiques, environnementales et sociales. La globalisation et l'évolution des échanges internationaux ont amplifié cet effet, mais aussi l'intérêt de l'approche RSE par les entreprises. Cette problématique a suscité un intérêt croissant ces dernières décennies. Dans cette lignée, plusieurs travaux portant sur la RSE et le développement durable ont émergé de la littérature académique. Ces thématiques ont pour vocation d'inciter les entreprises à prendre conscience de l'impact de leur activité sur l'environnement et d'intégrer les attentes des parties prenantes dans leur processus de décision.

La responsabilité sociale des entreprises (RSE) est un mouvement qui s'inscrit dans la relation entre l'entreprise et la société. Cette notion s'est développée suite à la réunion de deux courants, à savoir l'éthique des affaires et le développement durable (Mathieu, 2008). Elle évoque la contribution des entreprises aux enjeux du développement durable (environnemental, social et économique) (Quairel-Lanoizelée, 2012). Le concept de RSE a émergé au début des années 50. Au niveau académique, le concept de RSE a été initié par l'ouvrage de Bowen en 1953. Il développe l'idée selon laquelle les hommes d'affaires peuvent contribuer à un meilleur ajustement entre l'économie et le social. Néanmoins, la contribution des entreprises à l'amélioration de la société et leur prise en compte des parties prenantes peut remonter à des centaines d'années (Carroll et al., 2012). La littérature académique portant sur le sujet de la RSE a été développée aux États-Unis. Ensuite, le concept s'est diffusé dans le monde entier sous différentes appellations (Carroll, 2016). Il a été défini par plusieurs auteurs (Carroll, 1979, 1991 ; Wood, 1991 ; Wartick et Cochran, 1985 ; Windsor, 2001 ; Schwartz et Carroll, 2003 ; Dahlsrud, 2008) qui l'ont qualifié d'ambigu. De plus, cette notion a été critiquée dans la littérature. Par exemple, Levitt (1958) s'est attardé sur les dangers de la RSE. Ce chercheur a affirmé que l'objectif principal des entreprises était lié à la maximisation du profit. Dahlsrud (2008) a précisé que trente-sept définitions ont été attribuées au concept de la RSE. Toutefois, il y a un manque de consensus entre les chercheurs qui ont défini ce concept (Dahlsrud, 2008 ; Van Marrewijk, 2003). Les principales définitions vont au-delà de l'aspect économique et s'appuient principalement sur la relation entre l'entreprise et la société. Dahlsrud (2008) a décrit le concept de la RSE selon cinq dimensions : sociale, environnementale, économique, parties prenantes et caractère volontaire. Pour Carroll (1979), la RSE renvoie à des obligations vis-à-vis de la société, à savoir les obligations économiques, légales, éthiques et philanthropiques. Ces obligations représentent une base fondamentale de la RSE, et permettent de délimiter et de

caractériser la nature des responsabilités des entreprises envers la société (Carroll, 2016).

Ainsi, l'entreprise devra agir d'une manière responsable et prendre en compte l'impact de son activité tout au long de sa chaîne logistique. En Outre, la Commission européenne définit la RSE comme « *l'intégration volontaire par les entreprises, des préoccupations sociales et environnementales à leurs activités commerciales et à leurs relations avec les parties prenantes* »¹. Cette démarche fait référence à la prise en considération des préoccupations économiques, sociales et environnementales par les entreprises dans leurs activités et leurs relations avec les parties prenantes de manière volontaire.

Les travaux de recherche réalisés sur le thème de la RSE s'intéressent plus souvent aux grands groupes et aux entreprises multinationales (Clarkson, 1995 ; Lee, 2008 ; Porter et Kramer, 2006, 2011) sous la pression de différentes parties prenantes (Paché et Colin, 2000), notamment, les consommateurs (Hartmann and Moeller, 2014), les ONG ou les medias (Andersen et Skjoett-Larsen, 2009), et moins fréquemment aux PME (Oueghlissi, 2013). Ces dernières sont des structures de moins de 250 salariés dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas 50 millions d'euros (Commission Européenne, 2015). Le poids des PME dans l'économie mondiale est pourtant très important. En France, elles représentent 99,9 % du tissu économique et équivalent à 41 % de temps plein (INSEE, 2017). Les PME font parties de la société et y évoluent. Selon Williamson et al., (2006), à l'échelle mondiale, les PME contribuent pour 70 % à 80 % à la pollution industrielle. Leur pérennité n'est possible que si elles disposent d'une légitimité leur permettant d'utiliser les ressources dont elles ont besoin pour exercer leur métier. De ce fait, elles sont « *redevables à l'égard de cette société* » (Capron, 2012). Elles devront ainsi prendre en compte les attentes de leurs parties prenantes et surmonter les contraintes financières, humaines et de temps qui pourraient les empêcher de mettre en œuvre la RSE. Par ailleurs, les PME peuvent être des fournisseurs de grands groupes qui sont susceptibles d'exiger la RSE dans la chaîne logistique des PME pour assurer leur pérennité (Tachizawa et Wong, 2014). Par conséquent, les PME devront prendre en considération les exigences des grands groupes en matière de RSE pour mieux répondre à leurs attentes et assurer leur durabilité.

Intérêt de la recherche

Tout comme les grandes entreprises, les PME sont amenées à prendre en considération les intérêts de la société (Fassin, 2008). Toutefois, les stratégies mobilisées dans le cadre des grandes entreprises ne peuvent pas être appliquées dans le cadre des PME, car ces dernières « *ne*

¹ Livre Vert de la Commission Européenne, juillet 2001.

sont pas comme de petites grandes entreprises » (Tilley, 2000). En effet, les PME sont spécifiques. Elles se distinguent par leurs propres critères, notamment le système de gestion personnalisé, l'adoption de stratégies informelles et la simplicité du système d'information (Wtterwulghe, 1998 ; Julien et Marchesnay, 1988 ; Torrès, 1999). Ainsi, le déploiement de la RSE dans les PME nécessite d'être adapté à leurs spécificités. En outre, le comportement des PME est fortement influencé par les dirigeants (Nobre et Zawadzki, 2013). Le dirigeant dispose du pouvoir et assure toutes les responsabilités au sein de l'entreprise (Parent, 1978). En effet, la personnalité du dirigeant représente *« un facteur central d'influence sur les pratiques de gestion des ressources humaines et plus généralement sur la stratégie et la gestion de l'entreprise »* (Castro J-L, 2002, p.181).

Dans cette lignée, la PME dépend fortement de l'implication personnelle du dirigeant (Courrent, 2012). Cet acteur représente une source d'influence du déploiement de la RSE à travers ses valeurs éthiques et sociales, et sa perception de la RSE (Santos, 2011). Ainsi, le dirigeant joue un rôle primordial pour impulser la RSE, d'où la nécessité de mettre en évidence ses motivations (Redien-Collot et Leger-Jarniou, 2018) et d'analyser comment la RSE est perçue par les dirigeants (Lapointe et Gendron, 2004 ; Murillo et Lozano, 2006).

Le comportement responsable des PME peut porter sur des pratiques environnementales au profit de la planète (l'utilisation optimale et efficace des ressources naturelles, la gestion des déchets, le recyclage, etc.), sociales envers les employés (le bien-être au travail, la réduction des inégalités sociales, le déploiement du dialogue social, etc.) et sociétales vis-à-vis de la communauté (le soutien des associations caritatives, le parrainage, le mécénat, etc.).

En France, la réglementation incite les entreprises à s'engager dans la démarche RSE, notamment par la loi sur les Nouvelles Régulations Économiques (NRE), la loi Grenelle II et la transposition de la directive européenne en droit français sur la déclaration de performance extra-financière (DPEF). En effet, la loi NRE oblige les sociétés cotées en bourse à communiquer sur les contributions environnementales et sociales de leur activité à travers le rapport de gestion annuel de l'entreprise. La loi Grenelle II, a ajouté un pilier sociétal à ce rapport et a élargi les catégories des entreprises impliquées. Néanmoins, cette réglementation n'est pas appropriée aux PME. Ces dernières peuvent s'appuyer volontairement sur la norme ISO 26000 afin de mener une démarche RSE. Cette norme ne fait pas l'objet d'une certification, mais propose des lignes directrices aux entreprises pour agir de manière socialement responsable à travers sept questions centrales : la gouvernance de l'organisation, les droits de l'Homme, les relations et conditions de travail, l'environnement, les loyautés des pratiques, les questions relatives aux consommateurs, les communautés et le développement local. Les PME

peuvent toutefois accéder à des dispositifs RSE, notamment les labels et les certificats fondés sur la norme RSE comme le label Lucie, Afaq 26000, Palme Verte, B-Corp, etc. En effet, la norme de ces dispositifs s'appuie sur des règles et propose des pistes d'actions que l'entreprise doit respecter pour assurer sa conformité. Ainsi, l'entreprise devrait se conformer à une norme RSE et formaliser son engagement à travers des dispositifs RSE (Label et certificat RSE) afin de justifier son engagement auprès des parties prenantes.

Plusieurs initiatives ont été développées par des organismes afin d'accompagner les entreprises dans le déploiement de la RSE, notamment le Global Compact (Pacte Mondial), l'OIT, le Livre Vert de la Commission Européenne, etc. Ces initiatives proposent des lignes directrices et incitent les entreprises à communiquer sur leurs contributions en matière de RSE. En effet, les pratiques RSE qui ne sont pas mesurées pourront être négligées (Gond et al., 2012). À ce titre, la mise en œuvre d'une démarche RSE nécessite des outils pour gérer, mesurer et communiquer sur les enjeux de cette démarche (Epstein, 2008 ; Gladwin et al., 1995 ; Robert et al., 2002). Par conséquent, la mobilisation des systèmes de contrôle de gestion pourrait être utile afin d'intégrer et gérer les pratiques RSE en entreprise. Les systèmes de contrôle de gestion représentent un ensemble de mécanismes qui permettent de gérer les ressources et de diriger le comportement des membres de l'entreprise vers l'atteinte des objectifs organisationnels (Bedford et Malmi, 2015 ; Langfield-Smith, 2007 ; Merchant et Van der Stede, 2011). Les systèmes de contrôle de gestion permettent à l'entreprise de s'adapter à l'environnement dans lequel elle évolue et d'obtenir les résultats attendus par les parties prenantes, notamment les actionnaires (Merchant et Otley, 2007). Selon la littérature académique, les systèmes de contrôle de gestion se composent de deux catégories de contrôle : contrôle formel et contrôle informel (Crutzen et al., 2017 ; Durden, 2008 ; Guenther et al., 2016 ; Laguir, et al., 2019). Le contrôle formel représente les pratiques et les règles, la mesure de la performance, les récompenses, la budgétisation pour contrôler les résultats de l'entreprise (Norris et O'Dwyer, 2004). Ce contrôle permet aux dirigeants de s'assurer de la mise en place de stratégies en entreprise (Simons, 1995). Néanmoins, le contrôle informel ne permet pas de contrôler les résultats de l'entreprise à travers des mesures vérifiables (Crutzen et al., 2017). Il favorise un climat organisationnel et porte sur les croyances, les valeurs et les traditions communes afin de guider le comportement des membres de l'organisation (Abernethy et Vagnoni, 2004 ; Falkenberg et Herremans, 1995 ; Ouchi, 1979). Le contrôle informel n'est pas nécessairement conçu pour diriger l'attention des collaborateurs vers les objectifs de l'entreprise (Bedford et al., 2016 ; Stacey, 2010 ; Ouchi, 1979). Ces deux modes de contrôle nécessitent d'être regroupés afin de mieux saisir le déploiement des systèmes de contrôle de gestion et leur rôle dans la mise en place des pratiques RSE. En outre, certains chercheurs ont attribué des cadres théoriques

afin de regrouper les systèmes de contrôle de gestion, notamment le « *Management Control Systems as a Package* » (Malmi et Brown, 2008) et les « *Levers of Control* » (Simons, 1995). Dans le cadre de ce travail de doctorat nous avons mobilisé le cadre de Simons (1995) basé sur quatre leviers de contrôle, à savoir 1) les systèmes de croyances qui permettent de communiquer sur les valeurs organisationnelles, 2) les systèmes de frontières qui assurent la conformité de l'engagement de l'entreprise avec les normes et permettent de minimiser les risques, 3) les systèmes de contrôle diagnostic qui servent à mesurer les résultats de l'entreprise, 4) et les systèmes interactifs qui s'appuient sur les échanges avec les parties prenantes favorisant la collecte des informations afin de cerner les incertitudes liées à la concurrence et aux compétences internes. Les leviers de contrôle de Simons (1995) sont adaptés à notre recherche du fait qu'ils facilitent le déploiement de la RSE. De plus, ils ont souvent été mobilisés avec succès dans le cadre des études qualitatives.

Les SCG traditionnels sont axés sur des objectifs économiques et nécessitent d'être adaptés afin de faciliter la mise en place des pratiques RSE. A ce titre, des systèmes de contrôle de gestion responsables (SCGR) ont émergé dans la littérature (Bebbington et Thomson, 2013 ; Crutzen, et al., 2017 ; Figge et Hahn, 2013 ; Gond et al., 2012). Ils ont pour vocation de renforcer les valeurs responsables, assurer la conformité de l'engagement responsable de l'entreprise et gérer les incertitudes environnementales et sociales, mesurer les pratiques responsables, et promouvoir la RSE au sein de l'entreprise.

La formalisation de la démarche RSE en entreprise conduit à la mobilisation des dispositifs RSE. Ces derniers s'appuient sur les lignes directrices et l'audit pour orienter le comportement de l'entreprise et évaluer la conformité de son engagement aux normes responsables (Cochoy, 2007). Cela permettra à l'entreprise de justifier son engagement en RSE auprès des parties prenantes. Les systèmes de contrôle de gestion responsables pourront donc accompagner les dispositifs RSE et transformer les pratiques de l'entreprise afin d'assurer leur conformité avec la politique RSE (Gond et al., 2012).

Par ailleurs, la performance financière est très importante pour l'entreprise et représente une condition pour traiter les enjeux de la RSE (Fitzgerald et al., 2010). Toutefois, elle ne se confond pas avec la performance globale. Cette dernière représente une extension de la performance financière afin d'y incorporer les enjeux de la responsabilité sociale et/ou sociétale et environnementale de l'entreprise (Gond, 2006). Le concept de performance globale a pris son envol grâce aux travaux du « Centre des Jeunes Dirigeants » (CJD) et se définit comme l'association des performances, sociale et environnementale et économique (Capron et Quairel-Lanoizelée, 2006) qui renvoie aux enjeux de la RSE. Plusieurs outils de pilotage ont émergé dans la littérature afin d'assurer la mesure unidimensionnelle (au niveau environnemental : le

bilan environnemental, ISO 14000 et au niveau social : Bilan social, Norme SA 8000) et multidimensionnelle (*Global Reporting Initiative*, *Tripple Bottom Line* et le *Sustainability Balanced Scorecard*) de la performance globale. Le *Balanced Scorecard* développé par Kaplan et Norton (2001) est un système de contrôle de gestion très mobilisé dans la mesure de la performance globale en raison de sa capacité à intégrer des indicateurs de la RSE (Meyssonier et Rasolofo, 2008). Cet outil a été modifié par certains chercheurs afin d'incorporer des indicateurs de mesure de la RSE (Bieker, 2002 et Hockerts, 2001). Kaplan et Norton (2001) considèrent le *Balanced Scorecard* comme un modèle universel qui peut être mobilisé dans le cadre des PME (Kaplan et Norton, 2001), d'où la nécessité de l'adapter selon les spécificités de l'entreprise (Bourguignon et al., 2002). Néanmoins, le manque de temps et de ressources financières et humaines peut empêcher le déploiement du BSC dans les PME (Hudson et al., 2001 ; Marchesnay, 1993).

La littérature révèle que les PME sont de plus en plus sensibles à la RSE. Les travaux de recherche mettent l'accent sur le rôle du dirigeant (Berger-Douce, 2008 ; Courent, 2012 ; Jenkins, 2006 ; Julien, 1993 ; Labelle et al., 2013 ; Laaraf et al., 2015 ; Lapointe et Gendron, 2005 ; Paradas et al., 2017 ; Santos 2011) et les facteurs favorisant la mise en place de la RSE (Jenkins 2004, 2006 ; Hamann et al., 2015 ; Murillo et Lozano, 2006 ; Santos, 2011). Toutefois, peu d'études ont été réalisées sur le rôle des SCG dans la mise en place d'une démarche RSE (Arjaliès et Mundy, 2013 ; Gond et al., 2012, Perez et al., 2007), son influence sur la performance globale et plus particulièrement dans le contexte de petites et moyennes entreprises (PME).

Intérêt théorique

L'objectif de ce travail de recherche est de mettre en lumière le rôle des systèmes de contrôle de gestion sur la performance globale de PME. Cette idée a été développée suite à une absence considérable de travaux académiques sur ce sujet. Il nous a donc semblé judicieux d'étudier les facteurs favorisant le déploiement des SCGR au sein des PME. De ce fait, nous mobilisons la théorie néo-institutionnelle et la théorie des parties prenantes. La première a été mobilisée pour identifier les pressions (DiMaggio et Powell, 1983) qui contribuent à la mise en place des SCGR. Cette théorie stipule que l'environnement qui entoure l'entreprise se distingue par des contraintes responsables que l'entreprise devrait prendre en compte afin d'atteindre sa légitimité. Ainsi, le déploiement des SCGR permettra de répondre aux pressions institutionnelles. La seconde théorie est la plus mobilisée dans le cadre de la RSE et met l'accent sur la prise en compte des attentes des parties prenantes (Donaldson et Preston, 1995). Il en

découle que les parties prenantes pourraient influencer les dirigeants des entreprises à s'engager dans la démarche RSE qui implique la mise en œuvre des systèmes de contrôle de gestion responsables. Cette théorie a pour vocation d'identifier les motivations liées au déploiement de la RSE et des systèmes de contrôle de gestion responsables.

Problématique de recherche

Notre analyse de la littérature nous conduit à nous interroger sur le déploiement des systèmes de contrôle de gestion responsables dans le contexte des PME, de leur rôle d'accompagnateur de mise en place des pratiques RSE dans la performance globale de l'entreprise. Nous tenterons ainsi de répondre à la problématique suivante :

Quel est le rôle des systèmes de contrôle de gestion responsables dans la performance globale des PME ?

Pour répondre à cette problématique, nous avons établi quatre sous-questions de recherche :

QR1. Quels sont les systèmes de contrôle de gestion responsables et les pratiques RSE mises en œuvre dans les PME ?

QR2. Quelles sont les motivations des dirigeants à mettre en place des systèmes de contrôle de gestion responsables ?

QR3. Quelles sont les pressions exercées par les parties prenantes en matière de déploiement des systèmes de contrôle de gestion responsables ?

QR4. Dans quelle mesure les systèmes de contrôle de gestion responsables contribuent-ils à la performance globale des PME ?

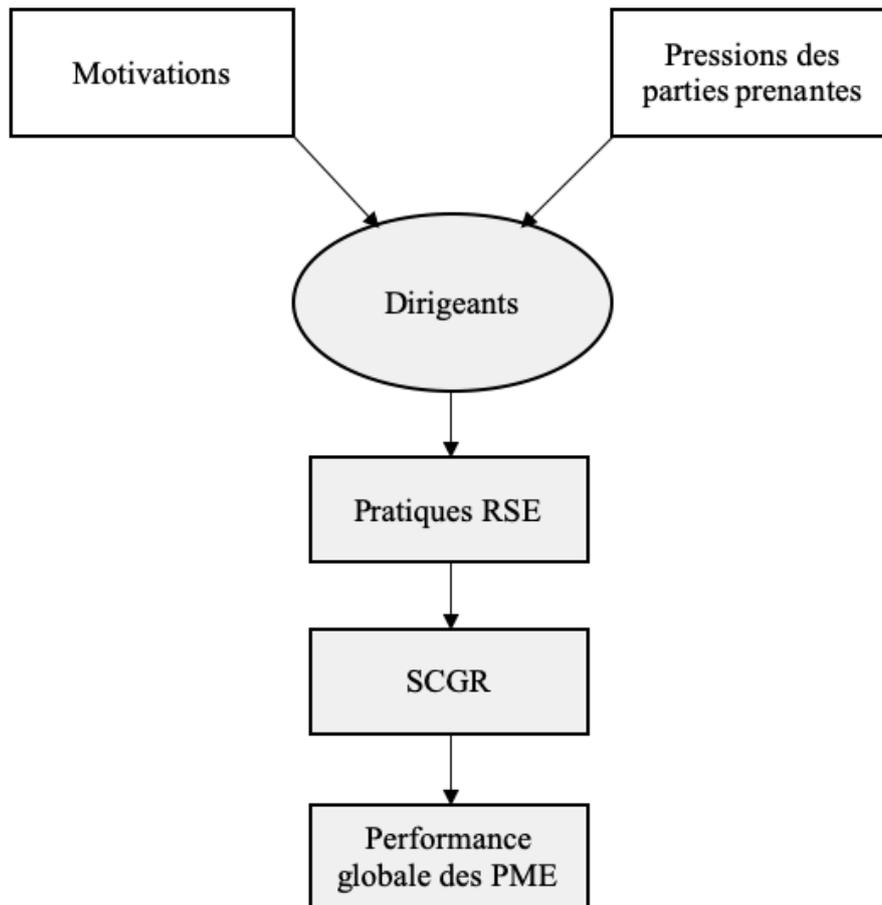
La première question de recherche (QR1) permet d'identifier les pratiques RSE et les systèmes de contrôle de gestion responsables mobilisés dans le cadre de la démarche RSE en PME. En effet, la littérature portant sur les SCGR et la RSE est peu développée. Peu d'études se sont notamment attardées sur le rôle des SCGR dans la mise en place d'une démarche de RSE dans le contexte des PME. Par exemple, Perrini et Tencati (2006) ont conçu un modèle de tableau de bord RSE mais il vise tout type d'entreprise. De leur côté, Wolff et Bosia (2014) proposent un tableau de bord de pilotage des pratiques RSE spécifique aux PME mais il ne porte que sur un seul levier de contrôle, celui des systèmes de contrôle diagnostic. Les autres leviers de contrôle (systèmes de croyances, systèmes de frontières et systèmes de contrôle diagnostic) n'ont à notre connaissance, pas été abordés dans le contexte de PME. Nous souhaitons donc identifier l'ensemble des SCGR mobilisés dans les PME qui semblent faciliter la mise place des pratiques RSE.

La deuxième question de recherche (QR2) permet d'identifier les motivations des dirigeants de PME qui contribuent à la mise en place des SCGR. Certains travaux antérieurs n'ont apporté un éclairage que sur les déterminants des pratiques RSE dans les PME, mais nous nous interrogeons à travers notre sous-question de recherche, sur les facteurs qui peuvent inciter les dirigeants de PME à intégrer des SCGR.

La troisième question de recherche (QR3) est liée aux pressions exercées par les parties prenantes dans la mise en place des SCGR. Ces pressions pourraient provenir des clients (Jenkins, 2006 ; Spence, 2000) qui prennent en considération la RSE dans leur processus d'achat ou de sous-traitance (Brodhag, 2012), mais aussi des salariés, des fournisseurs... Les parties prenantes étant intéressées par la RSE exigent certaines preuves d'engagement de la part des PME. Ces dernières sont amenées à mettre en œuvre des SCGR et des dispositifs RSE (label et certificat RSE) pour justifier leur démarche auprès des parties prenantes. Nous souhaitons ainsi définir les types de pressions exercées par les parties prenantes afin de mobiliser les SCGR.

Enfin, la dernière question de recherche (QR4) se penche sur les SCGR permettant de faciliter et de gérer l'intégration des pratiques RSE et nous souhaitons déterminer leur rôle sur la performance globale de PME. Du fait que les travaux portant sur les SCGR et la performance globale des PME ont été négligés, nous envisageons d'examiner en profondeur le rôle des SCGR dans la performance globale des PME. L'ensemble de nos questions de recherche sont synthétisées dans le modèle ci-dessous (figure 1).

Figure 1 : Modèle conceptuel



Positionnement épistémologique et méthodologique

Ce travail de recherche s'inscrit dans une posture interprétativiste. Ce courant permet d'appréhender la manière dont les individus concernés par la recherche représentent la réalité qui s'appuie souvent sur leur expérience (Allard-Poesi et Maréchal, 2003).

Afin de répondre à notre problématique de recherche, notre démarche s'articule autour de trois axes. Dans un premier temps, nous avons passé en revue la littérature afin de définir notre cadre conceptuel et théorique. À partir de là, nous avons identifié le gap de la recherche en matière de déploiement des SCGR dans les PME. Il nous paraît donc nécessaire d'examiner le lien entre les pratiques RSE, les SCGR et la performance globale des PME.

Dans un deuxième temps, nous avons réalisé une étude qualitative exploratoire basée sur vingt-sept entretiens semi-directifs auprès de dirigeants de PME françaises. Ces entretiens ont été menés en face à face avec les dirigeants, entre octobre 2017 et mai 2018. Pour obtenir les informations utiles à notre recherche, nous nous sommes appuyée sur un guide d'entretien. Cette étude nous permet d'étudier le rôle des SCGR sur la performance globale perçue par les

dirigeants. Les données recueillies ont été analysées à l'aide d'une analyse thématique (Gavard-Perret et al., 2012) élaborée sur le logiciel Nvivo 12 afin de faciliter le codage du corpus. Les résultats obtenus suite à cette première étude ont conduit à la réalisation d'une seconde étude qualitative basée sur une étude de cas.

Cette dernière étape qui porte sur la réalisation d'une étude de cas unique auprès d'une PME française a duré cinq semaines, entre mai et juin 2019. Elle a pour vocation de compléter et approfondir les premiers résultats de l'étude exploratoire et d'étudier le rôle des SCGR dans le pilotage de la performance globale. Durant notre immersion, nous avons mené quinze entretiens semi-directifs auprès des parties prenantes saillantes de l'entreprise (dirigeants, salariés, clients et fournisseurs) à l'aide d'un guide d'entretien afin d'orienter et d'aider les participants à exprimer leur pensée (Hlady-Rispal, 2002). Ces entretiens ont été accompagnés des observations non participantes de l'environnement de l'entreprise et de sa réalité. Ces observations nous ont permis de participer à des réunions et des événements organisés dans le cadre de la RSE. De plus, nous avons collecté des documents internes (rapports intégrés, rapport d'audit RSE, les mailings de la semaine du développement durable, les comptes rendus des réunions, etc.) et externes (le site internet et charte RSE fournisseurs) de l'entreprise. Ces données collectées ont été analysées à l'aide d'une analyse thématique basée sur le logiciel Nvivo 12 et ont apporté des éléments de réponse à notre question de recherche.

Plan de la recherche

Notre travail doctoral s'organise autour de deux parties. En première partie, nous présentons le cadre conceptuel et théorique de la recherche. Dans la seconde partie, nous exposons la méthode de recherche, les résultats des deux études qualitatives et leurs discussions. Chaque partie est composée de deux chapitres.

Le premier chapitre se penche sur le déploiement de la RSE en PME. Dans une première section, nous présentons les fondements du concept de responsabilité sociale des entreprises. Nous tentons d'expliquer les principaux courants de la RSE, notamment le développement durable et l'éthique des affaires, et nous exposons notre positionnement théorique. Dans une seconde section, nous nous focalisons sur la littérature de la RSE dans le contexte des PME. Nous apportons un éclairage sur le concept de PME ainsi que son intérêt pour la recherche. Nous expliquons l'engagement responsable des PME en nous appuyant sur les déterminants et les obstacles de la mise en place de la démarche responsable. Nous évoquons également le rôle du dirigeant comme acteur principal dans l'intégration de la RSE au sein des PME.

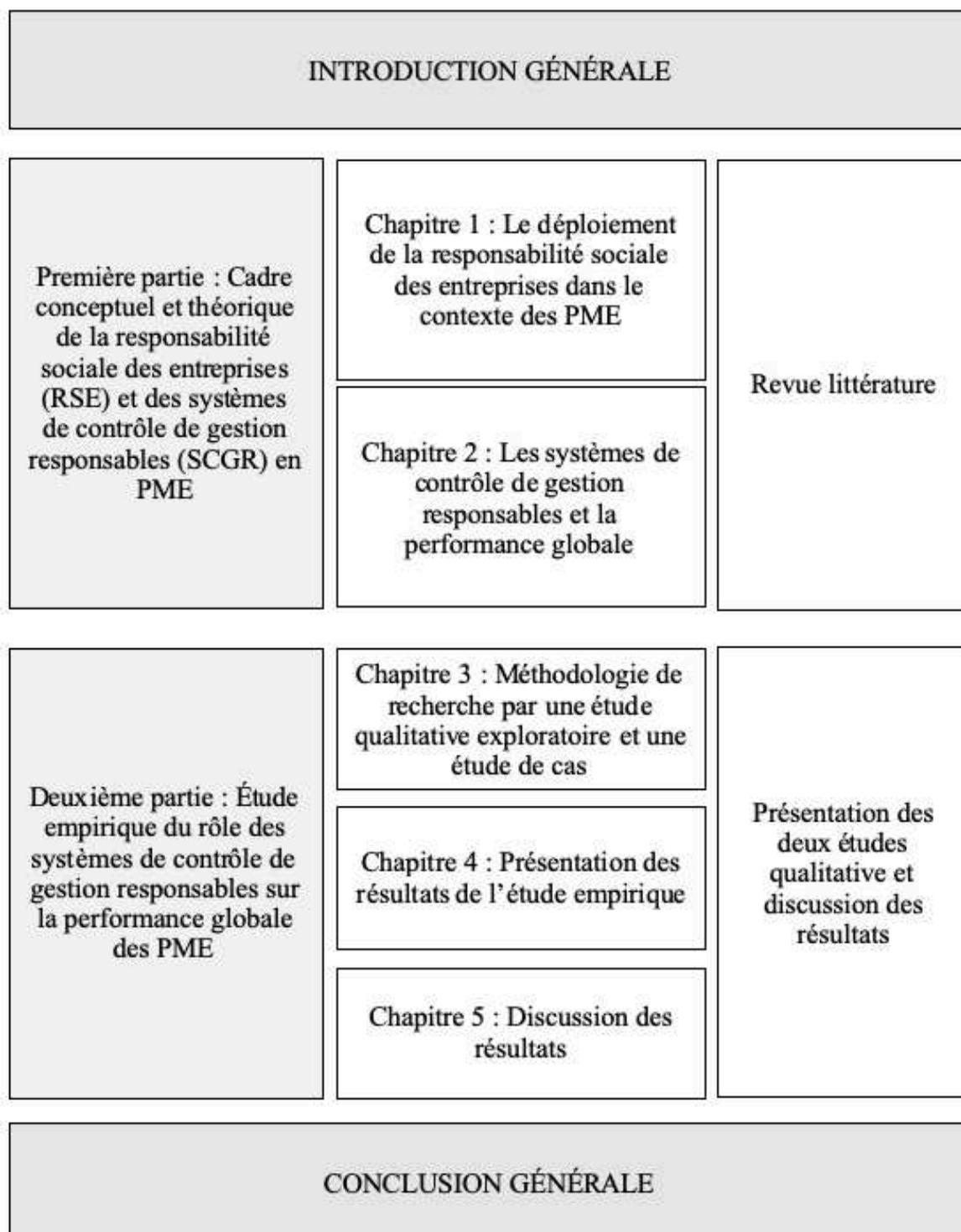
Le deuxième chapitre met l'accent sur les systèmes de contrôle de gestion responsables. La

première section expose les fondements et les définitions des systèmes de contrôle de gestion. En outre, elle apporte un éclairage sur les cadres théoriques sous-jacents aux systèmes de contrôle de gestion. La deuxième section présente l'émergence des systèmes de contrôle de gestion responsables dans la mise en place et la gestion des pratiques RSE. Enfin, la troisième section explique le lien entre les SCGR et la performance globale. Elle justifie l'importance des SCGR dans la mesure des dimensions de la performance globale.

Le troisième chapitre est consacré à la présentation de la méthode de recherche. Dans une première section, nous exposons le choix de la posture épistémologique interprétativiste. La méthodologie de recherche qualitative exploratoire est également présentée. Ensuite, nous détaillons la méthode de collecte des données. Finalement, nous revenons sur la méthode d'analyse des données issue des entretiens semi-directifs. La deuxième section se penche sur la présentation de la deuxième étude qualitative portant sur l'étude de cas. Cette section présente également la méthode de collecte ainsi que la méthode d'analyse des données issue de l'étude de cas.

Le quatrième chapitre présente les résultats de notre recherche. La première et la deuxième section sont consacrées aux résultats des deux études qualitatives. Ensuite, nous discutons dans le cinquième chapitre les résultats obtenus à l'issue de l'étude empirique au regard de la littérature. Enfin, nous exposons les apports de notre recherche.

Figure 2 : Structure de la thèse



**PREMIÈRE PARTIE : CADRE CONCEPTUEL ET
THÉORIQUE DE LA RESPONSABILITÉ SOCIALE DES
ENTREPRISES (RSE) ET DES SYSTÈMES DE
CONTRÔLE DE GESTION RESPONSABLES (SCGR) EN
PME**

INTRODUCTION DE LA PREMIÈRE PARTIE

La notion de responsabilité sociale des entreprises (RSE) renvoie au développement d'une responsabilité éthique, morale et philanthropique qui implique non seulement les attentes des actionnaires, mais également celles des autres parties prenantes (salariés, clients, fournisseurs, communautés...). Cette notion trouve ses origines en Amérique du Nord dans une tradition de philanthropie (Pasquero, 2005) et s'appuie principalement sur des inspirations religieuses (Heald, 1961). Cette dernière est présente depuis longtemps dans les grands groupes et représente la contribution des entreprises aux enjeux du développement durable. En effet, les recherches réalisées sur le thème de la RSE en PME connaissent une forte croissance ces dernières décennies. Ces travaux sont intéressants et apportent un premier éclairage sur le thème de la RSE dans les PME. Toutefois, des zones d'ombre subsistent, notamment, en termes de rôle des systèmes de contrôle de gestion responsables (SCGR) dans l'accompagnement d'une démarche RSE et le pilotage de la performance globale, particulièrement dans le contexte de PME. La première partie de ce travail de recherche a pour objectif de présenter le cadre théorique des concepts clés abordés dans cette thèse. Cette partie est structurée autour de deux chapitres.

Il s'agira dans le premier d'exposer les fondements du concept de responsabilité sociale des entreprises (RSE). Plus précisément, nous présentons dans une première section l'évolution et les principales définitions de la RSE. Puis, nous abordons les différentes notions relatives à ce concept, à savoir le développement durable et l'éthique des affaires. Enfin, nous tenterons d'évoquer les théories liées à la RSE, notamment la théorie des parties prenantes et la théorie néo-institutionnelle. La deuxième section vise à situer la RSE dans le contexte des PME et à définir les spécificités de cette dernière. Ensuite, elle définit le rôle du dirigeant comme étant un acteur principal dans la mise en place de la démarche RSE. Enfin, nous présentons le positionnement stratégique (l'approche proactive et l'approche défensive) des PME en termes du déploiement de la démarche responsable.

Le deuxième chapitre se concentre sur la mise en place des systèmes de contrôle de gestion responsables en PME. Dans un premier temps, nous exposons les définitions et les cadres théoriques des systèmes de contrôle de gestion. Nous revenons ensuite sur les systèmes de contrôle de gestion adaptés à la gestion de la RSE. En s'appuyant sur les travaux académiques, nous mettons en évidence les dispositifs RSE favorisant le déploiement des systèmes de contrôle de gestion responsables. Ce chapitre s'achève sur la présentation de l'émergence du

concept de la performance globale et met l'accent sur le lien entre les systèmes de contrôle de gestion et la mesure de cette performance.

Chapitre 1 : La RSE, un véritable levier pour les PME

Chapitre 2 : Systèmes de contrôle de gestion responsables et performance globale

CHAPITRE 1 : LA RSE : UN VERITABLE LEVIER POUR LES PME

La responsabilité sociale des entreprises a attiré l'attention de plusieurs chercheurs, mais sans parvenir à une définition universelle de ce concept (Dahlsrud, 2008 ; Van Marrewijk, 2003). L'objectif de cette démarche est d'apporter un équilibre entre les enjeux environnementaux, sociaux et économiques. Ces dimensions renvoient au triple Bottom Line au sens d'Elkington (1994) et sont susceptibles de se renforcer mutuellement.

Les recherches académiques portant sur l'engagement responsable des PME se sont significativement développées ces dernières décennies. Ces recherches mettent en évidence le rôle du dirigeant comme étant le principal décideur de la mise en place des pratiques RSE en PME en s'appuyant sur ses valeurs éthiques et morales. L'objectif de ce chapitre est de comprendre la mise en place des pratiques RSE en PME à travers les systèmes de contrôle de gestion.

La première section de ce chapitre permet de présenter les fondements du concept de la RSE. En déterminant les courants relatifs à la RSE, l'émergence de cette dernière est étudiée plus finement. De plus, les théories mobilisées (théorie des parties prenantes et théorie néo-institutionnelle) dans le cadre de cette recherche peuvent expliquer les motivations et les pressions en matière de RSE.

La seconde section nous permet d'approcher la RSE dans le contexte des PME. Il s'agit dans un premier temps d'exposer les spécificités qui permettent de distinguer les PME des grandes entreprises. Ensuite, nous nous centrons plus spécifiquement sur les critères favorisant l'intégration de la RSE dans les PME ainsi que les obstacles liés à cette démarche. Enfin, nous nous attardons sur la manière dont la RSE est mobilisée dans les PME.

Section 1 : Les fondements et l'émergence de la responsabilité sociale des entreprises

Section 2 : La RSE dans le contexte des PME

Section 1 : Les fondements et l'émergence de la responsabilité sociale des entreprises

La problématique de la RSE a suscité un intérêt croissant ces dernières décennies. Les entreprises sont accusées de la dégradation des conditions écologiques, environnementales et sociales, causant d'une part des conséquences environnementales surprenantes, notamment le réchauffement climatique et le refroidissement violent du climat, et d'autre part, une dégradation de l'aspect social, notamment les conditions de travail. En réponse à ces préoccupations, la littérature académique a vu émerger plusieurs recherches et études sur les notions du développement durable et de la RSE. Ces deux thèmes apparaissent alors comme une réponse aux soucis environnementaux. Ils engagent grandement les entreprises et les poussent à une prise de conscience des effets de leurs activités sur l'environnement qui les entoure.

Plusieurs chercheurs ont tenté de définir la notion de la RSE, sans aboutir à une définition universelle (Dahlsrud, 2008 ; Van Marrewijk, 2003). Les principales définitions dépassent l'aspect économique de la notion d'intérêt privé et s'appuient essentiellement sur la relation entre l'entreprise et la société en favorisant la prise en compte des attentes des parties prenantes. La première section de ce chapitre s'intéresse aux fondements du concept de la RSE et s'articule en trois paragraphes. Le premier est consacré aux grandes lignes des définitions de la RSE et son évolution. Le deuxième aborde les principaux courants de la RSE qui ont contribué à son émergence, à savoir l'éthique des affaires et le développement durable. Il apparaît que la théorie des parties prenantes représente un modèle adapté à la mise en place des enjeux de la RSE. En outre, les pressions institutionnelles sont susceptibles de favoriser la démarche RSE. Ainsi, le dernier paragraphe a pour mission d'examiner le cadre théorique mobilisé dans ce travail de doctorat.

-
- 1. L'émergence et les définitions de la RSE**
 - 2. Les principaux courants de la RSE**
 - 3. Les fondements théoriques de la RSE**
-

1. L'émergence et les définitions de la RSE

La notion de RSE a pris son envol à partir des années 1950 suite aux travaux d'auteurs américains, notamment, Abrams (1951), Bowen (1953), Drucker (1954). En effet Bowen est considéré comme le père fondateur du concept de la RSE (Carroll, 1979, 1999 ; Wood, 1991). En 1953, Bowen a été le premier auteur à développer dans son ouvrage « *The Social Responsibilities of the Businessman* », les fondements théoriques de la RSE. La vision de cet auteur tente de répondre aux attentes des églises évangéliques en mobilisant une doctrine sociale et en s'appuyant sur des préceptes bibliques (*Stewardship principle* et *charity principle*). L'ouvrage de Bowen (1953) est l'une des références incontournables dans la recherche en RSE (Carroll, 1979, 1999 ; Wood, 1991). Il est fondé sur un ensemble de témoignages de dirigeants permettant d'introduire la « responsabilité sociétale » qu'il nomme « *Corporate Social Responsibilities* » (*social* traduit en *sociétale* selon Déjean et Gond (2004))². Il constitue le socle du courant de recherche « *Business and society* » portant sur la relation entre l'entreprise et la société aux États-Unis (Acquier et Gond 2007 ; Carroll 1979, 1999 ; Wood, 1991). Les idées développées dans l'ouvrage de Bowen sont fondées sur le bien-être social plutôt que sur la maximisation du profit de l'entreprise (Acquier et Gond 2007). Selon Bowen (1953, p.6), « *la RSE renvoie à l'obligation, pour les hommes d'affaires, de mettre en œuvre les politiques, de prendre les décisions et de suivre les lignes de conduite qui répondent aux objectifs et aux valeurs considérées comme désirables par notre société* ». Autrement dit, Bowen encourage les hommes d'affaires à prendre en considération les valeurs morales et éthiques de la société, dans la gestion des activités de l'entreprise. Ainsi, le succès des travaux de Bowen a contribué à la diffusion du concept de la RSE. Ce concept de RSE a ensuite été repris par d'autres auteurs (Carroll, 1979 ; Wood, 1991 ; Wartick et Cochran, 1985 ; Windsor, 2001 ; Dahlsrud, 2008). Même si un manque de consensus existe entre eux (Van Marrewijk, 2003 ; Dahlsrud, 2008 ; Bocquet et Mothe, 2013), leurs travaux ont mis en exergue une notion qui s'est peu à peu diffusée au sein des organisations. La réflexion de Bowen a été complétée par les travaux de Carroll (1979, 1991) qui définit la RSE comme l'« *ensemble des attentes économiques, légales,*

² Selon Déjean et Gond (2004 p.6) « *le terme « sociétal » est utilisé de préférence à « social » lorsqu'il désigne les responsabilités de l'entreprise à l'égard de multiples parties prenantes, au-delà des relations employeurs/employés* ».

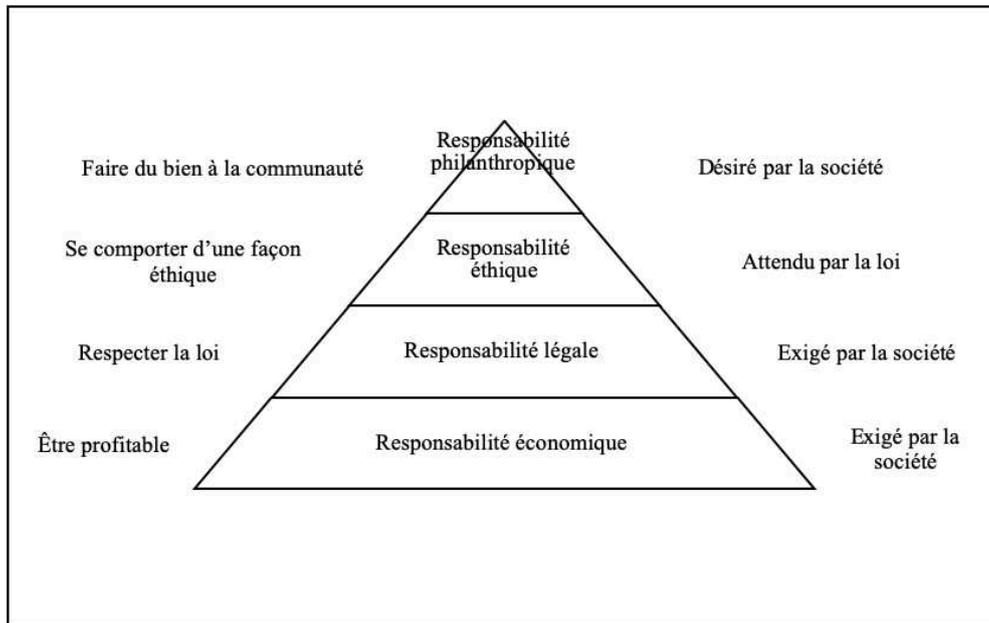
éthiques et philanthropiques que peut avoir la société à l'égard d'une entreprise à un moment donné ».

Carroll (1979) souligne que les entreprises sont amenées à assimiler les quatre responsabilités qui permettent de caractériser la nature des responsabilités des entreprises envers la société :

- Responsabilité économique : l'entreprise produit et propose des biens et des services qui répondent aux attentes de la société. En retour, elle doit générer du profit pour assurer sa pérennité.
- Responsabilité légale : l'entreprise doit exercer son activité en respectant la loi et les obligations légales.
- Responsabilité éthique : consiste au respect des normes éthiques et des principes dans le milieu de travail.
- Responsabilité philanthropique ou discrétionnaire : s'intéresse au bien-être des individus et à l'amélioration de leur situation sans avoir une récompense. Cette responsabilité encourage l'équité et la participation à des œuvres de charité.

Ces quatre dimensions ont été établies par Carroll en 1979. Ensuite, elles ont été présentées sous forme de pyramide de RSE en 1991 par l'auteur lui-même. Selon cet auteur, la dimension économique représente la base de la pyramide RSE du fait de son caractère fondamental en entreprise et qu'elle permet de soutenir les autres attentes de la société. Ensuite, les entreprises devront se conformer à la loi et aux règles de la société et fonctionner de manière éthique avec l'ensemble des parties prenantes. Enfin, les entreprises devront apporter des aides (financières et humaines) à la communauté.

Figure 3 : La pyramide de la RSE de Carroll (1991) (adapté de Carroll, 2016)



Selon Carroll (1979, 1991), chaque responsabilité représente une dimension de base de la RSE. Ainsi, les quatre catégories de responsabilité doivent être prises en compte par les entreprises afin d'atteindre des objectifs économiques, légaux, éthiques et philanthropiques. Toutefois, ces auteurs soulignent que les firmes accordent plus d'importance au volet économique et légal plutôt qu'au volet éthique et philanthropique.

Watrack et Cochran (1985) et Wood (1991) ont élargi le modèle de la RSE proposé par Carroll (1979) en y intégrant l'approche de performance sociétale des entreprises (PSE). Watrick et Cochran (1985) définissent cette dernière comme « l'interaction sous-jacente entre les principes de responsabilité sociale, le processus de sensibilité sociale et les politiques mises en œuvre pour faire face aux problèmes sociaux » (Watrack et Cochran, 1985, p.758). Pour Wood (1991), la performance sociétale des entreprises représente « une configuration organisationnelle de principes de responsabilité sociale, de processus de sensibilité ainsi que de politique, de programmes et de résultats observables qui sont liés aux relations sociétales de l'entreprise » (Wood, 1991, p.693).

Par ailleurs, plusieurs auteurs ont tenté de définir la RSE ces dernières décennies. Selon Dahlsrud (2008), trente-sept définitions ont été attribuées au concept de RSE. Ces définitions sont fondées sur cinq dimensions : environnementale, sociale, économique, de parties prenantes et de volontariat (Dahlsrud, 2008). Malgré l'évolution des travaux académiques en matière de RSE, il n'existe pas de définition universelle (Dahlsrud, 2008 ; Van Marrewijk, 2003). Nous proposons ainsi dans le tableau (1) les principales définitions du concept de la RSE.

Tableau 1 : Les principales définitions de la RSE

Auteurs	Définitions de la RSE
Bowen (1953)	« La RSE renvoie à l'obligation, pour les hommes d'affaires, de mettre en œuvre les politiques, de prendre les décisions et de suivre les lignes de conduite qui répondent aux objectifs et aux valeurs considérées comme désirables par notre société. »
Frederick (1960)	« La RSE dans l'analyse finale implique une posture publique vers les ressources économiques et humaines de la société, et une volonté de voir que ces ressources sont utilisées pour de vastes objectifs sociaux et non pas simplement pour les intérêts des personnes privées et des entreprises. »
Davis (1960)	« La RSE renvoie aux décisions et actions prises pour des raisons qui dépassent l'intérêt économique ou technique de la firme. »
McGuire (1963)	« L'idée de responsabilité sociétale suppose que l'entreprise n'a pas seulement des obligations légales ou économiques, mais qu'elle possède également des responsabilités envers la société, lesquelles vont au-delà de ces obligations. »
Sethi (1975)	« La RSE implique un comportement des entreprises en harmonie avec les normes sociétales en vigueur, les valeurs et les attentes en termes de performance. »
Carroll (1979)	« La RSE intègre l'ensemble des attentes économiques, légales, éthiques et philanthropiques que peut avoir la société à l'égard d'une entreprise à un moment donné. »
Drucker (1984)	« La RSE est bonne à apprivoiser le dragon, c'est à dire, transformer un problème sociétal en opportunité économique, des avantages économiques, en capacité de production, en compétences humaines, et des emplois bien rémunérés, en richesse. »
Wood (1991)	« La signification de la responsabilité sociétale ne peut être appréhendée qu'à travers l'interaction des trois principes : la légitimité, la responsabilité publique et la discrétion managériale, ces principes résultant de la distinction de trois niveaux d'analyse, institutionnel, organisationnel et individuel. »
La Commission Européenne, (2001)	« L'intégration volontaire par les entreprises, des préoccupations sociales et environnementales à leurs activités commerciales et leurs relations avec les parties prenantes ».
Kotler et Lee (2005)	« La RSE est un engagement qui vise à améliorer le bien-être à travers des pratiques et des contributions discrétionnaires des ressources de l'entreprise ».
La norme ISO 26000 (2010)	« La responsabilité d'une organisation pour les impacts de ses décisions et de ses activités sur la société et sur l'environnement par un comportement transparent et éthique qui contribue au développement durable y compris à la santé et au bien-être de la société, prend en compte les attentes des parties prenantes, respecte les lois en vigueur, est compatible avec les normes internationales et est intégré dans l'ensemble de l'organisation et mis en œuvre dans ses relations. »

Ces principales définitions dépassent l'aspect économique de la notion d'intérêt privé et s'appuient essentiellement sur la relation entre l'entreprise et la société en favorisant la prise en compte des attentes des parties prenantes. Sur la base de ces définitions, le concept de la RSE couvre de nombreuses dimensions à savoir, la dimension sociale, la dimension environnementale, la dimension sociétale et la dimension économique. Il est donc préférable que les entreprises intègrent les attentes de parties prenantes dans leur système de gestion plutôt que de chercher une définition universelle de la RSE. Ainsi, la RSE permet à la fois d'assurer la rentabilité de l'entreprise et de réaliser les objectifs d'intérêt général (Dlimi et Cherkaoui, 2016).

Après avoir présenté les principales définitions de la RSE, nous retenons celle de la Commission européenne (2001) qui considère la RSE comme « *L'intégration volontaire par les entreprises, des préoccupations sociales et environnementales à leurs activités commerciales et leurs relations avec les parties prenantes.* » Cette définition est intéressante, car elle souligne la prise en compte de manière volontaire des problématiques globales, à la fois économiques, sociales et environnementales par les entreprises dans leurs activités et leurs relations avec les parties prenantes. Elle évoque la contribution des entreprises aux enjeux du développement durable (Quairel-Lanoizelée, 2012).

2. Les principaux courants d'étude relatifs au concept de RSE

Le concept de RSE s'est développé suite à la rencontre de deux paradigmes distincts : l'éthique des affaires et le développement durable (Mathieu, 2008). La notion de développement durable, et tout particulièrement les questions sur le changement climatique, l'épuisement des ressources naturelles et la croissance des inégalités, sont devenues prégnantes (Montiel, 2008 ; Nixon et al., 2011). La prise en compte de ces questionnements a eu pour conséquence l'émergence de nouvelles réglementations et l'augmentation de la pression des parties prenantes (Rodrigue et al., 2013). Ainsi, les entreprises deviennent de plus en plus sensibles à ces concepts et susceptibles de communiquer sur leurs contributions responsables (Bouten et Hoozee, 2013 ; Figge et Hahn, 2013).

2.1 L'éthique des affaires

L'éthique des affaires (*Business Ethics*) est définie comme la conduite des affaires socialement responsable par les dirigeants, en intégrant des valeurs et des principes culturels, sociaux,

éthiques et humanistes dans leurs décisions (Bowen, 1953). Ce courant a été étudié dans la littérature anglo-saxonne afin d'expliquer certains concepts, à savoir la gouvernance (Igalens et Point, 2009), la performance sociétale des entreprises (Caroll, 1979 ; Clarkson, 1995) et la citoyenneté (Caroll, 1979).

Caroll (1979) s'est intéressé à la dimension éthique et incite à la mise en place d'un code de conduite pour encourager les collaborateurs à considérer les obligations morales. De plus, Dubouchet et al., (2004) soulignent que les entreprises mettent en place la RSE pour des raisons éthiques en s'appuyant sur des codes éthiques et des chartes. Par ailleurs, les valeurs éthiques des dirigeants ont un impact très important sur l'engagement responsable de l'entreprise et sur la performance (Hirèche, 2004). D'autre part, Mercier (2004) insiste sur la prise en considération de quatre piliers permettant de formaliser l'éthique et la RSE au sein de l'entreprise, notamment les valeurs de l'entreprise, les règles de conduite, les principes d'actions et le code de déontologie. La démarche RSE trouve ses racines dans l'éthique. Ainsi, il est primordial de développer un comportement éthique et moral dans la culture de l'entreprise (Acquier et Aggerri, 2008 ; Caroll, 1991).

2.2 Le développement durable

Le développement durable a été traduit du concept « *Sustainable Development* ». Il a été abordé dans le rapport de la Première ministre norvégienne Gro Harlem Brundtland (1987) intitulé « *Our common future* », « *Notre Avenir à Tous* » en français. Ce rapport a été publié par la Commission Mondiale sur l'Environnement et le Développement (CMED) mis en place par l'ONU en 1983, traduit (en français) au Québec en 1988 et diffusé par la suite en France³. Ce rapport définit le développement durable comme « *un mode de développement économique qui répond aux besoins du présent sans compromettre la capacité des générations futures à répondre aux leurs* » (Brundtland, 1988). Deux concepts constituent la notion du développement durable : le concept de « besoins » (plus précisément les besoins des plus démunis) auxquels il convient d'accorder une certaine priorité, et les contraintes imposées par l'état des techniques et de l'organisation sociale sur la capacité de l'environnement de répondre aux besoins actuels et futurs (CMED, 1988, p.51).

Le développement durable vise la préservation de l'environnement. Toutefois, cette préservation ne se limite pas aux effets directs que l'entreprise peut causer à l'environnement. En effet, l'Union internationale de la conservation de la nature et des ressources (1980) avait

³ Diffusé par les Éditions Chiron, 40, rue de Seine, 75006 Paris.

affirmé que : « *Le développement durable doit tenir compte des facteurs sociaux et écologiques aussi bien qu'économiques* »⁴. Ainsi, trois dimensions résument l'engagement du développement durable des entreprises : la dimension sociale, la dimension environnementale et la dimension économique qui sont susceptibles de se renforcer mutuellement (Bansal, 2005). Ces trois dimensions renvoient à la notion de « *Triple Bottom Line* » développé par Elkington (1994), désignant que la performance de l'entreprise doit porter sur le social, l'environnemental et l'économique (*People, Planet, Profit*).

La dimension environnementale, incite les organisations à protéger l'environnement et à réduire leur empreinte écologique, autrement dit diminuer leurs impacts et leurs pressions sur la nature (Bansal, 2005). Cette dernière suggère d'utiliser raisonnablement les ressources qui ne détruisent pas l'avenir des générations futures. Cette dimension environnementale encourage la mise en place d'un système de gestion environnemental afin de mieux gérer l'impact de l'entreprise sur l'environnement et assurer sa crédibilité envers les parties prenantes (Walley et Whitehead, 1994). La dimension sociale renvoie à la santé et au bien-être au travail et à la prise en compte des attentes de l'ensemble des parties prenantes dans la prise de décision (Bansal, 2005). Enfin, la dimension économique explique que le succès de l'entreprise réside dans la création de valeur par le biais des produits et services qu'elle développe. Plus l'entreprise est efficace et efficiente, plus elle accroît la création de valeur (Conner, 1991). Les deux dimensions précédentes (environnementale et sociale) ne doivent pas avoir un impact négatif sur la dimension économique.

Ainsi, les travaux de Quairel-Lanoizelée (2012) impliquent que la RSE représente la contribution des entreprises aux enjeux du développement durable. Les entreprises doivent prendre en considération les trois dimensions et les intégrer dans leur mode de gestion (Bansal, 2005). De ce fait, la RSE et le développement durable sont traités de manière interchangeable par les acteurs économiques et les chercheurs, même s'ils présentent des problématiques distinctes (Aggeri et Godard, 2006).

La norme internationale ISO 26000⁵ établit un lien explicite entre responsabilité sociale et développement durable quand elle définit la responsabilité sociétale de l'entreprise comme sa responsabilité vis-à-vis des impacts de ses activités sur la société et l'environnement, se traduisant par un comportement éthique et transparent qui :

⁴ Union internationale pour la conservation de la nature et des ressources (1980), *Stratégie mondiale de conservation*, Gland, Suisse.

⁵ ISO 26000 est une norme de l'organisation internationale de normalisation relative à la responsabilité sociétale des organisations. Elle définit comment les organisations peuvent et doivent contribuer au développement durable.

- 1) Contribue au développement durable, à la santé et au bien-être de la société ;
- 2) Prend en compte les attentes des parties prenantes ;
- 3) Respecte les lois en vigueur et est en accord avec les normes internationales de comportement ;
- 4) Est intégré dans l'ensemble de l'organisation et mis en œuvre dans ses relations.

Les travaux de Capron et Quairel-Lanoizelée (2010) ont révélé que les deux concepts du développement durable et de la RSE étaient distincts. En d'autres termes, « *le DD concernant l'avenir de la planète, la RSE concernant le rôle de l'entreprise dans la société.* » (Capron et Quairel-Lanoizelée, 2010, p.126). Ces auteurs affirment que depuis l'année 2000, ils s'intéressent au « *couplage* » du développement durable et de la RSE.

Par ailleurs, Capron et Quairel-Lanoizelée (2010) affirment que les entreprises appliquent la RSE à l'égard de différents acteurs, à savoir, les actionnaires dans le but de générer du profit vis-à-vis de ces derniers, les parties prenantes que l'entreprise doit identifier et satisfaire et l'intérêt général pris en considération par l'entreprise.

3. Les fondements théoriques de la RSE

Dans cette sous-section nous nous attardons sur les théories adaptées à notre recherche comme piste de réflexion afin de déterminer les motivations et les pressions favorisant le déploiement des systèmes de contrôle de gestion responsables dans les PME.

3.1 La théorie des parties prenantes

La théorie des parties prenantes est la plus mobilisée dans le cadre de la RSE et s'appuie sur la prise en compte des intérêts des parties prenantes dans la démarche responsable.

3.1.1 Définition du concept de parties prenantes

La notion de parties prenantes a été utilisée pour la première fois en 1963 par Stanford Research Institute (Freeman, 1984). Freeman (1984, p.46) définit une partie prenante comme « *un individu, ou un groupe d'individus, qui peut affecter ou être affecté par la réalisation des objectifs organisationnels* ». Les parties prenantes peuvent ainsi impacter ou être impactées par l'entreprise (Freeman, 1984). Il s'agit d'une relation bidirectionnelle entre l'organisation et ses

parties prenantes qui permet de catégoriser cette théorie. La théorie de parties prenantes insiste non seulement sur l'identification des parties prenantes, mais aussi sur l'intégration de ces acteurs dans le choix de stratégie en entreprise (Dontenwill, 2005). En outre, Mercier (1999) a également défini le concept de parties prenantes : ces dernières représentent « *l'ensemble des agents pour lesquels le développement et la bonne santé de l'entreprise constituent des enjeux importants* » (Mercier, 1999, p.59). Il convient ainsi de noter que les parties prenantes représentent un ensemble d'acteurs ayant une influence ou peuvent être influencées par les objectifs de l'organisation.

Toutefois de nombreux auteurs ont tenté de définir la notion de parties prenantes. Le tableau ci-dessous synthétise l'ensemble des définitions issues de la littérature.

Tableau 2 : Les définitions du concept de parties prenantes (adapté de Mitchell, Agle et Wood, 1997)

Auteurs	Les parties prenantes
Standford memo, (1963)	« <i>those groups without whose support the organization would cease to exist</i> » (cité par Freeman & Reed, 1983 et Freeman, 1984)
Rhenman (1964)	« <i>are depending on the firm in order to achieve their personal goals and on whom the firm is depending for its existence</i> » (cité par Näsi, 1995)
Ahlstedt et Jahnukainen, (1971)	« <i>driven by their own interests and goals are participants in a firm, and thus depending on it and whom for its sake the firm is depending</i> » (cité par Näsi, 1995)
Freeman et Reed (1983)	Large: « <i>can affect the achievement of an organization's objectives or who is affected by the achievement of an organization's objectives</i> » Étroite: « <i>on which the organization is dependent for its continued survival</i> »
Freeman (1984)	« <i>can affect or is affected by the achievement of the organization's objectives</i> »
Freeman & Gilbert (1987)	« <i>can affect or is affected by a business</i> »
Cornell et Shapiro (1987)	« <i>claimants</i> » who have « <i>contracts</i> »
Evan et Freeman (1988)	« <i>have a stake in or claim on the firm</i> »
Evan et Freeman (1988)	« <i>benefit from or are harmed by, and whose rights are violated or respected by, corporate actions</i> »
Bowie (1988)	« <i>without whose support the organization would cease to exist</i> »
Alkhafaji (1989)	« <i>groups to whom the corporation is responsible</i> »
Carroll (1989)	« <i>asserts to have one or more of these kinds of stakes</i> » – « <i>ranging from an interest to a right (legal or moral) to ownership or legal title to the company's asserts or property</i> »
Freeman et Evan, (1990)	<i>contract holders</i>
Thompson et al. (1991)	in « <i>relationship with an organization</i> »
Savage et al. (1991)	« <i>have an interest in the actions of an organization and... the ability to influence it</i> »
Hill et Jones (1992)	« <i>constituents who have a legitimate claim on the firm... established through the existence of an exchange relationship</i> » who supply « <i>the firm with critical resources (contributions) and in exchange each expects its interests to be satisfied (by inducements)</i> »
Brenner (1993)	« <i>having some legitimate, non-trivial relationship with an organization (such as) exchange transactions, actions impacts, and moral responsibilities</i> »
Carroll, 1993	« <i>asserts to have one or more of the kinds of stakes in business</i> » – <i>may be affected or affect...</i>
Freeman (1994)	<i>participants in</i> « <i>the human process of joint value creation</i> »
Wicks et al. (1994)	« <i>interact with and give meaning and definition to the corporation</i> »
Langtry (1994)	<i>the firm is significantly responsible for their well-being, or they hold a moral and legal claim on the firm</i>

Starik (1994)	« <i>can and are making their actual stakes known</i> » – « <i>are or might be influenced by, or are potentially influencers of, some organization</i> »
Clarkson (1994)	« <i>bear some form of risks as a result of having invested some form of capital, human or financial, something of value, in a firm</i> » or « <i>are placed at risk as a result of a firm activities</i> »
Clarkson (1995)	« <i>have or claim, ownership, rights, or interests in a corporation and its activities</i> »
Näsi (1995)	« <i>interact with the firm and thus make its operation possible</i> »
Brenner (1995)	« <i>are or which could impact or be impacted by the firm/organization</i> »
Donaldson et Preston (1995)	« <i>persons or groups with legitimate interests in procedural and/or substantive aspects of corporate activity</i> »

Toutefois, il n'existe pas de définition universelle du concept des parties prenantes. Freeman et Reed (1983) révèlent une divergence d'opinions sur le concept de partie prenante et son opérationnalisation au sein de l'organisation. Selon une analyse de la littérature, les parties prenantes sont souvent classées par catégories. Nous détaillons ainsi dans ce qui suit les différentes typologies de ces acteurs.

3.1.2 Les typologies de parties prenantes

La considération des parties prenantes dans l'engagement responsable des entreprises est primordiale (Wood et Jones, 1995). Courrent (2012, p.25) affirme que la notion de parties prenantes est « *indissociable à la RSE* ». Afin de mieux saisir le concept de parties prenantes, les auteurs ont identifié des typologies. Carroll (1989) distingue des parties prenantes primaires et secondaires : les parties prenantes primaires font partie du processus économique de l'entreprise et ont une relation contractuelle avec cette dernière. Il s'agit des salariés, des actionnaires, des clients, des fournisseurs, etc. Les parties prenantes secondaires peuvent affecter l'entreprise ou être affectées par ses activités, mais ne disposent pas d'une relation contractuelle avec la firme. Il s'agit des associations, des ONG, des collectivités territoriales, des médias, etc. Clarkson (1995) propose une définition qui distingue les parties prenantes volontaires des parties prenantes involontaires en matière de risque : « *les parties prenantes volontaires supportent une certaine forme de risque dans la mesure où elles ont investi une forme de capital – humain ou financier – quelque chose de valeur dans l'entreprise. Les parties prenantes involontaires sont placées en situation de vulnérabilité du fait des activités de l'entreprise* ». (Clarkson, 1995, p. 106).

Mitchell et al. (1997) quant à eux proposent un modèle basé sur trois critères, le pouvoir, la légitimité et l'urgence afin de catégoriser les parties prenantes. Pfeffer (1981, p.3) s'appuie sur la définition de Dahl (1957) pour définir le pouvoir comme « *une relation entre acteurs sociaux*

dans laquelle un acteur social A peut faire exécuter à un autre acteur social B une action que B n'aurait pas fait autrement ». Il s'agit donc d'un pouvoir exercé par les parties prenantes externes sur l'organisation. En effet, Pfeffer et Salancik (1978) soulignent que l'entreprise dépend de ses parties prenantes externes en termes de ressources et par conséquent l'entreprise devrait prendre en compte les attentes de ces acteurs.

La légitimité représente « *une perception ou une hypothèse générale que les actions d'une entité ont reconnue, appropriée à certains systèmes construits de normes sociales, des valeurs, des croyances et des définitions* » (Suchman, 1995, p.5740). Selon Mitchell et al., (1997) la légitimité est souvent associée au pouvoir. Ces auteurs révèlent que les parties prenantes légitimes sont certainement puissantes et vice versa.

Enfin, l'urgence s'appuie sur deux critères, d'une part la sensibilité au temps qui représente le degré du retard à partir duquel la partie prenante estime que le délai de réponse de la direction est inacceptable. D'autre part, l'importance de la relation pour la partie prenante.

Ainsi, l'urgence représente la limite à partir de laquelle les parties prenantes réclament une attention immédiate de la part de l'organisation (Mitchell et al., 1997) alors que, les deux premiers critères, notamment le pouvoir et la légitimité sont statiques (Laaraf et al., 2015) et n'intègrent pas l'aspect temporel.

Enfin, Carroll et Näsi (1997) distinguent les parties prenantes internes et les parties prenantes externes selon leur localisation. Les parties prenantes internes renvoient à l'ensemble des personnes internes à l'entreprise, à savoir les salariés, les dirigeants et les propriétaires. Les parties prenantes externes représentent l'ensemble des personnes externes à l'entreprise, notamment les clients, les concurrents, le gouvernement, les médias, les groupes de pression, l'environnement naturel et la communauté.

Il existe de nombreuses typologies des parties prenantes dans la littérature. Dans le cadre de ce travail doctoral, nous mobilisons l'approche de Carroll et Näsi (1997) qui classent les parties prenantes par leur sphère d'action et leur positionnement par rapport à l'entreprise.

3.1.3 Les approches de la théorie des parties prenantes

Selon les travaux de Cherkaoui (2016) la théorie des parties prenantes trouve ses origines dans les travaux de Bernard (1938) et Dold (1932). Elle représente la relation entre l'entreprise et les acteurs intéressés par l'activité et les décisions de la firme (Capron et Quairel-Lanoizelée, 2010). Cette théorie a pris son envol suite aux travaux d'Ansoff (1968, cité par Mercier, 2001) dans la définition des objectifs organisationnels. Selon ce dernier, le rôle de l'entreprise est de

réunir les intérêts contradictoires des groupes qui sont en relation avec la structure, notamment les dirigeants, les actionnaires, les salariés, les distributeurs et les fournisseurs. La théorie des parties prenantes stipule que le dirigeant ne doit pas uniquement chercher à maximiser le profit de l'entreprise pour satisfaire les seuls actionnaires, mais doit assurer un équilibre équitable entre les parties prenantes (Mercier, 1999). Elle soutient que les décisions au sein de l'entreprise doivent être prises en tenant compte des attentes de l'ensemble des acteurs impactés (Martinet et Reynaud, 2001).

Donaldson et Preston (1995) expliquent que la théorie des parties prenantes permet d'une part, de diriger et d'évaluer la responsabilité de l'entreprise afin d'assurer une gestion stratégique et éthique et, d'autre part, de déterminer les décisions de la firme envers ses parties prenantes. Ils identifient trois approches relatives à la théorie des parties prenantes : descriptive, instrumentale et normative.

L'approche descriptive décrit les relations entre l'entreprise et son environnement. Autrement dit, cette théorie explique comment les parties prenantes affectent ou sont affectées par les décisions de l'entreprise. Elle décrit le comportement de l'entreprise envers ses parties prenantes, comment l'entreprise gère sa relation avec les parties prenantes et de quelle manière elle prend en compte les intérêts de ces acteurs (Mullenbach, 2007). En effet, la théorie des parties prenantes s'appuie sur le fonctionnement des processus de gestion et la prise en considération des intérêts des parties prenantes (Kochan et Rubinstein, 2000 ; Mitchell et al.1997). Elle répond ainsi aux interrogations sur l'influence des entreprises vis-à-vis de l'environnement et de la société.

L'approche instrumentale permet d'étudier le lien entre la prise en compte des attentes des parties prenantes et la performance de l'entreprise (Mullenbach, 2007). Elle considère que ce sont les parties prenantes qui permettent aux dirigeants d'atteindre leurs objectifs (Clarkson, 1995 ; Hill et Jones, 1992 ; Jones et Wicks, 1999). Hosseini et Brenner (1992) affirment que la satisfaction de l'intérêt des parties prenantes garantit l'atteinte des objectifs de performance et la survie de l'entreprise. En effet, la prise en considération des attentes des parties prenantes n'est assurée que pour atteindre la performance de l'entreprise (Mullenbach, 2007). Selon ce dernier, la vision instrumentale s'inscrit ainsi dans une relation « donnant-donnant ». De ce fait, l'approche instrumentale propose aux dirigeants de mieux comprendre les parties prenantes pour les gérer de manière stratégique. De plus, elle est susceptible de les motiver à intégrer la RSE en prenant en considération les attentes des parties prenantes pour atteindre la performance.

Enfin, l'approche normative fondée par Evan et Freeman (1988) défend quant à elle les intérêts des parties prenantes et apporte un cadre théorique pour justifier les responsabilités de la firme

envers elles. Evan et Freeman (1988) précisent que la firme doit être orientée vers le bénéfice de ses parties prenantes et qu'il existe une relation fiduciaire entre les dirigeants et celles-ci. La prise en compte des intérêts des parties prenantes renvoie à l'intégration de ces dernières dans les décisions des entreprises (Evan et Freeman, 1988). L'approche normative soutient ainsi que l'objectif de survie de l'entreprise nécessite un équilibre des intérêts conflictuels des parties prenantes (Donaldson et Preston, 1995).

La théorie des parties prenantes représente ainsi un modèle adapté à la mise en place des enjeux de la RSE. Courrent (2012) souligne que les approches de cette théorie placent la RSE dans des visions opposées, à savoir la vision utilitariste « orientée Business » et la vision normative « orienté éthique ».

La vision utilitariste associe la prise en compte des intérêts des parties prenantes à la performance économique de l'organisation. Cette vision renvoie à l'approche instrumentale de la théorie des parties prenantes qui s'appuie sur « *l'hypothèse que l'intérêt de l'entreprise et de ses actionnaires passe par la mise en œuvre de réponses adaptées aux attentes des parties prenantes* » (Courrent, 2012, p.26). Le chercheur rajoute que les PME adoptent souvent un comportement responsable à travers la prise en compte des intérêts des parties prenantes sous l'angle de l'approche instrumentale.

La vision normative porte sur les obligations morales de la firme envers ses parties prenantes dans le cadre d'un contrat social. L'entreprise est donc redevable envers la société. Elle doit reconnaître la légitimité de ses parties prenantes et intégrer leurs attentes dans ses objectifs. À travers cette vision normative, le dirigeant doit assurer l'équité entre les parties prenantes et se préoccuper de la justice sociale.

3.1.4 Le choix de la théorie des parties prenantes

L'émergence dans la littérature d'un lien entre RSE et parties prenantes date du début des années 2000 (Van Marrewijk, 2003). La théorie des parties prenantes est la plus mobilisée dans le contexte de la RSE. En effet, cette théorie considère la RSE comme une extension de la gouvernance de l'entreprise qui nécessite la prise en considération des attentes de l'ensemble des parties prenantes, c'est-à-dire des acteurs internes (les actionnaires, les employés, syndicats...), mais aussi externes (fournisseurs, clients, créanciers, société civile...), qui peuvent influencer l'entreprise (Freeman, 1984 ; Sahed-Granger et Boncori, 2014). À ce titre, les dirigeants sont amenés à intégrer les intérêts des parties prenantes dans le processus de prise de décision.

Comme le stipule l'approche instrumentale, la prise en compte des intérêts des parties prenantes contribue à l'amélioration de la performance de l'entreprise. En suivant l'approche descriptive, la théorie des parties prenantes s'appuie sur la manière dont les dirigeants intègrent et gèrent les attentes des parties prenantes. Enfin l'approche normative implique un équilibre dans la gestion des relations avec les parties prenantes de l'entreprise.

Ainsi, nous avons choisi de mobiliser la théorie des parties prenantes afin d'identifier les motivations de la mise en place des pratiques RSE et des systèmes de contrôle de gestion responsables dans le cadre des PME. En effet, les parties prenantes pourraient influencer les dirigeants des entreprises à s'engager dans une démarche responsable qui se traduit par le déploiement des systèmes de contrôle de gestion responsables. En outre, des pressions institutionnelles sont susceptibles de favoriser la démarche RSE dans les PME. Nous présentons ainsi dans ce qui suit les différentes pressions exercées par les parties prenantes.

3.2 La théorie néo-institutionnelle (TNI)

La théorie néo-institutionnelle peut être jumelée à la théorie des parties prenantes afin d'identifier les pressions qui contribuent au déploiement des systèmes de contrôle de gestion responsables.

3.2.1 Isomorphismes de la théorie néo-institutionnelle

L'environnement qui entoure l'entreprise renvoie à des exigences et des obligations sociales que la structure doit respecter pour atteindre sa légitimité (Meyer et Rowan, 1977). Par exemple, la réglementation, le développement économique et technologique peuvent inciter les entreprises à s'engager en RSE (Cherkaoui, 2016)

La théorie néo-institutionnelle soutient que les dirigeants des entreprises implantées dans un milieu hautement institutionnalisé subissent une pression plus élevée quant au respect des principes particuliers (DiMaggio et Powell, 1983). En effet, DiMaggio et Powell (1983, P.440) révèlent que « *les organisations ne sont pas seulement en concurrence pour les ressources et les clients, mais aussi pour obtenir le pouvoir politique et la légitimité institutionnelle* ». Ainsi l'évolution de l'entreprise s'appuie principalement sur la légitimité plutôt que l'efficacité (Meyer et Rowan, 1977). Cette légitimité peut s'appliquer lorsque les pratiques de l'entreprise se conforment aux normes et aux valeurs sociales (Suchman, 1995).

Dans le cadre de cette théorie néo-institutionnelle, DiMaggio et Powell (1983) ont identifié trois types d'isomorphisme susceptibles d'expliquer les pressions institutionnelles qui poussent les organisations à s'adapter aux exigences sociétales et culturelles :

1) L'isomorphisme coercitif qui représente des contraintes assorties de sanctions exercées par l'État, les autorités publiques ou privées et toutes organisations en position de force afin d'adopter un comportement particulier. Selon DiMaggio et Powell (1983), la contrainte coercitive renvoie aux pressions exercées sur les entreprises par des institutions et des organisations dont elles dépendent. Baden et al., (2009) affirment que les PME dépendent essentiellement des clients, notamment les grandes entreprises imposant une crédibilité en termes de RSE. Le renforcement du cadre institutionnel et juridique de la RSE peut être considéré comme un exemple de contrainte coercitive imposant aux entreprises de communiquer sur les contributions responsables (Cherkaoui, et al., 2019).

2) L'isomorphisme normatif, lui, renvoie à des contraintes et des normes qui s'appliquent dans le milieu professionnel. Ces contraintes dirigent le comportement des organisations à travers des bases cognitives sans impliquer de sanctions (Capron et Quairel, 2010). Par exemple les normes RSE (norme ISO 26000, charte RSE, normes GRI, etc.) peuvent représenter une contrainte normative dans la mesure où l'entreprise doit se conformer aux enjeux environnementaux, sociaux et/ou sociétaux (Cherkaoui et al., 2019).

3) L'isomorphisme mimétique enfin, s'exerce dans des situations d'incertitudes dans lesquelles les entreprises imitent le comportement d'autres entreprises ayant réussi, ou qui sont perçues comme performantes (Meyer et Rowan, 1977). Dans le cadre de la RSE, l'isomorphisme mimétique s'explique par la reproduction de pratiques responsables (Courent, 2012). Par exemple, la publication des rapports RSE peut contribuer à une pression mimétique, car les entreprises vont ainsi imiter et appliquer les pratiques RSE publiées dans le rapport afin de justifier leur engagement responsable (Cherkaoui, et al., 2019).

Selon Deephouse et Carter (2005), les isomorphismes peuvent s'exercer dans le cadre d'une légitimité. Par ailleurs la théorie néo-institutionnelle, stipule que plusieurs forces sont susceptibles d'inciter les entreprises à mettre en place des pratiques RSE (Fernando et Lawrence, 2014). Par exemple, les entreprises ayant une base économique solide se dotent d'une capacité à mobiliser la RSE. La théorie néo-institutionnelle pourrait ainsi aider à analyser les pressions exercées sur les PME afin de mettre en œuvre des systèmes de contrôle de gestion responsables.

3.2.2 Le choix de la théorie néo-institutionnelle

Les systèmes de contrôle de gestion fournissent des informations aux dirigeants sur l'utilisation des ressources et l'impact sur l'environnement (Bartolomeo et al., 2000). De plus, ils permettent d'identifier les parties prenantes qui influencent les décisions de l'entreprise en matière de RSE (O'Dwyer, 2005). Selon Arjaliès et Ponsard (2010), le contrôle et le pilotage des pratiques RSE sont nécessaires aux entreprises afin d'identifier les bénéfices de leurs pratiques et de développer un avantage concurrentiel. Toutefois, les actions RSE non jumelées à des résultats mesurés sont susceptibles d'être négligées (Gond et al., 2012).

L'objectif de ce travail de recherche est d'apporter un éclairage sur le rôle des systèmes de contrôle de gestion dans le pilotage de la performance globale des PME, dans la mesure où nous avons constaté une absence considérable de travaux académiques sur ce sujet. Il nous a donc semblé pertinent d'étudier les facteurs favorisant le déploiement des SCGR au sein des PME. De ce fait, nous mobilisons la théorie néo-institutionnelle afin d'identifier les pressions qui contribuent au déploiement des SCGR. Cette théorie stipule que l'environnement qui entoure l'entreprise se distingue par des contraintes responsables. L'entreprise devrait ainsi prendre en compte ces contraintes afin d'atteindre sa légitimité, et le déploiement des SCGR permettra de répondre aux pressions institutionnelles.

Conclusion de la section 1

Cette première section nous a permis d'approfondir les définitions attribuées au concept de la RSE ainsi que son émergence. À l'issue de l'étude de la littérature, la RSE se définit notamment au travers de la réunion de deux paradigmes, l'éthique des affaires et le développement durable. Elle représente la prise en compte, de manière volontaire, des enjeux du développement durable, à la fois économiques, sociaux et environnementaux, par les entreprises, dans leurs activités et leurs relations avec les parties prenantes.

La considération des parties prenantes dans l'engagement responsable des entreprises est primordiale (Wood et Jones, 1995). L'entreprise ne doit pas uniquement chercher à maximiser le profit pour satisfaire les actionnaires, mais doit également assurer un équilibre équitable entre l'ensemble des parties prenantes. C'est dans cette perspective que nous avons construit notre cadre théorique permettant d'expliquer les raisons qui favorisent la mobilisation des pratiques RSE et des systèmes de contrôle de gestion responsables. Ce cadre repose sur la théorie des parties prenantes et la théorie néo-institutionnelle qui semblent adaptées à notre sujet de recherche. La première favorise la prise en compte des intérêts des parties prenantes dans l'engagement responsable de l'entreprise et permet d'identifier les motivations de la mise en place des pratiques RSE. La deuxième quant à elle permet de distinguer les pressions des parties prenantes qui contribuent au déploiement des systèmes de contrôle de gestion responsables.

Section 2 : La RSE dans le contexte des PME

Les PME sont définies par l'INSEE comme des entreprises qui «*occupent moins de 250 personnes, et ont un chiffre d'affaires annuel inférieur à 50 millions d'euros ou dont le total de bilan n'excède pas 43 millions d'euros. Elles incluent la catégorie des microentreprises (MIC).* » (INSEE, 2017) En effet, les PME jouent un rôle primordial dans l'économie mondiale. En France, elles représentent 99,9 % du tissu économique et représentent 41 % de temps plein (INSEE, 2017). De ce fait, elles sont redevables envers la société (Capron, 2012) et doivent prendre en compte les enjeux du développement durable. En effet, la notion de RSE s'est peu à peu diffusée au sein des petites et moyennes entreprises (PME) afin de répondre aux exigences de leurs parties prenantes. Ces structures se distinguent par leurs propres caractéristiques (Lapointe et Gendron, 2005). Ainsi l'intégration d'une démarche RSE au sein des PME nécessite la mise en place de démarches et de stratégies spécifiques.

Cette deuxième section s'intéresse à la mise en place de la RSE dans les PME. Dans un premier temps, nous exposons les définitions et les caractéristiques des PME. Dans un deuxième temps, nous mettons en évidence les déterminants et les obstacles liés au déploiement des pratiques RSE en PME. Enfin, nous analysons la motivation et les caractéristiques du dirigeant favorisant l'engagement responsable des PME.

1. Éclairage du concept de PME

2. L'engagement responsable des PME

3. RSE et dirigeant de PME

1. Éclairage du concept de PME

Les PME sont considérées comme des acteurs économiques qui jouent un rôle central dans la RSE. La prise en compte de leur impact sur la société a intéressé beaucoup de chercheurs ces dernières décennies. Selon Hitchens et al. (2005), la contribution des PME dans la production des déchets s'élève à 60% et leur part de pollution totale représente 80% (Williamson et al., 2006). En raison de leurs spécificités, les PME ne disposent pas du même système de gestion que les grandes entreprises (Jenkins, 2004). Le déploiement de la RSE nécessite une adaptation aux critères spécifiques de PME. Le paragraphe suivant apporte un éclairage sur les caractéristiques des PME et les profils de leurs dirigeants.

1.1 Définitions et caractéristiques des PME

Les PME représentent une entité primordiale dans l'économie mondiale. En France, elles englobent plus de 99 % des firmes et représentent deux tiers des emplois dans le secteur privé (Wolff et Bosia, 2014). De nombreux auteurs ont révélé un manque de définition universelle de la notion de PME (Habersaat et al., 2000 ; Julien, 1994 ; Torrès, 1997). Selon les travaux de Wtterwulge (1998), Courrent et Quairel-Lanoizelée (2012), la définition de la PME s'appuie sur deux approches : approche qualitative et approche quantitative. Selon l'approche qualitative, la PME se définit comme étant « *une entité propre où les fonctions sont toutes intégrées ou du moins fortement reliées et où le propriétaire-dirigeant contrôle la plupart des aspects, et pour quelques-unes, en y participant directement* » (Julien, 1997). Cette approche renvoie aux caractères descriptifs de l'entreprise qui permettent de mieux comprendre les spécificités de la PME, à savoir, la centralisation de la gestion, la faible formalisation de processus de prise de décisions, le manque de ressources et la faible spécialisation des tâches (Marchesnay, 2003). L'approche quantitative quant à elle, permet de définir les PME en s'appuyant sur des indicateurs mesurables (Courrent, 2012), notamment l'effectif qui représente le nombre de personnes exerçant une activité régulière au sein de l'entreprise (salariés, propriétaires et actionnaires), le total du bilan et le chiffre d'affaires de l'entreprise. Julien et Marchesnay (1988) ont mentionné que l'effectif des PME est fixé à 500 employés aux États-Unis, tandis qu'en France selon la Commission Européenne (2015), l'effectif des PME est inférieur à 250 personnes ayant un emploi à plein temps. Selon Courrent (2012), il est

préférable de privilégier l'approche qualitative des PME, car elle permet de comprendre les spécificités de ces entreprises et les distinguer des grands groupes.

Ainsi, nous pouvons distinguer trois types de PME : les moyennes entreprises (ME) qui comprennent entre 50 et 249 salariés, les petites entreprises (PE) qui comptent entre 10 et 49 salariés et les microentreprises ou très petites entreprises (TPE) qui ne dépassent pas 10 salariés. Toutefois, cette approche quantitative a été critiquée dans la littérature académique. Certains chercheurs refusent l'idée que la taille soit le principal élément qui caractérise les PME (Jenkins, 2006). Le tableau 3 permet de synthétiser les caractéristiques de ces entreprises.

Tableau 3 : Caractéristiques des PME en Europe (Source : Commission Européenne (2015)⁶

Catégorie d'entreprise	Effectif	Chiffre d'affaires annuel	Total du bilan annuel
Micro entreprise	De 1 à 9	≤ 2 millions d'euros	≤ 2 millions d'euros
Petite entreprise	De 10 à 49	≤ 10 millions d'euros	≤ 10 millions d'euros
Moyenne entreprise	De 50 à 249	≤ 50 millions d'euros	≤ 43 millions d'euros

Selon Torrès (1999), l'appellation « La PME » n'est pas pertinente, il est préférable d'utiliser « Les PME », car ces structures sont diverses. Malgré la multiplicité des définitions attribuées à la PME, les spécificités de cette dernière demeurent évidentes (Hervas-Oliver et al., 2016). Plusieurs auteurs ont attribué des spécificités communes aux PME (Wtterwulghe, 1998 ; Julien et Marchesnay, 1988 ; Torrès, 1999) :

- Gestion centralisée et personnalisée par le dirigeant de l'entreprise : (cette centralisation reflète l'image du dirigeant)
- Personnel polyvalent (manque de spécialisation)
- Communication interne peu formalisée avec les différentes parties prenantes internes et externes
- Communication externe basée sur le contact direct avec la clientèle
- Structure de la firme peu hiérarchisée
- Difficulté de négociation des achats et des ventes

⁶ Commission européenne. (2015), *Guide de l'utilisateur pour la définition des PME* - Europa EU.

- Difficulté d'obtention de capitaux

Les PME se caractérisent par un système de gestion personnalisé par le dirigeant (Courrent, 2012 ; Julien, 1997). En effet, de différentes caractéristiques des PME ont été évoquées dans la littérature, mais la principale porte sur le rôle central du dirigeant. Le comportement des PME est souvent lié à l'agissement du dirigeant. Toutes les décisions sont prises par le dirigeant (Chabaud et Sammut, 2016). De plus, la personnalité de cet acteur majeur influence fortement le fonctionnement de l'entreprise (Filion, 2007). Ainsi le dirigeant est le personnage clé des PME, car tous les changements et les décisions se font à travers cet acteur. De ce fait, la mise en place de la RSE dans les PME est strictement influencée par le dirigeant résidant au cœur des PME.

1.2 PME et profils des dirigeants

Les écrits sur le dirigeant de la PME permettent de mieux cerner la manière dont ce personnage influence son entreprise et imprègne son style de gestion. Sa personnalité influence grandement la stratégie et la gestion de l'entreprise (Castro, 2002 ; Duchénaut, 1997). Cet acteur joue un rôle capital dans la PME (Cherkaoui et Jalal, 2017 ; Courrent, 2012). Plusieurs études ont toutefois montré l'existence en PME de profils de dirigeants différents. Bauer (1993) identifie par exemple trois profils : 1) l'homo economicus, un dirigeant tourné vers les résultats et le profit de son entreprise, 2) l'homo politicus, un dirigeant obsédé par le pouvoir de son entreprise, 3) le pater familias, un dirigeant désirant créer une dynastie à léguer à ses successeurs. Marchesnay (1991) distingue le dirigeant « PIC » qui recherche Pérennité et Indépendance, mais par forcément la croissance, et le dirigeant « CAP » qui recherche croissance et autonomie et, sachant que les phases de croissance s'avèrent souvent de courte durée, n'est pas attaché à la pérennité. Jaouen (2008) distingue quant à elle le carriériste (recherche de croissance, pluridisciplinaire et s'entourant de collaborateurs), l'hédoniste (prise de risque, manque de compétence, stratégie intuitive), l'alimentaire (manque de ressources financières, absence de réseaux, stratégie émergente) et le paternaliste (entreprise familiale, absence de stratégie, pluri-compétent s'entourant de collaborateurs). Chacun de ces profils agirait différemment et aurait potentiellement des valeurs, convictions personnelles et principes différents. Or l'engagement responsable des PME serait fortement lié aux valeurs, aux convictions personnelles et aux principes du dirigeant (Laarraf et al., 2015). Il semble ainsi inévitable de se focaliser sur le profil du dirigeant de PME pour tenter d'expliquer les pratiques RSE dans ces structures (Cherkaoui, 2016).

2. L'engagement responsable des PME

De nos jours, les entreprises font face aux attentes de nombreuses parties prenantes (Arvidsson, 2010). De plus, elles subissent des pressions afin de résoudre des problèmes de société (Johnson et Greening, 1999). Par conséquent, ces entreprises sont amenées à prendre en compte leur impact sur la société (Lee, 2011). Plusieurs facteurs peuvent encourager l'engagement responsable des PME. Cet engagement pourrait ainsi se traduire par la mise en place de pratiques environnementales, sociales et sociétales.

2.1 RSE en PME : Déterminants et motivations

La Commission Européenne (2011) souligne que la RSE renvoie aux pratiques responsables mises en place par les entreprises au-delà de leurs obligations légales vis-à-vis de la société et de l'environnement. Dans cette perspective, Carroll (1991) insiste sur l'importance de la RSE afin de mieux saisir les devoirs et les obligations de l'entreprise envers la société. Elle a proposé un cadre qui classe les principaux domaines de la RSE selon quatre dimensions : économique (générer du profit), juridique (respecter la loi et la réglementation), éthique (respecter les normes et les principes dans le milieu de travail) et philanthropique (favoriser l'équité et la charité). Certains auteurs soulignent que la RSE est bénéfique pour l'ensemble des entreprises ainsi que pour la société (Reynaud et al., 2011). Cette démarche responsable se distingue par une certaine utilité et est considérée comme moyen nécessaire et avantageux qui permet de contribuer à la performance de l'entreprise. Mescon et Tilson (1987) annoncent par exemple que, la RSE contribue à la création d'opportunités et à l'innovation dans les PME.

En effet, les PME ont été ignorées dans la littérature académique en sciences de gestion. Les travaux de recherche réalisés sur le thème de la RSE s'intéressent plus souvent aux grands groupes et moins fréquemment aux PME (Courrent, 2012 ; Oueghli, 2013). Le poids des PME dans l'économie mondiale est pourtant très important. La formalisation des pratiques RSE conçues pour les grandes entreprises ne peut que rarement être appliquée telle quelle aux PME (Jenkins, 2004 ; Katz, 1989) parce que ces dernières ont leurs propres particularités (Lapointe et Gendron, 2005), comme l'adoption de stratégies informelles, la personnalisation de la gestion par le dirigeant, la simplicité du système d'information (Witterwulge, 1998 ; Julien et Marchesnay, 1988 ; Torrès, 1999) qui les rendent spécifiques. Selon, Murillo et Lozano (2006), les liens qu'établissent les PME entre les pratiques RSE, la rentabilité et la compétitivité sont

importants et nécessitent d'être étudiés.

Du fait des spécificités des PME, la mise en place de la RSE au sein de ces structures nécessite des démarches et des stratégies spécifiques (Oueghlissi, 2013). Bien que moins nombreuses que celles portant sur les grandes entreprises (Berger-Douce, 2008), les recherches académiques portant sur la RSE dans les PME se sont significativement développées ces dernières années (Cherkaoui, 2016 ; Courrent, 2012 ; El Bouserghini et al., 2016 ; Laaraf et al., 2015 ; Paradas et al., 2017). Les travaux de Berger-Douce (2007) ont montré que l'engagement responsable des PME est en croissance. De plus, une étude réalisée sur les pratiques RSE des PME en France auprès de 12 686 entreprises suite à l'enquête de Changement et Organisationnels et Informatisation (COI) de 2006, a dévoilé que 36,71 % des PME en France mettent en place la RSE (Oueghlissi, 2013). Les travaux de Paradas (2006) et Mandl (2006) révèlent que les PME s'engagent dans une démarche RSE sans le savoir. Par exemple, ces structures investissent souvent dans le capital social sans exprimer cette initiative par une démarche RSE formalisée (Habisch, 2004).

L'analyse des travaux de recherche antérieurs révèle que plusieurs facteurs peuvent inciter les entreprises à adopter un comportement responsable. Ces facteurs portent principalement sur les valeurs éthiques et sociales des dirigeants, le réseau des dirigeants et les pressions des parties prenantes.

2.1.1 Valeurs et réseau de dirigeants

Le dirigeant est un acteur majeur de l'engagement responsable des PME. Selon les travaux de Kusyk et Lozano (2007) et de Murillo et Lozano (2006), l'adoption de la RSE est fortement liée aux valeurs morales et éthiques de dirigeants. De même, Jenkins (2004, 2006) affirme que les pratiques RSE en PME sont déterminées sur la base des valeurs des dirigeants. Certains chercheurs ont noté que les sentiments et la religion du dirigeant sont susceptibles d'influencer les décisions en matière de RSE au sein des PME (Dincer et Dincer, 2013). De leur côté, Heugens et al. (2008) ont affirmé que les entreprises sont fondées sur des aspirations et des valeurs personnelles du dirigeant. Ainsi, cet acteur est-il considéré comme l'unique décideur au sein des PME (Fassin et al., 2011), celui qui pourrait décider de mettre en place des pratiques RSE et les adapter selon ses propres valeurs. En outre, le réseau du dirigeant a été identifié dans la littérature comme étant un déterminant qui encourage le déploiement de la RSE au sein des PME. En ce sens, Hamann et al. (2015) mettent l'accent sur le rôle des initiatives collectives

favorisant l'engagement responsable des PME. Ces auteurs révèlent que les valeurs et les normes partagées entre les dirigeants par le biais des associations des entreprises, contribuent au développement des pratiques RSE dans les PME.

2.1.2 Pressions des parties prenantes

Les travaux antérieurs soulignent que, tout comme pour les grandes entreprises (Labelle et al., 2013), la mise en œuvre des pratiques RSE au sein des PME implique la prise en considération des attentes des parties prenantes, internes et externes, ayant un impact sur l'activité de l'entreprise (Sahed-Granger et Boncori, 2014). Dans le cadre des PME, plusieurs chercheurs ont mis en évidence les pressions exercées par les parties prenantes en matière de RSE. Ces pressions proviennent souvent des clients (Jenkins, 2006 ; Spence, 2000) et de l'État (Quairel et Auberge, 2005 ; Jenkins, 2006 ; Murillo et Lozano, 2006 ; Spence, 2000) :

D'une part, les avantages économiques qui découlent de la prise en compte des attentes des clients favorisent l'adoption de pratiques RSE (Santos, 2011 ; Sen et Cowley, 2013). Autrement dit, l'insertion des PME au sein de la chaîne d'approvisionnement est nécessaire pour mettre en place la RSE. En effet, les PME sont susceptibles d'intégrer les pratiques RSE afin de répondre aux contraintes des grandes entreprises qui prennent en considération la RSE dans leur processus d'achat ou de sous-traitance (Brodhag, 2012). Les grandes entreprises exigent l'obtention d'un dispositif RSE (label ou certificat) dans le cadre d'une collaboration avec les PME afin que ces dernières puissent justifier de la conformité de leur engagement aux normes responsables (Santos, 2011). En outre, les partenariats noués avec les acteurs locaux sont susceptibles de stimuler l'innovation (Spence, 1999).

D'autre part, les pressions exercées par l'État constituent la motivation principale pour l'ensemble des entreprises en termes d'intégration des enjeux de la RSE (Quairel et Auberge, 2005). De même, les travaux de Murillo et Lozano (2006) relèvent l'importance de la réglementation dans la mise en place des pratiques RSE. Toutefois, cette réglementation ne contribue pas nécessairement à l'adoption d'un comportement responsable pour les PME (Santos, 2011 ; Hamann et al., 2015). Néanmoins, les travaux de Perrini et al. (2007) révèlent qu'il est difficile pour les PME d'identifier les parties prenantes concernées et de répondre à leurs attentes. Ainsi, il est essentiel d'appréhender les manières dont les PME s'engagent en RSE et en quoi elles diffèrent des grandes entreprises (Morsing et Perrini, 2009).

2.1.3 Autres déterminants de la RSE

D'autres déterminants ont également été abordés dans la littérature académique. Par exemple, l'impact de la RSE sur la performance de l'entreprise représente un facteur fondamental de la mise en place des pratiques responsables (Santos, 2011). À ce titre, les travaux de Vázquez-Carrasco et López-Pérez (2013) et de Nybakk et Panwar, (2015) ont souligné que les PME sont motivées par des avantages stratégiques et économiques de la RSE. En outre, l'âge de l'entreprise semble expliquer l'engagement responsable des PME. Il est à noter que l'ancienneté de l'entreprise peut stimuler la démarche RSE (observatoire des PME européennes, 2004). Enfin, d'autres facteurs peuvent intervenir dans la sensibilisation des entreprises à adopter un comportement responsable, notamment le secteur d'activité (Oueghlissi, 2013) et la taille de l'entreprise (Spence et al., 2006). En effet, les entreprises du secteur industriel sont plus sensibles à la démarche responsable et intègrent des pratiques RSE pour répondre aux attentes des parties prenantes (Jenkins et Yakovleva, 2006) ; la taille de l'entreprise joue également un rôle dans l'adoption d'une démarche RSE (Cherkaoui, 2016). Autrement dit, plus la taille de la structure est grande plus cette dernière tend à prendre en considération les préoccupations sociales et environnementales.

Toutefois, l'engagement responsable des PME est susceptible d'être freiné par le manque de temps et de ressources (financières et humaines), l'insuffisance de connaissances et de technologie (Berger-Douce, 2008 ; Kusyk et Lozano 2007 ; Labelle et al., 2013 ; Perrini et al., 2007 ; Princic, 2003 ; Schaper, 2002), et les difficultés à mesurer l'impact des pratiques RSE (Santos, 2011). En effet les PME ayant des difficultés financières sont faiblement engagées en matière de RSE (Santos, 2011). De ce fait, les PME, peuvent dépendre de leurs partenaires et des acteurs publics pour soutenir leurs actions RSE (Clemens, 2006). D'autres chercheurs ont considéré l'absence de lois en matière de RSE pour les PME et de soutiens publics comme des freins à l'intégration des pratiques RSE (Hattabou et Louitri, 2011 ; Santos, 2011).

Bien que de nombreuses recherches aient démontré des pratiques responsables différentes dans le contexte des grandes entreprises, notre objectif est d'identifier l'engagement RSE spécifique aux PME lié à la mise en place des pratiques RSE et des systèmes de contrôle de gestion responsables.

2.2 La mise en œuvre des pratiques RSE en PME

Selon la définition de la norme ISO 26000, la RSE renvoie à l'instauration de dimensions environnementales, sociales et sociétales de manière volontaire par les entreprises. Ainsi, le comportement responsable des PME peut s'exprimer à travers la mise en place de pratiques relatives à ces dimensions.

Les actions environnementales renvoient au rôle de l'entreprise dans la préservation de l'environnement (Julien et Marchesnay, 1988) en minimisant l'impact écologique des activités de l'entreprise (Akeb et al., 2015). Ceci peut se traduire par l'utilisation optimale et efficace des ressources naturelles, l'optimisation des transports, la gestion et la valorisation des déchets, le recyclage... Ainsi, pour s'assurer que ses empreintes environnementales sont contrôlées, voire maîtrisées, l'entreprise peut mettre en place un système de gestion environnementale conforme aux normes et contribuant à la crédibilité de la structure auprès de ses parties prenantes (Walley et Whitehead, 1994). Certains auteurs, notamment Rutherford et al., (2000) ont toutefois prouvé que les PME ont des difficultés à insérer les enjeux environnementaux dans leur système de gestion, car cette démarche sollicite des compétences et des ressources particulières qui rendent le développement des actions complexe (Sharma et Vredenburg, 1998). Williamson et Lynch-Wood (2001) notent de même – mais leur étude date de 2001 – que la plupart des dirigeants des PME ne sont pas sensibilisés à l'environnement et subissent de faibles pressions relatives à ce sujet. Pourtant, certaines PME mettent en œuvre des actions visant à mesurer et/ou limiter l'impact de leur activité sur l'environnement (Aragon-Correa et al., 2008). Akeb et al., (2015) expliquent que ces actions leur permettent de développer des relations particulières avec leurs parties prenantes externes, qui, à leur tour, pourront agir dans le même état d'esprit.

L'engagement responsable des PME concerne également les actions sociales. Ces dernières portent notamment sur la lutte contre la discrimination, la mise en place de bonnes conditions de travail, la réduction des inégalités sociales, le déploiement du dialogue social, les questions relatives à la coopération, la diversité et la flexibilité au sein de l'entreprise (Hamann et al., 2009). Selon Akeb et al., (2015), de nombreux dirigeants de PME sont sensibles aux aspects sociaux dans leur entreprise. En effet, les PME se distinguant par un nombre réduit de collaborateurs, ces derniers développent des relations informelles et personnelles fondées sur la confiance (Torrès, 2003). Les PME rencontrent toutefois des difficultés dans la mise en place des pratiques sociales, car le développement de l'employabilité des salariés par exemple requiert des coûts et des ressources importantes et ces entreprises n'en disposent pas toujours (Akeb et al., 2015).

Selon ces derniers, les actions sociales et environnementales sont complémentaires. Autrement dit, la minimisation de l'impact environnemental de l'entreprise nécessite l'implication des salariés ainsi que des fournisseurs (Ramus et Steger, 2000). Cette convergence peut alors générer une performance économique en matière de RSE (Chang et Kuo, 2008). Dans cette lignée, les clients sont de plus en plus intéressés par des produits et des services responsables et sont susceptibles de boycotter ces derniers dans la mesure où ils ont un impact environnemental et social négatif (Akeb et al., 2015).

Au-delà des pratiques environnementales et sociales, l'entreprise devrait également intégrer des pratiques sociétales axées sur la prise en compte des parties prenantes externes et le développement de la communauté. Ces pratiques portent par exemple sur la cohésion sociale, le soutien des associations caritatives, le parrainage, le mécénat, etc.

Toutefois, certains auteurs révèlent une opposition entre la dimension environnementale et la dimension économique de l'entreprise. Les travaux de Simpson et al., (2004) ont montré que les dirigeants de PME étudiées estiment que la mise en place des pratiques environnementales génère un coût supplémentaire. Bien que ces pratiques permettent de générer des économies, les dirigeants des PME ne sont pas sûrs de l'intérêt d'un investissement environnemental (Akeb et al., 2015). De ce fait, ces chercheurs précisent que le conflit demeurant entre les enjeux environnementaux et les enjeux économiques peut complexifier l'instauration des piliers de la RSE.

Au final, l'engagement responsable des PME nécessiterait des investissements financiers et humains, des changements et du temps. En outre, des systèmes de contrôle de gestion responsables peuvent accompagner les pratiques RSE mises en place dans le cadre d'une démarche responsable, afin d'évaluer la contribution des enjeux de la RSE et de s'assurer de l'engagement des PME.

3. RSE et dirigeants de PME

La démarche RSE en PME dépend souvent de l'implication personnelle du dirigeant (Courrent, 2012). Cet acteur joue un rôle primordial au sein de l'entreprise et ses caractéristiques peuvent constituer un levier de prise en considération des pratiques RSE (Labelle et St-Pierre, 2010). Par ailleurs, le dirigeant peut mettre en place la RSE de manière volontaire afin d'atteindre une performance globale ou de se limiter à un certain nombre de pratiques pour répondre aux contraintes des parties prenantes. Nous détaillons ainsi dans ce qui suit le rôle du dirigeant dans le déploiement de la RSE et son engagement selon l'approche proactive et défensive.

3.1 Rôle et caractéristiques des dirigeants

Les PME se distinguent par un système de gestion personnalisé à travers le dirigeant qui à son tour, influence l'intégration de la RSE (Bolton, 1971). Cela implique que la démarche responsable des PME dépend principalement de l'implication du dirigeant (Courrent, 2012), de ses convictions personnelles, de ses valeurs et de sa perception de la RSE (Berger-Douce, 2008 ; Elbousserghini, 2016 ; Jenkins, 2006 ; Labelle et al., 2013 ; Laaraf et al., 2015 ; Paradas et al., 2017 ; Santos 2011). Une étude menée par Laaraf et al., (2015) confirme que la mise en place de la RSE en PME dépend fortement des convictions personnelles du dirigeant et de ses valeurs. Pour Dokou et al., (2000), l'engagement responsable des PME est lié au rôle et aux aptitudes du dirigeant. Autrement dit, les dirigeants ayant des valeurs éthiques sont plus sensibles à la RSE. Dans le cas contraire, cela peut freiner le développement de la démarche responsable (Paradas, 2007). Suite à la personnalisation du processus de prise de décisions par le dirigeant en PME, il semble inévitable de se focaliser sur la conception personnelle du dirigeant en matière de RSE afin de mieux appréhender le degré et les types d'engagements de la PME (Courrent et Quairel-Lanoizelée, 2012). Cet acteur jouant un rôle central au sein de la PME (Bonneveux et Soparnot, 2016 ; Julien, 1993 ; Marchesnay et Carrier, 2005 ; Torrès, 2008) et principalement dans la mise en place de la RSE (Berger-Douce, 2008 ; Lapointe et Gendron, 2005), plusieurs auteurs se sont intéressés au rôle du dirigeant dans l'intégration de la RSE dans les PME (Cassells et Lewis, 2011 ; Paradas et al., 2017).

La question sur les caractéristiques (sexe et âge) des dirigeants de PME intéresse les chercheurs (Labelle et St-Pierre, 2010 ; Schaper, 2002 ; St-Pierre, et al., 2011). Certains travaux antérieurs révèlent que les dirigeants de sexe féminin sont plus sensibles au déploiement de la RSE en PME. Par exemple, une étude menée par Labelle et St-Pierre (2010) auprès de 490 dirigeants de PME indique que les femmes sont généralement plus impliquées dans la démarche RSE. De même, St-Pierre et al. (2011) ont démontré que les femmes sont plus sensibles à la RSE que les hommes. Dawson (1997) souligne l'existence de différences éthiques entre les hommes et les femmes au niveau du relationnel. En outre, la sensibilité éthique des dirigeants envers les parties prenantes a également été étudiée dans la littérature. Blodgett et al. (2001) constatent une sensibilité accrue chez les femmes envers les parties prenantes, notamment les salariés. Toutefois, d'autres travaux de recherche ne parviennent pas à marquer des différences entre les hommes et les femmes en matière de RSE (Paradas, et al., 2017 ; Schaper, 2002).

Par ailleurs, l'âge du dirigeant a également été abordé dans le contexte de la RSE. En effet, les

dirigeants plus âgés ont plus tendance à développer des pratiques RSE que les jeunes (Dawson, 1997 ; Dawson et al., 2002 ; Pradas et al., 2017 ; Ede et al., 2000). Certains chercheurs confirment une relation positive entre l'âge du dirigeant et le déploiement de la RSE en PME. Par exemple, les résultats des travaux de Labelle et St-Pierre (2010) témoignent que les dirigeants les plus âgés sont plus impliqués dans la démarche RSE. Toutefois, les travaux de Cassells et Lewis (2011) révèlent que l'âge des dirigeants n'impacte pas l'attitude des dirigeants en matière de RSE.

Ainsi les travaux portant sur l'influence des caractéristiques des dirigeants dans la mise en place de la RSE ont noté deux résultats : soit les dirigeants plus âgés et de sexe féminin sont plus sensibles aux pratiques RSE, soit les résultats ne parviennent pas à établir des différences en termes d'âge et de sexe. Au-delà des variables âge et sexe, le niveau d'éducation des dirigeants a été également examiné par les chercheurs. Les travaux de Kum-Lung et Teck-Chai (2010) montrent que les personnes ayant un niveau de formation plus élevée sont plus sensibles à la RSE et que les personnes avec un niveau de formation moins élevé sont moins sensibles à la RSE. Toutefois, Paradas et al. (2017) ont constaté que le niveau de formation des dirigeants n'influence pas l'engagement responsable des PME.

En effet, certains travaux de recherche ont souligné l'existence d'un écart entre ce dont les dirigeants témoignent et ce qu'ils appliquent en entreprise en matière de RSE (Cassells et Lewis, 2011 ; Schaper 2002). De plus, rares sont les études ayant porté sur les pratiques plutôt que sur les intentions des dirigeants (Paradas et al., 2017). Ainsi notre étude de cas permettra d'étudier les pratiques RSE menées réellement par l'entreprise.

3.2 RSE : Approche proactive et approche défensive

La RSE représente un véritable levier stratégique pour les entreprises. En effet l'idée d'un « business case de la RSE » a été exposée dans la littérature sous l'angle d'une stratégie « gagnant-gagnant » (Courrent, 2012). Cette idée s'inscrit dans le cadre d'une approche utilitariste qui incite les entreprises à adopter la RSE afin d'atteindre la performance économique. Courrent (2012) précise que l'approche utilitariste se présente sous la forme de deux arguments. Le premier défend le fait que l'amélioration de l'image de l'entreprise et de ses processus contribue à la réputation de l'entreprise engagée et à la fidélisation des parties prenantes (clients et salariés). Le deuxième argument s'appuie sur l'avantage compétitif qui permet de renforcer les compétences et les ressources de l'entreprise. Selon Courrent (2012)

l'avantage compétitif est basé sur la légitimité de l'entreprise accordée par ses parties prenantes suite à un comportement responsable envers ses acteurs. Dans ce sens, le Business case de la RSE permet de concilier les objectifs économiques avec les enjeux de la performance globale (Courrent, 2012).

L'approche proactive soutient que les PME instaurent la RSE dans le but de repérer de nouvelles opportunités (Jenkins, 2007 ; Porter et Kramer, 2006). Par exemple, Ahlstrom (2010) affirme que la mise en place des pratiques RSE peut aider les entreprises à développer de nouveaux produits et services. En outre, elle encourage l'intégration des PME dans un environnement local (Fitzgerald et al., 2010). De leur côté, Quirel et Auberger (2005) soulignent que l'approche proactive permet à l'entreprise de bénéficier d'avantages économiques. D'une part, en matière de résultats, l'entreprise pourrait minimiser les coûts liés à la consommation d'énergie, d'eau, etc., et réduire les risques liés à l'activité de l'entreprise et les risques de procès (amendes). D'autre part, en matière de ressources, cette approche permet à l'entreprise de renforcer ses compétences et de bénéficier d'un avantage compétitif à travers la motivation des salariés et le développement de l'innovation de nouveaux produits et marchés. La prise en compte des attentes des parties prenantes permet aux entreprises de partager des valeurs dans leur environnement et d'assurer la pérennité de leurs activités (El Baz et al., 2014). De plus, cette vision stratégique est importante en période de crise, la RSE permet d'atténuer les effets négatifs qui pourraient découler d'un ralentissement économique (Peloza, 2006).

Selon l'approche défensive, les PME mettent en place des pratiques RSE restreintes afin de répondre aux attentes de parties prenantes ainsi que de gérer les risques (Castello et Lozano, 2009). En effet, l'engagement responsable de l'entreprise nécessite un investissement dans la santé et la sécurité des salariés (Jenkins, 2009). Ces initiatives sont susceptibles de renforcer la motivation des collaborateurs (Brammer et al., 2007). Pour éviter toutes conséquences négatives, les entreprises devront également s'assurer que les attentes des parties prenantes sont prises en compte et minimiser les empreintes environnementales. Elles doivent donc respecter les normes dédiées à la préservation de l'environnement (Boiral, 2009). Les entreprises devront également contribuer au développement de la communauté afin d'inspirer confiance aux parties prenantes.

Ainsi, la gestion des risques sociaux, environnementaux et sociétaux est fondamentale pour les PME. Elle aide les entreprises à éviter les problèmes juridiques (taxes et pénalités) (Levine, 2008) et à atteindre leur légitimité (Castello et Lozano, 2009). Dans cette perspective l'influence des parties prenantes en matière de RSE peut être considérée comme une contrainte pour les entreprises. Dans cette perspective, Courrent (2012) a identifié trois types de

comportements des PME en matière de déploiement de la RSE, à savoir le comportement de rejet, le comportement d'évitement et le comportement de conformité aux valeurs de la RSE avec la mise en place des pratiques RSE.

Tableau 4 : Les comportements des PME en matière de RSE (source : Courent, 2012, p.48)

Pressions des parties prenantes	Performance économique de l'entreprise	
	<ul style="list-style-type: none"> - Investissements importants - Coûts supplémentaires > avantages - Peu d'opportunités sur le marché 	<ul style="list-style-type: none"> - Opportunités fortes sur le marché - Coûts supplémentaires < avantages - Rentabilité attendue de la politique RSE
Faibles	<ul style="list-style-type: none"> - Rejet ou stratégie engagée si le dirigeant est militant 	<ul style="list-style-type: none"> - Stratégies proactives, engagement moyen ou fort
Fortes (notamment des clients)	<ul style="list-style-type: none"> - Évitement, engagement symbolique ou stratégies engagées si le dirigeant est militant 	<ul style="list-style-type: none"> - Stratégies proactives, engagement fort

Les typologies de comportement des PME proposées par Courent (2012) s'appuient sur deux critères, les pressions des parties prenantes et la performance économique. Autrement dit, lorsque les parties prenantes n'exercent pas de pression en matière de RSE et que cette dernière ne permet pas d'atteindre une performance économique, l'entreprise pourrait donc rejeter la démarche responsable. Le comportement d'évitement s'applique lorsque les parties prenantes exercent une forte pression en matière de RSE, mais que cette dernière ne permet pas d'améliorer la performance. Ce comportement s'inscrit dans une approche défensive qui consiste à mettre en place des pratiques RSE restreintes afin de répondre aux attentes des parties prenantes. Enfin, le comportement de conformité aux valeurs de la RSE s'inscrit dans une approche proactive dont l'objectif est d'atteindre la performance économique à travers la mise en place des pratiques RSE, quel que soit le niveau de pression exercé par les parties prenantes.

Conclusion de la section 2

Au cours de cette deuxième section, nous nous sommes intéressée à l'engagement responsable des PME. Dans un premier temps, nous avons apporté des précisions concernant la notion de PME. Ces dernières se distinguent des grandes entreprises par un système de gestion personnalisé, des stratégies informelles, des ressources financières et humaines limitées et des connaissances technologiques insuffisantes. Du fait de ces spécificités, l'engagement responsable des PME nécessite d'être adapté. De plus l'adoption des pratiques RSE en PME est souvent motivée par les valeurs éthiques du dirigeant (Jenkins, 2004, 2006 ; Kusyk et Lozano, 2007 ; Murillo et Lozano, 2006) jumelées aux pressions des parties prenantes (Jenkins, 2006 ; Santos, 2011 ; Spence, 2000).

Nous avons par la suite souhaité explorer le rôle des systèmes de contrôle de gestion responsables dans la mise en place des pratiques RSE. Pour cela nous nous sommes attardée sur le rôle du dirigeant du fait que ce dernier est considéré comme un acteur principal au sein des PME, ayant une relation directe avec la mise en place des stratégies. Par ailleurs, nous avons mis en évidence l'approche proactive et l'approche défensive comme véritables déterminants de la RSE. D'une part, les entreprises peuvent se doter d'une démarche proactive et aller au-delà des attentes des parties prenantes en vue d'atteindre une performance économique. D'autre part, les contraintes des parties prenantes permettent de donner du sens pour les entreprises dans le cadre d'une approche défensive. Cette dernière incite les entreprises à mettre en œuvre un nombre de pratiques limité comme réponses aux exigences des parties prenantes. Nous mobilisons ainsi ces deux approches afin de déterminer les motivations liées à la mise en place des systèmes de contrôle de gestion responsables en PME.

CONCLUSION DU PREMIER CHAPITRE

La RSE représente un véritable levier pour les PME. (Jenkins, 2004, 2006 ; Kusyk et Lozano, 2007 ; Murillo et Lozano, 2006). Elle contribue à la fidélisation des parties prenantes et représente un avantage compétitif qui permet de renforcer les compétences et les ressources de l'entreprise. Cette démarche est donc essentielle pour les PME qui souhaitent améliorer leur performance. Dans ce premier chapitre, nous nous sommes focalisée sur la mise en place de la RSE au sein des PME.

La première section a été centrée sur la définition de la RSE et son émergence. Il en découle que la RSE se définit par la prise en compte des enjeux du développement durable et des attentes des parties prenantes. Par ailleurs, la RSE s'appuie sur différents courants théoriques. La théorie des parties prenantes et la théorie néo-institutionnelle se complètent pour étudier la notion de la RSE à différents niveaux (Lee, et al., 2017). Cela permet aux PME de mettre en place la RSE. En effet, la théorie des parties prenantes est majoritairement mobilisée dans le contexte de la RSE, car elle met l'accent sur la prise en compte des attentes des parties prenantes et stipule que la considération de ces acteurs contribue à l'amélioration de la performance de l'entreprise. Cette théorie est complétée par la théorie néo-institutionnelle qui explique les pressions des parties prenantes qui poussent les entreprises à mettre en place la RSE. Suite à ces deux fondements théoriques, notre recherche permet de conceptualiser les facteurs principaux de la mise en œuvre de la RSE.

Dans un deuxième temps nous avons analysé la RSE dans le cadre des PME. Il en résulte que les PME sont spécifiques et les stratégies de gestion sont souvent influencées par la personnalité du dirigeant (Castro, 2002 ; Duchénaut, 1997). Ainsi, la démarche RSE au sein des PME nécessite un ajustement. Cette démarche peut être incorporée dans les PME à travers les valeurs éthiques et sociales du dirigeant et les pressions des parties prenantes. De plus, cet engagement peut varier selon la vision et les objectifs attendus par le dirigeant, dans le but de dépasser les attentes des parties prenantes et d'atteindre une meilleure performance de l'entreprise ou pour répondre aux exigences des parties prenantes de façon restreinte et éviter les risques. Dans cette lignée, nous abordons dans le chapitre 2 les systèmes de contrôle de gestion qui pourront accompagner la mise en œuvre des pratiques RSE et influencer la performance de l'entreprise.

CHAPITRE 2 : SYSTÈMES DE CONTRÔLE DE GESTION RESPONSABLES ET PERFORMANCE GLOBALE

La notion du développement durable et plus particulièrement les questions portant sur le changement climatique, l'épuisement des ressources naturelles et la croissance des inégalités sont devenues de plus en plus évidentes (Montiel, 2008 ; Nixon et al., 2011). Ce mouvement a entraîné de nouvelles réglementations et des pressions de la part des parties prenantes (Rodrigue et al., 2013). En outre, les entreprises sont de plus en plus sollicitées pour communiquer sur les contributions responsables (Bouten et Hoozee, 2013 ; Figge et Hahn, 2013). La mise en œuvre d'une démarche RSE nécessite des outils pour gérer, mesurer et communiquer sur les enjeux de cette démarche (Epstein, 2008 ; Gladwin et al., 1995 ; Robert et al., 2002). Les SCG vont permettre aux dirigeants d'opérationnaliser les stratégies RSE, de coordonner les activités au sein de l'entreprise, de limiter les conséquences environnementales et sociales négatives, de mieux gérer les impacts positifs et de rester compétitifs en assurant une rentabilité économique (McCrudden et al., 2015). Toutefois, les SCG demeurent insuffisants pour atteindre les objectifs de l'entreprise (Rosanas et Velilla, 2005). Ils sont limités en termes d'intégration des attentes des parties prenantes et en termes de prise en compte des pratiques sociales, environnementales et sociétales (Burritt et Schaltegger, 2010 ; Durden, 2008 ; Norris et O'Dwyer, 2004). À ce titre, les systèmes de contrôle de gestion formel doivent intégrer les enjeux de la RSE (Gond et al., 2012 ; Perrini et Tencati, 2006) afin de mieux gérer les pratiques responsables de l'organisation et orienter le comportement des employés vers les finalités attendues en matière de RSE. L'objectif de notre recherche est d'apporter un éclairage sur le rôle des systèmes de contrôle de gestion responsables (SCGR) dans le déploiement de la RSE en PME.

Ce chapitre est composé de trois sections. La première est consacrée à la définition des systèmes de contrôle de gestion et à la présentation des différents modes de contrôle (formel et informel). D'après les travaux de Malmi et Brown, (2008), les systèmes de contrôle de gestion ne fonctionnent pas séparément et nécessitent d'être regroupés dans un cadre théorique. Le regroupement des SCG dans un cadre théorique sera également exposé dans cette section. La seconde section s'attarde sur le lien entre les SCGR et la RSE. Les dispositifs RSE sont évoqués en premier lieu. Ils représentent des mécanismes de formalisation de l'engagement responsable de l'entreprise qui favorisent la mise en place des SCGR. Ces derniers jouent un rôle central dans la gestion des pratiques RSE. Enfin, la dernière section est centrée sur le lien entre les SCGR et mesure la performance globale. Pour cela, il s'agit dans un premier temps d'approcher

la notion de performance globale et dans un deuxième temps, nous exposons les SCGR consacrés à la mesure unidimensionnelle et multidimensionnelle de la performance globale.

Section 1 : Les systèmes de contrôle de gestion

Section 2 : La mise en place de la RSE à travers les systèmes de contrôle de gestion

Section 3 : Le lien entre le contrôle de gestion responsable et la performance globale

Section 1 : Les systèmes de contrôle de gestion

Le domaine de la comptabilité et du contrôle de gestion a vu émerger de nouveaux concepts, notamment les systèmes de contrôle de gestion (SCG) qui portent sur un ensemble de mécanismes ayant pour but de gérer les ressources et d'orienter le comportement des membres de l'entreprise vers l'atteinte des objectifs organisationnels (Bedford et Malmi, 2015 ; Langfield-Smith, 2007 ; Merchant et Van der Stede, 2011). Ces systèmes sont en lien direct avec le top management dans la mesure où ils facilitent la prise de décision au sein de l'entreprise afin d'atteindre les résultats attendus. Étant le père fondateur du concept de contrôle de gestion, Anthony (1965) a divisé ce concept en trois points, le contrôle stratégique, le contrôle opérationnel et le contrôle de gestion afin de saisir un modèle de contrôle de gestion universel. En effet, les SCG se distinguent par deux modes de contrôle complémentaires, à savoir le contrôle formel et le contrôle informel. Le premier permet de contrôler les résultats de l'entreprise (Simons, 1995) et le deuxième a pour mission d'orienter le comportement organisationnel (Ouchi, 1979). En outre, le cadre théorique regroupant l'ensemble des systèmes de contrôle de gestion a été privilégié dans les travaux de recherche portant sur le contrôle de gestion (Merchant et Van der Stede, 2011).

À ce titre, cette section a pour objectif de présenter l'émergence et l'évolution des systèmes de contrôle de gestion afin de donner un aperçu sur les fondements de ce concept et faciliter sa compréhension. Dans cette perspective le premier paragraphe de cette section expose les principales définitions du contrôle de gestion ainsi que ses différentes caractéristiques possibles. Ensuite, nous détaillons dans un deuxième paragraphe l'approche formelle et informelle qui nous semble adaptée à l'analyse du rôle des systèmes de contrôle de gestion quant à la mise en place de la RSE. Pour certains chercheurs, les systèmes de contrôle de gestion nécessitent d'être regroupés afin de mieux saisir l'impact des uns sur les autres (Malmi et Brown, 2008). De ce fait, la dernière sous-section présente les différents cadres théoriques des SCG.

-
- 1. Fondements et évolution des systèmes de contrôle de gestion**
 - 2. Le contrôle formel et informel**
 - 3. Les cadres théoriques sous-jacents en contrôle de gestion**
-

1. Fondements et évolution des systèmes de contrôle de gestion

La définition des systèmes de contrôle de gestion a connu une évolution ces dernières décennies, passant d'une notion axée sur des informations financières, d'aide à la prise de décisions, à un champ d'analyse plus vaste comprenant des données extra-financières. (Chenhall, 2003, 2007). Les systèmes de contrôle de gestion sont souvent associés aux contrôles cybernétiques (Anthony, 1965) et permettent de responsabiliser les collaborateurs afin de contribuer à la performance de l'entreprise (Merchant et Van der Stede, 2011). Ils se focalisent principalement sur la gestion des ressources dans le cadre de la réalisation des objectifs de l'entreprise (Bedford et Malmi, 2015 ; Langfield-Smith, 2007). En effet, le contrôle de gestion est une discipline qui porte sur deux approches distinctes, notamment, la théorie comportementale et la théorie de l'agence (Kren, 1997, cité par Langevin et Naro, 2003). La théorie comportementale « *behaviorale* » repose sur la relation entre le contrôle de gestion et son impact sur les comportements et la performance (Langevin et Naro, 2003). La théorie de l'agence quant à elle, a pour objectif d'étudier l'impact des différents systèmes d'évaluation et de rémunération sur l'effort et la performance de l'agent (Langevin et Naro, 2003).

Anthony (1965) est l'un des premiers chercheurs ayant proposé une définition du système de contrôle de gestion. Il le définit comme « *un processus par lequel les managers s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente afin de réaliser les objectifs de l'organisation* » (Anthony, 1965, p.17). Cette définition a été ensuite enrichie par l'auteur lui-même, qui considère alors le contrôle de gestion comme « *un processus par lequel les managers influencent les autres membres de l'organisation dans la mise en place des stratégies organisationnelles* » (Anthony, 1988 ; Anthony et Govindarajan, 2007). Autrement dit, le premier rôle du contrôle de gestion de « *facilitation de la décision (decision-facilitating)* est donc complété par un second mécanisme dont la finalité est d'influencer (*decision-influencing*) les comportements des acteurs de l'organisation dans le sens attendu par cette dernière » (Demski et Feltham, 1976 cités par Langevin et Naro, 2003, p.1). La fonction du contrôle de gestion est ainsi en lien direct avec le top management, car elle a pour but d'aider les dirigeants à prendre des décisions pour atteindre les résultats prévus (Langevin et Naro (2003). De plus, le recours à des systèmes de contrôle de gestion permet aux entreprises de mettre en œuvre de nouvelles stratégies (Chapellier et al., 2017) et d'éviter les risques menaçant l'atteinte d'une meilleure performance (Merchant et Otley 2007). En effet, Anthony (1965) a identifié dans son ouvrage « *Planning and Control Systems : A Framework for Analysis* » trois

niveaux de contrôle, à savoir le contrôle stratégique, le contrôle de gestion et le contrôle opérationnel.

1) Le contrôle stratégique est un processus qui définit les objectifs organisationnels, les changements de ces objectifs, les ressources pour les atteindre, et les politiques pour mieux gérer l'acquisition et l'utilisation de ces ressources (Anthony, 1965). Ce premier niveau de contrôle a des conséquences sur le long terme et implique d'une part le choix des objectifs et d'autre part le processus de réalisation de ces objectifs (Anthony, 1965). 2) Le contrôle opérationnel est un processus qui garantit la réalisation des tâches de manière efficace et efficiente (Anthony, 1965). Il s'appuie sur des variables quantitatives afin d'évaluer et d'améliorer l'efficacité des employés (Cugueró-Escofet et Rosanas, 2017). 3) Enfin, le contrôle de gestion établit un lien entre le contrôle stratégique et le contrôle opérationnel pour contribuer à l'atteinte des finalités recherchées. Le contrôle de gestion est donc un intermédiaire entre le contrôle stratégique et le contrôle opérationnel et permet de décliner les objectifs stratégiques en tâches quotidiennes (Anthony, 1965). Il a, en effet, séparé le contrôle de gestion des autres niveaux de contrôle (contrôle stratégique et contrôle opérationnel) afin d'éviter les ambiguïtés relatives à ces deux derniers et de saisir un modèle de contrôle de gestion universel qui convient aux différents types d'organisation (Merchant et Otley, 2007).

À l'issue des travaux d'Anthony (1965), plusieurs définitions du concept de contrôle de gestion ont émergé dans la littérature académique. Selon Simons (1995), les SCG représentent « *les processus et les procédures fondés sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation* ». D'après Malmi et Brown (2008), le contrôle de gestion est un ensemble de procédures et de systèmes qui permettent aux managers de s'assurer que les comportements et les décisions des employés correspondent aux objectifs et aux stratégies de l'organisation. Quant à Otley et Soim, (2014), pour eux les systèmes de contrôle de gestion représentent un processus qui assure le pilotage des organisations à travers l'environnement dans lequel elles opèrent afin d'atteindre leurs objectifs à court terme et à long terme. Ainsi, nous retenons de ces définitions que le contrôle de gestion contribue à l'atteinte des objectifs de la firme en s'appuyant sur plusieurs critères, l'approche comportementale, la définition des choix stratégiques, l'optimisation des ressources et le pilotage des activités de l'entreprise. En outre, Lindsay et al. (1996, cité par Norris et O'Dwyer, 2004)⁷ considèrent trois composantes principales des systèmes de contrôle de gestion : 1) la

⁷ Selon Lindsay et al. (1996, cité par Norris et O'Dwyer, 2004), All three components are necessary. The setting and communicating of objectives – statements of purpose or desired achievements – is essential because without aim or purpose control has no meaning (Otley and Berry, 1980). The second component provides feedback on the

définition et la communication des objectifs, 2) le pilotage de la performance et 3) la motivation des employés à atteindre les objectifs. Dans ce contexte, l'entreprise mobilise des contrôles de gestion, notamment basés sur « *les systèmes, les règles, les pratiques, les valeurs et les autres activités de gestion afin de gérer le comportement des employés* » (Malmi et Brown, 2008, p. 290). Ces processus conçus par l'organisation sont appelés des systèmes de contrôle de gestion (SCG) (Malmi et Brown 2008). Ces systèmes permettent à l'entreprise de s'adapter à l'environnement dans lequel elle évolue et d'obtenir les résultats attendus par les parties prenantes, plus particulièrement les actionnaires (Merchant et Otley 2007). Par ailleurs, Chenhall (2003, 2007) souligne que la notion de SCG est très vaste et englobe un ensemble de contrôles, notamment, les systèmes de comptabilité de gestion « *Management Accounting Systems* ». Ces derniers consistent à mettre en place un ensemble de pratiques de la comptabilité de gestion « *Management Accounting* », telles que la budgétisation ou le coût de revient du produit, afin d'atteindre les objectifs (Chenhall, 2003, 2007).

Une analyse des travaux antérieurs permet d'identifier une multitude de critères qui caractérisent les SCG. Le tableau suivant synthétise les critères d'analyse des SCG adaptés des travaux de Santin et Van Caillie (2008).

performance of those being measured, allowing management to monitor the implementation of plans designed to achieve the firm's objectives and to take corrective action as needed (Anthony, 1988). The final component serves to motivate and encourage the employees to perform in a goal congruent manner (Anthony, 1988; Merchant, 1985).

Tableau 5 : Caractéristiques des Systèmes de contrôle de gestion (adapté de Santin et Van Caillie, 2008)

Caractéristique de contrôle		Critère dominant	Outils de contrôle
Traditionnel versus non traditionnel (Arnaud et al., 2001 ; Ittner et Larcher, 1995)	Traditionnel	Financier	Budgets Outils de mesure de la performance financière
	Non traditionnel	Non financier	<i>Balanced Scorecard</i> (BSC) Activity Based Costing (ABC)
Centralisé versus décentralisé (Burns et Waterhouse, 1975 ; Whitley, 1999)	Centralisé	Informel	Contrôles de type top-down
	Décentralisé	Formel	
Ex post versus Ex ante (Fernandez et al., 1996)	Ex ante	Planification	Respect des procédures mises en place au sein d'un SCG
	Ex post	Pilotage	Analyse des écarts entre les ressources budgétées et les ressources utilisées
Proactif versus réactif (Merchant et Van Der Stede, 2007)	Proactif	Préventif	Processus de planification des actions à réaliser Mise en place d'une veille stratégique.
	Réactif	Informatif	Analyse des écarts entre les ressources budgétisées et les ressources utilisées pour une période donnée
Formel versus informel (Anthony et al., 1989 ; Langfield-Smith, 1997 ; Simons, 1995 ; Otley, 1980 ; Flamholtz, 1983)	Formel	Traditionnel : Contrôle financier Ex ante : Contrôles administratifs	Règles Procédures opérationnelles standard Systèmes de budgets
	Informel	Système de communication entre niveaux organisationnels	
Mécaniste versus Organique (Perrow, 1970 ; Ouchi, 1977, 1979 ; Mintzberg, 1983)	Mécaniste	Formels bureaucratiques	Règles Programmes et procédures Hiérarchie et fixation des objectifs
	Organique	Informels et sociaux	Indépendance des tâches et des systèmes d'information verticale et horizontale

Il en découle que les systèmes de contrôle de gestion ont évolué d'un cadre formel intégrant les données financières vers un cadre global couvrant les données financières et non financières (Chenhall, 2003).

Notre travail doctoral repose sur les deux contrôles complémentaires, le contrôle formel et le contrôle informel (Falkenberg et Herremans, 1995 ; Langfield-Smith, 1997). Les systèmes de contrôle informel sont aussi importants que les systèmes de contrôle formel. Ils permettent de créer un climat organisationnel propice à la RSE qui incite les employés à mettre en place des pratiques responsables (Durden, 2008 ; Norris et O'Dwyer, 2004). Nous définissons ainsi les deux modes de SCG (formel et informel) dans la sous-section suivante.

2. Contrôle formel et contrôle informel

Dans la littérature de SCG, nous pouvons distinguer deux modes de contrôle, le contrôle formel et le contrôle informel (Crutzen et al., 2017 ; Durden, 2008 ; Laguir, et al., 2019 ; Ouchi, 1979). Le contrôle formel est un ensemble de procédures et de politiques écrites qui dirigent le comportement organisationnel vers les objectifs de la firme (Ouchi, 1977). Il permet aux dirigeants de s'assurer de la mise en œuvre de stratégies en entreprise (Simons, 1995). De plus, il implique le pilotage et la mesure des résultats, et la mise en place d'actions correctives (Langfield-Smith, 1997). Ce mode de contrôle porte sur les objectifs organisationnels, les règles, les critères de récompense, la mesure de la performance, les systèmes de budgétisation et les codes d'éthique afin de contrôler les résultats (Falkenberg et Herremans, 1995 ; Langfield-Smith, 1997 ; Norris et O'Dwyer, 2004).

En revanche, le contrôle informel ne permet pas de contrôler le comportement de l'organisation à travers des mesures vérifiables explicites (Crutzen et al., 2017 ; Falkenberg et Herremans, 1995 ; Norris et O'Dwyer, 2004). Il recouvre plutôt les croyances, les valeurs en commun et les traditions pour orienter le comportement des membres de l'organisation, notamment les employés (Ouchi, 1979, 1980). Ces systèmes de contrôle informel sont transmis aux employés à travers les supérieurs hiérarchiques (Crutzen et al., 2017, Falkenberg et Herremans, 1995) et sont au moins aussi efficaces que les contrôles formels (Bedford et al., 2016 ; Stacey, 2010 ; Ouchi, 1979). Les systèmes de contrôle informel sont moins visibles que les contrôles formels, et moins appropriés pour orienter délibérément l'attention des employés vers les objectifs de l'organisation (Ouchi, 1979 ; Lueg et Radlach, 2015 ; Stacey, 2010).

En effet, le contrôle de comportement organisationnel à travers des systèmes formels nécessite la mise en place de règles appropriées à des situations spécifiques (Falkenberg et Herremans,

1995). Toutefois, ces contrôles formels procurent des directives limitées, car il est difficile de fournir un ensemble de règles pour faire face à toutes les éventuelles situations (Ouchi, 1980). Le contrôle informel quant à lui s'oppose au contrôle formel en ce qu'il ne requiert pas de règles précises pour orienter le comportement organisationnel (Falkenberg et Herremans, 1995). Selon ces derniers, le contrôle informel procure des connaissances implicites à travers lesquelles les employés peuvent identifier des règles spécifiques pour gérer toute situation particulière. De plus, il permet de soutenir le contrôle formel. Autrement dit, « *lorsque les normes et les valeurs du système de contrôle informel renforcent les comportements qui s'appuient sur des valeurs et/ou des objectifs formels de l'organisation, les systèmes sont congruents* » (Falkenberg et Herremans, 1995, p. 134). Cette congruence des systèmes de contrôle formel et informel dirige le comportement des managers et des employés vers les valeurs et les objectifs de l'organisation (Falkenberg et Herremans, 1995). Ainsi, le contrôle formel et le contrôle informel sont des systèmes complémentaires (Ouchi 1980). La combinaison de ces deux contrôles permet de comprendre comment les SCG sont conçus et mis en place afin d'influencer les résultats de l'organisation (Ahrens et Chapman, 2004 ; Simons 1995), et plus particulièrement de saisir le rôle des SCG dans la mise en œuvre de la RSE et le pilotage de la performance globale en PME que nous allons étudier dans le cadre de notre travail de recherche.

Néanmoins, il n'existe pas de SCG universel adapté à toutes les organisations (Langevin et Naro, 2003 ; Otley 1999). Selon ces auteurs, le choix de SCG appropriés est intimement lié aux caractéristiques de l'entreprise. Par exemple, Chenhall (2003) souligne que la taille de l'entreprise est une variable contextuelle qui affecte le mode de contrôle. Autrement dit, les grandes firmes se distinguent par les systèmes de contrôle formel (Chenhall 2003), tandis que les petites entreprises se caractérisent par les systèmes de contrôle informel (Chenhall 2003, Merchant et Van der Stede, 2007, Sandelin, 2008). Par conséquent, les systèmes de contrôle informel sont des processus essentiels dans le contexte de PME (Hosoda, 2017).

Les entreprises mobilisent un certain nombre de systèmes de contrôle de gestion afin d'aligner les activités de l'entreprise sur les finalités attendues (Malmi et Brown, 2008). De ce fait, plusieurs approches ont émergé dans littérature des SCG, visant à regrouper ces derniers dans un cadre théorique. Nous présentons dans ce qui suit les différents cadres théoriques des SCG.

3. Les cadres théoriques sous-jacents en contrôle de gestion

Les systèmes de contrôle de gestion sont souvent abordés d'une manière indépendante, à différents moments et ne sont que vaguement coordonnés (Otley, 2016). Selon la vision de Malmi et Brown (2008), les systèmes de contrôle de gestion ne fonctionnent pas séparément et nécessitent d'être regroupés. Cette conception permet de comprendre l'interaction et la complémentarité entre les SCG fondés sur la comptabilité et les autres types de contrôle (le contrôle administratif et le contrôle culturel), et de mieux saisir l'impact des uns sur les autres (Malmi et Brown, 2008). Ces derniers ajoutent que le regroupement des différents SCG mis en place par l'entreprise constitue un « *package* ». Cette approche globale de SCG est susceptible de contribuer à la performance de la firme, soit à travers l'orientation de comportement des employés vers l'atteinte des finalités attendues (Zimmerman, 2014) soit en soutenant les managers dans le processus de prise de décision (Labro, 2015).

En effet, les besoins de contrôle en entreprise changent avec le temps. Autrement dit, les besoins de contrôle actuels diffèrent de ceux développés antérieurement (Nixon et Burns, 2014). Cela implique que les précédents cadres de contrôle de gestion ont pu connaître une évolution. Ainsi, Nixon et Burns (2014) soulignent qu'il est nécessaire pour les entreprises d'apporter des améliorations à ce sujet. De plus, l'évolution des cadres théoriques de contrôle de gestion peut être influencée par des événements et des expériences organisationnelles, à savoir le développement de la culture organisationnelle ou la mise en place (préalablement réussie ou non) d'outils de comptabilité de gestion (Berg et Madsen, 2020). Dans ce contexte, plusieurs approches ont été proposées au sens du regroupement des systèmes de contrôle de gestion, notamment, le « *Management Control Systems as a Package* » (Malmi et Brown, 2008) et les « *Levers of Control* » (Simons, 1995) que nous allons aborder dans ce qui suit.

3.1 Le cadre théorique de Malmi et Brown (2008) : « *Management Control Systems as a Package* »

Les travaux portant sur les SCG traditionnels s'appuient sur des outils de contrôle qui ont abouti à des résultats divergents et qui manquent de clarté (Ferreira et Otley, 2005 ; Otley 1999). La vision de Malmi et Brown (2008) consiste à regrouper les SCG en « *package* », plutôt que de les aborder séparément. Ces auteurs cherchent à rassembler les mécanismes qui permettent à l'entreprise d'atteindre ses objectifs en associant certains contrôles aux valeurs et à la culture de la firme. Ils proposent ainsi dans leur article un cadre plus large de systèmes de contrôle de

gestion intitulé le « *Management Control Systems as a Package* ». Ce cadre est composé de cinq typologies de contrôle, à savoir : la planification, les systèmes de contrôle cybernétiques, les systèmes de récompense, les systèmes de contrôle culturel et les systèmes de contrôle administratif. Chaque typologie comprend des sous-catégories et sera présentée dans ce qui suit.

3.1.1 La planification

La planification est une forme de contrôle qui permet de définir les objectifs et de diriger les comportements et les efforts des employés vers les résultats souhaités (Malmi et Brown, 2008). Ces derniers ajoutent que la planification définit les normes à suivre pour atteindre les objectifs ainsi que les efforts attendus des employés. Elle permet également de faciliter la coordination entre les objectifs et les domaines fonctionnels, et de contrôler les activités des membres de l'organisation (Malmi et Brown, 2008). En outre, cette forme de contrôle implique les employés dans les deux approches de la planification, notamment la planification d'action et la planification à long terme (Lueg et Radlach, 2016). La première permet de réaliser les actions et les objectifs sur le court terme et la deuxième sur le moyen et le long terme (Malmi et Brown, 2008).

3.1.2 Les contrôles cybernétiques

Green et Welsh (1988) définissent le contrôle cybernétique comme un processus basé sur une boucle de rétroaction. Cette dernière repose sur un ensemble de dispositifs, notamment les normes de la performance ou les objectifs à atteindre, les systèmes d'évaluation de la performance, le processus de comparaison entre les résultats obtenus et les normes, l'analyse des écarts (entre les résultats et les normes) et la modification de comportements des systèmes pour contribuer à la mise en place des actions correctives (Green et Welsh, 1988). Malmi et Brown (2008) ajoutent que cette typologie de contrôle recouvre les budgets, les systèmes de mesure financiers, les systèmes de mesure extra-financiers et les systèmes de mesure hybrides (portant sur la mesure financière et extra-financière), notamment le « *Balanced Scorecard* » (BSC).

Le budget est un système de contrôle de gestion universel au sens de Bunce et al. (1995), utilisé dans la planification et l'évaluation de la performance. Les systèmes de mesure financiers

portent sur la fixation des objectifs et permettent de responsabiliser les employés en termes de mesure de la performance financière, tels que le retour sur investissement ou la valeur ajoutée économique (Malmi et Brown, 2008). Les systèmes de mesure extra-financiers deviennent de plus en plus importants au sein des organisations et complètent les systèmes de mesure financiers. Ils permettent de surmonter les limites identifiées par les systèmes de mesure financiers et de définir les facteurs favorisant la performance (Malmi et Brown, 2008). Enfin, les systèmes de mesure hybrides regroupent les systèmes de mesure financiers et les systèmes de mesure extra-financiers, tels que le « *Balanced Scorecard* » présenté par Kaplan et Norton (1996). Cet outil permet de mesurer la performance financière et extra-financière, et facilite l'intégration de nouvelles stratégies au sein de l'organisation (Kaplan et Norton, 1996).

3.1.3 Les systèmes de récompenses

Les systèmes de récompense permettent de motiver les employés afin d'aligner leurs objectifs avec ceux de l'organisation (Malmi et Brown, 2008). Ces systèmes portent sur des récompenses et des compensations dont le but est d'augmenter les efforts des individus et d'atteindre les objectifs. Les travaux de Bonner et Sprinkle (2002) illustrent que les incitations monétaires permettent d'accroître les efforts individuels et d'améliorer la performance organisationnelle. En effet, la relation entre les efforts des employés et les tâches à réaliser peut avoir un impact sur la performance (Malmi et Brown, 2008). Cet impact s'articule autour de trois dimensions, la direction de l'effort (les tâches sur lesquelles se focalisent les employés), la durée de l'effort (le temps consacré à la tâche) et l'intensité de l'effort (l'attention consacrée à la tâche). En outre, les systèmes de compensation sont souvent liés aux contrôles cybernétiques. Ils sont mobilisés par l'entreprise afin de conserver les employés et favoriser le contrôle culturel (Malmi et Brown, 2008).

3.1.4 Les systèmes de contrôle administratif

Les systèmes de contrôle administratif consistent à diriger les comportements organisationnels à travers l'organisation des employés et le suivi de leur comportement, et la définition des modalités d'exécution des tâches (Malmi et Brown, 2008). Ces systèmes comprennent trois catégories de contrôles (Malmi et Brown, 2008), à savoir la structure organisationnelle, qui représente une forme de contrôle ayant pour but de minimiser la variabilité des comportements et accroître leur prévisibilité, la structure de gouvernance qui concerne la structure du conseil

d'administration et la composition des différentes équipes de gestion. Ces composantes de la gouvernance établissent des directives formelles d'autorité et de responsabilité et facilitent la coordination entre les différentes fonctions et unités au sein de l'organisation et les politiques et les procédures qui constituent l'approche bureaucratique, pour définir les comportements et les processus au sein de l'organisation.

3.1.5 Les systèmes de contrôle culturels

Les systèmes de contrôle culturels englobent un ensemble de valeurs, de croyances et de normes sociales (Flamholtz et al 1985) et permettent de diriger les autres systèmes de contrôle (Lueg et Rdlach, 2016). En effet, Malmi et Brown (2008) identifient dans leur définition trois mécanismes de contrôles culturels : les contrôles par les valeurs (Simons, 1995), les contrôles par les symboles (Schein, 1997) et les contrôles par le clan (Ouchi 1979). Le contrôle par les valeurs se définit comme un système de croyances au sens de Simons (1995). Ces systèmes représentent « *un ensemble explicite de définitions que les dirigeants communiquent formellement et renforcent systématiquement afin de fournir les valeurs de base, les finalités et la direction à l'organisation* » (Simons, 1995, p. 34). Selon Malmi et Brown (2008), le contrôle par les valeurs se décline en trois axes :

- Le recrutement des individus ayant des valeurs qui s'accordent avec celles de l'entreprise ; la modification des valeurs des individus afin de convenir aux valeurs organisationnelles, et enfin la congruence entre le comportement des employés et les valeurs de la firme ;
- Les contrôles par les symboles impliquent la création des « *expressions visibles* » (Malmi et Brown, 2008, p.294) afin de développer une culture spécifique au sein de l'organisation. Par exemple, l'aménagement du milieu de travail pour favoriser une culture de collaboration ;
- Enfin, les contrôles par le clan représentent une forme de contrôle culturel et renvoie à des sous-cultures organisationnelles (Malmi et Brown, 2008). Ces contrôles reposent sur la socialisation des individus qui permet d'inculquer à ces derniers un ensemble de valeurs et de compétences (Ouchi, 1979). Ainsi, les contrôles par le clan ont pour fonction d'établir des valeurs et des croyances auxquelles les individus doivent se conformer.

Figure 4 : Le cadre conceptuel des SCG de Malmi et Brown (2008)

Cultural Controls						
Clans		Values			Symbols	
Planning		Cybernetic Controls				Reward and Compensation
Long range planning	Action planning	Budgets	Financial Measurement Systems	Non Financial Measurement Systems	Hybrid Measurement Systems	
Administrative Controls						
Governance Structure		Organisation Structure			Policies and Procedures	

Le cadre de Malmi et Brown (2008) s’inscrit dans la continuité des travaux d’Otley (1980) et Flamholtz (1983) lui-même ayant introduit le concept de regroupement des systèmes de contrôle de gestion. Il permet de définir les objectifs de la firme, de contrôler le comportement des membres de l’organisation et d’assurer une cohérence entre l’intérêt des employés et ceux de l’organisation. En outre, ce cadre théorique repose également sur des systèmes de mesure pour comparer les résultats obtenus avec les objectifs attendus.

Par ailleurs, certains travaux révèlent que les contrôles cybernétiques sont largement appliqués dans le contexte de la RSE au sein des organisations européennes (Arjaliès et Mundy, 2013 ; Crutzen et al., 2013). De plus, ces contrôles sont considérés comme les plus importants dans la démarche responsable (Lueg et Radlach, 2016). Toutefois, ces auteurs affirment que les contrôles cybernétiques nécessitent des contrôles supplémentaires pour assurer l’efficacité des systèmes de contrôle de gestion responsables (cf. la section 2 du chapitre 2). De plus, le cadre de Malmi et Brown (2008) n’a pas été mobilisé dans le contexte du déploiement de la RSE. La majorité des travaux se réfère au *Balanced Scorecard* (Kaplan et Norton, 1992) ou bien aux leviers de contrôle de Simons (1995) pour étudier les SCG et la RSE (Gond et al., 2012). Nous présentons dans la sous-section suivante le cadre conceptuel des leviers de contrôle de Simons (1995).

3.2 Les leviers de contrôle de gestion de Simons (1995)

Le cadre de Simons (1995, 2000) est le plus fréquemment mobilisé dans les travaux de recherches qualitatives. En effet, Martyn et al., (2016) révèlent que trente-et-un travaux sur quarante-cinq ayant mobilisé le cadre de Simons portent sur des études qualitatives. Ces dernières avaient pour objectif de démontrer l'interaction entre l'ensemble des leviers de contrôle de Simons (Martyn et al., 2016). Ces derniers rajoutent que le cadre de Simons met en évidence la relation entre les SCG et la stratégie organisationnelle. De plus, ce cadre théorique s'est étendu pour inclure les thématiques portant sur la RSE et le reporting environnemental. Simons (1995) considère les SCG comme un ensemble de procédures facilitant la gestion des activités de l'organisation. Ce chercheur s'intéresse à la manière dont les systèmes de contrôle de gestion sont utilisés en entreprise pour atteindre les objectifs, plutôt qu'à la nature des outils mobilisés. Dans ce contexte, Simons (1995) a élaboré un cadre de contrôle formel basé sur quatre leviers, les systèmes de croyances, les systèmes de frontières, les systèmes de contrôle diagnostique et les systèmes de contrôle interactif. C'est à travers ce cadre de contrôle formel que les entreprises mettent en place les stratégies.

3.2.1 Les systèmes de croyances

Simons (1995, p.34) définit les systèmes de croyances (Belief systems) comme un ensemble de *« définitions organisationnelles que les managers communiquent formellement et renforcent systématiquement, afin de fournir des valeurs de base, des objectifs et une orientation organisationnelle »*. Autrement dit, les systèmes de croyances ont été créés à travers un ensemble formel d'énoncés organisationnels explicites (credo, énoncés de mission) qui permettent de définir, de communiquer et de renforcer les valeurs et les objectifs de l'organisation (Ahrens et Chapman, 2004 ; Simons, 1995). Les valeurs fondamentales de la firme émanent principalement des valeurs personnelles du manager et orientent le comportement des membres de l'organisation (Simons, 2000). Ces systèmes favorisent une certaine stabilité et continuité au sein de l'entreprise, comme ils peuvent déclencher un changement organisationnel dans la mesure où les dirigeants les utilisent pour intégrer de nouvelles valeurs ou priorités (Bruining et al., 2004 ; Simons, 1995). Dans le cadre la RSE, les systèmes de croyances sont susceptibles d'incorporer un ensemble de valeurs responsables afin

d'orienter les parties prenantes de l'organisation vers des objectifs durables (Arjaliès et Mundy, 2013).

3.2.2 Les systèmes de frontières

Les systèmes de frontières (Boudaries systems) établissent des règles et des limites explicites (codes de conduites, directives opérationnelles et systèmes de planification stratégique) qui doivent être respectées afin de minimiser les risques et atteindre les objectifs de l'organisation (Simons, 1995). Ces systèmes de frontières sont ainsi utilisés pour communiquer aux collaborateurs les activités acceptables et celles considérées comme non acceptables afin de permettre à ces acteurs de gérer efficacement les risques de l'organisation (Arjaliès et Mundy, 2013). Les dirigeants font appel aux systèmes de frontières afin d'intégrer les contributions responsables de l'organisation dans les rapports internes. L'audit social et environnemental est sollicité pour sensibiliser les collaborateurs aux risques de l'organisation (Burritt et Schaltegger, 2010) et favorise l'usage de certains moyens, notamment les normes, lignes directrices et codes de conduites, afin de contrôler le comportement des collaborateurs (Sarre et al., 2001) et mieux gérer les incertitudes. Ces systèmes sont ainsi conçus pour prévenir les risques et tout ce qui pourrait représenter un danger pour l'organisation (Simons, 2000).

3.2.3 Les systèmes de contrôle diagnostic

Les systèmes de contrôle diagnostic (Diagnostic systems) constituent un ensemble de pratiques formelles (Business plan, budgets) qui servent à contrôler et à mesurer les résultats de l'entreprise, à suivre les écarts par rapport aux objectifs prédéfinis (Simons, 1995). Ainsi, les progrès des politiques stratégiques peuvent être évalués par rapport aux mesures de la performance, aux objectifs financiers et non financiers et à la comparaison des données des concurrents (Ittner et Larcker, 2003). En effet, les entreprises doivent contrôler les coûts liés à la démarche RSE afin d'identifier et de maintenir les avantages concurrentiels (Arjaliès et Ponssard, 2010). La gestion des coûts liés à la RSE peut donc dépendre des systèmes de contrôle diagnostique. Gond et al., (2012) soulignent que les pratiques RSE qui ne sont pas mesurées risquent d'être négligées. Henri et Journeaut, (2010) affirment que la mise en place des indicateurs de mesure permet aux entreprises de s'assurer du respect des normes et des règles et de communiquer sur la performance et les contributions responsables auprès des parties prenantes. De plus, les entreprises peuvent échanger avec les parties prenantes afin de convenir

de systèmes de contrôle adaptés à la mesure de la performance RSE (Schaltegger et Burritt, 2010).

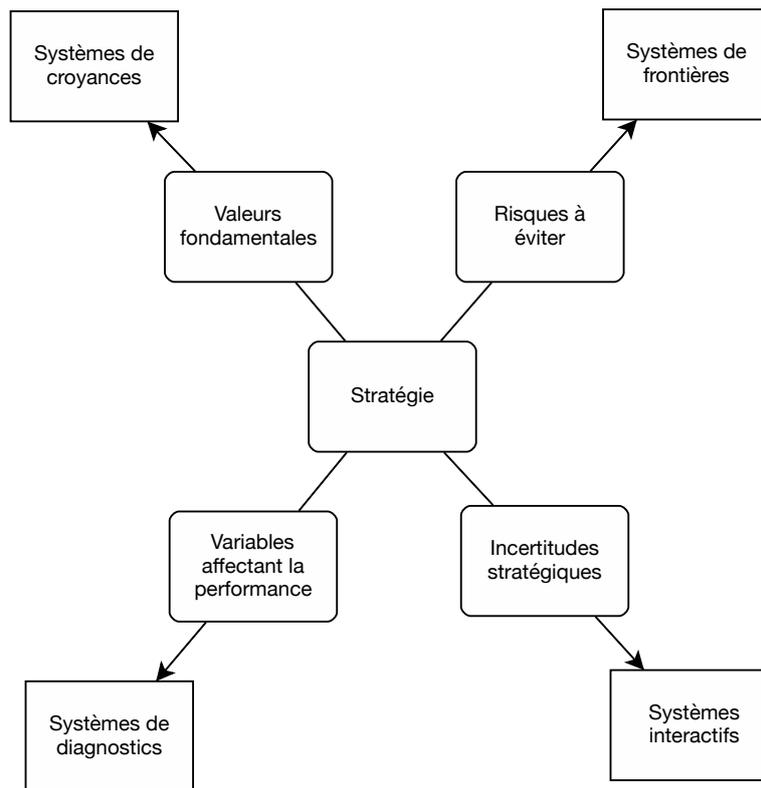
3.2.4 Les systèmes de contrôle interactif

Enfin, les systèmes interactifs (*Interactive systems*) sont des processus formels mis en place par les dirigeants afin de s'impliquer régulièrement dans les activités de prises de décision des subordonnés par le biais des réunions (Simons, 2000). Ces processus impliquent des échanges et favorisent la collecte d'informations externes afin de mieux cerner les incertitudes stratégiques et les stratégies émergentes (Simons, 1995). En effet, les incertitudes stratégiques portent sur des changements relatifs à la concurrence et aux compétences internes que l'entreprise doit prendre en considération (Bisbe et al., 2007). Par ailleurs, les systèmes de contrôle interactifs permettent aux dirigeants de mieux comprendre les capacités et les opportunités potentielles tout en indiquant aux employés les priorités stratégiques de l'organisation (Simons, 1995).

Dans le cadre de la RSE, les systèmes interactifs nécessitent des échanges avec les parties prenantes externes, notamment les communautés et les ONG afin d'identifier de nouvelles stratégies RSE et avoir un avis externe sur les actions responsables établies par l'entreprise (Gond et al., 2012). Ainsi, les systèmes de contrôle interactif sont essentiels, font apparaître de nouvelles initiatives et stimulent le changement stratégique au sein de l'organisation (Abernethy and Brownell, 1999 ; Ittner et Larcker, 2003 ; Simons, 1995).

La combinaison des quatre leviers de contrôle contribue à l'atteinte des objectifs et permet aux employés d'identifier les opportunités et de faire face aux obstacles (Ahrens et Chapman, 2004 ; Simons, 1995). Les systèmes de croyances et les systèmes interactifs favorisent les comportements innovants, tandis que les systèmes de frontières et les systèmes de diagnostics permettent de s'assurer de la conformité du comportement des acteurs vis-à-vis des règles prédéfinies (Simons, 1995). En outre, Simons (1995) a introduit quatre concepts clés qui nécessitent d'être pris en compte dans la mise en place d'une stratégie, à savoir les valeurs fondamentales, les risques à éviter, les variables affectant la performance et les incertitudes stratégiques. Ces concepts sont ainsi contrôlés par les leviers de contrôle de gestion et peuvent être considérés conjointement. Les leviers de contrôle doivent ainsi s'aligner avec la stratégie de l'entreprise. La figure suivante récapitule les quatre leviers de contrôle de Simons (1995).

Figure 5 : Les leviers de contrôle de Robert Simons (1995)



Toutefois, le cadre de Simons (1995) se limite aux systèmes de contrôle formels (Martyn et al., 2016). Simons (1995) considère que les quatre leviers de contrôle formel sont adaptés aux grandes entreprises, car son cadre théorique n'intègre pas les systèmes de contrôle informel.

Les contrôles informels favorisent en effet un climat organisationnel propice à la RSE et portent sur les croyances, les valeurs et les traditions communes afin de guider le comportement des membres de l'organisation (Abernethy et Vagnoni, 2004 ; Falkenberg et Herremans, 1995 ; Lueg et Radlach, 2015 ; Ouchi, 1979).

In fine, les définitions attribuées aux systèmes de contrôle de gestion s'accordent sur le fait que ces derniers ont pour but d'atteindre les objectifs de l'entreprise. En outre, la performance se mesure à travers des indicateurs financiers et non financiers qui sont intimement liés aux quatre leviers de contrôle développés par Robert Simons. Les SCG sont alors perçus comme un système de pilotage de la performance des entreprises. Par ailleurs, plusieurs cadres de contrôle de gestion ont été évoqués dans la littérature, notamment le « *Management Control Systems as a Package* » (Malmi et Brown, 2008) et les « *Levers of Control* » (Simons, 1995). Les deux modèles sont intéressants mais le cadre de Malmi et Brown (2008) nous semble complexe. Nous mobilisons donc le cadre de SCG au sens de Simons (1995), fondé sur les quatre leviers car il nous paraît particulièrement adapté à notre travail de recherche. D'une part, les leviers de

contrôle de Simons (1995) sont adaptés à notre recherche en matière d'analyse de la mise en place de la RSE et de pilotage de la performance globale. L'utilité du cadre de Simons (1995) dans la gestion des pratiques RSE a été mise en évidence dans les travaux d'Arjaliès et Mundy (2013). Ces derniers ont également illustré comment les leviers de Simons (1995) sont utilisés pour gérer les stratégies de la RSE. D'autre part, le cadre de Simons (1995) est adapté à notre méthodologie de recherche étant donné qu'il a été examiné dans le cadre de nombreuses études qualitatives (Martyn et al., 2016).

Conclusion de la section 1

Cette section permet d'apporter un éclairage sur le concept des systèmes de contrôle de gestion. Il en découle que ce dernier a évolué d'un cadre intégrant la mesure financière à un cadre plus global couvrant à la fois la mesure financière et la mesure extra-financière (Chenhall, 2003, 2007). Plusieurs chercheurs ont tenté de définir ce concept (Anthony, 1965 ; Malmi et Brown, 2008 ; Otley et Soin, 2014 ; Simons, 1995). Nous retenons de ces définitions que les SCG contribuent à l'atteinte des objectifs de la firme en s'appuyant sur plusieurs critères, notamment, la définition des choix stratégiques, la communication des objectifs, l'optimisation des ressources, le pilotage des activités de l'entreprise et la motivation des employés à atteindre les objectifs. Suite à une analyse des travaux académiques, il ressort que de nombreuses caractéristiques ont été attribuées aux systèmes de contrôle de gestion (Santin et Van Caillie, 2008). Notre travail doctoral repose sur le contrôle formel (Falkenberg et Herremans, 1995 ; Langfield-Smith, 1997 ; Simons, 1995). Ce mode de contrôle nécessite d'être adapté afin de mieux saisir le rôle des SCG dans le déploiement de la RSE et le pilotage de la performance globale en PME, ce que nous cherchons à démontrer dans le cadre de ce travail de recherche. Dans cette lignée, nous avons mis en évidence les cadres théoriques qui visent à regrouper l'ensemble des SCG (Malmi et Brown, 2008 ; Simons, 1995), afin de mieux saisir leur complémentarité. Ces deux cadres théoriques s'avèrent être intéressants. Dans le cadre de notre recherche nous choisissons le modèle de Simons (1995). La majorité des travaux ont mis en place les leviers de contrôle de Simons (1995) pour étudier les SCG et la RSE (Gond et al., 2012). Le cadre de Simons (1995) porte sur quatre leviers, à savoir : 1) les systèmes de croyances qui permettent de communiquer et de renforcer les valeurs fondamentales et les objectifs de l'entreprise, 2) les systèmes de frontières fixent des limites afin de minimiser les risques, et atteindre les objectifs de l'organisation, 3) les systèmes de contrôle diagnostic servent à contrôler et à mesurer les résultats de l'entreprise et 4) les systèmes interactifs impliquent des échanges afin de mieux cerner les incertitudes. Ainsi le cadre basé sur les leviers de Simons (1995) a été retenu pour la suite de ce travail, car il est adapté à notre problématique de recherche ainsi qu'à la méthodologie mobilisée, étant donné qu'il a été examiné dans le cadre de nombreuses études qualitatives.

Section 2 : La mise en place de la RSE à travers les systèmes de contrôle de gestion

La RSE et les systèmes de contrôle de gestion représentent un sujet émergent dans la littérature (Berry et al., 2009). Ces systèmes de contrôle de gestion sont indispensables dans l'intégration des enjeux du développement durable, à savoir, l'environnemental, le social et l'économique (Durden, 2008 ; Epstein et Roy, 2001 ; Gond et al., 2012 ; Norris et O'Dwyer, 2004 ; Stacey, 2010) et permettent d'orienter le comportement des employés vers les objectifs de l'organisation (Merchand et Van Der Stede, 2011).

La formalisation de l'engagement responsable de l'entreprise induit la mobilisation des dispositifs RSE (label et certificat RSE). Ces derniers sont souvent alignés sur les principes des normes responsables et permettent à l'entreprise de structurer sa démarche RSE et de répondre aux pressions des parties prenantes. Par conséquent ils se traduisent par le déploiement des systèmes de contrôle de gestion responsables qui, à leur tour, vont contrôler la conformité de l'entreprise aux normes et évaluer les pratiques RSE.

Cette section s'intéresse à la mise en place de la RSE à travers les systèmes de contrôle de gestion responsables (SCGR). Pour cela, nous définissons dans un premier temps les dispositifs de formalisation de la démarche RSE qui contribuent au déploiement des SCGR. Dans un second temps, nous apportons des précisions à la notion de SCGR et son émergence. Enfin, nous exposons le lien entre les pratiques RSE et les SCGR.

-
- 1. Les dispositifs de formalisation de la démarche RSE**
 - 2. Les systèmes de contrôle de gestion responsables (SCGR)**
 - 3. Les systèmes de contrôle de gestion responsables et mise en place de la RSE**
-

1. Les dispositifs de formalisation de la démarche RSE

En France, la réglementation incite les entreprises à s'engager dans la démarche RSE et à réaliser un « *reporting* » de leurs contributions responsables. Il s'agit notamment de la loi sur les Nouvelles Régulations Économique (NRE) (2001) et la loi Grenelle II (2010) et la déclaration de la performance extra-financière (2017). Néanmoins, cette réglementation n'est pas appropriée pour les PME. Ces dernières peuvent toutefois s'appuyer volontairement sur des normes RSE, notamment la norme ISO 26000, afin de mener une démarche RSE. Cette norme ne fait pas l'objet d'une certification, mais propose des lignes directrices aux entreprises pour agir de manière socialement responsable.

Plusieurs initiatives ont été développées par des organismes afin de guider et accompagner les entreprises dans leur processus de mise en place des pratiques RSE. Par exemple, le *Global Compact* (Pacte Mondial) développé par les Nations Unies permet aux entreprises de communiquer sur leurs contributions responsables à travers le *reporting* RSE. Le *Global Compact* porte sur dix principes qui s'articulent autour de quatre thématiques, notamment le respect des droits de l'Homme, le droit du travail, la préservation de l'environnement et la lutte contre la corruption. De plus, L'Organisation Internationale du Travail (OIT) propose des lignes directrices relatives à la liberté d'association, à l'égalité de chances, à l'égalité dans l'emploi, au travail forcé et au travail des enfants. D'autres initiatives ont également été menées pour favoriser la RSE, notamment le *Livre Vert* publié par la Commission Européenne en 2001 pour promouvoir la RSE, la conférence des Nations unies sur l'environnement et le développement (Sommet de Rio) et le protocole de Kyoto qui lutte contre les changements climatiques.

Les entreprises sont amenées à concrétiser et à justifier leur démarche RSE auprès des parties prenantes. À ce titre, « *la crédibilité externe et l'efficacité de l'engagement de l'entreprise passent par la mise en œuvre d'une instrumentation qui opérationnalise les objectifs stratégiques annoncés, les décline au sein de l'organisation et les intègre aux systèmes d'information et de pilotage ; elle donne l'assurance aux parties prenantes que tout est mis en œuvre pour répondre à leurs attentes.* » (Capron et Quairel-Lanoizelée, 2010, p.93) Ainsi, l'entreprise devrait se conformer à une norme RSE et formaliser son engagement à travers des dispositifs RSE (Label et certification RSE) afin de justifier son engagement auprès des parties prenantes. En effet, la norme s'appuie sur des règles et propose des pistes d'actions que l'entreprise doit respecter pour assurer sa conformité (Helfrich, 2010). Selon ce dernier, il existe deux types de normes : les normes formelles et les normes informelles. Les normes formelles représentent un ensemble de règles qui correspondent à des lois et des codes, formant un aspect

juridique. Quant aux normes informelles, elles s'appuient sur des comportements acceptés par l'entreprise, à savoir les habitudes, les mœurs et les coutumes. Les dispositifs RSE sont souvent alignés sur les principes de la norme responsable et permettent à l'entreprise de structurer sa démarche RSE et répondre aux pressions des parties prenantes. À ce titre, l'entreprise pourra « *se donner un cadre de référence et de crédibilité plus large que ses propres codes de conduites internes, sur lesquels elle peut d'ailleurs les articuler* » (Dubigeon, 2009, p.390). Dans la même lignée, Debruyne (2011) précise que la certification s'appuie sur des normes formalisées et représente « *une annonce publiquement observable qu'une organisation a subi une batterie de tests dictés de l'extérieur par des organismes dûment habilités, satisfaisant ainsi à des spécifications précises* » (Debruyne, 2011, p.251). De même, la labellisation RSE assure la transparence de l'engagement de l'entreprise et représente « *une marque collective détenue par un organisme certificateur dépositaire du droit d'homologation. Cette dernière n'est pas définitive et elle peut être retirée.* » (Bouhaouala et Bouchet, 2007, p. 132). En effet, les dispositifs RSE s'appuient sur des systèmes de contrôle de gestion, des lignes directrices, pour guider le comportement de l'entreprise et l'audit afin de vérifier la conformité de l'engagement de l'entreprise aux normes responsables (Cochoy, 2007). Par conséquent, les dispositifs RSE vont concrétiser la démarche RSE de l'entreprise et assurer une cohérence entre les pratiques de l'entreprise et les discours des dirigeants. Selon Courrent (2012), il existe trois catégories de dispositifs RSE, les dispositifs portant sur les enjeux du développement durable (principes du *Global Compact*), les dispositifs portant sur le pilotage de la performance globale et les dispositifs de *reporting* RSE. Cet auteur rajoute que ces dispositifs peuvent :

- Intégrer les enjeux de la RSE de manière globale ou ne porter que sur un seul volet (au niveau social : SA 8000 ou OHSAS 18 00 et au niveau environnemental : ISO 14 001 ou EMAS) ;
- S'inscrire dans une approche de standardisation portant sur de simples lignes directrices, des standards qui donnent lieu à des audits et des certifications ;
- Cibler l'ensemble des secteurs d'activités ou se focaliser sur un secteur spécifique (label FSC qui concerne la filière du bois).

Il en découle que les dispositifs RSE sont nécessaires pour la formalisation de la démarche responsable de l'entreprise. La mise en place de ces dispositifs assure la crédibilité de l'entreprise auprès de ses parties prenantes. En outre, elle se traduit par le déploiement des systèmes de contrôle de gestion qui, à leur tour, permettent d'évaluer les pratiques RSE, contrôler la conformité de l'entreprise aux normes, gérer les incertitudes et promouvoir la RSE au sein de l'entreprise. Toutefois, Pesqueux, (2007) a signalé que les dispositifs RSE sont coûteux, ce qui pourra donc induire un ralentissement de l'engagement des entreprises.

2. Les systèmes de contrôle de gestion responsables (SCGR)

Les systèmes de contrôle de gestion sont indispensables à l'intégration des enjeux du développement durable, à savoir, l'environnemental, le social et l'économique (Durden, 2008 ; Epstein et Roy, 2001 ; Gond et al., 2012 ; Norris et O'Dwyer, 2004 ; Stacey, 2010). Selon Merchant et Van Der Stede, (2011) les SCG permettent d'orienter le comportement des employés vers les objectifs de l'organisation.

Une entreprise et ses salariés disposent d'aspirations différentes en termes d'objectifs à atteindre (Lueg et Radlach, 2015). Selon Merchant (1985), plusieurs critères sont susceptibles d'expliquer cette divergence, à savoir, les différentes personnalités des collaborateurs, les motivations et le comportement. Ainsi, pour aligner les objectifs de l'entreprise, cette dernière mobilise des systèmes de contrôle de gestion basés sur des règles et des valeurs pour orienter le comportement des employés (Malmi et Brown, 2008). Toutefois, les SCG traditionnels demeurent insuffisants pour atteindre les objectifs de l'entreprise (Rosanas et Velilla, 2005). Ces SCG se préoccupent des objectifs économiques de l'entreprise et permettent de piloter la performance économique afin de l'améliorer (Laguir et al., 2019). Mais ces systèmes traditionnels ont des limites, notamment en termes d'intégration des attentes des parties prenantes et de prise en compte des pratiques sociales, environnementales et sociétales (Burrirt et Schaltegger, 2010 ; Durden, 2008 ; Norris et O'Dwyer, 2004). Selon Ball et Milne (2005), ils doivent pour cela être adaptés.

La réunion de la RSE et des systèmes de contrôle de gestion représente un sujet émergent dans la littérature. Lueg et Radlach (2015) ont révélé l'existence d'une tension entre le concept de systèmes de contrôle de gestion et les objectifs de la RSE. Les systèmes de contrôle de gestion se focalisent sur la rentabilité et la croissance à travers l'utilisation efficace et la minimisation des coûts des ressources (Lueg et Radlach, 2015). Les entreprises ayant pour but d'intégrer la RSE modifient la conception de contrôle de gestion traditionnel. Ainsi, Ball et Milne (2005, p.324) affirment que « *de nouvelles idées et des outils de contrôle de gestion (...) sont essentiels dans le contexte d'une évolution vers la RSE* ». En effet, l'émergence de nouvelles formes de comptabilité et de contrôle responsable (telles que l'éco-contrôle, les indicateurs sociaux et environnementaux), à travers l'intégration des questions sociales et environnementales dans le système de contrôle de gestion, a intéressé les chercheurs (Gond et al., 2012). De ce fait, le thème des systèmes de contrôle de gestion responsables a émergé dans la littérature du contrôle de gestion (Bebbington et Thomson, 2013 ; Crutzen, et al., 2017 ; Figge et Hahn, 2013 ; Gond et al., 2012).

Les systèmes de contrôle de gestion responsables (SCGR) sont considérés comme un ensemble de systèmes de contrôle portant sur les enjeux de la RSE (Essid, 2009) afin de contrôler les interactions de l'entreprise avec la société et l'environnement (Bennett et James, 1997). Ces SCGR ont pour objectif d'assurer la cohérence des comportements et des décisions des employés avec les objectifs de la RSE (Crutzen et al., 2017). Toutefois, peu de travaux ont démontré que le contrôle de gestion permet de promouvoir la RSE en entreprise (Arjaliès et Mundy, 2013 ; Gond et al., 2012 ; Norris et O'Dwyer, 2004 ; Henri et Journault, 2010 ; Schaltegger, 2012 ; Laguir et al., 2019).

En outre, rares sont les travaux ayant traité conjointement les trois volets du système de contrôle de gestion responsable. En effet, les systèmes de contrôle de gestion sont multiples, d'où la nécessité de les regrouper dans un système global afin de faciliter leur utilisation ainsi que leur interprétation (Asif et al., 2010). Selon Lueg et Radlach (2015), il existe différents types de SCGR mobilisés au sein des entreprises et de nombreuses recherches se sont penchées sur le volet environnemental. Néanmoins, ces auteurs ont précisé que peu de SCGR établissent une cohérence entre la RSE et la performance financière. De plus, l'utilisation d'un seul type de contrôle de gestion est insuffisante pour assurer une démarche complète en matière de RSE (Lueg et Radlach, 2015). Par conséquent, il est nécessaire de mobiliser l'ensemble des systèmes de contrôle de gestion afin de mieux gérer les pratiques responsables.

3. Les systèmes de contrôle de gestion responsables et la mise en place de la RSE

Les systèmes de contrôle de gestion responsables ont pour but d'assurer la conformité des comportements et des décisions des employés avec les objectifs et les stratégies des responsables de l'entreprise (Crutzen, et al., 2017). Certains travaux de recherche ont été réalisés pour démontrer le rôle des systèmes de contrôle de gestion dans la mise en place de pratiques RSE. Par exemple, une étude de cas réalisée auprès d'une petite entreprise (Durden, 2008) révèle que les managers et les employés n'étaient pas motivés à mettre en place la RSE, car l'entreprise ne mobilise pas de SCG (formel et informel) pour gérer la RSE. Ainsi, Durden (2008) a souligné que les SCG (formel et informel) sont indispensables dans le processus d'intégration de la RSE. De plus, une étude réalisée par Morsing et Oswald (2009) démontre d'une part, que les systèmes de contrôle formel, tel que le *Balanced Scorecard*, permet de mesurer les pratiques RSE, et d'autre part que les systèmes de contrôle informel, notamment la culture organisationnelle, assure la gestion des pratiques responsables par le biais du leadership de la direction. En outre, une étude menée par Riccaboni et Leone (2010) montre que les

systèmes de contrôle formel et informel transforment la stratégie RSE en actions et apportent des modifications à ces dernières en fonction des changements stratégiques. Une autre étude (Arjalies et Mundy, 2013) montre également que les systèmes de contrôle de gestion, notamment les systèmes interactifs, permettent d'intégrer les attentes des parties prenantes (les ONG, les communautés et les investisseurs) dans la démarche RSE. Par conséquent, les SCGR jouent un rôle central dans l'intégration de la RSE dans les plans et les stratégies de l'entreprise (Durden, 2008 ; Gond et al., 2012 Crutzen et al., 2017). Dans le contexte des contrôles formels, Simons (1995) a élaboré un cadre de contrôle basé sur quatre leviers (les systèmes des croyances, les systèmes de frontières, les systèmes de contrôle diagnostique et les systèmes de contrôle interactif) à travers lequel les entreprises mettent en places les stratégies. Ces leviers de contrôle peuvent être utilisés pour motiver les membres de l'entreprise à mettre en œuvre les pratiques RSE et à intégrer les attentes des parties prenantes. Les systèmes de croyances peuvent être mobilisés afin d'intégrer et renforcer des valeurs responsables au sein de l'entreprise. Les systèmes de frontières peuvent être utilisés par l'entreprise pour mettre en évidence les menaces environnementales. Autrement dit, l'audit environnemental rappelle aux employés les principaux risques de l'entreprise (Schaltegger et Burritt, 2010). En outre, les systèmes de frontières s'appuient sur des normes ou des lignes directrices afin de mieux gérer les incertitudes sociales et environnementales ainsi que les coûts de la non-conformité (Arjalies et Mundy, 2013 ; Laguir, et al., 2019). Par ailleurs, les systèmes de contrôle diagnostique vont permettre de mieux gérer les coûts de la démarche responsable. En effet, la réussite d'une politique RSE dépend fortement de la capacité de l'entreprise à identifier les bénéfices de la RSE pour développer un avantage concurrentiel (Arjalies et Mundy, 2013). Les pratiques RSE qui ne sont pas accompagnées de résultats mesurables sont susceptibles d'être négligées (Gond et al., 2012). Ainsi, la mesure de la RSE permettra d'assurer un suivi et de contrôler la conformité de l'engagement de l'entreprise. Les systèmes de contrôle interactif peuvent également être utilisés pour promouvoir les pratiques RSE. Ces systèmes permettent aux dirigeants d'obtenir des informations sur la démarche responsable de leur entreprise et de découvrir de nouvelles pratiques RSE (Gond et al., 2012).

Enfin, les systèmes de contrôle informels vont favoriser un climat organisationnel, à travers des valeurs responsables pour orienter le comportement des parties prenantes vers la RSE (Laguir, et al., 2019). Dans cette perspective, Bedford et al., (2016) affirment que l'atteinte des objectifs sociaux et environnementaux de l'entreprise nécessite la réunion des systèmes de contrôle formel et informel. Les deux composantes des SCGR doivent fonctionner conjointement afin de motiver le dirigeant à développer un comportement responsable (Crutzen et al., 2017).

Néanmoins, peu d'études se sont intéressées au rôle des SCG dans la mise en place d'une

démarche de RSE (Arjaliès et Mundy, 2013 ; Gond et al., 2012, Perez et al., 2007) et son influence sur la performance, tout particulièrement dans le contexte des petites et moyennes entreprises (PME). Perrini et Tencati (2006) ont toutefois proposé un modèle de tableau de bord nommé « *The sustainability evaluation and reporting system* » (SERS) applicable, selon eux, dans tout type d'organisation. L'objectif de ce tableau de bord est de proposer une méthodologie efficace qui agit sur l'évaluation de la performance de l'entreprise à travers des indicateurs RSE et d'intégrer ces derniers dans la prise de décision. De leur côté, Wolff et Bosia (2014) ont conçu un tableau de bord synthétique qui permet de simplifier la mise en œuvre et le pilotage des pratiques RSE dans les PME. Nous pourrions également citer le bilan sociétal du CJDES, le SD 21000, l'AFAQ 26000 ou le label Lucie (Capron, 2012).

L'objectif de notre travail de recherche est de permettre de combler des lacunes dans la recherche en explorant les systèmes de contrôle de gestion mobilisés dans le contexte des PME. De plus ce travail permet d'examiner en profondeur rôle des SCGR dans le déploiement des pratiques RSE et dans le pilotage et l'amélioration de la performance globale des PME.

Conclusion de la section 2

Cette section est focalisée sur le rôle des SCGR dans la gestion des pratiques RSE. Les entreprises ayant pour but d'intégrer la RSE modifient la conception des systèmes contrôle de gestion traditionnels en intégrant les dimensions de la RSE afin de contrôler les interactions de l'entreprise avec la société et l'environnement. Dans cette perspective les SCGR sont mobilisés dans le cadre d'un engagement responsable. Cet engagement est assuré par des dispositifs de formalisation de la RSE, notamment les labels et les certificats RSE qui s'appuient, d'une part, sur des lignes directrices pour guider le comportement de l'entreprise et d'autre part, sur l'audit pour vérifier la conformité des pratiques RSE aux normes responsables (Cochoy, 2007). Les leviers de contrôle de Simons (1995) peuvent être utilisés pour motiver les membres de l'entreprise à mettre en œuvre les pratiques RSE et intégrer à leurs objectifs les attentes des parties prenantes. À ce titre, ces leviers de contrôle permettent de renforcer les valeurs responsables, mettre en évidence les principaux risques et gérer les incertitudes environnementales et sociales, mesurer et contrôler la conformité des pratiques responsables, et promouvoir la RSE au sein de l'entreprise.

Toutefois, le rôle des SCG est peu étudié dans le processus de mise en place des pratiques responsables (Arjaliès et Mundy, 2013 ; Gond et al., 2012, Perez et al., 2007) au sein des petites et moyennes entreprises. Ces dernières sont redevables à la société et doivent assurer un équilibre entre les attentes des différentes parties prenantes. L'objectif de ce travail doctoral est de combler des lacunes dans la recherche en explorant le rôle des SCGR dans le cadre de la démarche RSE en PME.

Section 3 : Le lien entre le contrôle de gestion responsable et la performance globale

La performance globale est un concept qui regroupe l'ensemble des performances : environnementale, sociale et économique. Ces dimensions correspondent à la prise en compte des trois enjeux du développement durable (Reynaud, 2003 ; Baret, 2006 ; Capron et Quairel-Lanoizelée, 2006). Par ailleurs, les travaux académiques soulignent que la mesure de la performance globale est nécessaire pour les entreprises (Gond et al., 2012) afin de suivre l'évolution des contributions responsables et saisir leur intérêt. Les SCGR permettent de renforcer l'engagement responsable de l'entreprise et d'identifier ses bénéfices à travers le suivi et le pilotage des pratiques de RSE. Par exemple, les systèmes de frontières et les systèmes de contrôle diagnostique permettent à l'entreprise d'identifier ses forces et ses faiblesses en matière de RSE. L'entreprise pourra ainsi initier de nouvelles actions et améliorer son engagement responsable. Dans ce sens, le rôle joué par les SCGR est essentiel dans la mesure de la performance globale. Cette troisième section nous permet donc d'approcher le lien entre les SCGR et la mesure de la performance globale.

Dans une première sous-section, nous nous centrons sur la définition et l'émergence du concept de performance globale. Plusieurs SCGR consacrés à la mesure des dimensions de la performance globale ont émergé de la littérature. Certains chercheurs ont proposé une classification des systèmes de contrôle responsables selon la nature de la performance (environnementale, sociale ou globale) et les niveaux d'application de contrôle (planification, pilotage et audit) (Capron et Quairel, 2004). Ces outils seront ainsi exposés dans la deuxième sous-section. Enfin, nous nous focalisons plus spécifiquement sur la mesure multidimensionnelle de la performance globale.

-
- 1. Fondements et émergence de la performance globale**
 - 2. Systèmes de contrôle de gestion et mesure des enjeux de performance globale**
 - 3. Systèmes de contrôle de gestion et mesure multidimensionnelle des enjeux de la performance globale**
-

1. Fondements et émergence de la performance globale

Dans le domaine de la gestion, la notion de performance a longtemps été liée à l'efficacité de l'entreprise. Cette notion a été abordée par plusieurs chercheurs dans la littérature (Bouquin, 1986, Bescos et al.1993 ; Bourguignon, 1995 ; Lebas, 1995). Capron et Quairel (2006, p.8) affirment que la performance « *n'existe donc pas en elle-même : elle a nécessairement besoin d'être évaluée* ». La performance est souvent mesurée par des données financières fiables et objectives (Neely, 1999). Selon Bourguignon (1995), la performance désigne le résultat d'une action et son succès. Elle représente l'accomplissement des objectifs de l'organisation en termes de résultats obtenus, ou de procédure qui mène vers le résultat (Bourguignon, 1995).

L'entreprise se définit comme étant un contrat entre les parties prenantes et les actions dont l'objectif principal porte sur la création de richesse. La maximisation de profit était considérée comme un objectif primordial, tandis que les dimensions sociales et environnementales étaient perçues comme des contraintes (Quinn et Jones, 1995) instaurées par l'entreprise dans le but de créer de la valeur financière (Friedman, 1970). Dans cette optique, Chen et al., (2010) affirment que la RSE ne sera incorporée en entreprise que si elle permet à cette dernière de générer du profit. Certains travaux de recherche ont toutefois mis en évidence que, même si l'accroissement de la richesse est primordial pour l'entreprise, cette dernière doit également répondre aux attentes de ses parties prenantes (Freeman et Reed, 1983), car leur soutien est indispensable à l'atteinte des objectifs de l'entreprise (Mitchell et al., 1997). La performance financière est très importante pour l'entreprise et représente une condition pour traiter les enjeux de la RSE (Fitzgerald et al., 2010), mais elle ne se confond pas avec la performance globale. Par conséquent, le concept de performance s'est élargi dans la littérature académique afin d'y intégrer les dimensions de responsabilité sociale et/ou sociétale et environnementale de l'entreprise (Gond, 2006). C'est dans ce contexte qu'émerge le concept de performance globale. La notion de performance globale de l'entreprise (PGE) est apparue à la fin des années 90 suite aux travaux du Commissariat Général du Plan (Capron et Quairel-Lanoizelée, 2006 et Dohou et Berland, 2007). Cette notion trouve ses origines aux États-Unis dans le concept de la responsabilité sociétale développé par Carroll (1979). Carroll (1999) a fait émerger le concept de performance sociétale en s'appuyant sur les principes de la responsabilité sociétale (économique, légale, éthique et philanthropique). Dans la continuité des travaux de Carroll (1979, 1999), Wood (1991) définit la performance sociétale comme « *une configuration organisationnelle de principes de responsabilité sociétale, de processus de sensibilité sociétale* ».

et de programmes, de politiques et de résultats observables qui sont liés aux relations sociétales de l'entreprise ». De son côté, Clarkson (1995) a mis l'accent sur la théorie des parties prenantes afin de mieux appréhender la performance sociétale. Cette dernière repose sur la gestion des intérêts des parties prenantes (Gond, 2003). Par ailleurs, la relation entre la RSE et la performance s'est développée en Europe grâce aux travaux réalisés par un mouvement patronal nommé « Centre des Jeunes Dirigeants » (CJD), fondé en 1938 afin de défendre les valeurs et les actions préconisant un libéralisme responsable dans la société (Calme et Bonneveux, 2015). Le CJD affirme qu'il est nécessaire pour les organisations de parvenir à concilier un ensemble de performances : 1) la performance économique fondée sur la confiance des actionnaires et des clients, 2) la performance sociale qui renvoie au bien-être de l'entreprise et des salariés, 3) la performance environnementale qui implique la minimisation des impacts de l'entreprise sur l'environnement naturel et 4) la performance sociétale qui prend en considération le rôle de l'entreprise dans la société et dans le développement du territoire (Berger-Douce, 2014). Pour plusieurs auteurs, notamment, Reynaud (2003), Baret (2006) et Capron et Quairel-Lanoizelée (2006), le concept de performance globale se définit comme l'agrégation des performances économiques, sociales et environnementales correspondant à la prise en compte des trois enjeux du développement durable nommés « *Tripple Bottom line* » ou « *People, Planet, Profit* » (Elkington, 1997). Quairel (2006, p.1) souligne que la performance globale « *représente la contribution de l'entreprise aux objectifs de développement durable. Elle s'inscrit dans le contrôle de la RSE. Elle suppose une multiplication des domaines de contrôle et un élargissement de leur périmètre. Elle implique, en théorie, l'intégration et l'équilibre entre les objectifs économiques, environnementaux et sociaux* ». D'autres auteurs (Caroll, 1997 ; Wartick et Cochran, 1985 ; Wood, 1991) n'apportent pas de définition spécifique à la performance globale. Selon eux, cette performance s'exprime à travers le déploiement de la RSE. La performance globale renvoie donc à un équilibre entre les enjeux de la RSE. En outre, St-Pierre et Cadieux (2011) ont exploré la performance telle qu'elle est perçue par les dirigeants de PME et la manière dont elle est influencée par le profil de ces acteurs. Ces auteurs ont identifié trois types de performance, à savoir la performance personnelle (qui garantit la qualité de vie du dirigeant), la performance économique (qui génère plus de profit) et la performance durable (sociale et environnementale).

Néanmoins, il apparaît selon la littérature académique que la mesure de la performance globale est difficile. Certains chercheurs ont présenté des systèmes de contrôle ayant pour objectif de mesurer une seule dimension de la performance, notamment les systèmes de contrôle environnemental (Caron *et al.*, 2007 ; Henri et Giasson, 2006) ou les systèmes de contrôle social (Naro, 2006). Mais, l'intégration de l'ensemble des piliers de la RSE dans un seul système de

contrôle de gestion semble compliquée. Nous détaillons dans le paragraphe suivant les différents systèmes de contrôle identifiés dans la littérature afin de mesurer la performance globale.

2. Systèmes de contrôle de gestion responsables et mesure des enjeux de performance globale

Les systèmes de contrôle de gestion sont un ensemble de mécanismes nécessaires pour l'amélioration de la performance de l'entreprise. Ces systèmes permettent de renforcer l'engagement et les actions de l'entreprise afin d'atteindre les résultats souhaités. De plus, ils favorisent la définition et la communication des objectifs, et contribuent à la performance tout en minimisant les incertitudes (Adler et Chen, 2011). Les systèmes de contrôle de gestion représentent également un outil d'évaluation afin d'améliorer la performance de l'entreprise (Cheng et Van de Ven, 1996). Chenhall et Langfield-Smith (1998) ont mis en évidence un lien positif entre le déploiement des systèmes de contrôle de gestion et la performance des entreprises. Ainsi pour améliorer la performance globale, il est nécessaire de mesurer les pratiques RSE afin d'identifier les domaines d'amélioration (Asif et al., 2013). Pour Dahlsrud (2008), les enjeux de la RSE peuvent être mesurés selon cinq dimensions : environnementale, sociale, économique, des parties prenantes et du volontariat.

L'évolution du concept de la performance financière vers une performance globale nécessite l'adaptation des systèmes de contrôle de gestion traditionnel. Ces derniers doivent inclure de nouvelles approches afin de gérer et de mesurer les contributions de l'entreprise de manière plus large, environnementale, sociale et économique. En effet, l'intégration de la dimension responsable dans le processus de contrôle et de pilotage demeure limitée (Berland et Essid, 2009). Germain et Gates (2007, p.11) soulignent que « *le pilotage stratégique de la RSE est une pratique peu répandue dans les entreprises* ». Le concept de performance globale a été critiqué par certains chercheurs, notamment De Colle et al., (2014) et Pesqueux (2004), qui le considèrent comme une notion ambiguë. Ainsi il est difficile d'intégrer l'ensemble des enjeux de la performance globale dans un seul système de contrôle. De leur côté, Capron et Quairel (2004) ont proposé une classification des systèmes de contrôle responsables selon deux catégories : la nature de la performance (environnementale, sociale ou globale) et les niveaux d'application de contrôle (planification, pilotage, et audit et *reporting*). Le tableau ci-dessous présente les principaux outils de pilotage de la RSE.

Tableau 6: Les outils de pilotage de la RSE (adapté de Capron et Quairel-Lanoizelée, 2004)

Nature	Niveaux d'application		
	Planification	Pilotage	Audit Reporting
Environnementale	<ul style="list-style-type: none"> ✓ EMAS ✓ ISO 14000 ✓ Eco conception 		<ul style="list-style-type: none"> ✓ Bilan environnemental ✓ EMAS
Sociale	<ul style="list-style-type: none"> ✓ OHSAS 18000 (<i>Occupational Health and Safety Assessment Series</i>) ✓ Norme SA 8000 		<ul style="list-style-type: none"> ✓ Bilan social
Globale	<ul style="list-style-type: none"> ✓ <i>Sustainability Balanced Scorecard</i> ✓ ISO 26000 ✓ Navigateur Skandia 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ <i>Sustainability Balanced Scorecard</i> ✓ SD 21000 ✓ Navigateur Skandia 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ GRI ✓ Bilan sociétal ✓ Compta sociétale

Il en découle que plusieurs systèmes de contrôle permettent de gérer et de mesurer les pratiques RSE. Nous nous appuyons sur la synthèse Dohou et Berland (2007) afin de présenter et définir l'ensemble des systèmes de contrôle susceptibles d'intégrer les enjeux de la RSE et de mesurer les dimensions de la performance globale conjointement ou séparément (tableau 6).

Tableau 7 : Synthèse des systèmes de contrôle de la performance environnementale, sociale et globale (adapté de Dohou et Berland, 2007)

Les dimensions de la performance	Les systèmes de contrôle de gestion	Description
Performance environnementale	Comptabilité environnementale	<ul style="list-style-type: none"> - Évaluer les coûts engagés par une entreprise pour protéger l'environnement - Estimer les coûts de dégradation de l'environnement par celle-ci. (Christophe, 1995).
	Norme ISO 14000	« La norme ISO 14001 spécifie les exigences relatives à un système de management environnemental permettant à un organisme de développer et de mettre en œuvre une politique et des objectifs, qui prennent en compte les exigences légales, les autres exigences auxquelles l'organisme a souscrit et les informations relatives aux aspects environnementaux significatifs. » (ISO 14001, 2004)

	Norme EMAS	Le système communautaire de management environnemental et d'audit (EMAS) vise à promouvoir une amélioration continue des résultats environnementaux de toutes les organisations européennes, ainsi que l'information du public et des parties intéressées.
	Eco-conception	L'éco-conception est « une démarche préventive et innovante qui permet de réduire les impacts négatifs du produit, service ou bâtiment sur l'environnement sur l'ensemble de son cycle de vie (ACV), tout en conservant ses qualités d'usage » l'ADEME ⁸ (2012).
	Le bilan environnemental	Composante du <i>reporting</i> RSE qui vise à communiquer sur les pratiques environnementales auprès des parties prenantes.
Performance sociale	Comptabilité sociale	<ul style="list-style-type: none"> - Exprimer la contribution, négative ou positive de l'entreprise à son environnement - Saisir les effets de la société sur l'entreprise - Gérer les responsabilités dans les domaines sociaux et sociétaux et en rendre compte aux tiers concernés. (Capron, 2000).
	Norme SA 8000	La norme sociale SA 8000 fournit une base de certification fondée sur le respect des droits fondamentaux des travailleurs. Elle met en place des systèmes de gestion en matière sociale.
	Norme AA 1000	La norme de performance sociale AA 1000 est spécialisée dans la responsabilité sociale et éthique. Elle offre un cadre de référence sur la base duquel l'entreprise peut définir ses propres valeurs et objectifs en matière de performance sociale et éthique, et réaliser un dialogue avec ses parties prenantes.
	Bilan social	Le bilan social synthétise les principales données chiffrées permettant d'apprécier la situation de l'entreprise dans le domaine social.
	OHSAS 18000	OHSAS 18000 ⁹ « <i>Occupational Health and Safety Assessment Series</i> », en français « Système de Management de la Santé et de la Sécurité au Travail », est un référentiel international fondé sur une série de normes pour prévenir les risques professionnels et minimiser les accidents au travail. Il sert de support aux entreprises qui souhaitent améliorer leur performance et se conformer à la législation.

⁸ ADEME : Agence De l'Environnement et de la Maitrise de l'Énergie.

⁹ <https://ohsas-18001.fr>

Performance globale	Guide SD 21000	« Guide pour la prise en compte des enjeux du développement durable dans la stratégie et le management de l'entreprise. » (Afnor, 2003)
	Norme ISO 26000	Elle donne des lignes directrices pour la responsabilité sociétale.
	Évolutions du <i>Balanced Scorecard (BSC)</i>	Évolution du BSC en élargissant les champs du BSC classique à la RSE.
	<i>Triple Bottom Line reporting</i>	La notion défend l'idée selon laquelle la performance globale d'une entreprise doit être mesurée en fonction de sa triple contribution à la prospérité économique, à la qualité de l'environnement et au capital social.
	<i>Reporting GRI</i>	Il définit des lignes directrices pour la mise en œuvre des rapports au développement durable et propose des indicateurs de performance répartis en trois sections, économique, environnementale et sociale.
	Bilan sociétal	« Le bilan sociétal proposé par le Centre des jeunes dirigeants de l'économie sociale (CJDES) présente une double originalité : d'une part, il repose sur une évaluation croisée des parties prenantes, d'autre part, il mobilise une vision très large des critères d'évaluation correspondant à différentes logiques. (...) Il met en exergue les pratiques de l'entreprise dans les domaines sociétaux » (Capron et Quairel-Lanoizelée, 2010, p.97).
	Comptabilité sociétale	Elle représente un ensemble d'informations qui permettent d'évaluer la manière dont l'entreprise respecte son contrat social. (Trebucq, 2006) « L'entreprise doit rendre compte de l'influence de ses actions sur son environnement et mesurer sa contribution nette sociale, renvoyant en cela à la problématique des « externalités » positives ou négatives » (Trebucq, 2006, p.106)
	Navigateur de Skandia	Modèle de tableau de bord suédois qui porte sur les mêmes axes que le <i>Balanced Scorecard</i> et est composé du capital humain et du capital structurel (Edvinsson et Malone, 1997) (voir annexe 6).

Néanmoins les outils exposés ci-dessus ne sont pas exempts de limites. Ces outils proposés n'intègrent pas tous les trois dimensions de la RSE. De plus, la norme ISO26000 donne des lignes directrices pour la mise en place des enjeux de la RSE en entreprise, mais ne propose pas d'outils de mesure pour évaluer les résultats obtenus (Dohou et Berland 2007).

En effet, une étude menée par Berland et Essid (2011) auprès d'une entreprise qui met en place un système de contrôle de gestion pour mesurer la performance globale a démontré que s'il est

possible de prendre en considération les enjeux de la RSE dans un seul système de contrôle de gestion, des complications peuvent subsister quant à son intégration. Nous détaillons ci-dessous des systèmes de contrôle intégrant les trois dimensions de la performance globale.

3. Systèmes de contrôle de gestion responsables et mesure multidimensionnelle des enjeux de la performance globale

Quelques études académiques, peu nombreuses, selon Capron et Quairel-Lanoizelée (2006), se sont intéressées aux outils pour évaluer conjointement les trois piliers de la performance globale de l'entreprise. Il s'agit de la norme « *Global Reporting Initiative* » (GRI), « *Tripple Bottom Line* » (TBL) et le « *Sustainability Balanced Scorecard* » (SBSC).

3.1 La norme Global Reporting Initiative

La norme « *Global Reporting Initiative* » (GRI) peut être considérée comme un outil permettant de mesurer la performance globale des entreprises. La GRI représente une référence internationale en matière de *reporting* de performance globale (KPMG, 2017). Elle propose des lignes directrices pour la mise en place des rapports du développement durable ainsi que des indicateurs économiques, environnementaux et sociaux (Dohou et Berland, 2007). Son objectif principal est d'assurer une transparence des rapports RSE envers les parties prenantes de l'entreprise (GRI, 2018). Ce référentiel propose ainsi une liste d'indicateurs qui permettent de mesurer l'avancement des programmes RSE d'une entreprise. Les domaines abordés sont ceux de l'économie, de l'environnement, des droits de l'homme, des relations sociales, de la responsabilité vis-à-vis des produits, et de la société (GRI, 2018). Ainsi les entreprises peuvent s'appuyer sur ces indicateurs comme référence et utiliser également des indicateurs adaptés à leurs caractéristiques (Asif et al., 2013). Toutefois, la norme GRI a été critiquée par plusieurs chercheurs qui remettent en question sa capacité à promouvoir la RSE et à assurer la transparence des organisations en matière de performance globale (Boiral, 2013 ; Milne et Gray, 2013 ; Moneva et al., 2006). En effet, les lignes directrices n'assurent pas la transparence des rapports RSE. Par exemple, l'analyse des rapports de GRI menée par Boiral (2013) dans le secteur des mines et de l'énergie illustre qu'une majorité n'a pas réussi à démontrer les impacts négatifs. De même, Isaksson et Steimle (2009) ont montré, suite à une analyse des rapports RSE, que les lignes directrices de la GRI n'étaient pas suffisantes pour dévoiler le

comportement responsable des entreprises. Néanmoins, les raisons pour lesquelles la GRI ne parvient pas à promouvoir la RSE semblent peu étudiées.

3.2 Triple Bottom Line

Le Triple Bottom Line (TBL) a été proposé par Elkington dans les années 90 afin de mesurer la performance globale en fonction de la triple contribution de l'entreprise au niveau économique, environnemental et social (Elkington, 1997). Le TBL est souvent nommé « *triple P* » : « *People, Planet, Profit* » (Slaper et Hall, 2011) et représente un bilan composé des trois volets séparés de la RSE. Cet outil s'appuie sur des valeurs que l'entreprise doit intégrer pour limiter l'impact de son activité et répondre aux attentes des parties prenantes. La mesure de la dimension économique n'est désormais plus suffisante, les parties prenantes sont de plus en plus intéressées par le comportement responsable des entreprises, notamment envers la société et l'environnement (Jennifer et Taylor, 2007). Ainsi le TBL permet de saisir l'interaction de l'entreprise avec ses parties prenantes et apporte une vision complète de la performance globale (Jennifer et Taylor, 2007). Bien que le TBL permette d'assurer un équilibre entre les trois dimensions de la RSE, ces dernières ne sont pas toujours traitées de la même manière et certaines dimensions sont susceptibles d'être sous-évaluées (Goh, 2017).

3.3 Sustainability Balanced Scorecard

Le « *Sustainability Balanced Scorecard* » (SBSC) (Bieker, 2002 ; Figge et al., 2002 ; Hockerts, 2001 ; Naro et Noguera, 2008) est inspiré du modèle initial du *Balanced Scorecard* (BSC) (Kaplan et Norton, 1992 et 2001a). Le BSC porte sur des indicateurs de performance qui permettent de mesurer et de gérer les objectifs stratégiques de l'organisation (Kaplan et Norton, 1992). Ces indicateurs sont classés en quatre axes, finance, clients, processus interne et apprentissage organisationnel (voir annexe 7). Le SBSC diffère du BSC classique en intégrant les objectifs de la RSE et la mesure de la performance globale. Le modèle de SBSC proposé par Hockerts (2001) représente une extension du BSC classique en intégrant des indicateurs de mesure de la performance sociale et environnementale. Bieker (2002) quant à lui modifie la structure de BSC traditionnel en ajoutant un cinquième axe intitulé « axe sociétal ». Selon Bieker (2002), l'approche sociétale est une dimension essentielle à la survie de l'entreprise et il précise que l'ensemble des axes sont interdépendants. Par ailleurs, les travaux de Bieker (2002) et Meyssonier et Rasolofo (2008) révèlent que le système de contrôle de

gestion le plus mobilisé dans la mesure de la performance globale est le *Balanced Scorecard* développé par Kaplan et Norton (2001) en raison de sa capacité à intégrer des indicateurs de la RSE. En effet, le BSC classique ne permet pas de mesurer la performance globale. Par conséquent, Bieker (2002) et Hockerts (2001) ont modifié la structure du BSC en lui ajoutant un axe RSE ou des indicateurs de mesure de la performance environnementale et sociale. Selon l'ouvrage de Simons (1995), le BSC représente un exemple de système de contrôle diagnostique. Naro et Travaillé (2011) rappellent que le BSC peut également constituer un système de contrôle interactif favorisant l'émergence de stratégies et l'apprentissage organisationnel. Ces auteurs ont toutefois signalé l'absence d'exemples d'utilisation de BSC de manière interactive dans les travaux de Kaplan et Norton (1996, 2001b). En effet, Kaplan et Norton (2001) ont noté que le BSC peut être appliqué dans le cadre des PME, car ces dernières sont considérées comme de « *grandes entreprises en modèle réduit* » (Julien, 2005). Selon eux, le BSC représente un modèle universel de la mesure de la performance, nécessitant une adaptation selon le contexte de l'entreprise (Bourguignon et al., 2002). Les PME se distinguent des grandes entreprises par leurs propres spécificités (Julien, 2005 ; Torres, 2007), d'où la nécessité de s'interroger sur le fait qu'elles requièrent des systèmes de gestion de performance au même titre que les grands groupes (Oriot et Misiaszek, 2012).

Le BSC permet de formaliser la stratégie de l'entreprise. Certains chercheurs encouragent les PME à mobiliser cet outil afin de gérer les incertitudes et accroître la compétitivité (Naro, 2006 ; Santin et Van Caillie, 2006). Toutefois, certaines contraintes peuvent empêcher le déploiement du BSC dans les PME, notamment le manque de temps et de ressources financières et humaines (Hudson et al., 2001 ; Marchesnay, 1993). De plus, rares sont les travaux ayant étudié le BSC dans le contexte des PME (Oriot et Misiaszek, 2012).

Cette revue de littérature montre l'existence de systèmes de contrôle de gestion responsables pour mesurer les piliers de la performance globale séparément ou conjointement. Toutefois les systèmes de contrôle gestion dédiés à la mesure multidimensionnelle des enjeux de la performance globale rencontrent des difficultés.

Au-delà de la mesure de la performance globale, il est important de rendre compte des résultats de l'entreprise en interne et en externe. Plusieurs raisons expliquent l'importance du *reporting* de la RSE (Asif et al., 2013). Le *reporting* RSE peut être demandé par les parties prenantes, notamment les clients, afin de justifier l'engagement responsable de l'entreprise. En outre, il permet à l'entreprise d'atteindre sa légitimité (DiMaggio et Powell, 1983). En effet, les entreprises dépendent de leurs parties prenantes en termes de ressources financières, humaines ou d'expertise. Ainsi, ces structures doivent communiquer sur leurs contributions afin de

maintenir leur relation avec les parties prenantes (Asif et al., 2013). Plusieurs systèmes de contrôle permettent à l'entreprise de communiquer sur ses pratiques responsables, notamment le *reporting GRI*, le rapport annuel de l'entreprise, les rapports extra-financiers, le site Internet (Holder-Webb et al., 2009 ; Ziek, 2009).

Les systèmes de contrôle de gestion dédiés à la performance globale ont donc émergé de la littérature, mais, du fait de leur complexité et des procédures formelles, ils ne conviennent pas aux PME (Perrini et Tencati, 2006). Les travaux de Murillo et Lozano (2006) soulignent pourtant que les liens qu'établissent les PME entre la RSE, la rentabilité et la compétitivité sont importants et nécessitent la mise en place d'outils. Les caractéristiques de la PME permettent de mieux comprendre comment le dirigeant conçoit la performance globale de son entreprise et comment il envisage son pilotage (Courrent et Quairel-Lanoizelée, 2012). Il est donc utile de réaliser des recherches afin d'identifier les SCGR mobilisés par les PME et leur rôle dans la mesure et le pilotage de la performance globale.

Conclusion section 3

De nos jours, le rôle des entreprises envers la société a évolué et ne se limite plus à l'atteinte d'objectifs financiers pour satisfaire les actionnaires. Il doit également intégrer des préoccupations environnementales et sociales. Cette démarche représente un véritable levier permettant d'assurer la pérennité de l'entreprise. À ce titre, le concept de performance s'est élargi afin de couvrir une vision plus large incluant l'atteinte des objectifs de la RSE (environnementaux, sociaux et économiques). C'est dans ce contexte qu'a émergé le concept de performance globale.

Cette troisième section nous a permis de nous pencher sur ce concept. La performance globale a été définie par plusieurs chercheurs et renvoie à la contribution des entreprises aux enjeux de la RSE. L'évolution du concept de performance financière vers la performance globale nécessite l'adaptation des systèmes de contrôle de gestion traditionnels (Ball et Milne, 2005). En effet, les travaux académiques ont mis en avant des systèmes de contrôle de gestion responsables pour gérer les pratiques RSE et mesurer les dimensions de la performance globale conjointement ou séparément. Toutefois, peu de travaux académiques ont mis l'accent sur les systèmes de contrôle de gestion dédiés à la mesure multidimensionnelle des enjeux de la performance globale (*Global Reporting Initiative, Tripple Bottom Line* et *Sustainability Balanced Scorecard*). Toutefois, ces systèmes n'ont pas été abordés dans le contexte des PME. Bien que ces dernières représentent un modèle réduit des grandes entreprises (Julien, 2005), Kaplan et Norton (2001) ont souligné que le BSC peut être appliqué dans le cadre de ces entreprises.

En raison de sa capacité à intégrer des indicateurs de la RSE, le *Balanced Scorecard* est le système de contrôle de gestion le plus mobilisé dans la mesure de la performance globale (Biecker, 2002 ; Meyssonier et Rasolofo, 2008). Ce système peut être appliqué dans le cadre des PME afin de gérer les incertitudes et accroître la compétitivité (Naro, 2006 ; Santin et Van Caillie, 2006). Toutefois, le manque de temps et de ressources financières et humaines peut empêcher la mise en œuvre du SBSC dans les PME (Hudson et al., 2001 ; Marchesnay, 1993). Notre travail doctoral permet donc d'identifier les différents SCGR mobilisés dans le contexte des PME et d'étudier leur rôle dans la mesure et le pilotage de la performance globale.

CONCLUSION DU CHAPITRE 2

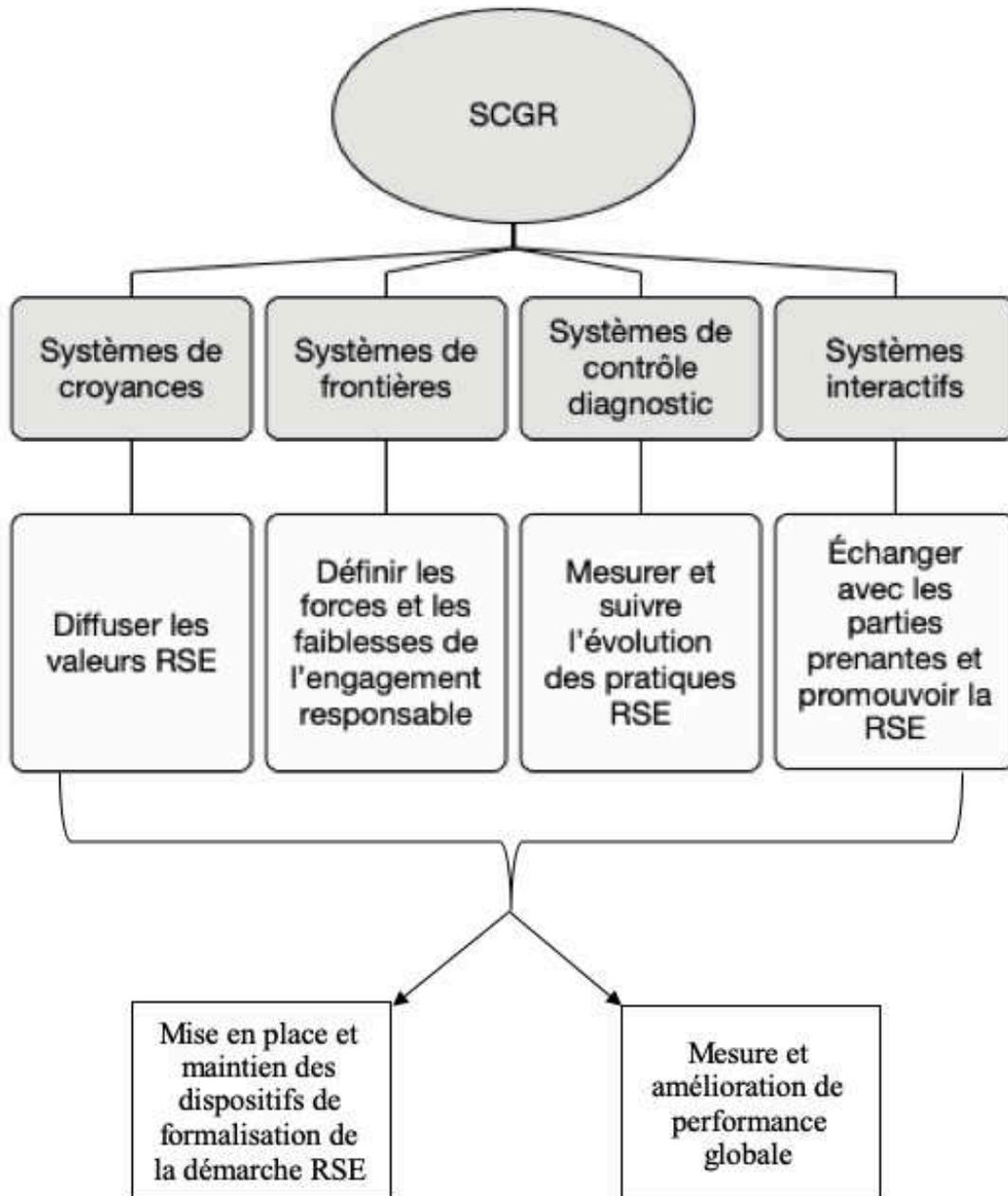
Après avoir présenté la RSE dans le contexte des PME dans le premier chapitre, le deuxième chapitre est centré sur le rôle des systèmes de contrôle de gestion responsables dans la performance globale des PME.

La première section de ce chapitre nous a permis de présenter les systèmes de contrôle de gestion qui s'appuient souvent sur la mesure financière et représentent un réel levier pour l'atteinte des objectifs organisationnels. Certains chercheurs ont regroupé l'ensemble des SCG dans des cadres théoriques afin de mieux saisir leur complémentarité (Malmi et Brown, 2008 ; Simons, 1995). Dans le cadre de notre travail doctoral, nous mobilisons le cadre de Simons (1995) du fait qu'il est adapté à notre recherche.

La seconde section apporte un éclairage sur le rôle des systèmes de contrôle de gestion dans le déploiement des pratiques RSE. La littérature nous a éclairée sur le fait que les SCG nécessitent d'être adaptés afin de mieux gérer la démarche RSE, d'où l'émergence du concept des systèmes de contrôle de gestion responsables. Ces derniers permettent à l'entreprise de communiquer sur ses valeurs responsables, d'identifier les points forts et les points faibles de son engagement, d'évaluer ses pratiques RSE et d'échanger avec les parties prenantes afin de promouvoir la RSE. Cette section a également exposé les dispositifs de formalisation de la démarche RSE de l'entreprise.

Enfin, la troisième section a expliqué le lien entre les systèmes de contrôle de gestion responsables et la performance globale. Elle a exposé dans un premier temps les fondements de la performance globale. Dans un deuxième temps, elle a mis en avant le rôle des systèmes de contrôle de gestion responsables dans la mesure de la performance globale. Selon la littérature, les SCGR ne sont pas tous dédiés à la mesure multidimensionnelle de la performance globale et peuvent concerner un ou plusieurs volets de cette dernière. Enfin, nous avons présenté les SCGR spécifiques à la mesure multidimensionnelle de la performance globale. Nous synthétisons ainsi dans le modèle ci-dessous le lien entre les systèmes de contrôle de gestion responsables et la performance globale.

Figure 6 : Le lien entre les SCGR et la performance globale



CONCLUSION DE LA PREMIÈRE PARTIE

Dans cette première partie, nous avons abordé les éléments constitutifs de notre cadre conceptuel et théorique.

Nous avons présenté dans un premier temps le concept de la responsabilité sociale des entreprises dans le contexte des PME. Cette démarche est souvent influencée par les motivations du dirigeant, acteur primordial au sein des PME. Par ailleurs, les pressions des parties prenantes s'avèrent être nécessaires pour favoriser l'engagement responsable des PME. Le cadre théorique de cette recherche a également été exposé et porte sur la théorie des parties prenantes et la théorie néo-institutionnelle. La première théorie explique les motivations du déploiement des pratiques RSE qui peuvent susciter la mise en place des SCGR. La seconde théorie permet d'identifier les pressions encourageant la mise en œuvre des SCGR.

Dans un deuxième temps, nous avons exposé le lien entre les systèmes de contrôle de gestion responsables et la performance globale. Il en découle que les SCGR facilitent la gestion des pratiques RSE. Cela s'explique à travers la diffusion des valeurs responsables auprès des membres de l'organisation, la gestion des incertitudes sociales et environnementales, l'évaluation des pratiques RSE et l'échange avec les parties prenantes pour découvrir de nouvelles pratiques RSE. Nous précisons également le rôle des SCGR dans la mesure et l'amélioration de la performance globale. Toutefois, les travaux portant sur les SCGR et la RSE sont peu développés dans la littérature et demeurent inexistant dans le cadre de la performance globale des PME.

À l'issue de notre revue de littérature, nous proposons la question de recherche suivante :

<p style="text-align: center;">Quel est le rôle des systèmes de contrôle de gestion responsables dans la performance globale des PME ?</p>

Cette question de recherche contribue à la formulation de quatre objectifs de recherche :

- Objectif 1 : identifier les systèmes de contrôle de gestion responsables mobilisés dans le contexte des PME.
- Objectif 2 : définir les motivations des dirigeants en matière de mise en place des SCGR.
- Objectif 3 : déterminer les pressions exercées par les parties prenantes en vue de mobiliser les SCGR.

- Objectif 4 : étudier le rôle des SCGR dans la performance globale des PME.

La seconde partie de ce travail doctoral est consacrée à la présentation de la démarche méthodologique portant sur deux études qualitatives : une étude exploratoire basée sur vingt-sept entretiens semi-directifs et une étude de cas unique auprès d'une PME engagée en RSE. Les résultats de notre recherche seront également exposés et discutés au regard des travaux antérieurs. Enfin, nous présenterons les apports de ce travail de recherche.

**DEUXIÈME PARTIE : ÉTUDE EMPIRIQUE DU RÔLE
DES SYSTÈMES DE CONTRÔLE DE GESTION
RESPONSABLES SUR LA PERFORMANCE GLOBALE
DES PME**

INTRODUCTION DE LA DEUXIEME PARTIE

La deuxième partie de cette thèse de doctorat est dédiée à la présentation de l'étude empirique, de la méthode de recherche et des résultats des deux études qualitatives. Ces dernières portent une étude qualitative exploratoire qui s'appuie sur des entretiens semi-directifs auprès des dirigeants des PME responsables et une étude de cas unique auprès d'une PME engagée en RSE. Les résultats permettent ensuite d'exposer l'apport théorique, méthodologique et managérial de ce travail de recherche.

Le troisième chapitre de cette thèse explique nos choix en matière d'épistémologie et la méthodologie de recherche. Nous présentons ensuite nos décisions pour l'analyse des données recueillies. Dans cette lignée, les deux études qualitatives réalisées (étude qualitative exploratoire et étude de cas) sont exposées. La première recherche porte sur une étude qualitative exploratoire basée sur vingt-sept entretiens semi-directifs. Elle a pour vocation d'étudier le rôle des systèmes de contrôle de gestion responsables envers la performance globale perçue par les dirigeants des PME. La seconde recherche s'appuie sur une étude de cas unique. Elle s'est focalisée sur le rôle des systèmes de contrôle de gestion responsables dans la performance globale mesurée.

Le quatrième chapitre est consacré à la présentation des résultats de recherche en deux temps : l'analyse des résultats de l'étude exploratoire et l'analyse des résultats de l'étude de cas.

Nous terminerons cette partie par le chapitre cinq qui sera dédié à la discussion des résultats de notre travail de recherche au regard de la littérature académique.

Chapitre 3 : Méthodologie de recherche : étude qualitative exploratoire et étude de cas

Chapitre 4 : Présentation des résultats de l'étude empirique

Chapitre 5 : Discussion des résultats

CHAPITRE 3 : MÉTHODOLOGIE DE RECHERCHE

Ce quatrième chapitre a pour objet de présenter la posture épistémologique et la méthodologie de recherche mobilisée afin de répondre à notre problématique. Il s'agit d'étudier le rôle des SCGR dans la performance perçue et la performance mesurée dans le contexte des PME. En effet le concept de SCGR est peu abordé dans le contexte des PME. La plupart des travaux traitent le sujet des SCGR dans le contexte des grandes entreprises (Arjaliès et Mundy, 2013 ; Crutzen, et al., 2017 ; Gond et al., 2012 ; Lueg et Radlach, 2015). Alors que les PME représentent une entité non négligeable dans l'économie mondiale et doivent être concernées par ce sujet.

La revue de littérature nous a apporté un éclairage sur les premiers résultats de l'engagement des PME dans la démarche RSE et nous a permis d'identifier le gap dans la recherche. Le choix de la méthodologie s'appuie principalement sur la problématique de notre recherche, le cadre théorique et les résultats des travaux précurseurs portant sur la RSE en PME. Nous avons donc fait le choix de réaliser une recherche qualitative qui se caractérise par deux étapes, d'une part, par des entretiens semi-directifs exploratoires auprès de vingt-sept dirigeants des PME, et d'autre part, par une étude de cas basée sur l'observation, les entretiens auprès des parties prenantes et les données internes et externes de l'entreprise. L'étude exploratoire nous a permis de récolter des données reliées à la performance perçue par les dirigeants des PME. Dans cette première étape de l'étude qualitative, nous avons étudié de manière approfondie l'ensemble des thématiques de notre recherche : 1) les actions RSE et les SCGR mis en place dans les PME ; 2) les motivations des dirigeants en matière de déploiement des SCGR ; 3) les pressions des parties prenantes en termes de mise en œuvre des SCGR ; 4) et le rôle des SCGR dans la performance perçue. Dans la deuxième étape, l'étude de cas a été réalisée pour compléter les entretiens exploratoires. Elle permet d'expliquer le rôle des SCGR dans la performance mesurée, en nous appuyant sur une analyse approfondie des entretiens et des données de l'entreprise. Nous synthétisons les étapes de recueil de données qualitatives dans le tableau suivant.

Tableau 8 : Les étapes de collecte de données qualitatives

Les étapes	Données collectées	La durée de la collecte
Étude qualitative exploratoire	Vingt-sept entretiens semi-directifs	Huit mois d'octobre 2017 à mai 2018
Étude de cas	Étude de cas unique	Cinq semaines entre mai et juin 2019

Ce chapitre s'articule autour de deux sections. La première section consiste à présenter notre positionnement épistémologique ainsi que notre démarche méthodologique portant sur l'étude qualitative exploratoire et la méthode de collecte de données. La seconde section est consacrée à la description de l'étude de cas, la présentation de l'unité d'analyse et la méthode de recueil des données.

Section 1 : Étude qualitative exploratoire

Section 2 : Étude de cas

Section 1 : Étude qualitative exploratoire

Cette première section est consacrée à la présentation du positionnement épistémologique et à la démarche méthodologique et de collecte de données recueillies à travers la première étude qualitative exploratoire.

Dans le cadre de cette première étude qualitative, nous avons réalisé vingt-sept entretiens semi-directifs auprès des dirigeants des PME françaises pour comprendre comment les dirigeants perçoivent le rôle des SCGR vis-à-vis de la performance. Ces entretiens ont été menés, en face à face, dans les locaux des entreprises entre octobre 2017 et mai 2018 à l'aide d'un guide d'entretien. Les entretiens retranscrits ont été analysés selon une analyse thématique (Bardin, 2003 ; Gavard-Perret et al., 2012). Nous nous sommes appuyée sur le logiciel Nvivo 12 afin de faciliter la décontextualisation et la recontextualisation des données. Les résultats de cette recherche nous ont permis de réaliser l'étude de cas.

-
- 1. Positionnement épistémologique et méthodologique**
 - 2. Collecte des données à travers les entretiens semi-directifs exploratoires**
 - 3. Méthodes d'analyse des données qualitatives exploratoires**
-

1. Positionnement épistémologique et méthodologique

Dans cette sous-section nous présentons le positionnement épistémologique de notre travail doctoral. Il est de nature interprétativiste. Nous exposons ensuite notre méthodologie de recherche qui s'appuie sur une étude qualitative exploratoire.

1.1 Positionnement épistémologique

Notre recherche s'inscrit dans un courant interprétativiste. Plusieurs écoles de pensée ont contribué au développement du courant interprétativiste. Ce dernier révèle que ce qui est connaissable dépend de « *l'expérience de la vie* » de l'individu (Husserl, 1970 cité par Gavard-Perret et al., 2018). Dans le cadre de ce courant, le processus de connaissance permet de saisir la construction de sens réalisée dans différentes situations. En effet, la posture interprétativiste est souvent liée aux études qualitatives et s'appuie sur des processus d'interprétation (Gavard-Perret et al., 2018). Ce courant permet d'appréhender comment les individus démontrent la réalité (Allard-Poesi et Maréchal, 2003). Ces derniers rajoutent que la réalité est fondée sur les expériences des individus concernés par la recherche et des chercheurs. Selon Guba et Lincoln (1994), de nombreuses réalités découlent de la construction intellectuelle des individus. Ainsi, la connaissance réalisée doit convenir aux individus étudiés, à travers une interprétation de la réalité qui nécessite une crédibilité envers ces acteurs (Allard-Poesi et Perret, 2014). Ce courant n'impose pas de méthode de recherche spécifique (Royer et Zarlowski, 2003). Dans cette lignée, nous le mobilisons dans le cadre de notre recherche doctorale.

1.2 Présentation de la méthodologie de recherche qualitative exploratoire

Dans le cadre de notre thèse nous avons réalisé dans une première étape, une recherche qualitative exploratoire, qui permet, selon Yin, (2011), la compréhension de la vie quotidienne des différents acteurs, ce qu'ils pensent et comment ils affrontent la réalité. Le choix de cette approche se justifie par la qualité novatrice de notre problématique de recherche (Wacheux, 1996). En effet, rares sont les travaux ayant abordé le sujet des systèmes de contrôle de gestion responsables dans le contexte des PME. L'objectif étant d'identifier le rôle des SCGR dans la performance globale des PME. Cet objectif correspond à l'intérêt de la recherche qualitative

développé par Miles et Huberman (2003, p.21) et réside dans « *l'identification (et la catégorisation) d'éléments, l'exploration de leurs relations* ». De plus, la recherche qualitative permet de comprendre le « pourquoi » et le « comment » des phénomènes dans une situation concrète (Wacheux, 1996). Dans le cadre de notre thèse, nous cherchons à comprendre **pourquoi** les SCGR sont mis en place dans le contexte de la RSE et **comment** ils assurent le l'amélioration de la performance globale des PME.

Par ailleurs, certains auteurs affirment que l'approche qualitative est largement préconisée dans le contexte de la RSE en PME (Spence, 2007). De plus, la majorité des travaux antérieurs portant sur la mise en place des leviers de contrôle et la RSE dans le contexte des grandes entreprises ont mobilisé des études qualitatives. Autrement dit, l'approche qualitative est plus appropriée dans l'étude de l'intégration et l'interaction de l'ensemble des leviers de contrôle (Martyn et al., 2016). Alors que les données quantitatives se concentrent sur l'association de quelques systèmes de contrôle, notamment les systèmes interactifs et les systèmes de contrôle diagnostic (Martyn et al., 2016). De plus elles visent à tester des hypothèses et ne prennent pas en considération les informations spontanées des interviewés. Notre travail de recherche quant à lui tente d'explorer un phénomène spécifique portant sur le rôle des SCGR dans la performance globale des PME. Nous cherchons donc à développer des connaissances qui s'appuient principalement sur les perceptions des dirigeants des PME et le contexte dans lequel les SCGR sont mobilisés. Ceci s'aligne avec les fondements de notre positionnement épistémologique notamment, le paradigme interprétativiste. Ainsi, la méthode qualitative nous semble adaptée à notre recherche afin de connaître le vécu des acteurs. Elle devrait nous permettre d'identifier les SCGR mis en œuvre dans les PME, l'influence des parties prenantes et les motivations des dirigeants en matière de mise en place des SCGR. De plus, cette méthode pourrait nous apporter un éclairage sur la perception des dirigeants du rôle des SCGR dans la performance globale de PME.

Dans cette thèse nous avons opté pour deux recherches qualitatives. La première porte sur une étude exploratoire et la deuxième se focalise sur une étude de cas. Nous présentons dans ce qui suit la manière dont les données de l'étude exploratoire ont été collectées. Ensuite nous exposons les caractéristiques des PME et dirigeants interrogés.

2. Collecte des données à travers les entretiens semi-directifs exploratoires

Les travaux de Wacheux (1996) révèlent l'existence de différentes techniques de collecte de données, à savoir, l'observation (directe et participante), l'entretien, la documentation et les

archives. Dans le cadre de notre recherche, nous avons choisi dans un premier de temps de mener des entretiens semi-directifs exploratoires auprès des dirigeants de PME. Dans un deuxième temps, nous avons réalisé une étude de cas basée sur des entretiens semi-directifs auprès des parties prenantes et une analyse des documents internes et externes à l'entreprise que nous allons présenter dans la section 3 de ce chapitre. Le choix de ces techniques de collecte de données dépend de la problématique de recherche, de la méthodologie et de la possibilité d'accéder au terrain d'étude. Dans cette sous-section nous allons présenter la méthode de recueil de données à travers les entretiens semi-directifs (2.1) et l'échantillon de notre étude exploratoire (2.2).

2.1 Les entretiens semi-directifs exploratoires

Les PME se distinguent par un système de gestion personnalisé par le dirigeant (Marchesnay, 2003). En effet, le dirigeant joue un rôle central au sein de la structure. Cette centralisation se caractérise par une forte personnalisation du dirigeant dans le processus de prise décision (Courrent et Quairel-Lanoizelée, 2012). Cet acteur est au courant de toutes les actions mises en œuvre et prend toutes les décisions importantes. Personne ne connaît mieux son organisation que lui-même. De plus, Courrent et Quairel-Lanoizelée (2012) ajoutent que l'engagement responsable des PME dépend fortement de la conception personnelle du dirigeant en matière de RSE. Il est considéré comme un « *agent de moralité* » au sens de Quinn et Jones (1995) et se préoccupe d'apporter des solutions aux problèmes éthiques et moraux au sein de l'organisation. Selon notre revue littérature, nous remarquons que les dirigeants des PME sont des acteurs incontournables dans la mise en place de la RSE (Courrent, 2012) et leur rôle n'est plus à démontrer. Dans cette perspective, nous avons choisi de réaliser des entretiens auprès des dirigeants de PME afin de répondre à notre problématique de recherche. Ces entretiens permettent de mieux comprendre comment ces dirigeants interprètent les situations en s'appuyant sur les valeurs et les croyances (Usinier et al., 2000).

Par ailleurs, Wacheux (1996) a identifié quatre catégories d'entretiens qualitatifs, à savoir 1) l'entretien directif qui porte sur un ensemble de questions explicites et fermées auxquelles l'interviewé apporte des réponses directes et précises sans pouvoir les développer ; 2) l'entretien semi-directif est le plus utilisé en sciences de gestion et repose sur des questions précises qui permettent à l'interviewé de développer son opinion ; 3) l'entretien non directif se caractérise par un échange libre à partir d'une thématique proposé par le chercheur ; 4) et enfin l'entretien

de groupe consiste à réunir un ensemble de personnes pour saisir des idées et des représentations suite aux interactions entre les membres du groupe.

Dans le cadre de notre recherche, nous avons choisi la technique des entretiens semi-directifs qui permet de « *recueillir les traces des comportements, les interactions sociales et les perceptions par le discours des acteurs* » (Wacheux, 1996, p.205). Les données de notre étude ont donc été collectées en réalisant des entretiens semi-directifs non structurés auprès de dirigeants de PME engagées en matière de RSE. Pour obtenir les informations utiles à notre recherche, nous nous sommes appuyée sur un guide d'entretien composé de quatre thématiques. Les dirigeants ont été amenés à répondre à des questions ouvertes. Ce type de questions permet aux interviewées d'apporter des réponses spontanées. Notre guide d'entretien est centré principalement sur l'engagement et la motivation des dirigeants en matière de pratiques RSE et de SCGR ainsi que sur les pressions des parties prenantes sur la mise en place de ces SCGR et leur rôle dans la performance globale de l'entreprise. L'encadré suivant présente les différents thèmes abordés dans notre guide d'entretien.

Encadré 1 : Les thèmes du guide d'entretien

- I. Le profil du dirigeant (âge, formation, valeurs et principes, buts...) et le profil de l'entreprise (âge, taille, secteur d'activité...).
- II. L'engagement des PME en matière de pratiques RSE et des SCGR.
- III. Les motivations des dirigeants en matière de SCGR.
- IV. Les pressions des parties prenantes sur l'intégration des SCGR.
- V. Le rôle des SCGR sur de la performance globale de l'entreprise.

Les entretiens ont été réalisés avec les dirigeants, en face à face, dans les locaux des entreprises entre octobre 2017 et mai 2018, à l'aide du guide d'entretien. Ils ont duré entre une heure et deux heures. Tous ont été enregistrés avec l'accord des répondants et entièrement retranscrits. La taille de notre échantillon a été fixée suite à une saturation sémantique. Cette dernière consiste à arrêter la collecte d'informations lorsque l'entretien n'apporte plus de nouvelles connaissances (Glaser et Strauss, 1967 ; Mucchielli, 1991). Nous présentons dans ce qui suit l'échantillon de notre étude exploratoire.

2.2 Présentation de l'échantillon de l'étude exploratoire

Notre première étude exploratoire a été réalisée en nous appuyant sur vingt-sept entretiens semi-directifs auprès des dirigeants de PME françaises et engagée en RSE. Ces dernières ont été sélectionnées selon deux méthodes. Dans un premier temps, nous avons approché différents organismes qui nous ont apporté des informations sur des PME susceptibles d'intégrer notre échantillon, notamment la communauté Lucie, la Confédération des Petites et Moyennes Entreprises d'Occitanie (CPME Occitanie), le Centre des Jeunes Dirigeants (CJD), l'association de Dirigeants responsables de l'Ouest (DRO), le Global Compact, la communauté Benefit Corporations (B-Corps) et le réseau Entrepreneurs d'Avenir. Ensuite, nous avons utilisé la méthode d'échantillonnage « boule de neige ». Nous avons demandé aux premiers dirigeants de nous diriger vers d'autres PME engagées en RSE, ce qui nous a permis de diversifier nos sources d'échantillonnage.

Nous avons atteint la saturation théorique au sens de Glaser et Strauss (1967) et Mucchielli (1991) à partir de 27 entretiens. Nous avons ainsi arrêté la collecte de données, car nous n'obtenions plus de nouvelles informations. Cette technique nous a aidé à définir la taille de notre échantillon. En effet, les PME de l'échantillon n'étaient pas représentatives de l'ensemble des PME françaises. L'échantillon est en effet composé de PME affichant clairement leur implication en matière de RSE (labélisation Lucie, certifications Afnor, label Palm Verte, label B-Corp, ...).

Parmi les vingt-sept dirigeants de PME que nous avons interrogés, vingt-cinq des répondants sont des hommes et deux sont des femmes. L'effectif de ces PME varie de 10 à 250 salariés. Dix-neuf PME sont des petites entreprises (entre 10 et 50 salariés) et huit sont des entreprises moyennes (entre 50 et 250 salariés). Ces entreprises ont été créées plus ou moins récemment et ont à leur tête des dirigeants dont la formation varie de Bac à Bac+6. Elles sont toutes réparties dans différentes régions en France (Île-de-France, Occitanie, Pays de la Loire, Provence-Alpes-Côte d'Azur et Rhône-Alpes) et exercent leur métier dans des secteurs distincts (le conseil et audit, la propreté, la communication et l'événementiel, l'informatique, l'industrie et d'autres secteurs). Le tableau suivant résume les caractéristiques des 27 participants à l'étude.

Tableau 9 : Présentation des dirigeants et des PME étudiées

Caractéristiques des PME					Caractéristiques de dirigeants		
Entreprise	Date de création	Activité	Région	Effectif	Sexe	Âge	Formation
E1	1999	Propreté	Occitanie (Montpellier)	50	Homme	32	Master
E2	2003	Sécurité	Occitanie (Montpellier)	47	Homme	54	DESS
E3	1937	Traiteur	Occitanie (Montpellier)	49	Homme	68	Licence
E4	1995	Industrie	Occitanie (Montpellier)	12	Homme	50	Maîtrise
E5	2007	Enseignement	Ile-de-France (Paris)	26	Femme	42	Master
E6	2003	Conseil	Ile-de-France (Paris)	20	Homme	56	Master
E7	1998	Communication	Ile-de-France (Paris)	45	Homme	41	Master
E8	2004	Conseil	Ile-de-France (Paris)	48	Homme	48	Master spécialisé
E9	2001	Conseil	Ile-de-France (Paris)	60	Homme	52	Diplôme d'ingénieur
E10	1985	Communication	Occitanie (Toulouse)	20	Homme	53	Master
E11	1985	Optique	Pays de la Loire (Mayenne)	13	Homme	66	Diplôme d'optique
E12	2013	Propreté	Ile-de-France (Paris)	80	Femme	49	Licence
E13	1988	Tourisme	Ile-de-France (Ris-Orangis)	14	Homme	50	Bac
E14	2000	Informatique	Occitanie (Montpellier)	25	Homme	49	Ingénieur
E15	1978	Propreté	Pays de la Loire (Nantes)	200	Homme	55	Master
E16	1989	Conseil et audit	Ile-de-France (Paris)	150	Homme	51	Master
E17	2011	Conseil	Ile-de-France (Paris)	10	Homme	31	Diplôme d'ingénieur
E18	2004	Propreté	Occitanie (Béziers)	250	Homme	35	BAC
E19	2002	Conseil	Ile-de-France (Paris)	13	Homme	40	MBA
E20	1989	Propreté	Provence-Alpes-Côte d'Azur (Cannet)	140	Homme	55	Master
E21	1997	Communication et événementiel	Pays de la Loire (Nantes)	32	Homme	52	Bac+6
E22	2009	Communication et digital	Ile-de-France (Boulogne-Billancourt)	10	Homme	46	Master
E23	2008	Informatique	Ile-de-France (Massy)	18	Homme	43	Licence et autre formation
E24	1994	Industrie	Ile-de-France (Bagneux)	500	Homme	49	Master
E25	2007	Informatique	Occitanie (Toulouse)	10	Homme	43	Master
E26	2007	Industrie	Rhône-Alpes (Lyon)	250	Homme	43	Master
E27	2007	Conseil et communication	Occitanie (Montpellier)	17	Homme	46	Master

3. Méthodes d'analyse des données qualitatives exploratoires

L'analyse thématique des données que nous avons réalisées se compose de plusieurs étapes. Après avoir enregistré et retranscrit intégralement les entretiens, nous avons procédé à une pré-analyse portant sur une lecture « *flottante* » (Gavard-Perret et al., 2018) afin d'écartier les informations qui n'avaient pas d'intérêt. Les autres informations ont été affectées à des thèmes et sous-thèmes. Cette lecture flottante nous a permis de définir une grille de catégories de codage afin de classer les données par catégories et enfin les analyser. Nous allons commencer par la présentation de l'analyse thématique des données que nous avons effectué à partir des données collectées lors des entretiens exploratoires (3.1). Ensuite, nous exposons la méthode de codage issu de la littérature et des données du terrain (3.2).

3.1 Présentation de l'analyse thématique

L'analyse des données consiste à affiner les réponses obtenues et les regrouper selon des thèmes afin de tirer des conclusions. Autrement dit, elle permet de « *réduire les informations pour les catégoriser, les mettre en relation, avant d'aboutir à une description, une explication ou une configuration* » (Wacheux, 1996, p.227). Une fois que les données ont été collectées et retranscrites, nous avons procédé à une analyse thématique (Gavard-Perret et al., 2012). Cette analyse permet d'identifier « *les thèmes récurrents entre les différents documents ou entretiens du corpus et les contenus qui s'y rattachent* » (Gavard-Perret et al., 2018, p. 254). L'analyse de contenu représente un « *ensemble de techniques d'analyse des communications visant, par des procédures systématiques et objectives de descriptions du contenu des messages, à obtenir des indicateurs qui permettent l'inférence de connaissances relatives aux conditions de production et/ou de réception de ces messages* » (Bardin, 2003, p.47). Selon ce dernier, l'analyse de contenu peut correspondre à deux types d'analyse : l'analyse thématique et l'analyse lexicale. Pour d'autres auteurs, l'analyse thématique est considérée comme une technique à part entière (Gavard-Perret et al., 2018). La différence avec l'analyse de contenu est que dans l'analyse thématique, seules les informations pertinentes sont prises en compte vis-à-vis des thèmes maintenus (Gavard-Perret et al., 2018). En effet, lors des entretiens nous avons jugé que certains dirigeants avaient abordé certaines informations dans leurs discours qui nous semblaient peu appropriées et nous avons décidé de les écartier afin de garder les informations les plus pertinentes. Ainsi, nous avons fait le choix de mener une analyse thématique au sens de Gavard-Perret et al. (2018) car elle nous semble adaptée à notre recherche. Le principe de l'analyse

thématique repose sur une démarche de décontextualisation-recontextualisation du corpus (Tesch, 1990). Il s'agit d'un découpage de corpus afin d'isoler les extraits de leur contexte. Ensuite, regrouper tous les extraits ayant le même sens dans le même thème (Dahlsrud, 2008) pour faciliter l'interprétation. Cette méthode nécessite la retranscription et le codage des données par thèmes. Nous présentons ainsi notre méthode de codage dans la sous-section suivante.

3.2 Le codage des données

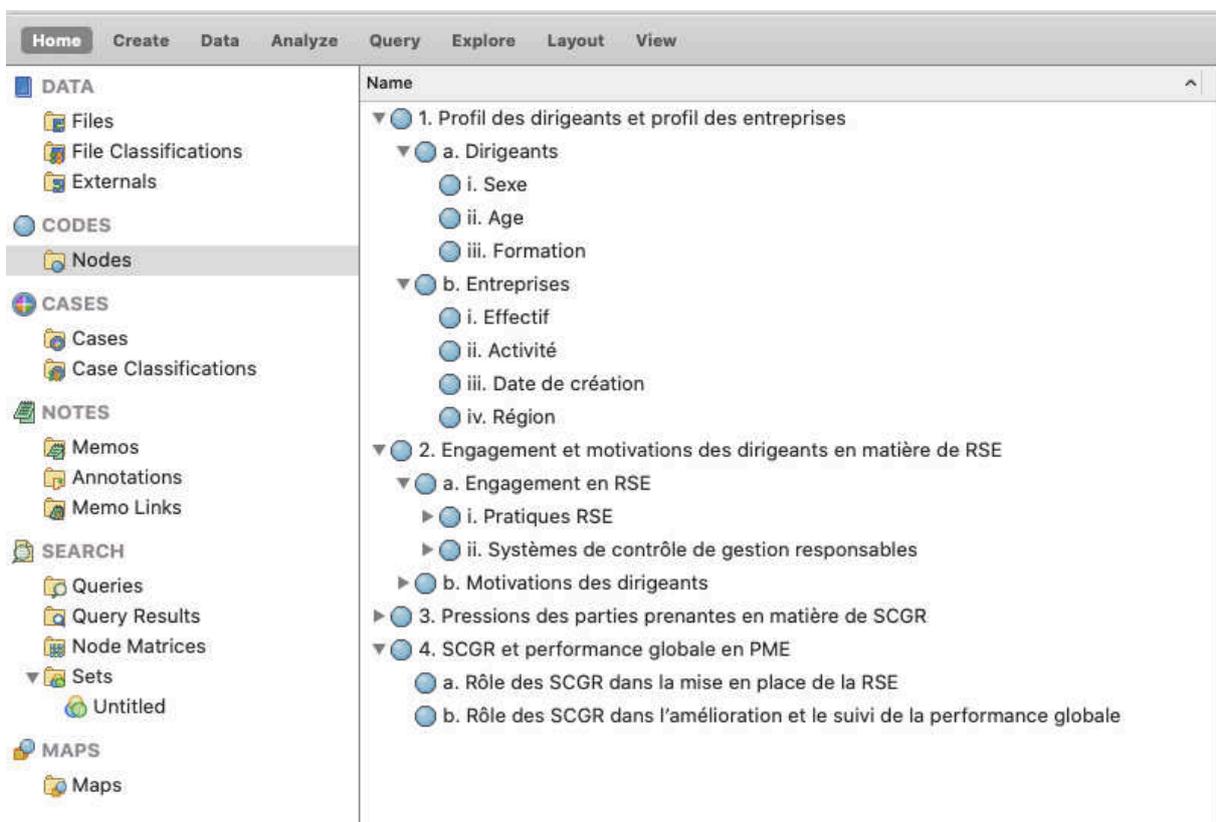
Le codage renvoie à une opération technique qui permet de regrouper les données dans des catégories (Selltiz et al., 1977, cité par Hlady-Rispal, 2002). Il s'agit dans un premier temps de définir les unités d'analyse (mot, phrase, paragraphe, etc.) afin de réaliser le découpage du corpus (Gavard-Perret, 2018). Ensuite, il faut établir les catégories pour coder les données collectées (unités d'analyse identifiées). Ces catégories peuvent être présentées sous forme de concept ou de thèmes (Blanc et al., 2014) et permettent de rassembler l'ensemble des unités ayant le même sens (Mucchielli, 2006). Dans notre cas, les catégories correspondent aux thèmes définis dans notre recherche et qui ont donné lieu aux rubriques du guide d'entretien.

Dans le cadre de notre recherche, nous avons mobilisé deux méthodes de codage (Gavard-Perret, 2018), à savoir le « *codage a priori* » et le « *codage émergent* ». Dans un premier temps nous avons réalisé un codage à partir des thèmes provenant de la littérature (codage a priori). Ces thèmes portent sur le profil des dirigeants et de l'entreprise, l'engagement et la motivation des dirigeants en matière de RSE, et les pressions des parties prenantes en matière de SCGR. Ensuite, le codage a été complété par des thèmes émergents que nous avons identifiés suite à une relecture des entretiens (codage émergent). Ces thèmes émergents portent sur le rôle des SCGR dans la mise en place des pratiques RSE, et le rôle des SCGR dans l'amélioration et le suivi de la performance globale. Le codage thématique a été réalisé à l'aide du logiciel Nvivo 12 afin de faciliter la décontextualisation et la recontextualisation des données. Ce travail a nécessité l'importation des entretiens retranscrits qui ont fait un total de 158 pages, dans le logiciel afin de coder les données dans des thèmes intitulés « nodes » dans le logiciel Nvivo 12. Nous présentons dans la figure 7 les différentes catégories de codages à travers le logiciel Nvivo.

Par ailleurs, certains travaux révèlent qu'il existe deux approches d'analyse distinctes : l'approche verticale et l'approche horizontale (Bardin, 2003 ; Gavard-Perret et al., 2012 ;

Hlady-Rispa, 2002). L'approche verticale permet de traiter les données, entretien par entretien afin de repérer des logiques individuelles propres à chaque répondant. L'approche horizontale quant à elle, est transversale. Elle consiste à identifier les récurrences dans les corpus et de voir comment chaque thème du guide d'entretien a été traité par l'ensemble des participants. Pour analyser les données recueillies, nous avons utilisé l'approche horizontale. Une fois les données analysées, nous avons interprété les résultats. Ensuite, nous avons comparé ces derniers avec la revue de littérature.

Figure 7 : Les catégories de codage pour l'analyse qualitative exploratoire (Nvivo 12)



Après avoir présenté les éléments de notre première étude qualitative, à savoir la méthodologie de recherche, et la méthode de collecte et d'analyse des données obtenues, nous allons détailler dans la prochaine section notre deuxième étude qualitative portant sur l'étude de cas.

Conclusion de la section 1

Cette deuxième section expose la méthode de collecte et d'analyse de données recueillies au cours de notre première étude qualitative exploratoire.

Cette étude a été menée en réalisant vingt-sept entretiens semi-directifs auprès des dirigeants de PME françaises. Ces dirigeants ont été interviewés sur les thématiques constituant notre guide d'entretien, à savoir les pratiques RSE et les systèmes de contrôle de gestion responsables mobilisés au sein de l'entreprise, les motivations du dirigeant et les pressions des parties prenantes en matière de déploiement des SCGR, et le rôle des SCGR dans le pilotage de la performance perçue de l'entreprise. L'analyse des données a été réalisée en deux étapes. Dans un premier temps, nous avons réalisé une relecture des entretiens retranscrits. Dans un deuxième temps, nous avons codé les entretiens à partir des thèmes provenant de la littérature (le profil des dirigeants et de l'entreprise, l'engagement et la motivation des dirigeants en matière de RSE, et les pressions des parties prenantes en matière de SCGR). Ensuite, ces derniers ont été complétés par des thèmes émergents (le rôle des SCGR dans la mise en place des pratiques RSE, et le rôle des SCGR dans l'amélioration et le suivi de la performance globale) que nous avons identifiés suite à une relecture des entretiens. Les résultats de cette première étude représentent la base de notre deuxième étude (étude de cas).

Section 2 : Étude de cas

Cette section se concentre sur l'étude de cas réalisée auprès d'une PME sélectionnée parmi les vingt-sept entreprises de la première étude exploratoire. Cette étude de cas a été réalisée pour compléter les résultats de la première recherche et étudier de manière plus approfondie notre question de recherche. Nous avons intégré la structure à plein temps pendant cinq semaines entre mai et juin 2019. Cette immersion nous a permis d'observer ce qui se passe réellement en entreprise et de collecter un ensemble de données afin de mieux comprendre le rôle des SCGR dans la performance globale mesurée. Cette recherche s'appuie sur un ensemble de données, notamment 15 entretiens avec les parties prenantes internes et externes de l'entreprise, des observations non participantes et des documents internes et externes de l'entreprise. Nous avons ensuite analysé les données à travers une analyse thématique. L'objectif de cette section est de présenter la démarche méthodologique, la collecte des données et l'analyse des données.

-
- 1. Présentation de la méthodologie de recherche**
 - 2. Présentation de l'unité de recherche**
 - 3. Collecte des données de l'étude de cas**
-

1. Présentation de la méthodologie de recherche : étude de cas

Les premiers résultats de notre étude exploratoire qualitative ont été complétés à travers une étude de cas auprès d'une PME faisant partie des vingt-sept entreprises de l'échantillon de la première recherche exploratoire. Nous allons définir dans ce qui suit la méthode de cas, ensuite nous justifierons le choix de l'étude de cas unique ainsi que de l'entreprise retenue pour cette seconde étude empirique.

1.1 Définition et choix de l'étude de cas comme méthodologie de recherche

L'étude de cas est considérée comme l'une des méthodologies les plus mobilisées dans les études qualitatives (Stake, 2005). Elle permet de collecter des informations nécessaires sur une organisation, une personne ou un ensemble d'individus afin de mieux comprendre son comportement en situation réelle (Berg, 2000). En effet, plusieurs auteurs ont tenté de définir l'approche de l'étude de cas. Selon Wacheux (1996, p. 89), cette méthodologie de recherche représente « *une analyse spatiale et temporelle d'un phénomène complexe par les conditions, les événements, les acteurs et les implications* ». Pour Yin (2003, p.13), l'étude de cas se définit comme « *une méthode empirique qui explore un phénomène (le cas) contemporain en profondeur dans son contexte réel, lorsque les frontières entre phénomène et contexte ne sont pas clairement évidentes* » (Yin, 2017, p.15). Elle consiste à apporter des réponses aux questions de type « *comment* » ou « *pourquoi* » (Yin, 2003, p.9 ; Yin, 2017, p.13). De plus, elle permet de comprendre un environnement à travers le recueil de données diverses via l'observation et l'entretien (Gombault, 2005 ; Hlady-Rispal, 2002). Les dispositifs de collecte de données mobilisés dans une étude de cas permettent d'obtenir des informations riches et approfondies (Barlatier, 2018). L'objectif était d'identifier le rôle des systèmes de contrôle de gestion responsables dans la performance globale mesurée. Cette question est peu appréhendée dans la littérature académique, notamment dans le contexte des PME. Ainsi, notre recherche vise à comprendre *pourquoi* les SCGR sont instaurés dans le contexte de la RSE et *comment* ils agissent sur la performance en PME. Dans cette perspective, nous cherchons à explorer un phénomène émergent d'où la nécessité d'opter pour une méthode de recherche qualitative axée sur une étude de cas au sens de Yin (2003). Cette méthodologie de recherche nous permet de parcourir de nouvelles pistes et d'étudier le cas en profondeur afin de compléter les résultats de la première étude exploratoire et d'apporter des réponses sur le rôle des SCGR dans le pilotage

de la performance globale. Cette méthode de recherche nous permet aussi de réaliser une comparaison entre, les résultats obtenus en termes de performance mesurée et les résultats de la première étude exploratoire portant sur la performance perçue.

1.2 Le choix de l'étude cas unique

La littérature antérieure révèle que la méthode de cas repose sur un cas unique ou des cas multiples. Les études de cas multiples s'appuient sur la logique de « *réplication* » (Yin, 2017). Ils sont préconisés lorsque le chercheur dispose du choix des cas et des ressources nécessaires pour la réalisation des études de cas (Yin, 2003, 2017). La multiplicité des cas permettra de démontrer des résultats similaires ou distincts des cas étudiés ce qui renforcera la validité externe de l'étude (Yin, 2017). Toutefois, ce dernier affirme que cette multiplicité des cas nécessite souvent du temps et des ressources qui dépassent les moyens des chercheurs.

L'étude de cas unique est utilisée en sciences de gestion pour étudier un cas rare et unique, jamais étudié (Yin, 2017). Elle assure une meilleure compréhension du phénomène étudié et apporte de nouvelles connaissances sur le sujet. La validité externe de ses résultats peut être réalisée en les comparant avec les travaux académiques (Eisenhardt, 1989). En effet, certaines raisons ont été identifiées dans la littérature afin de guider le choix vers une étude de cas unique. Conformément aux travaux de Yin (2017), cinq situations permettent de justifier le choix d'un cas unique. Pour la première situation, il s'agit de tester une théorie sur un cas critique afin de la confirmer, la compléter ou la réfuter. La seconde raison du choix d'une étude de cas unique se justifie lorsque le cas représente un caractère extrême ou inhabituel. L'unicité du cas découle ainsi de la rareté du phénomène étudié. La troisième est lorsqu'il s'agit d'un cas commun dont l'objectif est de saisir les circonstances et les conditions d'une situation quotidienne. La quatrième porte sur un cas révélateur d'un phénomène inaccessible dans la recherche scientifique. Enfin, une étude de cas unique est recommandée dans le contexte d'une étude longitudinale dont l'objectif est d'étudier l'évolution des phénomènes au cours du temps. Néanmoins, la méthode de cas unique comporte également des limites, notamment l'absence de généralisation des résultats et sa forte idiosyncrasie (Hlady-Rispal, 2002).

Dans le cadre de notre recherche, nous avons mobilisé une étude de cas unique pour certaines raisons. Dans un premier temps, l'unicité de cas permet selon Armato et Caren (2002) d'expliquer un phénomène, de manière plus approfondie et d'apporter la description d'une situation qui ne requiert pas explicitement une comparaison intersites (Darke et al., 1998). La

méthode de cas unique est souvent préconisée dans les perspectives interprétatives (Thietart et al., 2014). Le choix de l'entreprise a été fait selon des critères issus de la première étude qualitative exploratoire : il fallait d'une part sélectionner une PME qui faisait partie de l'échantillon de la première étude et qui mettait en place l'ensemble des SCGR. D'autre part, il fallait que les parties prenantes les plus importantes dans la mise en place des SCGR soient les salariés, les clients et les fournisseurs. De plus, nous nous sommes appuyés sur l'une des cinq raisons proposées par Yin (2017) afin de justifier notre choix en termes de cas unique. Cette raison porte sur la rareté du cas et sa particularité (Yin, 2017) qui sont susceptibles de révéler de nouvelles informations (Stake, 1994 cité par Hlady-Rispal, 2002). Pour expliquer cela, la PME que nous avons sélectionnée fait partie des vingt-sept PME de la première étude exploratoire et se distingue par un caractère unique (Yin, 1990, cité par Hlady-Rispal, 2002). Elle est la première à avoir été labellisée RSE (Label Lucie) dans son secteur d'activité, celui de l'expertise comptable. Elle met en place différents systèmes de contrôle de gestion responsables. Son dirigeant révèle que les parties prenantes les plus importantes dans la mise en place de la démarche RSE sont les salariés, les clients et les fournisseurs. De plus, l'entreprise dispose dans son équipe d'une responsable RSE en charge des missions extra-financières, ce qui est rare dans les PME et plus particulièrement en cabinet d'expertise comptable.

Au-delà des cas uniques ou multiples, l'étude de cas peut porter sur une ou plusieurs unités d'analyse ce qui renvoie à un design holistique ou enchâssé (Yin, 2017). L'approche holistique porte sur une seule unité d'analyse tandis que l'approche enchâssée s'appuie sur plusieurs unités d'analyse. Yin (1994, 2003, 2017) identifie quatre types d'études de cas en fonction du nombre et du design des cas, à savoir : l'étude de cas unique holistique qui porte sur une seule unité d'analyse, l'étude de cas unique enchâssée qui s'appuie sur plusieurs unités d'analyse au sein d'un seul cas, l'étude de cas multiple holistique qui couvre plusieurs cas et chacun représente une unité d'analyse, et l'étude de cas multiple enchâssée qui étudie plusieurs cas et chaque cas repose sur plusieurs unités d'analyse. Le tableau ci-dessous présente les différents types de designs d'étude de cas.

Tableau 10 : Les différents types de design des études de cas (adapté de Yin, 2017, p. 48)

	Cas unique	Cas multiples
Holistique (une seule unité d'analyse)	Type 1	Type 3
Enchâssée (plusieurs unités d'analyse)	Type 2	Type 4

Ainsi, notre choix porte sur une étude de cas unique holistique (type 1) reposant sur une seule unité d'analyse, notamment la PME E16, car nous nous intéressons à l'entreprise sélectionnée dans son ensemble. Cette étude de cas a duré cinq semaines (entre mai et juin 2019) et nous a permis de mieux comprendre le fonctionnement des SCGR au sein de l'entreprise et de collecter les données nécessaires pour répondre à notre problématique.

1.3 Présentation de l'unité de recherche

Notre étude de cas unique a été menée auprès de l'entreprise E16 qui fait partie des vingt-sept PME de l'échantillon de la première étude qualitative exploratoire.

Créé en 1989 à Paris, E16 est une PME de 150 salariés et se situe dans le secteur de l'expertise comptable. Elle accompagne 2500 clients en expertise-comptable, audit, fiscalité, gestion de patrimoine, conseils juridiques... Ses principaux clients sont des PME, des startups et des ETI. L'entreprise dispose de quatre sites implantés dans la région Île-de-France. En 2018, l'entreprise réalise un chiffre d'affaires de 14,7 millions d'euros. Sa démarche RSE a débuté en 2008 avec le recrutement d'une responsable RSE en charge des missions extra-financières, chose inhabituelle dans les PME et les cabinets d'expertise comptable. Dans le cadre de cette démarche, l'entreprise a réalisé une auto-évaluation interne portant sur les thématiques de la norme ISO 26000 avant qu'elle soit auditée par l'agence Vigeo. En 2012, elle est la première à être à être labellisée Lucie (label RSE basé sur la norme ISO 26000) dans son secteur d'activité. De plus, elle a été récompensée par l'IFEC pour son engagement RSE. Le cabinet a été Lauréat des trophées Social et Ressources Humaines de l'IFEC (syndicat majeur de la profession comptable dans la catégorie RSE). Le cabinet dispose également de différents SCGR afin de gérer et faciliter la réalisation d'actions responsables. Son engagement RSE s'articule autour de trois grandes thématiques, notamment la prise en compte des parties prenantes, l'engagement sociétal et le respect de l'environnement naturel. Le tableau ci-dessous synthétise les

caractéristiques de l'entreprise étudiée.

Tableau 11 : Caractéristiques du cas étudié

Entreprise	Date de création	Secteur d'activité	Effectif	Chiffre d'affaires	Implantations	Description
E16	1989	Expertise comptable, conseil et audit	150	14,7 millions d'euros	- Trois sites à Paris - Un site à Orsay	E16 est une PME spécialisée dans l'expertise comptable. Elle est la première à être officiellement engagé en RSE (label Lucie) dans son secteur d'activité. E16 dispose d'un ensemble de SCGR (formel et informel) ainsi d'une responsable RSE.

2. Méthode de collecte des données de l'étude de cas

L'objectif de notre recherche est d'étudier de manière plus approfondie les rôles des SCGR dans la mesure de la performance globale de l'entreprise. Dans cette perspective nous avons opté pour la méthode d'étude de cas. Cette technique a été réalisée en nous appuyant sur le recueil des données primaires (entretiens semi-directifs) et des données secondaires (documentation interne et externe à l'entreprise) et sur l'observation. Les entretiens et la documentation représentent « *deux sources incontournables lorsque l'on s'intéresse aux acteurs, à l'organisation et aux comportements des acteurs dans l'organisation* » (Wacheux, 1996, p.192). Une partie de notre question de recherche porte largement sur le comportement des acteurs dans la mise en place des SCGR. Ainsi, Ces méthodes de collecte de données nous semblent appropriées afin d'apporter des éléments de réponses à notre question de recherche. Nous allons ainsi présenter dans les paragraphes suivants les données primaires (2.1) et les données secondaires (2.2) que nous avons collectées pour répondre à notre problématique.

2.1 Le recueil de données primaires : les entretiens

La nature de notre méthode de recherche nous a conduit à réaliser dans un premier temps des entretiens semi-directifs en face à face, avec les parties prenantes de l'entreprise. La technique des entretiens constitue une source essentielle de données pour les études de cas (Yin, 2017).

En effet, nous nous sommes intéressés à la perception des parties prenantes impliquées dans l'engagement de l'entreprise en matière de SCGR. Ces parties prenantes vont nous permettre de comprendre comment elles perçoivent l'engagement de l'entreprise en matière de SCGR et le rôle de ces derniers dans la performance globale. Cette technique de recueil de données a été mobilisée afin d'assurer la triangulation des données obtenues.

Les réponses obtenues lors de notre première étude exploratoire ont montré que les parties prenantes saillantes en matière de RSE sont les salariés, les clients et les fournisseurs dans une moindre mesure. Nous avons donc jugé qu'il était pertinent pour notre travail de recherche d'interviewer ces trois catégories de parties prenantes les plus impliquées dans la démarche responsable. Quinze entretiens ont ensuite été réalisés auprès de onze collaborateurs du cabinet, deux clients et deux fournisseurs. Le nombre d'entretiens a été défini comme précédemment, en respectant le principe de saturation sémantique au sens de Glaser et Strauss (1967) et Mucchielli (1991), qui consiste à arrêter les entretiens lorsque ces derniers n'apportent plus de nouvelles informations. Les entretiens menés auprès des parties prenantes facilitent une « *compréhension approfondie des phénomènes organisationnels contextualisés* » (Demers, 2003, p.176). Ces entretiens ont duré entre trente et soixante minutes. Ils ont tous été enregistrés et entièrement retranscrits. Les tableaux 12 et 13 résument les caractéristiques des quinze parties prenantes internes et externes qui participent à l'étude de cas.

Tableau 12 : Présentation des parties prenantes internes de la PME étudiée

Parties prenantes internes					
Collaborateurs	Sexe	Âge	Profession	Ancienneté	Niveau d'étude
Collaborateur 1	Femme	25 ans	Auditrice financière	8 mois	Master 2
Collaborateur 2	Femme	30 ans	Expert-comptable et commissaire aux comptes	8 ans	Diplôme d'expertise comptable
Collaborateur 3	Femme	26 ans	Chargée de développement commercial	1 an	Master 2
Collaborateur 4	Femme	24 ans	Responsable RSE	1 an	Master 2
Collaborateur 5	Homme	28 ans	Auditeur financier et expert-comptable	4 mois	Bac +7
Collaborateur 6	Homme	29 ans	Chargé de mission en expertise comptable et audit	6 ans	Master 2
Collaborateur 7	Femme	37 ans	Expert-comptable/Associée	14 ans	Bac +8
Collaborateur 8	Homme	23 ans	Étudiant en alternance	9 mois	Master 2
Collaborateur 9	Femme	26 ans	Assistante comptable	5 mois	Bac +5
Collaborateur 10	Femme	42 ans	Chargé de mission comptable	6 ans	Doctorat + 3 ans en comptabilité
Collaborateur 11	Femme	34 ans	Responsable ressources humaines	3 ans	Master 2

Tableau 13 : Présentation des parties prenantes externes de la PME étudiée

Parties prenantes externes			
Clients	Activité	Effectif	Date de création
Client 1	Association	3	1993
Client 2	Éditeur de logiciel	13	2008
Fournisseurs	Activité	Effectif	Date de création
Fournisseur 1	Imprimerie	19	2011
Fournisseur 2	Apiculture (ruche)	10	2010

Les entretiens ont été menés dans les locaux de l'entreprise, à l'aide du guide d'entretien afin d'orienter les participants vers les principaux thèmes de l'entrevue et les aider à exprimer leur pensée (Hlady-Rispal, 2002). De plus, Yin (2003, 2017) souligne que le guide d'entretien permet de minimiser les biais qui risquent d'être causés par les répondants. À cette fin, nous

avons élaboré trois guides d'entretien (Encadré 2) adaptés au type de parties prenantes et portant sur les mêmes thématiques. L'ensemble des participants ont été amenés à répondre à des questions ouvertes afin de nous faire part de leur perception en matière de SCGR et performance de l'entreprise.

Encadré 2 : Les thèmes du guide d'entretien de l'étude de cas

- I. Profil des parties prenantes
- II. Perception de l'engagement responsable de l'entreprise
- III. Les pratiques RSE et les SCGR perçues par les parties prenantes
- IV. Pression des parties prenantes sur la mise des SCGR
- V. Le lien entre les SCGR et la performance globale de l'entreprise
 - a. Déploiement de la démarche de RSE
 - b. Mesure et pilotage de la performance globale

Ces entretiens ont été accompagnés d'une observation. La méthode d'étude de cas nécessite la présence du chercheur en entreprise afin d'observer le contexte du phénomène recherché, le comportement des acteurs et de collecter les données (Wacheux, 1996). L'observation se définit comme « *une technique de collecte de données primaires visibles et audibles* » (Gavard-Perret et al., 2018, p.140). Autrement dit, l'observation permet d'une part, de voir ce que les acteurs font et comment les phénomènes ou les objets sont utilisés. D'autre part, elle permet d'entendre ce que disent les acteurs observés.

Cette présence en entreprise nous a donné l'opportunité d'observer son environnement et sa réalité, et de participer à des événements (Hlady-Rispal, 2002), notamment les réunions et les événements organisés dans le cadre de la RSE (salon Prourable, vernissage, course des Héros, journée découverte apiculture, etc.). Ces observations ont facilité la compréhension des rôles des acteurs ainsi que des SCGR sur de la performance globale. Durant cette observation, nous avons pris des notes afin de construire un corpus de données qui vont apporter des réponses à notre problématique. Notre prise de note permet de décrire la situation observée en termes de SCGR et de comportements des acteurs.

2.2 Le recueil des données secondaires : la documentation

Nous nous sommes également appuyée sur des données secondaires afin de compléter les données primaires. Il s'agit tout d'abord de documents internes obtenus en entreprise, à savoir les rapports intégrés avec des indicateurs RSE, le rapport d'audit RSE de la labellisation Lucie, le bilan carbone, les mailings de la semaine du développement durable, les comptes rendus des réunions mensuelles (auxquelles nous avons assisté), les documents de sensibilisation à la RSE distribués en interne. Nous avons également analysé les documents externes, notamment le site internet du cabinet et la charte RSE des fournisseurs. L'analyse de ces données secondaires permet une meilleure compréhension du contexte (Yin, 2003, 2017). De plus, elle assure la triangulation entre les données recueillies à travers les entretiens, la documentation et l'observation. Ces données secondaires ont complété les données primaires afin de mieux comprendre le rôle des SCGR dans la performance globale mesurée de l'entreprise. Le tableau suivant récapitule les documents internes et externes de l'entreprise.

Tableau 14 : Les données primaires recueillies par l'entreprise

Documents internes	Documents externes
<ul style="list-style-type: none">- Rapports intégrés :<ul style="list-style-type: none">○ Indicateurs RSE○ Résultats de l'enquête auprès des collaborateurs- Rapport d'audit RSE de la labellisation Lucie- Bilan carbone- Mailings de la semaine du développement durable- Comptes rendus des réunions mensuelles- Documents de sensibilisation à la RSE distribués en interne :<ul style="list-style-type: none">○ Livret zéro déchet○ Dépliant RSE○ Livret d'accueil pour les nouveaux collaborateurs	<ul style="list-style-type: none">- Charte RSE fournisseurs- Site internet

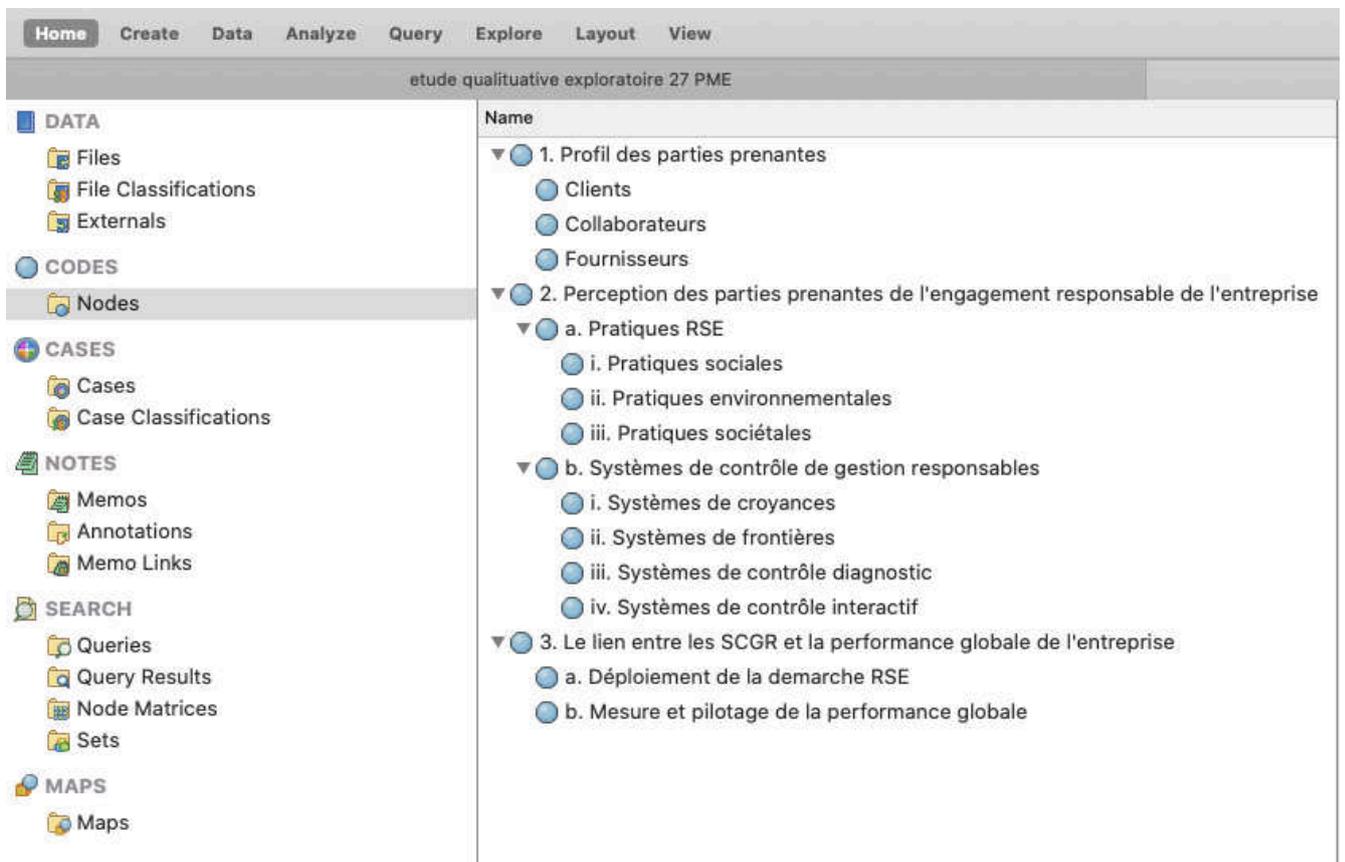
3. Analyse des données de l'étude de cas

Après avoir collecté les données primaires et secondaires de notre étude de cas, nous avons procédé à une analyse en deux étapes. Dans un premier temps, nous avons réalisé une pré-

analyse portant sur une « lecture flottante » (Gavard-Perret et al., 2018) des données collectées. Nous avons ensuite effectué une analyse thématique (Gavard-Perret et al., 2018) que nous avons expliquée dans le paragraphe 4 de la section 2. En effet, nous sommes confrontés à une multiplicité de sources de données.

Cette analyse a été réalisée en nous appuyant sur les thèmes du guide d’entretien construit à partir de la littérature (codage *a priori*) et complétés par une thématique qui a émergé du terrain (codage émergent). Cette thématique porte sur le rôle des SCGR dans la mesure et le pilotage de la performance globale. Nous présentons ci-dessous notre grille thématique. Pour réaliser cette analyse, nous avons opté pour la méthode horizontale qui est transversale. Elle nous a permis de saisir comment chaque thème a été traité par l’ensemble des participants. Le codage des données a été réalisé avec le logiciel Nvivo 12 qui nous a aidé à coder le corpus à partir des thèmes issus de la littérature et du terrain. Cette méthode d’analyse est identique à celle de l’étude exploratoire. Nous avons débuté notre analyse par les données obtenues lors des entretiens. Ensuite, nous avons examiné notre prise de note issue de l’observation. Enfin, nous avons étudié les données secondaires (la documentation).

Figure 8 : Catégories de codage thématique



Conclusion de la section 2

Cette section avait pour but de présenter notre deuxième méthode de recherche, à savoir l'étude de cas qui a duré cinq semaines, entre mai et juin 2019. Nous avons défini le choix de l'étude de cas réalisée auprès d'une PME engagée en RSE afin de compléter les premiers résultats de la première étude exploratoire. Quinze entretiens auprès des parties prenantes saillantes (salariés, clients et fournisseurs) ont été menés pour mieux saisir leur perception en matière d'engagement de l'entreprise et leur influence dans la mise en place des SCGR. Des observations non participantes ont complété les résultats obtenus suite aux entretiens et ont facilité la compréhension du rôle des acteurs en matière de déploiement des SCGR. Enfin, la collecte de données secondaire (la documentation) a été réalisée pour étudier le lien entre les SCGR et la performance mesurée.

L'analyse des données a été réalisée en deux étapes. La première porte sur une lecture flottante des données collectées. La deuxième s'appuie le codage thématique basé sur le codage a priori et complété par le codage émergent. Nous présentons dans le chapitre suivant les résultats des deux études qualitatives ainsi que la discussion au regard de la littérature.

CONCLUSION DU CHAPITRE 3

Ce troisième chapitre expose notre posture épistémologique ainsi que notre démarche méthodologique qui porte sur deux études qualitatives : étude exploratoire et étude de cas unique.

Notre travail de recherche s'inscrit dans un courant interprétativiste qui permet de comprendre comment les individus expliquent la réalité en s'appuyant sur leurs propres expériences (Allard-Poesi et Maréchal, 2003). Dans cette perspective, une étude qualitative exploratoire a été menée afin de comprendre comment les dirigeants des PME perçoivent le rôle des SCGR dans la performance globale. Ensuite nous avons mené une étude de cas pour mieux saisir le rôle des SCGR dans la performance globale mesurée.

L'étude qualitative exploratoire s'appuie sur vingt-sept entretiens semi-directifs auprès des dirigeants des PME engagées en RSE. Cette étude permet d'apporter des réponses spontanées sur les SCGR mobilisés, les motivations des dirigeants à mettre en place les SCGR, les pressions des parties prenantes en matière de déploiement des SCGR et le rôle de ces derniers dans la performance globale perçue. L'étude de cas unique complète la première étude qualitative et porte sur une entreprise engagée en RSE afin d'étudier le rôle des SCGR dans la performance globale mesurée. Les données de cette étude ont été collectées suite à des entretiens, des observations et des documents internes et externes de l'entreprise.

La méthode d'analyse des données a été également exposée dans ce chapitre. Nous avons mené une analyse thématique au sens de Gavard-Perret et al. (2018) qui nécessite la retranscription et le codage des données par thèmes. Le codage a été réalisé à partir des thèmes provenant de la littérature (codage a priori) et complété par des thèmes émergents que nous avons défini suite à une relecture des entretiens (codage émergent).

Ce chapitre a été consacré à la démarche méthodologique de notre travail doctoral, le prochain chapitre sera centré sur les résultats des deux études qualitatives. Ensuite, nous discutons les résultats que nous avons obtenus au regard des travaux antérieurs et nous présentons les apports théoriques, méthodologiques et managériaux ce travail de recherche.

CHAPITRE 4 : PRÉSENTATION DES RESULTATS DE L'ETUDE EMPIRIQUE

Ce chapitre est consacré à la présentation des résultats issus de l'étude exploratoire et l'étude de cas. Nous montrons le rôle des systèmes de contrôle de gestion responsables dans la performance perçue (section 1) et la performance mesurée (section 2).

Les entreprises ont eu recours à des pratiques RSE afin de répondre aux attentes des parties prenantes. Ces pratiques sont associées à des systèmes de contrôle de gestion responsables pour faciliter leur mise en place.

Les SCGR jouent un rôle central dans la performance globale des PME. La première section est axée sur le rôle des SCGR dans l'amélioration de la performance. Elle présente les différents SCGR mobilisés par les PME. De plus, elle expose les pressions des parties prenantes et les motivations des dirigeants à recourir à des SCGR.

La deuxième section explique la contribution des SCGR à la performance mesurée en PME. Elle décrit également l'engagement perçu par les parties prenantes en matière de pratiques RSE et de SCGR.

Section 1 : Analyse des résultats de l'étude qualitative exploratoire

Sections 2 : Analyse des résultats de l'étude de cas

Section 1 : Analyse des résultats de l'étude qualitative exploratoire

Cette première section présente les résultats de l'étude qualitative exploratoire, fondés sur vingt-sept entretiens semi-directifs auprès des dirigeants de PME responsables. Nos résultats sont focalisés sur le rôle des systèmes de contrôle de gestion responsables dans la performance perçue par les dirigeants des PME.

Dans un premier temps, nous présentons les résultats relatifs à l'engagement responsable des PME en matière de pratiques RSE et les systèmes de contrôle de gestion responsables. Nous exposons ensuite les motivations du dirigeant en matière de mise en place des SCGR. Les pressions des parties prenantes sur la mise en place des SCGR sont également évoquées. Enfin, nous détaillons le rôle des SCGR dans la performance perçue par les dirigeants. Dans cette perspective, deux rôles distincts des SCGR sont exposés : le déploiement des pratiques RSE et l'amélioration de la performance globale.

1. L'engagement responsable des PME : pratiques RSE et SCGR

2. Les motivations des dirigeants dans le recours aux SCGR

3. Les pressions des parties prenantes et la mise en place des SCGR

4. Les systèmes de contrôle de gestion responsables et la performance perçue en PME

1. L'engagement responsable des PME : pratiques de RSE et SCGR

Les résultats de l'étude exploratoire mettent en évidence la présence des pratiques de RSE (sociales, environnementales et sociétales) dans les PME étudiées ainsi que de différents systèmes de contrôle de gestion responsables. Dans un premier temps nous allons détailler les différentes pratiques de RSE mises en place par l'ensemble des PME. Ensuite, nous allons présenter les SCGR mobilisés afin d'accompagner les pratiques RSE.

1.1 Pratiques RSE et PME

Les PME de l'échantillon ont toutes entrepris des pratiques entrant dans le cadre de la RSE. Qu'il s'agisse des pratiques sociales (annexe 2), environnementales (annexe 3) et sociétales (annexe 4), et même si elles ne sont pas toujours désignées en des termes similaires, des pratiques RSE sont réalisées dans les 27 PME de notre échantillon. Les résultats de notre étude dévoilent que les entreprises mettent en place des pratiques RSE en prenant en considération les attentes de leurs principales parties prenantes, notamment, les salariés, les clients et les fournisseurs.

1.1.1 La mise en place de pratiques sociales

Au niveau social, les entreprises sont conscientes de l'importance des salariés et mettent en place des pratiques sociales afin de répondre à leurs attentes. Le dirigeant de l'entreprise E2 affirme que *« pour le social, on respecte tout ce qui est pénibilité, le confort des salariés sur les sites, on a une formation continue pour nos salariés. » (E2)*. De plus, le dirigeant de l'entreprise E18 propose des solutions afin de minimiser les accidents du travail *« On a mis en place des PTI (protections du travailleur isolé) (...). On essaie de trouver une solution pour diminuer le taux d'accident au travail » (E18)*.

Par ailleurs, les dirigeants veillent à améliorer les conditions de travail en assurant un équilibre vie professionnelle et vie privée : *« on a mis en place des jours « enfant malade » (...). Cela veut dire qu'une personne qui a un enfant malade de moins de 13 ans, a droit jusqu'à trois jours de congé pour rester avec lui sans entamer ses congés payés. » (E9)*. Les dirigeants de PME proposent également le télétravail tout en mobilisant les moyens nécessaires pour

travailler à distance « *on a mis en place du temps partiel, du télétravail, les gens travaillent une fois par semaine de chez eux, donc, pour éviter le transport, ils viennent travailler 4 jours par semaine au lieu de cinq, on met en place un serveur et tout un système pour qu'on puisse travailler de l'extérieur.* » (E4). Certaines entreprises sont assez flexibles au niveau des horaires de travail : « *On a des horaires flexibles, chacun vient quand il veut et part quand il veut* » (E13). Les collaborateurs peuvent gérer eux-mêmes les horaires de travail : « *il y a une très grande liberté sur les horaires, il n'y a pas de pointage, les gens ont des choses à faire ils s'organisent entre le bureau et chez eux pour les faire, et ils vont gérer eux-mêmes leurs horaires.* » (E6)

Les dirigeants assurent le développement des compétences de leurs salariés. De ce fait, ils proposent des formations aux collaborateurs : « *On fait plein de choses dans le social, par exemple on dépense 7 % du chiffre d'affaires en formation, on a un parcours de professionnalisation* » (E8), et favorisent la transmission de savoir-faire : « *On a un équilibre chez nous sur le sujet de la transmission de savoir-faire* » (E21). En outre, les entreprises accordent une grande importance au bien-être au travail. Dans cette perspective, les entreprises proposent des activités aux collaborateurs afin de casser la routine et éviter le stress au travail. Par exemple, le dirigeant E24 affirme « *On a un club d'activité sportive pour que les salariés puissent faire du sport entre midi et deux, on fait des sorties pour les salariés* ». Le dirigeant E7 rajoute, que son entreprise propose des fruits, des séances de massage et des congés solidaires à ses collaborateurs : « *toutes les semaines on a un panier de fruits qui est déposé dans entreprise, et donc les collaborateurs ont la possibilité de manger des fruits en entreprise. On propose des massages à nos collaborateurs, on a mis en place des congés solidaires. (...) Donc, c'est totalement gratuit, c'est-à-dire qu'il n'y a pas d'impact autre que le bien-être du salarié* » (E7). Dix-huit entreprises sur vingt-sept proposent des activités similaires. De plus, certaines entreprises établissent des enquêtes de bien-être afin de mieux connaître le ressenti des collaborateurs. Le dirigeant de l'entreprise E17 révèle « *on adresse un questionnaire à l'ensemble des salariés pour connaître leurs ressentis par rapport au fonctionnement de l'entreprise* » (E17).

Le respect des droits de l'Homme et la lutte contre la discrimination représentent un pilier fondamental des pratiques RSE. Selon le dirigeant E23, « *Il y a la lutte contre la discrimination, il y a les droits de l'homme dans un sens assez large. (...). Je vais vous donner un exemple, en ce moment on est rentré en période de ramadan, il y'a une pièce qui est réservée pour ceux qui font le ramadan, ils peuvent même se reposer* » (E23).

Les entreprises de l'échantillon accordent également une importance à la récompense des collaborateurs, en leur proposant une gratification, une aide financière « *Pour nos salariés, c'est*

vrai qu'ils ont une gratification de fin d'année, après on les aide par des prêts quand ils ont des difficultés passagères » (E20) et un intéressement salarial « On est allé il y a deux ans sur le terrain de l'intéressement salarial, on partage une grosse partie des bénéfices avec les salariés » (21). De plus, certaines entreprises favorisent la transparence de l'information, notamment au niveau du salaire « on a mis en place des systèmes de rémunération qui sont transparents, qui sont connus par tout le monde » (E15) et privilégie l'égalité homme-femme « On a l'égalité homme-femme, donc l'égalité au niveau des rémunérations » (E23).

D'autres pratiques sociales s'avèrent être intéressantes et peuvent tout d'abord porter sur l'implication des collaborateurs dans le processus de recrutement « on est plutôt dans une entreprise agile dans laquelle nos équipes participent au recrutement » (E12). Elles visent ensuite à promouvoir les recrutements des personnes en situation de handicap « pour l'embauche, on fait en sorte qu'il n'y ait pas de discrimination et on favorise les personnes en situation de handicap » (E5).

Ainsi, les résultats montrent que les entreprises accordent une grande importance au capital humain et mettent en place un ensemble de pratiques sociales afin de favoriser les meilleures conditions de travail. Ces pratiques s'articulent principalement autour de cinq thématiques, à savoir 1) le développement de compétence (formation, transmission de savoir-faire et GPEC), 2) le télétravail, la flexibilité des horaires, et l'équilibre vie professionnelle et vie privée, 3) l'égalité homme-femme, 4) l'implication des collaborateurs et la transparence de l'information, et 5) d'autres pratiques assurant le bien-être des collaborateurs (gratification et intéressement salarial, santé et sécurité de travail, recrutement des personnes en situation de handicap, lutte contre la discrimination). Le tableau suivant récapitule les pratiques sociales mises en place par les PME.

Tableau 15 : Pratiques sociales des PME étudiées

Entreprise	Développement de compétences	Télétravail/flexibilité des horaires/équilibre vie professionnelle vie privée	Égalité homme-femme	Implication des salariés et transparence de l'information	Autres pratiques de bien-être
E1			X	X	X
E2	X				X
E3	X				X
E4	X	X		X	X
E5	X	X	X		X
E6	X	X		X	X
E7	X				X
E8	X	X			
E9		X			X
E10		X		X	X
E11	X				X
E12	X		X	X	X
E13	X	X		X	X
E14		X			X
E15				X	X
E16	X		X		X
E17	X	X	X		X
E18	X				X
E19	X	X	X		X
E20					X
E21	X	X	X		X
E22	X			X	X
E23	X	X	X	X	X
E24	X	X			X
E25		X	X		X
E26	X			X	X
E27		X		X	X
Synthèse	19	15	9	11	26

1.1.2 La mise en place de pratiques environnementales

Les entreprises sont conscientes de leur impact sur l'environnement et mènent des actions ayant pour but de préserver l'environnement. En effet, les entreprises participent grandement à la lutte contre la pollution. Par exemple, dix-neuf entreprises optent pour la minimisation de déchets en favorisant le tri « *On a mis en place le tri sélectif de collecte de déchets qui est à la fois sur notre site mais aussi sur nos événements, qui nous permet d'avoir 27 types de déchets différents. On est les premiers en France à avoir fait ça* » (E21), le recyclage et/ou la dématérialisation « *On achète des photocopieurs recyclés, recyclables, qui utilisent le moins d'encre possible (...) on a choisi du papier recyclé, on est passé à la dématérialisation* » (E16). Les entreprises peuvent également opter pour l'économie circulaire « *On fait de l'économie circulaire c'est-à-dire qu'on collecte les vêtements professionnels usagés auprès de nos clients et on les recycle. Par exemple on a transformé des uniformes usagés en tabliers.* » (E26). D'autre part, les entreprises mobilisent des stratégies pour réduire l'empreinte carbone. Dans cette perspective, les PME essaient de limiter les déplacements en proposant des visio-conférences et privilégient des moyens de transport ayant moins d'impact sur l'environnement « *On utilise le transport en commun et on prend en charge la moitié des frais des transports en commun afin d'encourager nos salariés à les utiliser, 90 % de nos trajets se font en train. On fait des visio-conférences pour réduire les déplacements* » (E17). En outre, les entreprises favorisent des techniques de compensation carbone. Le dirigeant de l'entreprise E26 déclare que : « *On essaie de compenser nos émissions en CO2 en finançant des projets de réduction d'émissions de gaz à effet de serre par la reforestation en France, en Asie et en Afrique* » (E26).

Par ailleurs, les entreprises prévoient de nombreuses mesures afin de réduire la consommation des ressources naturelles. Par exemple, l'entreprise (E12) de services spécialisés dans la propreté, met en place une machine de nettoyage qui consomme moins d'eau : « *70 % de nos équipes travaillent avec une machine qui s'appelle le « Vapodil ». C'est une technique de nettoyage à vapeur sèche. Pour nettoyer une chambre avec un nettoyage classique, on pollue l'eau et il en faut quatre-vingts litres dans une salle de bain pour la nettoyer et la rincer. Là, avec cette machine de nettoyage à vapeur sèche, on utilise un litre et demi d'eau (...) au lieu de quatre-vingts litres d'eau* » (E12). En outre, les entreprises privilégient des moyens qui consomment moins d'énergie, par exemple l'entreprise (E11) utilise des LED qui consomment moins d'électricité : « *nous avons installé des ampoules LED qui consomment beaucoup moins d'électricité, ce qui nous a permis de réaliser des économies et de consommer moins d'énergie pour nous éclairer* » (E11).

D'autres pratiques sont également mobilisées sur le volet environnemental, notamment la protection de la biodiversité et la minimisation de l'usage de produits nocifs. Au niveau de la biodiversité, cinq dirigeants ont décidé de mettre en place une ruche en entreprise. Le dirigeant de l'entreprise E16 déclare « *on a installé une ruche dans le jardin, en octobre 2018 on a eu notre première production de miel de 22 kilos qu'on a partagés avec nos collaborateurs.* » (E16). Le dirigeant de l'entreprise (E21) rajoute : « *On a passé un accord avec la LPO (Ligue pour la Protection des Oiseaux), c'est l'association française qui protège le mieux les oiseaux en France.* » (E21). Une minorité de dirigeants décide de limiter les produits nocifs. Le dirigeant de l'entreprise E4 signale « *On s'est engagé à prendre des traitements où on exclut le plus possible tous les produits CMR (Cancérogène, Mutagène et Reprotoxique) et on fait des choix pour arriver à diminuer le plus possible notre impact sur l'environnement avec des vrais moyens derrière.* » (E4).

Les résultats de notre étude montrent que les pratiques environnementales sont fortement orientées vers la lutte contre la pollution en optant pour la minimisation des déchets et la réduction de l'empreinte carbone, l'optimisation de ressources et la protection de la biodiversité. Le tableau suivant synthétise les pratiques environnementales mises en place par les PME de notre échantillon.

Tableau 16 : Pratiques environnementales des PME étudiées

Entreprise	Limiter les déchets	Limiter l'empreinte carbone	Limiter la consommation de ressource/énergie	Protection de la biodiversité	Limiter les produits nocifs
E1	X				
E2	X	X			
E3	X				
E4		X		X	X
E5	X	X	X		
E6		X	X		
E7		X			
E8	X	X			
E9	X	X			
E10	X		X	X	
E11			X		
E12			X		
E13	X	X	X		
E14			X		
E15	X	X			
E16	X		X	X	
E17	X	X	X		
E18	X				X
E19	X	X	X		
E20		X	X		
E21	X	X		X	
E22	X				
E23	X	X			
E24	X	X			
E25	X	X	X		
E26	X	X	X		
E27		X		X	
Synthèse	19	18	13	5	2

1.1.3 La mise en place de pratiques sociétales

Au-delà des actions sociales et environnementales, quatorze entreprises accordent beaucoup d'importance aux activités sociétales. Les pratiques sociétales portent principalement sur la prise en compte des parties prenantes externes et favorisent le développement de la société. Pour répondre aux critères sociétaux, certaines entreprises optent pour le mécénat de compétence aux associations. Les dirigeants de l'entreprise E27 soulignent qu'« *Au niveau sociétal, on fait du mécénat de compétences. L'intérêt est de pouvoir partager nos connaissances et nos compétences avec le monde associatif. Donc l'association va apprendre de nous gratuitement.* » (E27). En outre, le dirigeant de l'entreprise E19 ajoute « *On a soutenu une association, on a donné beaucoup de temps au mécénat de compétence, deux personnes sont parties travailler sur l'accès à l'eau. (...). Je donne du temps à une fondation d'entreprise qui s'appelle la fondation "Wavestone" pour les enfants défavorisés. Je suis membre du conseil d'administration, j'assure toute la partie sélection des dossiers de financement, etc. On donne du temps régulièrement à des associations notamment l'AJE (Association Jeunesse et Entreprises) qui forme des jeunes sur des métiers d'insertion professionnelle, etc. Là, j'ai participé à un jury pour écouter des groupes de jeunes venant des quartiers défavorisés qui voulaient travailler sur des projets associatifs, entrepreneuriaux, etc.* » (E19).

D'autre part, les pratiques sociétales portent sur l'achat responsable et la lutte contre la corruption. Par exemple, le dirigeant de l'entreprise E26 signale qu'« *On est aussi fortement engagé dans le commerce équitable, on utilise une matière première locale et vertueuse : on utilise du coton bio ou équitable, etc. Dans notre activité on respecte les principes du Global Compact, notamment la lutte contre la corruption, on ne fait pas travailler les enfants, etc.* » (E26). Certaines entreprises ont également mis en place une charte afin de garantir une concurrence loyale : « *On a une charte éthique pour les commerciaux, les consultants qui vendent la formation pour garantir une concurrence loyale* » (E6).

Les entreprises mobilisent également d'autres pratiques sociétales relatives à la protection des données des clients « *Un autre point, la protection des données est un sujet extrêmement important chez nous, on est certifiée ISO27001, c'est un système de management de la sécurité des informations. Donc on a un engagement fort sur la protection des données.* » (E23), des pratiques visant au soutien des associations « *On avait décidé de se rapprocher de deux associations à titre un petit peu humanitaire. (...) On fera un don à deux organismes à but caritatif.* » (E20) ou à la communication responsable « *sur l'aspect sociétal on participe à des événements qui contribuent à faire la promotion de la RSE ou celle de la communication*

responsable, on a créé de grands procès de la RSE, on a créé notre événement sur la communication du développement durable » (E10).

Cette étude montre que certaines PME mettent en place des pratiques sociétales qui portent principalement sur trois thèmes : 1) le mécénat de compétences, 2) l'achat responsable, la concurrence loyale et/ou lutte contre la corruption, et 3) d'autres pratiques telles que la protection des données des clients, le soutien des associations ou la communication responsable. Le tableau suivant résume les pratiques sociétales mises en place par les PME de notre échantillon.

Tableau 17 : Pratiques sociétales des PME étudiées

Entreprise	Mécénat de compétences	Achat responsable, concurrence loyale et/ou lutte contre la corruption	Autres pratiques
E1			
E2			
E3		X	X
E4			X
E5		X	
E6	X		
E7	X		
E8			
E9			
E10			X
E11			
E12			
E13			
E14			
E15			
E16	X		
E17	X	X	X
E18	X	X	
E19			
E20			X
E21			X
E22			
E23		X	X
E24		X	
E25		X	
E26		X	
E27	X		
Synthèse	6	8	7

Toutefois, la mise en place conjointe des trois types d'action (environnementale, sociale et sociétale) n'est pas systématique dans les PME de notre échantillon. De même, les contraintes financières et de temps peuvent parfois empêcher le développement de nouvelles actions RSE. Selon le dirigeant E18, « *Il y a plein d'actions à mener, mais il faut avoir les moyens pour les*

mener, surtout financiers. (E18). Le dirigeant (E25) rajoute : « On essaie aussi de travailler sur les avantages sociaux, mais on n'arrive pas toujours à le faire dans une petite boîte. (...) On ne se rend pas compte, mais il y a beaucoup de gestion et un gérant n'a pas forcément le temps. » (E25).

Les résultats de notre recherche révèlent que les pratiques RSE sont traitées par priorisation au sein des PME. Autrement dit, certaines entreprises accordent plus d'importance au côté social. Ces PME conçoivent la RSE comme un engagement social envers les salariés en assurant le bien-être de ces derniers : « Notre engagement est plus social qu'environnemental parce que, sur l'environnement, on a une marge de manœuvre qui est quasi nulle. » (E2). Certaines entreprises de services (E2, E14, et E19) considèrent que leur activité est non polluante et estiment que leur entreprise n'a pas d'impact environnemental. Or, la consommation d'énergie est susceptible de nuire à l'environnement, le dirigeant de l'entreprise E2 affirme : « Pour ce qui est environnemental, on a une activité qui est quasiment avec une trace carbone zéro, c'est de l'humain qui est placé sur un site, on n'utilise pas de machine. Donc pour ça, il n'y a pas de difficulté particulière. » (E2). De plus, le dirigeant de E19 souligne que « On ne fait pas grand-chose sur le volet environnemental, comme je vous ai dit on est une entreprise de conseil donc on n'a pas vraiment un impact sur l'environnement. » (E19).

Le tableau suivant synthétise les principales pratiques RSE mises en place par les PME de notre échantillon.

Tableau 18 : Synthèse des pratiques RSE des PME étudiées

Pratiques sociales	Pratiques environnementales	Pratiques sociétales
- Développement de compétences	- Réduction de la pollution	- Mécénat de compétences
- Télétravail, flexibilité des horaires et/ou équilibre vie professionnelle vie privée	- Réduction de la consommation des ressources	- Achat responsable, concurrence loyale et/ou lutte contre la corruption
- Égalité homme-femme	- Protection de la biodiversité	
- Implication des salariés et transparence de l'information		

1.2 Les systèmes de contrôle de gestion responsables des PME

Les résultats de notre recherche révèlent que toutes les PME observées ont mis en place un SCGR, mais toutes n'ont pas mis en œuvre un dispositif de formalisation de RSE sous forme de labels, certificats, chartes... L'engagement des PME est pour cette raison présenté sous forme de deux approches : SCGR avec dispositif de formalisation de RSE et SCGR sans dispositif de formalisation de RSE. Vingt-et-une entreprises, ont eu recours à des dispositifs RSE (des labels, des certificats, des chartes, et/ou une adhésion au Global Compact) afin de formaliser leur démarche responsable. Cet engagement se traduit par la mise en place de systèmes de contrôle de gestion responsables, notamment les systèmes de croyances, les systèmes de frontières, les systèmes de contrôle diagnostic et les systèmes de contrôle interactifs relevés par Simons (1995). Six entreprises n'ont pas encore mis en place des dispositifs de formalisation de la démarche RSE (label, certificat, etc.) pour formaliser leur engagement responsable. Ces PME ont toutefois elles aussi mobilisé des systèmes de contrôle de gestion responsables soit d'une manière volontaire, soit pour demander des dispositifs RSE, et formaliser leur engagement par la suite. Nous présentons dans ce qui suit les deux types d'engagements des PME.

1.2.1 Les SCGR des PME avec des dispositifs de formalisation de RSE

Vingt-et-une PME de notre échantillon ont formalisé leur pratiques RSE à travers la mise en place de dispositifs de formalisation de la démarche RSE : labels, certificats et charte RSE, et/ou ont adhéré au Global Compact des Nations Unies. L'engagement de ces PME se distingue par un large choix de labels, chartes et certificats RSE. Au niveau des labels, neuf entreprises sur les vingt-et-une ayant formalisé leur engagement (E5, E6, E7, E8, E9, E10, E13, E15, E16) ont opté pour le label Lucie¹⁰ qui est aligné sur la norme internationale ISO 26000¹¹. Le référentiel Lucie est structuré autour de sept thèmes d'engagement, à savoir la gouvernance de l'organisation, les droits de l'homme, les relations et conditions de travail, l'environnement, les bonnes pratiques des affaires, les questions relatives aux consommateurs, et les communautés et le développement local. Ces thèmes d'engagement sont composés de vingt-sept principes

¹⁰ <https://www.labellucie.com/la-norme-iso-26000>

¹¹ ISO 26000 est une norme internationale généraliste RSO, publiée en novembre 2010 et considérée aujourd'hui comme la norme internationale RSO/RSE de référence. Cette norme est aujourd'hui le texte de base de la plupart des démarches RSO/RSE se voulant crédibles et comparables sur un plan international.

d'actions (PA) qui permettent d'évaluer la politique RSE de l'entreprise sur les actions menées et les résultats tangibles. Ainsi, l'entreprise s'engage à mettre en place des actions en fonction de chaque thème afin de répondre aux exigences du référentiel. Pour ce faire, l'entreprise est amenée à mettre en place un plan d'action sur des engagements concrets et adaptés à son activité. La synthèse des thèmes d'engagement et des principes d'action de la labellisation Lucie est présentée en annexe 1. Par exemple, le dirigeant de l'entreprise E7 déclare que « *Pour rendre plus visibles nos actions, on est allé assez naturellement vers le label Lucie qui est donc un label RSE ISO 26000 (...) qui est validé par l'Afnor, c'est-à-dire qu'on signe avec le label et on est suivi par le label pour correspondre à ce que la norme ISO26000 attend, puis juger par l'Afnor* ». Par ailleurs, trois entreprises du secteur de la propreté (E12, E18 et E20) ont instauré le label Palme Verte¹². Ce dernier est délivré par la Fédération des Entreprises de Propreté (FEP) afin de récompenser les entreprises pour leur engagement dans une démarche de développement durable. Le dirigeant de E18 affirme que : « *On est adhérent à la fédération des Entreprises de Propreté et c'est cette fédération qui délivre le label Palme Verte avec l'aide des consultants et c'est ce qui nous permet d'être certifiés Palme Verte* ». En outre, deux entreprises ont établi le label Engagé RSE¹³ (E4 et E21) délivré par Afnor Certification. Ce label est basé sur la norme ISO 26000 et propose une évaluation de la démarche RSE aux entreprises de moins cinquante salariés. Il aborde la RSE de manière plus approfondie et rend visibles les actions RSE de la structure. Le dirigeant de E21 explique que « *Dans le cadre du label Engagé RSE de l'Afnor, on a été évalué AFAQ26000 (...) On a une grille d'indicateurs qui couvre les quatre champs de l'AFAQ et à partir de là on apporte les preuves, on télécharge des fichiers sur la plateforme* ». D'un autre côté, une entreprise (E27) a opté pour le label B-Corp¹⁴ (Benefit-Corporation) qui a été lancé aux États-Unis en 2006 afin de certifier les entreprises qui intègrent des enjeux sociaux, environnementaux et sociétaux. Ce label s'articule autour de cinq thématiques, à savoir la gouvernance, les collaborateurs, la collectivité, l'environnement et les clients. Le dirigeant de l'entreprise E27 souligne que « *Dans le cadre du label B-Corp, on a un audit, on doit répondre à un questionnaire sur la plateforme digitale. Ce questionnaire regroupe un ensemble de questions sur les pratiques environnementales, sociales et de gouvernance.* ». Enfin, l'entreprise E3 a mis en place le label Qualitrateur¹⁵ qui est adapté aux traiteurs et certifié par le bureau Veritas. Cette charte met en exergue les enjeux du développement durable : « *On a le label Qualitrateur qui est le seul critère de qualité pour les*

¹² <https://www.lagardoise.com/label-palme-verte/>

¹³ <https://certification.afnor.org/developpement-durable-rse/label-engage-rse>

¹⁴ <https://bcorporation.eu/about-b-lab/country-partner/france>

¹⁵ <https://traiteurs-de-france.com/fr/actualites/lengagement-responsable-des-traiteurs-de-france-certification-iso-20121/>

traiteurs, c'est une norme vérifiée par le bureau Veritas dans laquelle on a la satisfaction du client, la veille sanitaire, la formation et on a également le développement durable » (E3).

Au niveau des certificats RSE, nous pouvons distinguer un grand nombre de certificats permettant de formaliser l'engagement des PME. Par exemple, le certificat Haute Valeur Environnementale¹⁶ (HVE) mis en œuvre par l'entreprise E4 : *« On est allé sur le certificat HVE (haute valeur environnementale) issu du Grenelle environnement. Le gouvernement français a dit il faut certifier les entreprises agricoles sur une norme environnementale. On y est allé et on l'a obtenu en 2013 » (E4).* Ce dispositif est établi par le Grenelle de L'Environnement et destiné aux exploitations agricoles. Il s'appuie sur le respect de la réglementation environnementale, la mise en place de technique à faible impact environnemental et la mesure de la performance environnementale. Les certificats FSC¹⁷ et PEFC¹⁸ instaurés par E10, attestent la gestion responsable et le respect des enjeux environnementaux, sociaux et sociétaux de la forêt : *« Le fait qu'on est certifié FSC et PEFC nous permet d'avoir une traçabilité sur les papiers, on utilise du papier recyclé, etc. » (E10).* Par ailleurs, l'entreprise E11 a mis en place le certificat Afnor Optique¹⁹ adapté aux entreprises du secteur de l'optique-lunetterie et assure la qualité de service envers les clients : *« Notre entreprise est certifiée Afnor, engagement de service de qualité en Optique référence 230 » (E11).*

De même, le certificat ISO 14001²⁰ a été instauré par E15, E24 et E26. Il est délivré par Afnor Certification, et définit les critères d'un système de management environnemental. Ce dispositif permet aux entreprises de concrétiser leur engagement environnemental auprès des clients : *« On est certifié ISO 14001. On a une démarche éthique en parallèle (...). Le certificat ISO est très important, c'est une garantie qui nous permet de rassurer les clients sur notre démarche environnementale et notre sérieux » (E24).* En outre, le certificat ISO 27001²¹ de l'entreprise E23 est également établi par Afnor Certification afin d'assurer la gestion et la protection des données personnelles. Le dirigeant de l'entreprise E23 affirme que *« Le certificat ISO 27 001 par exemple nous a donné envie de rentrer dans une démarche qualité au sens large. On l'a fait sur la sécurité du système d'information parce qu'on a envie de l'étendre ».* Enfin, le certificat Ecocert²² instauré par E26, permet d'évaluer la conformité des produits ou

¹⁶ <https://hve-asso.com/la-hve/>

¹⁷ <https://fr.fsc.org/fr-fr/certification>

¹⁸ <https://www.pefc-france.org/pefc-comment-ca-marche/>

¹⁹ <https://certification.afnor.org/services/engagement-de-service-qualite-en-optique>

²⁰ <https://certification.afnor.org/environnement/certification-afaq-iso-14001>

²¹ <https://certification.afnor.org/numerique/certification-iso-27001>

²² <https://www.ecocert.com/fr-FR/certification>

services selon les exigences environnementales et sociales : « *On a le certificat de type Ecocert pour valoriser nos pratiques qui ont un impact positif sur l'environnement et assurer la conformité de nos produits aux exigences du référentiel* » (E26).

Les PME ont également eu recours à des chartes RSE, notamment la charte fournisseur (E7, E9 et E16) pour assurer des achats responsables : « *On a mis en place une charte fournisseur pour adhérer à nos principes RSE* » (E9), et la charte diversité (E9) pour agir en faveur de la diversité : « *On a une charte diversité qui lutte contre la discrimination à l'embauche et dans la gestion des emplois* » (E9).

Enfin, l'adhésion des PME au Global Compact²³ des Nations Unies, représente également une forme de dispositif de formalisation de la démarche RSE. Cette adhésion mène les entreprises à prendre en considération le référentiel des objectifs du développement durable (ODD) et à établir un rapport RSE pour communiquer sur les contributions environnementales, sociales et sociétales. Cinq PME de notre échantillon (E10, E12, E17, E23 et E26) sont membres du Global Compact. Par exemple, le dirigeant de E17 révèle que « *On est signataire du Global Compact France et c'est ce qui nous amène à rédiger ce rapport RSE (...) On règle notre cotisation annuelle au Global Compact France* ». Nous synthétisons donc l'ensemble des dispositifs de formalisation des pratiques RSE en PME dans le tableau suivant.

²³ « Global Compact France rassemble des organisations à but non lucratif autour des enjeux de la RSE et du développement durable. Il offre un engagement volontaire construit autour des droits de l'homme, droits du travail, environnement et lutte contre la corruption. Il est mandaté par l'ONU pour l'appropriation des objectifs du développement durable. » <http://www.globalcompact-france.org>

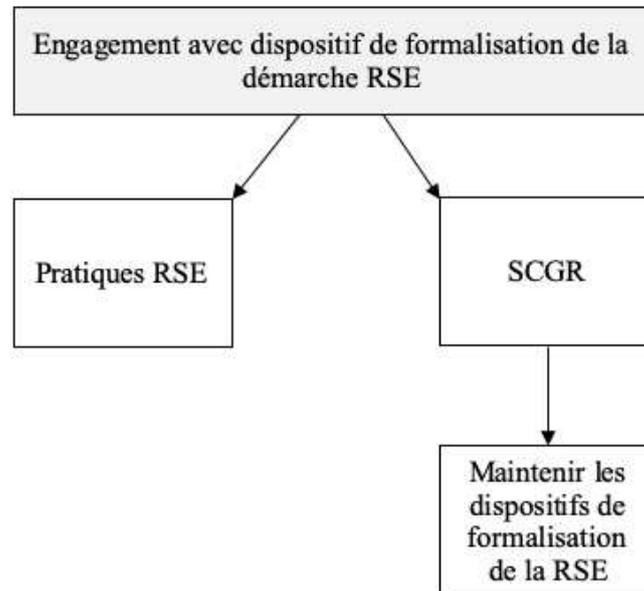
Tableau 19 : Les dispositifs de formalisation de la démarche RSE des PME

Entreprise	Labels RSE					Certificats RSE						Charte RSE		Membre du Global Compact
	Label Lucie	Label Palme Verte	Label Engagé RSE	Label B-Corp	Label Qualitraitteur	HVE	FSC et PEFC	ISO 14001	ISO 27001	Ecocert	Afnor Optique	Charte diversité	Charte fournisseur	
E3					X									
E4			X			X								
E5	X													
E6	X													
E7	X												X	
E8	X													
E9	X											X	X	
E10	X						X							X
E11											X			
E12		X												X
E13	X													
E15	X							X						
E16	X												X	
E17														X
E18		X												
E20		X												
E21			X											
E23									X					X
E24								X						
E26								X		X				X
E27				X										
Total	9	3	2	1	1	1	1	3	1	1	1	1	3	5

Ces dispositifs RSE (labels RSE, certificats RSE, etc.) sont essentiels dans la formalisation de la démarche RSE des entreprises. Ils permettent à ces dernières d'avoir une évaluation et de se questionner sur les conséquences de leurs actes. Par exemple, les simples gestes relatifs au fonctionnement de l'entreprise comme les déplacements, la dématérialisation des documents, etc. ont un impact sur l'environnement. Certains dirigeants d'entreprises de services négligent cet effet et considèrent que leur activité a un faible impact sur l'environnement, comme le souligne le dirigeant de E8 : « *Un moment on a rencontré le label Lucie on s'est dit c'est une bonne idée. (...) Ça nous a amenés à nous questionner sur beaucoup de choses notamment parce qu'on avait l'impression qu'on n'avait pas tellement d'impact environnemental. Alors que c'était une fausse impression, mais on n'avait jamais trop creusé la question. Et puis quand on creuse, on s'aperçoit qu'on fait pas mal de déplacements, qu'on fait des achats, etc., et du coup on a tout rebalayé.* » (E8). Ainsi, les dispositifs RSE permettent aux PME de formaliser leur engagement responsable et les incitent à développer de nouvelles pratiques RSE.

Quant à la mise en place des systèmes de contrôle de gestion responsables, notre revue de littérature révèle que les travaux antérieurs n'ont pas abordé l'ensemble des SCGR dans le contexte des PME. Toutefois, les résultats de notre recherche montrent que l'engagement des PME à travers des dispositifs RSE, se traduit par la mise en place des systèmes de contrôle de gestion responsables (Figure 9). En effet, les vingt-et-une entreprises ayant des dispositifs de formalisation de la RSE ont mis en place différents systèmes de contrôle de gestion responsables pour assurer l'instauration de la RSE. Ces SCGR permettent aux entreprises de communiquer sur les valeurs responsables et diriger le comportement des membres de l'entreprise à travers des valeurs en commun, mettre en évidence les menaces et identifier les incertitudes environnementales et sociales, mesurer et suivre l'évolution des pratiques RSE, et échanger sur la démarche responsable et promouvoir la RSE. Les SCGR mobilisés par les entreprises renvoient aux leviers de contrôle de Simons (1995) (système de croyances, systèmes de frontières, systèmes de contrôle diagnostic et systèmes de contrôle interactif).

Figure 9 : Engagement responsable des PME avec des dispositifs de formalisation de RSE



Dans les paragraphes suivants nous allons expliquer les différents SCGR mis en place par les PME ayant des dispositifs de formalisations de la démarche RSE.

1.2.1.1 LES SYSTEMES DE CROYANCES

Dix-neuf PME sur les vingt-et-une ayant des dispositifs de formalisation de la RSE ont mobilisé des systèmes de croyances afin de communiquer sur les valeurs et les enjeux de la RSE auprès de leurs collaborateurs, et de développer une culture responsable au sein de l'organisation. Douze entreprises parmi les dix-neuf ont instauré des sessions de formation afin de former les collaborateurs aux enjeux de la RSE, comme le souligne le dirigeant de l'entreprise E27 : « *On propose des formations RSE pour s'assurer que les collaborateurs soient bien informés et qu'ils puissent participer à la mise en place de la RSE* ». Le dirigeant de E9 rajoute que « *Pour diffuser la culture RSE au sein de l'entreprise, on met en place des formations pour les collaborateurs, on les sensibilise sur les axes de la diversité et les bonnes pratiques du quotidien.* »

De plus, les entreprises établissent un plan d'action pour définir leur stratégie RSE : « *On a des plans d'action qui sont divisés afin de garantir les conditions d'une gouvernance responsable, respecter les individus, etc.* » (E5). Pour l'entreprise E12 : « *Nous avons élaboré un plan d'action pour consolider nos actions RSE et poursuivre nos efforts sur l'ensemble des enjeux du développement durable* ».

Par ailleurs, les entreprises organisent des événements pour inciter les collaborateurs aux enjeux de la RSE. Par exemple, l'entreprise E3 organise des journées solidaires pour sensibiliser les salariés : « *On sensibilise notre équipe à la RSE, on organise des journées solidaires, on nettoie des espaces naturels, on fait de la collecte de vêtements pour aider les associations. On organise des événements sur les enjeux sociaux et environnementaux.* » (E3). L'entreprise E4 organise des visites et des ateliers films pour encourager les collaborateurs à limiter l'impact environnemental. « *On a organisé (...) des visites, on a regardé des films où les collaborateurs s'approprient les fondements de la RSE et ils ont le réflexe. Donc ils sont beaucoup plus conscients et soigneux des problématiques environnementales, ils ont conscience eux-mêmes des risques qu'ils prennent parce qu'ils vivent dedans et donc ils agissent pour cette qualité environnementale.* » (E4). Le dirigeant E27 ajoute : « *On essaie de sensibiliser nos collaborateurs sur le sujet, on organise des événements autour de la RSE, on anime des ateliers sur les bonnes pratiques au bureau* ».

Enfin, les entreprises mobilisent également certains outils pour communiquer sur les pratiques de la RSE. Le dirigeant de l'entreprise E7 affirme : « *On a un onglet RSE interne qui est ouvert à l'ensemble des participants sur lequel sont déposés tous les comptes rendus du comité RSE et sont partagés avec l'ensemble des collaborateurs, donc toutes les décisions prises sont partagées* ». L'entreprise E8 quant à elle met en place des affiches éco-gestes « *On a des affiches éco-gestes dans les couloirs et dans la salle de réunions qui incitent les gens à éteindre la lumière avant de partir, à diminuer la température, on a d'autres dans la cuisine pour les sensibiliser au tri des déchets, etc.* ».

Ainsi, les PME mobilisent de différents systèmes de croyances pour communiquer sur les valeurs et la culture responsable de l'entreprise. Ces systèmes portent principalement sur les sessions de formation, les plans d'actions RSE, les événements et ateliers RSE (journées solidaires, visites, ateliers, films), et les outils de communication (affiches éco-gestes, onglet RSE, etc.). Le tableau suivant reprend l'ensemble des systèmes de croyances mis en place dans les PME.

Tableau 20 : Les systèmes de croyances mis en place dans les PME

Entreprise	Systèmes de croyances			
	Événements et atelier RSE	Sessions de formation	Plan d'action RSE	Outils de communication
E3	X			
E4	X	X		
E5		X	X	
E6		X	X	
E7		X	X	X
E8				X
E9		X		
E10			X	
E12			X	X
E13	X			
E15	X	X		
E16	X	X		
E17		X		
E18		X		
E20		X		X
E23		X		
E24	X			X
E26			X	
E27	X	X		
Synthèse	7	12	6	5

1.2.1.2 Les systèmes de frontières

La démarche responsable des PME conduit à la mise en place des systèmes de frontières afin d'assurer la conformité de leur engagement aux règles et aux normes responsables. Ces systèmes permettent aux entreprises de minimiser les risques et d'atteindre les objectifs organisationnels. Ils sont utilisés pour communiquer aux collaborateurs les activités acceptables et celles considérées comme non acceptables afin de gérer efficacement les risques de l'entreprise. Dix-neuf PME sur vingt-et-une ayant des dispositifs de formalisation de la RSE ont mobilisé des systèmes de frontières. Il s'agit principalement de l'audit, des lignes directrices et des objectifs du développement durable du Global Compact établi dans le cadre d'un engagement formel en matière de RSE. L'audit est réalisé par l'organisme délivrant le label ou le certificat, et/ou par d'autres organismes externes (Vigeo, Veritas ou Afnor) afin d'assurer la conformité de l'engagement de l'entreprise avec les normes RSE. Par exemple, le dirigeant de l'Entreprise E9 souligne qu'« *Il y a un organisme indépendant, VIGEO, qui vient rectifier tout ce qu'on a dit, il nous pose des questions, il nous demande certains documents et il en parle aux collaborateurs. Il regroupe les informations pour voir si ce qu'on a dit on le fait vraiment. La même chose avec les fournisseurs, avec les clients. À la fin, il rend un rapport au comité de labellisation Lucie.* » Le dirigeant de E4 explique que « *L'Afnor vient pendant trois jours avec un évaluateur tous les trois ans et évalue l'entreprise sur son engagement RSE sur les sept piliers : les droits de l'homme, l'environnement, le social, l'ancrage territorial, la loyauté des pratiques et le consommateur.* ».

Les PME s'appuient également sur les lignes directrices en matière de RSE proposées dans le cadre d'un engagement formel pour affiner leur démarche RSE et éviter les risques « *On a un audit qui évalue notre engagement en suivant les lignes directrices de l'ISO 27001* » (E23). Le dirigeant de E8 rajoute que « *On a une plateforme qui met les 25 principes d'actions possibles du label, qui nous donne des pistes de choses qu'on peut faire* ».

Pour les entreprises membres du Global Compact, il s'agit de suivre le référentiel des objectifs de développement durable « *En adhérant au Pacte Mondial, on s'engage à aligner nos stratégies sur les principes de droits de l'Homme, de l'environnement, des conditions de travail et de lutte contre la corruption.* » (E10).

Pour conclure, les résultats de cette recherche montrent que la conformité de l'engagement responsable des PME nécessite la mise en place des systèmes de frontières, notamment l'audit, les lignes directrices en matière des pratiques RSE et le référentiel des objectifs du développement durable. Nous synthétisons dans le tableau suivant les systèmes de frontières mobilisés par les PME.

Tableau 21 : Les systèmes de frontières mis en place dans les PME

Entreprise	Les systèmes de frontières		
	Audit	Les lignes directrices	ODD du Global Compact
E3	X	X	
E4	X	X	
E5	X	X	
E6	X	X	
E7	X	X	
E8	X	X	
E9	X	X	
E10	X	X	X
E11	X		
E12			X
E13	X	X	
E15	X	X	
E16	X	X	
E17			X
E21	X	X	
E23	X	X	X
E24	X	X	
E26			X
E27	X	X	
Synthèse	16	13	5

1.2.1.3 Les systèmes diagnostics

Vingt PME sur vingt-et-une ayant des dispositifs de RSE ont instauré des systèmes de diagnostics pour mesurer et suivre l'évolution des pratiques RSE. Ces systèmes se traduisent par des indicateurs environnementaux, sociaux et/ou sociétaux présentés sous différentes formes, notamment le tableau de bord, le rapport RSE (interne ou externe), le bilan carbone, le bilan social et le logiciel de pilotage RSE développé par l'entreprise. D'autre part, les systèmes diagnostics portent également sur un autodiagnostic réalisé par l'entreprise dans le cadre du label Lucie.

En effet, sept entreprises (E4, E6, E10, E13, E15, E16, E17, E18, E20, E21 et E24) présentent les indicateurs RSE sous forme d'un tableau de bord. Ces indicateurs permettent aux PME de suivre et d'évaluer la progression de leurs actions RSE. Par exemple, le dirigeant de l'entreprise E6 affirme que « *On a le tableau de bord environnemental essentiellement pour poursuivre notre consommation de papier, d'électricité, d'eau, etc. On a le tableau de bord social pour voir l'évolution en termes d'ancienneté, de salaire, etc.* ». Le dirigeant de E4 rajoute que : « *On a les informations dans le tableau de bord sous forme d'indicateurs, on suit leur progression et on voit si on est dans une bonne progression ou une mauvaise progression* ».

Onze entreprises (E4, E6, E7, E9, E10, E12, E16, E17, E23, E26 et E27) intègrent les indicateurs RSE dans un rapport RSE annuel. Cet outil permet aux entreprises de communiquer sur leurs contributions responsables auprès des parties prenantes : « *On a un suivi annuel. Tous les ans, on fait un rapport intégré sur nos données économiques, sociales et environnementales qu'on présente aux collaborateurs.* » (E16).

Par ailleurs, huit entreprises (E3, E4, E10, E13, E16, E17, E21 et E24) ont choisi le bilan carbone comme outil de pilotage des enjeux environnementaux. Cet outil permet de mesurer l'impact de l'activité de l'entreprise sur l'environnement : « *On travaille sur notre bilan carbone avec les voyages et l'avion. (...) On surveille nos impacts énergétiques sur tous les centres de vacance, on les suit pour que ça diminue en eau, en électricité et en gaz* » (E13).

En outre, trois PME ont mis en place le bilan social pour assurer le suivi des actions sociales. Par exemple, la dirigeante de l'entreprise E12 explique qu'ils ont « *un bilan social qui leur permet de déterminer le turnover, le nombre d'absences, la parité homme-femme, les égalités de salaires, combien de personnes on a formé et pendant combien d'heures, etc.* » (E12).

L'entreprise E23 quant à elle utilise son propre outil de pilotage, le logiciel E23 qui est composé de plusieurs indicateurs RSE pour mesurer les actions responsables de l'entreprise : « *On utilise nos propres outils notamment le logiciel E23 avec des indicateurs qui nous permettent en partie de mesurer nos actions RSE. (...) Il y a des indicateurs tout à fait pertinents pour mesurer le*

nombre de formations, le nombre de recrutements, le nombre de postes créés, l'augmentation des salaires, l'augmentation d'intéressement, le turnover, etc. ».

Enfin, quatre entreprises (E5, E6, E8 et E9) ont recours à un autodiagnostic proposé dans le cadre de la labellisation Lucie. Cet outil permet à l'entreprise de suivre ses actions RSE et connaître son niveau d'engagement : *« Dans le cadre du label Lucie, on a l'autodiagnostic qui est très utile parce que ça nous a permis de voir de manière structurée et d'être assez objectif. (...) Cet autodiagnostic est un outil qui nous a été proposé par l'agence Lucie pour évaluer nos actions RSE. Il se présente sous la forme d'un fichier Excel avec des questions sur nos actions et après il nous indique à quelle hauteur on se positionne. Enfin, on a comme un ratio, si l'on est partiellement responsable, entièrement responsable ou pas du tout responsable. Ça nous permet de voir le niveau de notre engagement ».*

Les systèmes diagnostics fondés principalement sur les indicateurs RSE permettent également de s'assurer de la pertinence des actions mobilisées par l'entreprise : *« Les outils sont importants, car ils nous permettent de suivre la démarche. Ils nous permettent déjà de calculer si on prend par exemple la question du carbone, ça nous permet de connaître nos empreintes carbone, de trouver les meilleurs types d'actions. Donc ça nous permet de structurer la démarche pour être sûrs que les actions sont pertinentes. Donc ça peut toujours nous encourager à développer de nouvelles actions RSE. »* (E17). Ils permettent de connaître les points forts et les points faibles de leur engagement RSE, et d'apporter de nouvelles actions correctives. Par exemple, le dirigeant de l'entreprise E20 spécialisé dans le nettoyage industriel affirme que *« On fait un rapport social chaque année (...). Et ces rapports nous permettent de mesurer l'évolution de nos actions. Ça nous permet aussi d'apporter des actions correctives. On a beaucoup de difficultés à amener les gens au cours d'alphabétisation. Encore une fois, c'est par rapport aux horaires des gens, c'est compliqué d'avoir des gens dans les mêmes horaires. Et ces rapports-là, nous permettent de dire que voilà, il y a un problème au niveau de nos actions »* (E20).

Ainsi, les résultats de notre recherche montrent que les systèmes diagnostics mobilisés par les PME portent principalement sur des indicateurs RSE qui sont présentés sous différentes formes. Ces outils permettent aux entreprises de suivre la progression de leurs pratiques RSE et de s'assurer de leur pertinence, connaître les points forts et les points faibles de l'engagement RSE et apporter de nouvelles actions correctives. De plus, les systèmes diagnostics présentés dans les rapports RSE permettent de communiquer sur les enjeux de la RSE auprès des parties prenantes de l'entreprise. Le tableau suivant illustre l'ensemble des systèmes diagnostics mis en place par les PME.

Tableau 22 : Les systèmes diagnostics mis en place dans les PME

Entreprise	Systèmes diagnostics					
	Indicateurs RSE					Autodiagnostic/ autoévaluation
	Tableau de bord	Rapport RSE	Bilan carbone	Bilan social	Logiciel de pilotage	
E3			X			
E4	X	X	X			
E5						X
E6	X	X				X
E7		X				
E8						X
E9		X				X
E10	X	X	X			
E12		X		X		
E13	X		X			
E15	X					
E16	X	X	X			
E17	X	X	X			
E18	X					
E20	X			X		
E21	X		X			
E23		X		X	X	
E24	X		X			
E26		X				
E27		X				
Total	11	11	8	3	1	4

1.2.1.4 Les systèmes interactifs

Les systèmes interactifs sont également mis en place par vingt PME qui ont des dispositifs de formalisation de l'engagement RSE. Ces systèmes permettent aux entreprises d'échanger avec les parties prenantes (collaborateurs, clients et associations) sur la démarche responsable, avoir des retours sur les pratiques RSE, et identifier les incertitudes de la démarche responsable. D'une part, huit entreprises établissent des échanges avec les parties prenantes internes à travers des réunions afin de partager et d'échanger des informations avec l'ensemble des collaborateurs : *« Tous les mardis, l'ensemble du corps de la société se réunit de façon informelle pour partager et échanger des informations »* (E7). De plus, le dirigeant de E7 affirme que ces réunions impliquent les collaborateurs dans le choix des pratiques RSE : *« Lors de notre dernière réunion, on a fait un brainstorming sur toutes les actions qu'on pourrait mener en 2018 (...) Donc on a listé les actions qui étaient sans impact budgétaire et les actions qui avaient un impact budgétaire et à la fin, on a choisi les actions sur lesquelles on allait être pertinent, c'est-à-dire qu'on a validé toutes les actions qui étaient sans impact budgétaire, et puis on a fait notre choix au regard de l'enveloppe »*. En outre, les échanges en interne s'effectuent à travers des entretiens avec les collaborateurs afin d'identifier les risques de démotivation. Par exemple, le dirigeant de l'entreprise E9 déclare que : *« Mon assistante RH et moi, on fait un entretien qu'on appelle entretien RSE, qui ne parle pas des compétences métier, mais de comment le collaborateur vit sa mission. Alors c'est un entretien libre, je vais manger avec eux le midi (...) Donc, je vois comment est leur charge de travail individuelle, on parle de l'organisation de travail, de l'amplitude des journées de travail, des trajets professionnels, de l'articulation de vie professionnelle et de vie privée, la rémunération, les congés, etc. Et donc à la suite de ça, je me retrouve avec une cinquantaine de fiches avec tous ces points si ça va, si ça ne va pas ou si c'est moyen et je fais un baromètre annuel. »* Enfin, les échanges en interne peuvent être réalisés sous forme des enquêtes auprès des salariés afin d'améliorer le bien-être au travail : *« On a mis en place une enquête de bien-être au travail, on voulait que toutes les parties prenantes s'expriment, quel que soit leur niveau de bien-être. (...) Toutes les semaines, les collaborateurs reçoivent quatre questions. Et du coup, je reçois une photographie hebdomadaire du bien-être des collaborateurs »* (E7).

D'autre part, dix-sept PME réalisent des échanges avec les parties prenantes externes sur les pratiques RSE : *« L'association DRO nous influence parce que je fais partie de l'association, on a des conférences, on a des ateliers. Là par exemple on a l'atelier qui s'appelle « l'atelier fragilité » comment la fragilité peut être un plus pour les entreprises ? Et donc ça nous aide, ça nous permet d'échanger sur le sujet des bonnes pratiques. »* (E15). Les échanges avec les

parties prenantes externes représentent une source d'inspiration pour les PME, et leur permettent d'améliorer leur engagement RSE comme le souligne le dirigeant de E8 : « Régulièrement il y a le cercle Lucie qui se réunit dans une des boîtes labellisées, où la boîte présente un peu ce qu'elle fait en matière de RSE. Ça, c'est une bonne source d'inspiration pour nous, ça nous permet de prendre de bonnes idées de chez les autres. Par exemple, on a arrêté de prendre les bouteilles d'eau, maintenant on prend de l'eau filtrée, on a commencé à utiliser du papier recyclé, on fait le tri sélectif, etc. ».

Les résultats de cette recherche permettent d'identifier deux types de systèmes interactifs mobilisés par les PME, les échanges avec les parties prenantes internes (les collaborateurs) qui peuvent être réalisés sous différentes formes (réunions périodiques, entretiens, enquête de bien-être) et les échanges avec les parties externes (les associations, les entreprises, etc.) afin de promouvoir la RSE. Nous synthétisons dans le tableau suivant les différents systèmes interactifs mobilisés par les PME.

Tableau 23 : Les systèmes interactifs mis en place dans les PME

Entreprises	Systèmes de contrôle interactif	
	Échanges avec les parties prenantes internes	Échanges avec les parties prenantes externes
E4		X
E5	X	X
E6	X	X
E7	X	
E8		X
E9	X	X
E10		X
E11		X
E12		X
E13		X
E15		X
E16	X	X
E17	X	X
E18		X
E20		X
E21		X
E23		X
E24	X	
E26	X	
E27		X
Synthèse	8	17

1.2.2 L'engagement responsable des PME sans dispositifs de formalisation de la démarche RSE

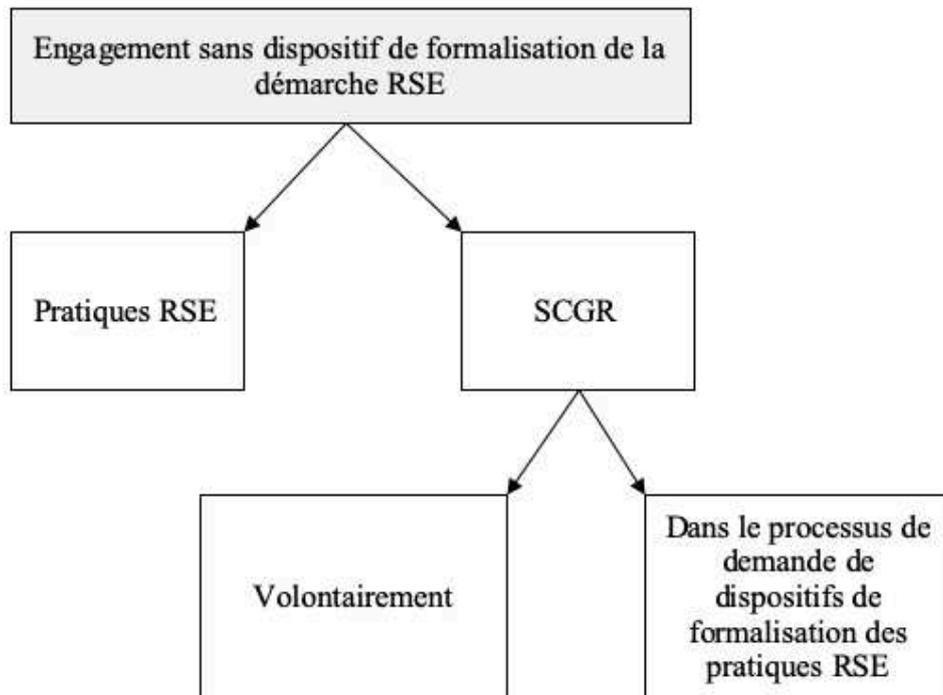
Six PME (E1, E2, E14, E19, E22 et E25) de notre échantillon n'ont pas encore concrétisé leurs pratiques responsables à l'aide des dispositifs de formalisation de RSE (label, certificat, charte ou adhésion au Global Compact). Elles ont toutefois instauré des outils que l'on peut qualifier de SCGR, soit d'une manière volontaire, soit pour demander un dispositif RSE ultérieurement. Les systèmes de contrôle de gestion responsables mobilisés sans dispositifs de RSE portent principalement sur les systèmes interactifs (échanges avec les parties prenantes internes et externes. Par exemple, le dirigeant de l'entreprise E15 souligne qu'« *Adhérer au CJD est intéressant, parce que le CJD est une école de formation pour les dirigeants. En gros, on apprend énormément de choses, on partage et l'on apprend. Et puis, c'est un endroit où l'on peut discuter avec des dirigeants, et échanger des idées en matière d'actions environnementales et sociales* ». D'autres entreprises ont instauré des systèmes de croyances : « *On a fait un plan d'action en matière de responsabilité sociale et sociétale qui impacte notamment la façon dont on achète nos produits. (...) On a mis en place un plan de formation pour nos collaborateurs* » (E19) et/ou des systèmes diagnostics : « *Je suis mon taux d'absentéisme et mon turnover deux fois par an* » (E1). En revanche, les systèmes de frontières sont absents dans les PME qui n'ont pas eu recours à des dispositifs de formalisation de RSE.

Par ailleurs, les résultats révèlent que les entreprises E22 et E25 ont instauré des systèmes de contrôle de gestion responsables afin de formaliser la démarche RSE ultérieurement. Par exemple, pour le dirigeant de E25 : « *On n'est pas labellisé, par contre, là on est au démarrage. (...) On est rentré dans le Parcours 1, 2, 3... Lucie pour être vraiment dans la communauté, s'auto évaluer, être accompagné et vraiment disposer du référentiel Lucie et travailler sur notre démarche* ». Le dirigeant de l'entreprise E22 ajoute : « *Quand j'ai regardé l'étude B-Corp, il y a eu pas mal de sujets sur lesquels on ne s'était pas posé de questions. (...) Et sûrement, à un moment il faudra être labellisé. Donc on optera sûrement pour le label B-Corp* ». Par conséquent, les SCGR sont mobilisés par ces deux de PME (E22 et E25) dans le processus de demande de dispositifs de formalisation des pratiques RSE.

Pour résumer, les PME qui n'ont pas de dispositifs de formalisation de RSE (labels, certificats, chartes, etc.) mettent malgré tout en place des SCGR, mais uniquement les systèmes de croyances, les systèmes diagnostics et les systèmes interactif mais pas les systèmes de

frontières. Ces PME instaurent les systèmes de contrôle de gestion responsables volontairement ou afin de formaliser la démarche RSE ultérieurement.

Figure 10 : Engagement des PME sans dispositif de formalisation de RSE



Nous présentons dans le tableau suivant les SCGR mis en place sans dispositif de formalisation de RSE.

Tableau 24 : Les systèmes de contrôle de gestion responsables mis en place sans dispositif de RSE

Entreprise	Systèmes de contrôle de gestion responsables				Dispositifs de RSE envisagés
	Systèmes de croyances	Systèmes de frontières	Systèmes diagnostics	Systèmes interactifs	
E1			Indicateurs sociaux		
E2				Échanges avec les parties prenantes externes	
E14				Échanges avec les parties prenantes externes	
E19	Plan d'action et sessions de formation		Indicateurs sociaux	Échanges avec les parties prenantes externes	
E22	Évènement RSE			Échanges avec les parties prenantes internes et externes	Label B-Corp
E25			Logiciel de pilotage E25	Échanges avec les parties prenantes internes et externes	Label Lucie

2. Les motivations des dirigeants dans le recours aux SCGR

Afin de mieux comprendre ce que représentent les SCGR pour les dirigeants et leurs motivations pour la mise en place de ces outils en PME, nous avons tout d'abord demandé aux dirigeants de définir spontanément les systèmes de contrôle de gestion. Ensuite, nous leur avons présenté une définition des SCGR basée sur les quatre types de systèmes de contrôle de gestion responsables et sur les enjeux de la RSE pour qu'ils puissent ajuster et commenter les réponses en fonction de ces critères. Le tableau suivant synthétise les motivations de dirigeants dans le recours aux SCGR.

Tableau 25 : Les critères de motivation des dirigeants au regard des SCGR

PME	SCGR par conviction personnelle	SCGR pour atteindre la performance économique	SCGR pour atteindre la performance globale	SCGR par contrainte des parties prenantes
E1	+	+		
E2	+	+		
E3	+	+		
E4	+		+	
E5	+		+	
E6	+	+		
E7	+		+	
E8	+		+	
E9	+		+	
E10	+		+	
E11		+		+
E12	+		+	
E13	+	+		
E14	+	+		
E15	+		+	
E16	+		+	
E17	+		+	
E18	+	+		
E19	+	+		
E20	+	+		
E21	+		+	
E22	+		+	
E23	+	+		
E24		+		+
E25	+	+		
E26	+		+	
E27	+		+	
Synthèse	25	13	14	2

Les résultats de notre recherche révèlent des convergences et des divergences entre les réponses attribuées aux motivations de mise en place des SCGR. En effet, vingt-cinq dirigeants ont choisi de mettre en place les SCGR par conviction personnelle comme le souligne le dirigeant de l'entreprise E16 : *« Alors là c'est nous. C'est un choix personnel, c'était vraiment dans l'ADN de l'entreprise. On n'a même pas fait appel à des consultants. On s'est vraiment lancé dedans tout seul. Tout ce qu'on a fait, on l'a fait tout seul »*. De même, la dirigeante de E12 affirme : *« on n'a été soumis à aucune obligation, on n'a eu aucune contrainte extérieure, c'est un choix 100 % personnel »*.

Quatorze dirigeants de PME ont pour objectif d'accroître la performance globale de l'organisation. Par exemple, le dirigeant de E17 affirme que *« C'est vraiment un choix de la direction, l'entreprise n'est pas uniquement une dimension économique, l'entreprise est toujours une dimension sociale, sociétale et environnementale »*. Le dirigeant de E8 ajoute : *« On veut créer une entreprise durable au sens premier du terme, c'est-à-dire une entreprise qui apporte plus de valeur à son écosystème parce que si elle se construit sur l'épuisement de ses ressources, et qu'elle ne répond pas aux attentes des collaborateurs, des clients, des fournisseurs, elle n'est pas durable. (...) On a décidé de monter une boîte qui ne ment pas à ses clients, qui ne ment pas à ses collaborateurs et qui essaie de faire de la responsabilité et de la rentabilité. Donc on va essayer d'être favorable aux clients et aux collaborateurs. »*

En outre, treize PME ont mobilisé les SCGR pour atteindre la performance économique. Selon le dirigeant de l'entreprise E25, *« Il y a eu un mouvement qui est venu justement des gros clients qui commencent à dire attention, prouvez-nous ce que vous faites en termes de RSE »*. De plus, le dirigeant de E20 déclare : *« On n'a pas eu véritablement quelque chose qui soit imposé par les grosses sociétés, mais par contre on avait la volonté de le faire dans le sens où l'on peut être interrogé au niveau des appels d'offres. C'est bien quand on a des appels d'offres, de marquer effectivement que, effectivement, on a une démarche RSE »*.

Enfin, deux dirigeants voient les SCGR comme une obligation imposée par les parties prenantes et leur permettent d'atteindre une performance économique. Par exemple, le dirigeant de E24 affirme que : *« C'est un élément différenciateur par rapport aux autres concurrents d'être certifié ISO 14001. Ensuite, il y a notre actionnaire qui demande aussi de formaliser notre démarche responsable. »* De même, le dirigeant E11 révèle que : *« Cet outil nous a été imposé par notre franchiseur donc ce n'est pas un choix personnel »*.

Ainsi, les résultats font au final apparaître trois catégories de PME en matière de motivations dans le recours aux SCGR :

Catégorie 1 : des PME qui mettent en place les SCGR par conviction personnelle et pour atteindre la performance globale (E4, E5, E7, E8, E9, E10, E12, E15, E16, E17, E21, E22, E26 et E27).

Catégorie 2 : des PME qui mettent en place les SCGR par conviction personnelle et pour atteindre la performance économique (E1, E2, E3, E6, E13, E14, E18, E19, E20, E23 et E25).

Catégorie 3 : des PME qui voient les SCGR comme une contrainte exercée par parties prenantes mais leur permettent d'atteindre la performance économique (E11 et E24).

Par ailleurs, nos résultats nous permettent également d'identifier les SCGR les plus mobilisés dans chaque profil. Autrement dit, les PME du profil 1 mettent en place l'ensemble des SCGR, notamment les systèmes de croyances, les systèmes de frontières, les systèmes de contrôle diagnostic et les systèmes interactifs. Pour le profil 2, les PME privilégient les systèmes de contrôle diagnostic et les systèmes de croyances. Enfin, les PME du profil 3 se distinguent par les systèmes de frontières et les systèmes interactifs.

Tableau 26 : Les catégories des PME en matière de motivations dans le recours aux SCGR

Catégories de PME	Catégorie 1 (14 PME)	Catégorie 2 (11 PME)	Catégorie 3 (2 PME)
Motivations	<ul style="list-style-type: none"> - Conviction personnelle - Atteindre la performance globale 	<ul style="list-style-type: none"> - Conviction personnelle - Atteindre la performance économique 	<ul style="list-style-type: none"> - Contrainte des parties prenantes - Atteindre la performance économique
SCGR	<ul style="list-style-type: none"> - Systèmes de croyances (12/14) - Systèmes de frontières (12/14) - Systèmes diagnostics (11/14) - Systèmes interactifs (13/14) 	<ul style="list-style-type: none"> - Systèmes de croyances (7/12) - Systèmes de frontières (4/12) - Systèmes diagnostics (9/12) - Systèmes interactifs (9/12) 	<ul style="list-style-type: none"> - Systèmes de croyances (1/2) - Systèmes de frontières (2/2) - Systèmes diagnostics (1/2) - Systèmes interactifs (2/2)

3. Les pressions des parties prenantes sur la mise en place des SCGR

Les résultats de notre recherche montrent que tous les dirigeants de PME interrogés intègrent les parties prenantes dans le processus de mise en place des SCGR. En effet, l'engagement formel en matière de RSE est très souvent énoncé par les dirigeants comme un engagement de transparence destiné à satisfaire les parties prenantes : « *Pour moi un engagement responsable est un engagement de transparence, montrer qu'on est engagé à discuter avec ses parties prenantes, engagées à échanger avec elles, à écouter leurs attentes et leur montrer de manière transparente qu'on met en place une stratégie et des décisions qui tiennent compte de leurs attentes* » (E4). De plus, la dirigeante de l'entreprise E5 affirme que « *C'est un engagement pour l'entreprise par rapport à toutes les parties prenantes. Un engagement que ce soit d'un point de vue éthique, social, écologique ou sociétal* ».

Les entretiens réalisés permettent d'avancer que les parties prenantes sont classées par importance et interaction. En effet, les salariés et les clients sont pris en compte par les vingt-sept PME de l'échantillon et ils ont plus de poids dans le déploiement des SCGR. Le dirigeant de l'entreprise E16 déclare que : « *Je peux dire que les salariés et les associés représentent les parties prenantes les plus impliquées. Après en externe, on a des clients qui savent qu'on est dans cette démarche et qui sont très intéressés* ». Le dirigeant de E23 rajoute que : « *Nos clients nous influencent beaucoup à travers des éléments qu'ils nous demandent, dans les appels d'offres, dans les contrats, dans les engagements qu'on a avec eux, ce sont eux, qui nous sollicitent sur certains points concrets. Ils nous posent des questions, ils nous font remplir des questionnaires. Donc ils nous influencent beaucoup. (...) Pour la norme ISO27001, ce sont nos donneurs d'ordre qui nous ont sensibilisés à avoir cette norme* ».

Les fournisseurs viennent juste après les clients et les salariés. Treize dirigeants de PME (E4, E6, E7, E8, E9, E11, E13, E15, E16, E20, E22, E23, E24, E25, E26) confirment l'importance des fournisseurs dans le cadre d'une démarche formelle : « *Nos bonnes conduites RSE font que les fournisseurs sont très contents de travailler avec nous. Donc ça crée une certaine fidélisation des collaborateurs comme des fournisseurs* » (E9). De plus, les entreprises privilégient les fournisseurs proposant des produits écologiques afin de minimiser leur impact environnemental : « *Pour les fournisseurs, quand on en choisit un, on regarde ce qu'il fait en termes de RSE, on ne prend que des fournisseurs engagés. Et dans le cadre de la labéllisation, on va changer notre fournisseur d'électricité pour prendre une source renouvelable. Ça, ça fait*

partie de nos derniers engagements. Donc on va prendre un fournisseur qui nous assure une énergie verte. » (E6).

Les associations sont également prises en compte par les PME dans le processus de mise en œuvre des SCGR. Ce résultat a été confirmé par neuf dirigeants sur vingt-sept. Ces associations permettent aux PME de se réunir, d'échanger sur les bonnes pratiques : *« Pour l'association DRO, elle nous influence parce que je fais partie de l'association, on a des conférences, on a des ateliers (...). Et donc ça nous aide, ça nous permet d'échanger sur le sujet des bonnes pratiques. » (E15).* De plus, les entreprises interrogées soutiennent des associations à travers le mécénat de compétences qui consiste à partager gratuitement les compétences de l'entreprise avec les associations : *« On a soutenu une association on a donné beaucoup de temps au mécénat de compétence ».* (E19). De plus, les entreprises participent à la fondation des associations axées sur le développement durable, comme le précise le dirigeant de l'entreprise E21 : *« Alors dans DRO, je suis cofondateur du conseil d'administration. J'avais créé l'association des entreprises de La Chapelle-sur-Erdre, cette association avait développé plusieurs projets d'entreprises collectivement, notamment celui du CO2 et j'avais aussi mis en place une formation de covoiturage écologique ».* Ainsi, les associations peuvent être définies comme des accompagnateurs pour les entreprises désirant prendre le virage RSE.

Ensuite, six dirigeants affirment que les auditeurs externes et les consultants sont des parties prenantes partenaires qui influencent grandement la mise en place des SCGR au sein des entreprises. Ces parties prenantes assurent la conformité de l'engagement de l'entreprise avec les normes et les réglementations. Le dirigeant de l'entreprise E4 a fait remarquer que *« On a un consultant en accompagnement qui est expert en RSE. Lui nous aide et nous accompagne dans la mise en place de ces outils, dans la mise en place de la RSE. Et après on a tous les tableaux de bord de la RSE, le tableau de bord stratégique, la sphère d'influence, la matrice de matérialité, les domaines d'action. Un tas de tableaux qu'on actualise et pour respecter le « PDCA » qui nous permet de suivre l'évolution de la RSE. ».* Le dirigeant de E6 rajoute que *« Les personnes qui peuvent nous conseiller, ça peut être les auditeurs de « Vigeo » quand ils viennent faire l'audit, ils peuvent nous conseiller sur la forme du tableau de pilotage RSE ».* Ces parties prenantes partenaires ont un rôle primordial dans la mise en œuvre des systèmes de contrôle diagnostic.

Toutefois, d'autres parties prenantes impactent légèrement le déploiement des SCGR en PME, à savoir les actionnaires, les associés, les concurrents et l'expert-comptable.

Il apparaît que les parties prenantes ne semblent pas contraindre les dirigeants de PME à recourir à des SCGR (à l'exception de E11 et E24). Elles peuvent toutefois les aider à formaliser

et à structurer leur démarche RSE. Ainsi, nos résultats révèlent que les parties prenantes les plus importantes dans le processus de mise en place des SCGR sont les salariés, les clients et les fournisseurs.

Par ailleurs, notre recherche montre que les dirigeants interrogés perçoivent différemment l'influence des parties prenantes en matière d'engagement responsable. En effet, les pratiques RSE et les SCGR sont complémentaires et intéressent les parties prenantes principales de l'entreprise (salariés, clients et fournisseurs). Les résultats de notre recherche font apparaître trois types de pressions exercées par les parties prenantes saillantes. D'une part, les salariés sont de plus en plus attentifs à la RSE et la considèrent comme un critère décisif pour le choix de l'entreprise. Ils exercent une pression normative envers l'entreprise en matière de déploiement de pratiques RSE. Cette démarche représente un facteur déterminant permettant d'assurer la pérennité de l'entreprise. Ainsi, pour mieux répondre aux attentes des salariés, l'entreprise doit intégrer et maintenir la RSE.

D'autre part, les clients exercent une pression coercitive sur l'entreprise qui se traduit par la mobilisation des SCGR. Il s'agit de mettre en place des dispositifs RSE (label, certificat, etc.) donnant lieu à un système de frontières (audit et lignes directrices) qui permettent d'assurer la conformité de l'engagement de l'entreprise aux règles, et les systèmes de contrôle diagnostique qui justifient l'engagement de l'entreprise à travers l'évaluation des pratiques RSE et des résultats chiffrés. En outre, les fournisseurs exercent également une pression normative sur les PME. Ces acteurs proposent des solutions pour le déploiement de la RSE en entreprise à travers les SCGR.

4. Les systèmes de contrôle de gestion responsables et la performance perçue en PME

Notre étude permet d'analyser le rôle perçu par les dirigeants, de la mise en œuvre des systèmes de contrôle de gestion responsables dans la performance globale de leur entreprise (économique, sociale et environnementale).

4.1 Le rôle des SCGR et des pratiques RSE

Le recours à des pratiques de RSE et des SCGR semble aux yeux des dirigeants, apporter une réelle valeur ajoutée et contribuent à l'amélioration de leur performance économique, sociale et/ou environnementale.

Selon les dirigeants interrogés, les pratiques RSE permettent aux entreprises d'accroître leur performance sociale et économique en permettant la baisse de l'absentéisme, du turnover ou encore en améliorant la productivité de l'entreprise : « *Les actions sociales jouent sur la motivation, sur l'amélioration des compétences, sur la base du turnover, l'absentéisme ici je n'en ai pas. Pour la productivité, ça va surtout être liée à leur formation à l'encadrement, au télétravail. Et on évalue ça : on leur fait remplir un questionnaire par exemple au bout des trois mois, ils évaluent l'état de nos actifs et l'état de nos actions* » (E7). Ainsi, l'ensemble des dirigeants reconnaissent l'influence positive du recours aux pratiques RSE sur la performance extra-financière et financière de leur entreprise : « *Les gens sont très peu absents, ça c'est concret, c'est de l'argent qu'on gagne, le taux d'absentéisme est très faible. Et ça nous permet de dire que les actions sociales qu'on met en place nous permettent d'être plus performants au niveau social et même au niveau environnemental. Au niveau économique : là on achète du vin parce qu'on est négociant. Du fait d'avoir la RSE et de montrer qu'on est là pour faire des démarches durables, on a des nouveaux fournisseurs qui nous proposent leur vin parce qu'ils sont intéressés de travailler avec des gens qui sont aussi comme eux responsables et du coup on a un prix qui est meilleur. Il y a des entreprises qui font du très bon vin et avec qui on partage les mêmes valeurs, et ça, c'est de l'argent gagné. Et donc l'aspect économique est largement aidé par la RSE* » (E4).

Les résultats de notre étude montrent que les systèmes de contrôle diagnostic mis en place par les PME permettent aux dirigeants d'évaluer et de piloter leur performance globale. En effet, ces outils permettent de suivre la progression des pratiques RSE, de détecter les points forts et les points faibles et d'apporter des actions correctives afin d'améliorer l'engagement RSE de l'entreprise : « *Quand on a un outil qui nous donne la consommation d'eau d'une année par rapport à ce qu'on a fait l'année d'avant et qu'on voit qu'il y'a un problème, ben oui ça impacte parce qu'on a une action corrective et du coup on corrige pour ne pas consommer plus d'eau. Donc les outils de gestion font du monitoring et nous permettent de vraiment de voir au niveau de tous nos indicateurs notre progression.* » (E4). De même, le dirigeant de E10 souligne que les systèmes de contrôle diagnostic permettent de piloter leur démarche de RSE dans un objectif d'amélioration continue : « *Les outils sont très importants à notre dimension. (...). Donc c'est à la fois pour suivre la politique de l'entreprise parce qu'on ne peut pas avoir la politique si on n'a pas d'outil de pilotage. (...). Donc ça permet de suivre les objectifs environnementaux, sociaux et économiques, et puis quand on fait le point sur ces indicateurs ça permet de définir les orientations, de voir ce que ça donne, quelle dynamique ça peut générer, etc. Alors vis-à-vis de la performance globale, les outils permettent d'avoir du sens, une feuille de route, une vision globale, ça nous permet de piloter, de vérifier ce qu'on a dit. Voilà, ça sert au processus*

d'amélioration continue ».

Les résultats montrent également que les systèmes de frontières permettent de vérifier la conformité de la démarche RSE de l'entreprise avec la norme ISO 26000. Le dirigeant de l'entreprise E4 précise que « *Quand on va à l'ISO 26000, notre consultant nous accompagne. (...) Ensuite l'auditeur vient pour évaluer et puis voit si on a respecté cette démarche, il vérifie le plan PDCA c'est-à-dire on a planifié, on a déployé on a checker et on a amélioré. Donc si on respecte cette démarche logique on peut avoir 100 points, si on fait que la moitié c'est sur 50 points. L'ISO26000 c'est 1000 points et il faut sur toutes les thématiques du développement durable arriver à 600 points ».*

4.2 Le rôle des SCGR dans la performance globale perçue des PME

Vingt-quatre PME ayant mis en place des systèmes de frontières et/ou des systèmes de contrôle diagnostic ont apporté des réponses sur l'impact perçu des SCGR dans la performance globale. Les résultats mettent en exergue que les systèmes de contrôle de gestion responsables, notamment les systèmes de frontières et les systèmes diagnostics ne contribuent pas conjointement aux trois piliers de la performance globale. Seules douze PME montrent que les SCGR contribuent à la performance globale de leur entreprise (E4, E6, E8, E10, E11, E13, E15, E16, E20, E23, E24 et E27). Par exemple, le dirigeant de l'entreprise E27 explique que « *Les outils sont très importants, plus on mesure nos actions, plus on progresse de manière globale. Lorsqu'on met en place des outils, c'est pour mesurer et suivre toutes les actions RSE. L'outil nous permet de voir si on fait bien les choses. Par exemple, sur le volet environnemental, les indicateurs nous permettent de suivre notre consommation d'énergie et de faire des économies. Donc c'est positif pour notre performance environnementale parce que l'on consomme moins d'énergies et pour notre performance financière, car ça nous permet de faire des économies. Pour le social, c'est pareil on a des indicateurs pour mesurer la progression de nos actions sociales et qui nous ont permis d'être plus productifs.* ». Le dirigeant de l'entreprise E6 rajoute que :

« Les outils ont un impact du fait qu'ils nous permettent de nous améliorer. Sur l'impact environnemental, le fait de pouvoir suivre les engagements et mesurer leur efficacité a automatiquement un impact sur les actions à venir. Sur le côté social, ça va être par exemple de veiller au bon climat pour que notre capital humain soit dans les meilleures conditions pour travailler. Par exemple, on a mis des entretiens de fin de période d'essai ou lorsque les collaborateurs sont confirmés, on débriefe leurs trois premiers mois et on cherche à améliorer

tout ce qu'on peut faire pour faciliter leur intégration. (...) Ça a été mis dans le cadre de la labélisation parce qu'on cherchait des voies d'amélioration en termes de gestion sociale. Au niveau économique, c'est typiquement les calculs que l'on fait, c'est-à-dire des indicateurs sur les conditions de travail au sens large qui impactent la productivité des collaborateurs... ça peut être la politique sociale, le télétravail, l'entretien de fin de période d'essai aussi... tout ce que l'on fait a un impact économique de toute façon ».

Trois PME sur les vingt-quatre ayant des systèmes de frontières et des systèmes de contrôle diagnostic ont affirmé que les SCGR ont un impact sur la performance sociale et économique (E3, E9, E21). Selon le dirigeant de E21 : *« Sur le volet économique, les outils ont un impact positif sur cet aspect, il faut quand même le reconnaître. (...) Sur la performance environnementale, depuis cinq ans non, à mon avis pas assez. Et sur le social je dirais oui quand même, on a des gens qui sont quand même bien chez nous et on arrive à les garder. Quand on est sur des tranches d'âges de 25 à 30 ans, ce n'est pas facile de garder les gens. Donc, c'est plutôt positif sur la performance sociale »*. De même, le dirigeant de E3 affirme que *« Dès qu'on a une norme de qualité, c'est une image positive vis-à-vis du client qui se sent rassuré et donc effectivement ça apporte une garantie au client. Après au niveau interne, ça motive plus toute l'équipe, ça permet de sensibiliser l'ensemble des équipes à la démarche globale de l'environnement. J'estime que notre performance a évolué au quotidien parce que plus les salariés sont sensibilisés plus ça évolue. Ça va toujours dans un sens d'évolution positive. Donc la connaissance des objectifs, de la charte et les explications données à travers la démarche qualité permettent d'accroître cette performance »*.

Les entreprises E5 et E7 révèlent que les SCGR impactent uniquement la performance sociale : *« Sur la performance environnementale, l'impact n'est pas très élevé. (...) Sur la performance sociale, ça nous permet d'avoir une ouverture plus large et d'être plus enclins à mettre en place des choses pour les collaborateurs. Sur la performance économique, pour l'instant il n'y a pas d'impact, mais je pense que dans le futur il est possible que ça impacte positivement »*.

Le dirigeant de l'entreprise E25 a annoncé que les systèmes de contrôle diagnostic impactent uniquement la performance environnementale : *« Sur la performance environnementale, notre outil est intéressant, parce qu'il nous fait poser des questions sur notre activité, notre consommation, le déchet, notre application. Grâce à cet outil, on est en train d'améliorer quelques actions. (...). Sur la performance sociale, je ne suis pas sûr que ça nous fait faire des choses. Nous, on a déjà commencé avec des actions de RSE dès la création de l'entreprise. (...). C'est trop dur de mesurer la performance économique »* (E25).

Toutefois, six PME (E1, E12, E17, E18, E19 et E26) ont révélé que les SCGR n'impactent pas la performance. Les dirigeants de ces PME déclarent que les SCGR servent uniquement à

piloter et à suivre les pratiques RSE, mais ils n'assurent pas la performance de l'entreprise : *« Encore une fois les outils servent à piloter, ils ne servent pas à faire de la performance. Ça sert à mesurer, il ne faut pas confondre les deux. Ce qui fait de la performance c'est absolument les actions, les outils servent juste à mesurer et à suivre et éventuellement à décider, mais en aucun cas ils peuvent générer de la performance. (...) Encore une fois, on fait la RSE parce que c'est un devoir pour nous en tant qu'entreprise citoyenne, mais on ne la fait pas pour avoir une performance économique. »* (E17).

Pour résumer, les pratiques RSE et les SCGR coexistent et s'influencent mutuellement. Dans le cadre d'un engagement responsable avec des dispositifs de formalisation de RSE (label, certificat, etc.), les entreprises mettent en place l'ensemble des SCGR afin faciliter le déploiement des pratiques en PME. Les systèmes de croyances permettent de communiquer sur les valeurs RSE de l'entreprise auprès de ses parties prenantes pour favoriser un comportement responsable en entreprise. Les systèmes de frontières permettent de structurer les pratiques RSE et de leur donner une légitimité à l'engagement responsable de l'entreprise. Puis, les systèmes de contrôle diagnostic permettent de mesurer les pratiques RSE, de suivre leur progression et d'apporter des actions correctives si nécessaire. De plus, ils permettent de communiquer sur les pratiques RSE auprès des parties prenantes de l'entreprise. Enfin, les systèmes interactifs permettent de promouvoir l'engagement responsable des PME à travers des échanges avec les parties prenantes internes et externes.

Ainsi, les pratiques RSE vont donner lieu à la mise en place des SCGR qui permettent de mesurer leur impact sur la performance de l'entreprise. Toutefois, certaines PME appliquent directement des pratiques RSE sans passer par les systèmes de contrôle diagnostic et les systèmes de frontières et se contentent uniquement des systèmes interactifs et des systèmes de croyances. Les raisons qui expliquent ce choix sont l'absence d'un dispositif de formalisation de RSE, la méconnaissance de l'utilité des systèmes de diagnostics et des systèmes de frontières, le manque de ressources financières et humaines, et le manque de conviction quant à l'utilité de ces outils. Les dirigeants des PME qui adhèrent cette vision sont plutôt axés sur le résultat lié aux pratiques RSE et motivés par l'atteinte de la performance économique à travers l'instauration de la RSE. Ainsi, la contribution des systèmes de contrôle de gestion responsables à la performance globale s'inscrit dans un processus d'amélioration continue, intitulé PDCA (Plan, Do, Check, Action). Ce processus est plus répandu dans le cadre d'un engagement formalisé à travers des dispositifs RSE. Autrement dit, dans le cadre d'une labellisation ou certification RSE des PME, le déploiement des SCGR s'inscrit dans ce processus d'amélioration continue pour l'obtention et le maintien des dispositifs RSE. Le tableau suivant présente les étapes de ce processus d'amélioration continue.

Tableau 27 : Les étapes du processus d'amélioration continue

Les étapes du processus PDCA	Les pratiques RSE
<p>Étape 1 : Plan Planification des pratiques RSE</p>	<p>Les systèmes de croyances (plan d'action RSE), les systèmes de frontières (lignes directrices) et les systèmes interactifs (échanges avec les parties prenantes) permettent de planifier et de structurer les pratiques RSE à mener en fonction des attentes des parties prenantes.</p>
<p>Étape 2 : Do Mise en place des pratiques RSE</p>	<p>La réalisation des pratiques RSE s'appuie sur les SCGR qui assurent les choix en matière de ces pratiques.</p>
<p>Étape 3 : Check Mesurer et suivre l'évolution des pratiques RSE</p>	<p>Les systèmes de frontières (audit et lignes directrices) et les systèmes de diagnostics (indicateurs RSE) permettent de mesurer, de suivre la progression des actions en fonction des objectifs fixés, et d'identifier les forces et les faiblesses des pratiques afin d'apporter des actions correctives si nécessaire.</p>
<p>Étape 4 : Action Mise en place des actions correctives</p>	<p>Amélioration de l'engagement responsable à travers la mise en place de nouvelles actions correctives.</p>

Conclusion de la section 1

Cette première section permet de mettre en avant les résultats de notre première étude qualitative exploratoire menée auprès de vingt-sept dirigeants de PME française.

Il résulte que les PME de notre échantillon mettent en place des pratiques RSE, sociale environnementale et/ou sociétale afin de répondre aux attentes des parties prenantes (les salariés, les clients, les fournisseurs et les associations).

En effet, les pratiques sociales ont pour but d'assurer le bien-être des salariés et portent sur le développement de compétence, le télétravail, la flexibilité des horaires, l'équilibre vie professionnelle et vie privée, l'égalité homme-femme, l'implication des collaborateurs et la transparence de l'information. Les pratiques environnementales s'articulent autour de la lutte contre la pollution, l'optimisation de ressources et la protection de la biodiversité. Les pratiques sociétales portent sur le mécénat de compétences, l'achat responsable, la concurrence loyale, la lutte contre la corruption et la protection des données des clients.

Par ailleurs, l'engagement responsable des PME est présenté sous forme de deux approches : engagement avec dispositif de formalisation de RSE et engagement sans dispositif de formalisation de RSE. Le premier engagement renvoie à la mise en place des dispositifs RSE (labels, certificats, charte, etc.) afin de concrétiser la démarche responsable. Le deuxième engagement se distingue par l'absence de dispositif de RSE pour formaliser l'engagement de l'entreprise.

Les deux types d'engagements **contribuent à la mise en place de systèmes de contrôle de gestion responsables (les systèmes de croyances, les systèmes de frontières, les systèmes de diagnostics et les systèmes interactifs).**

Les systèmes de croyances portent principalement sur les sessions de formation, les plans d'action RSE, les événements et ateliers RSE. Ces systèmes permettent de communiquer sur les valeurs et les enjeux de la RSE et de développer une culture responsable au sein de l'organisation.

Les systèmes de frontières s'appuient essentiellement sur l'audit et les lignes directrices en matière de RSE afin d'assurer la conformité de l'engagement responsable de l'entreprise aux règles et aux normes responsables, et d'éviter les risques.

Les systèmes de diagnostics se distinguent par les indicateurs RSE présentés sous différentes formes (tableau de bord, rapport RSE, bilan carbone, bilan social, logiciel de pilotage RSE et autodiagnostic). Ces systèmes permettent de suivre la progression des pratiques RSE et de

s'assurer de leur pertinence, connaître les points forts et les points faibles de l'engagement RSE et apporter de nouvelles actions correctives.

Enfin, les systèmes interactifs s'appuient sur des échanges avec les parties prenantes internes et externes qui permettent de promouvoir et d'améliorer la démarche RSE en entreprise.

Les systèmes de contrôle permettent d'orienter le comportement de l'organisation vers la démarche responsable à travers des labels RSE. Nous résumons dans le tableau 18 les systèmes de contrôle de gestion responsables mobilisés par les PME étudiées.

Tableau 28 : Synthèse des systèmes de contrôle de gestion responsables des PME étudiée

Entreprise et engagement RSE	Systèmes de contrôle de gestion responsables			
	Systèmes de croyances	Systèmes de frontières	Systèmes de diagnostics	Systèmes interactifs
E1 Engagement informel			✓ Indicateurs sociaux	
E2 Engagement informel				✓ Échanges avec les parties prenantes externes
E3 Engagement formel	✓ Événement RSE	✓ Audit ✓ Lignes directrices	✓ Bilan carbone	
E4 Engagement formel	✓ Événement RSE ✓ Session de formation	✓ Audit ✓ Lignes directrices	✓ Tableau de bord RSE ✓ Bilan Carbone ✓ Rapport RSE	✓ Échanges avec les parties prenantes externes
E5 Engagement formel	✓ Session de formation ✓ Plan d'action RSE	✓ Audit ✓ Lignes directrices	✓ Autodiagnostic	✓ Échange avec les parties prenantes internes et externes
E6 Engagement formel	✓ Session de formation ✓ Plan d'action RSE	✓ Audit ✓ Lignes directrices	✓ Tableau de bord RSE ✓ Rapport RSE ✓ Autodiagnostic	✓ Échange avec parties prenantes internes et externes
E7 Engagement formel	✓ Session de formation ✓ Plan d'action RSE ✓ Outils de communication RSE	✓ Audit ✓ Lignes directrices	✓ Rapport RSE	✓ Échange avec les parties prenantes internes
E8 Engagement formel	✓ Outils de communication RSE	✓ Audit ✓ Lignes directrices	✓ Autodiagnostic	✓ Échange avec parties prenantes externes
E9 Engagement formel	✓ Session de formation	✓ Audit ✓ Lignes directrices	✓ Rapport RSE ✓ Autodiagnostic	✓ Échange avec parties prenantes

				internes et externes
E10 Engagement formel	✓ Plan d'action RSE	✓ Audit ✓ Lignes directrices ✓ Objectifs du développement durable	✓ Tableau de bord RSE ✓ Bilan Carbone ✓ Rapport RSE	✓ Échanges avec les parties prenantes externes
E11 Engagement formel		✓ Audit		✓ Échanges avec les parties prenantes externes
E12 Engagement formel	✓ Plan d'action RSE ✓ Outils de communication RSE	✓ Objectifs du développement durable	✓ Rapport RSE ✓ Bilan social	✓ Échanges avec les parties prenantes externes
E13 Engagement formel	✓ Événement RSE	✓ Audit ✓ Lignes directrices	✓ Tableau de bord RSE ✓ Bilan carbone	✓ Échange avec les parties prenantes externes
E14 Engagement informel				✓ Échanges avec les parties prenantes externes
E15 Engagement formel	✓ Événement RSE ✓ Session de formation	✓ Audit ✓ Lignes directrices	✓ Tableau de bord RSE	✓ Échanges avec les parties prenantes externes
E16 Engagement formel	✓ Événement RSE ✓ Session de formation	✓ Audit ✓ Lignes directrices	✓ Tableau de bord RSE ✓ Bilan Carbone ✓ Rapport RSE	✓ Échange avec parties prenantes internes et externes
E17 Engagement formel	✓ Session de formation	✓ Objectifs du développement durable	✓ Tableau de bord RSE ✓ Bilan Carbone ✓ Rapport RSE	✓ Échange avec parties prenantes internes et externes
E18 Engagement formel	✓ Session de formation		✓ Tableau de bord RSE	✓ Échanges avec les parties prenantes externes
E19 Engagement informel	✓ Session de formation ✓ Plan d'action RSE		✓ Indicateurs sociaux	✓ Échanges avec les parties prenantes externes
E20 Engagement formel	✓ Session de formation ✓ Outils de communication RSE		✓ Tableau de bord RSE ✓ Bilan social	✓ Échanges avec les parties prenantes externes
E21 Engagement formel		✓ Audit ✓ Lignes directrices	✓ Tableau de bord RSE ✓ Bilan Carbone	✓ Échanges avec les parties prenantes externes
E22 Engagement informel	✓ Événement RSE			✓ Échange avec parties prenantes internes et externes

E23 Engagement formel	✓ Session de formation	✓ Audit ✓ Lignes directrices ✓ Objectifs du développement durable	✓ Rapport RSE ✓ Bilan social ✓ Logiciel E23 de pilotage	✓ Échanges avec les parties prenantes externes
E24 Engagement formel	✓ Événement RSE	✓ Audit ✓ Lignes directrices	✓ Tableau de bord RSE ✓ Bilan Carbone	✓ Échange avec parties prenantes internes
E25 Engagement informel			✓ Logiciel E25 de pilotage	✓ Échange avec parties prenantes internes et externes
E26 Engagement formel	✓ Plan d'action RSE	✓ Objectifs du développement durable	✓ Rapport RSE	✓ Échange avec parties prenantes internes
E27 Engagement formel	✓ Session de formation	✓ Audit ✓ Lignes directrices	✓ Rapport RSE	✓ Échanges avec les parties prenantes externes
Synthèse	21	19	23	25

Par ailleurs, la majorité des dirigeants interviewés mobilisent des systèmes de contrôle de gestion responsables par conviction personnelle afin d'atteindre une performance globale ou économique. Toutefois, peu de dirigeants mettent en place les SCGR par contraintes des parties prenantes et pour atteindre une performance économique. Les résultats font ainsi apparaître trois catégories de PME en matière de déploiement des SCGR, et identifient les SCGR les plus mobilisés dans chaque catégorie :

Catégorie 1 : mise en place de l'ensemble des systèmes de contrôle formels par conviction personnelle et pour atteindre la performance globale.

Catégorie 2 : mise en place des systèmes de croyances et des systèmes de diagnostic par conviction personnelle et pour atteindre la performance économique.

Catégorie 3 : mise en place des systèmes de frontières et des systèmes interactifs par contrainte des parties prenantes et pour d'atteindre la performance économique.

De plus, les résultats révèlent que les parties prenantes les plus importantes dans le processus de mise en place des SCGR sont les salariés, les clients et les fournisseurs.

Enfin, le recours à des SCGR facilite le déploiement des pratiques en PME : 1) les systèmes de croyances facilitent la diffusion des valeurs RSE au sein de l'entreprise ; 2) Les systèmes de frontières assurent la légitimité de l'engagement responsable de l'organisation ; 3) Les systèmes de contrôle diagnostic permettent de mesurer les pratiques RSE, de suivre leur progression et d'apporter des actions correctives si nécessaire ; 4) et les systèmes interactifs permettent de promouvoir les pratiques responsables des PME.

Ainsi, la contribution des SCGR à la performance globale se traduit par un processus d'amélioration continue. Ce processus s'articule autour de quatre étapes. La première étape consiste à planifier les pratiques RSE à l'aide des systèmes de croyances (plan d'action RSE), des systèmes de frontières (lignes directrices) et des systèmes interactifs (les échanges avec les parties prenantes). La deuxième étape consiste à mettre en œuvre les pratiques RSE. La troisième étape permet de mesurer et de suivre l'évolution des pratiques RSE à travers les systèmes de frontières (audit et lignes directrices) et les systèmes de diagnostics (indicateurs RSE). La dernière étape se distingue par la mise en place des actions correctives afin d'améliorer l'engagement responsable de l'entreprise.

Les premiers résultats de l'étude qualitative exploratoire apportent un éclairage sur le des systèmes de contrôle de gestion responsables dans la performance globale perçue par les dirigeants des PME. Dans une deuxième étape, nous cherchons à étudier, à travers une étude cas unique, le rôle des systèmes de contrôle de gestion responsables dans la performance globale mesurée. Nous présentons ainsi les résultats de la deuxième étude qualitative dans la section 2 de ce chapitre.

Section 2 : Analyse des résultats de l'étude de cas

Cette deuxième section permet d'exposer les résultats de l'étude de cas unique afin de compléter et d'affiner les premiers résultats de l'étude qualitative exploratoire. Nous cherchons à étudier de manière plus approfondie le rôle des SCGR dans la performance globale mesurée en PME.

Dans un premier temps, la perception de l'engagement de l'entreprise par les parties prenantes saillantes est exposée. D'une part, elle s'appuie sur la description des pratiques RSE mises en place dans le cadre d'une démarche responsable. D'autre part, elle présente l'ensemble des SCGR mobilisés afin d'assurer le déploiement des pratiques RSE. Dans un deuxième temps, nous présentons l'influence des parties prenantes saillantes (salariés, clients et fournisseurs) en matière de mise en place des SCGR. Enfin, la contribution des SCGR à la mesure et au pilotage de la performance globale est présentée. Elle est structurée en fonction des trois volets de la performance globale, à savoir la performance sociale, la performance, environnementale et performance sociétale. La mesure de la performance globale est principalement assurée par des systèmes de contrôle diagnostic, notamment les indicateurs RSE, présentés sous forme de tableau de bord ou de rapport RSE.

-
- 1. Perception de l'engagement de l'entreprise et mise en place des pratiques RSE et des SCGR**
 - 2. Influence des parties prenantes sur la mise en place des SCGR**
 - 3. La contribution des SCGR à la mesure et au pilotage de la performance globale**
-

1. Perception de l'engagement de l'entreprise et mise en place des pratiques RSE et des SCGR

L'analyse des réponses des parties prenantes et l'étude des documents internes et externes permettent de décrire l'engagement responsable de l'entreprise E16 que nous avons choisi comme unité d'analyse. Dans un premier temps, nous allons exposer les résultats liés à l'engagement perçu par les parties prenantes principales et les pratiques RSE perçues par ces dernières. Ensuite, nous allons présenter les systèmes de contrôle de gestion responsables mobilisés par l'entreprise à travers les données primaires et secondaires.

1.1 Perception de l'engagement de l'entreprise par les parties prenantes

Les résultats de notre étude montrent que toutes les parties prenantes jugent que l'entreprise est impliquée en matière de RSE : « *Je trouve qu'il y a un vrai effort de ce côté-là qui est assez appréciable* » (Collab 5). De même, le client 2 de l'entreprise affirme : « *Je trouve que la démarche RSE du cabinet répond à nos exigences. Je pense qu'ils sont mieux que nous en RSE* ». Toutefois, les parties prenantes internes révèlent que cet engagement nécessite des améliorations continues et évolue dans le temps comme le souligne la responsable des ressources humaines : « *La RSE de l'entreprise est concrète. Ce ne sont pas que des mots pour valoriser l'image, ça se traduit concrètement sur le terrain. (...) On peut toujours faire mieux, mais c'est déjà bien, il faut continuer et plus le temps avance plus on a de nouvelles problématiques puis on a des nouveaux outils. À chaque période il y'a une phase qui évolue en RSE.* » (Collab 11).

Par ailleurs, certains collaborateurs comparent l'engagement responsable de l'entreprise en s'appuyant sur leurs anciennes expériences vécues dans d'autres organisations. Ces acteurs témoignent que la démarche RSE de l'entreprise E16 leur permet d'atteindre un niveau intéressant : « *Moi, quand j'ai vu ce cabinet-là j'étais surpris qu'il y ait autant d'engagements pour la RSE. Pour moi, les entreprises ne faisaient pas vraiment attention à ça, donc ça m'a plutôt surpris que ça se passe comme ça dans ce cabinet.* » (Collab 8). De même, la collaboratrice 10 explique que : « *Par rapport à d'où je venais, je trouve qu'elle est assez développée* ». Les salariés de l'entreprise E16 expliquent globalement qu'ils sont heureux au travail : « *On a de la chance d'avoir un métier où l'on a beaucoup de travail partout. Donc si je n'étais pas contente, je serais partie, tout simplement.* » (Collab 2).

Ainsi, nous pouvons déduire que l'entreprise E16 peut être qualifiée d'engagée en RSE même si son engagement nécessite une amélioration continue.

1.2 Perception des parties prenantes sur les pratiques RSE de l'entreprise

L'analyse des réponses des différentes parties prenantes interrogées a permis de décrire l'engagement responsable de l'entreprise. Les parties prenantes jugent que l'entreprise est impliquée en matière de RSE à la fois au niveau social, environnemental et sociétal. Les entretiens semi-directifs, ainsi que l'analyse des documents de l'entreprise ont permis de mettre en évidence un ensemble d'actions répondant aux attentes spécifiques de chaque partie prenante.

Au niveau social, les salariés considèrent que l'entreprise prend en considération leurs attentes et se soucie de leur bien-être. Il s'agit par exemple de la mise en place du télétravail : « *le télétravail est possible. Le jour où j'ai un problème avec les enfants, je leur dis. Et ça, c'est quand même très pratique* » (Collab 10). Cette même collaboratrice explique aussi : « *On a une flexibilité dans les horaires. Par exemple, le mardi je dois aller chercher les enfants à 16 h 30 à l'école, on ne m'a jamais rien dit, ils savent que je travaille derrière.* » (Collab 10). Un autre collaborateur souligne l'existence d'un management transversal : « *On est dans un cabinet où on peut discuter avec nos grands chefs. Ils ne vont pas accéder à toutes nos demandes (...), mais ce sont des gens qui sont accessibles.* » (Collab 5). Un autre note la possibilité laissée aux collaborateurs de s'impliquer dans la démarche RSE : « *Il y a le côté ambiance interne, notamment avec des idées qui viennent directement des collaborateurs comme le compost qui a été mis en place par une collaboratrice.* » (Collab 3).

Le cabinet mène aussi des actions environnementales ayant pour but de préserver les ressources naturelles. Il s'agit de la consommation de papier qui diminue année après année grâce à la dématérialisation de l'activité, mais aussi de l'électricité : « *Là, ils sont en train de changer les lampes, ils ont remplacé les néons par des lampes à LED qui consomment moins d'électricité et proposent une lumière beaucoup plus naturelle.* » (Collab 5). D'autres actions visent à minimiser la pollution et protéger la biodiversité : « *On a une ruche, on a eu 22 kilos de miel au mois d'octobre et on l'a distribué aux collaborateurs. On a aussi le compost où on peut mettre les épluchures et les restes de nourriture* » (Collab 4).

Enfin, le dirigeant affirme que le cabinet accorde beaucoup d'importance aux activités sociétales, notamment en matière de mécénat : « *On a décidé de travailler avec une association nationale qui s'appelle « Laurette Fugain » qui lutte contre leucémie et les maladies du sang*

en général (...). Avec eux, on fait tout un tas d'actions diverses (...) On pousse nos collaborateurs à donner du sang durant les heures de travail. » (Dirigeant).

Le dirigeant explique ensuite que, pour répondre aux attentes de certains clients sensibles à la problématique de la RSE, le cabinet fournit des informations sur la démarche qu'il mène. Il explique ses actions et présente des fiches ESS (Économie Sociale et Solidaire) à travers son site Internet. Le dirigeant indique par ailleurs qu'il encourage ses collaborateurs à communiquer auprès des clients sur l'importance accordée à la RSE au sein du cabinet. Cela favorise, selon lui, l'attractivité de l'entreprise vis-à-vis de ses clients.

De même, l'entreprise sensibilise ses fournisseurs et réalise des actions conjointement avec eux : *« on peut aussi réfléchir à ce qu'ils (le cabinet) font et si on a envie de faire la même chose, on leur dit qu'on voudrait essayer de développer tel ou tel aspect conjointement avec eux » (Fournisseur 2).*

Toutefois, les réponses des parties prenantes révèlent que les pratiques de l'entreprise E16 ne sont pas exemptes de limites et nécessitent des améliorations au niveau social et environnemental. Sur le volet social, les limites portent sur l'accessibilité au télétravail, la répartition des tâches et la charge de travail, la gestion du stress, le recrutement des personnes en situation de handicap, l'absence de comité d'entreprise et le manque de transparence financière. Quant au volet environnemental, les limites portent principalement sur l'impression et l'usage excessif du papier et l'utilisation de matériel de bureau jetable. Nous présentons les principales limites sociales et environnementales de l'engagement de l'entreprise mis en évidence par les collaborateurs du cabinet dans les tableaux suivants.

Tableau 29 : Les limites des actions sociales

Limites des actions sociales	Extraits des entretiens
Le télétravail est difficilement accessible	« <i>Au niveau social, il faudrait que du télétravail soit instauré de façon plus habituelle, parce qu'il faut qu'on le négocie dans nos contrats de travail, mais on n'ose pas toujours non plus négocier. Donc il faudrait que ce soit plus clair de la part des associés, qu'eux nous le proposent plutôt que nous on le leur demande. Tant qu'on ne l'a pas négocié dans nos contrats de travail, on n'en a pas.</i> » (Collab1)
La répartition des tâches et la charge de travail	« <i>Le travail, je ne dirai pas qu'il est très bien reparti, je pense qu'il y en a qui travaillent plus que d'autres.</i> » (Collab 5) « <i>La charge de travail est assez lourde, on dépasse souvent les heures de travail et du coup on n'est pas payé, ça me pose un problème, mais c'est un peu horrible de dire ça vu qu'on sait que c'est un peu une habitude dans les cabinets.</i> » (Collab 1)
La gestion de stress	« <i>Il y a des choses à prendre en considération par exemple : la gestion du stress dans le cabinet, c'est compliqué de gérer le stress dans la profession de l'expertise comptable. Donc se dire qu'on va réussir complètement à l'anéantir en mettant en place un planning tout ça c'est des bonnes résolutions.</i> » (Collab 9)
Le recrutement des personnes en situation de handicap	« <i>Pour les personnes en situation de handicap, on a payé une taxe parce qu'on n'embauche pas assez.</i> » (Collab4)
Absence de comité d'entreprise et de transparence financière	« <i>On est un groupe de 150 salariés et pourtant on n'a pas ce comité d'entreprise, ce qui est une obligation légale, sachant que le comité d'entreprise est un organe de représentation des salariés. C'est légal d'avoir une représentation des salariés, mais on ne le fait pas.</i> » (Collab 6)

Tableau 30 : Les limites des actions environnementales

Limites des actions environnementales	Extraits des entretiens
L'impression et l'usage excessif du papier	« <i>Je trouve qu'on imprime énormément, et je pense que c'est le gros défaut du cabinet. (...). Je suis particulièrement choqué que les gens impriment encore leur dossier de travail et les mettent dans des classeurs. Pour moi aujourd'hui, on a des outils qui pourraient fonctionner 100 % dématérialisé et je ne comprends pas pourquoi on ne les utilise pas. Ça c'est vraiment quelque chose où je trouve que c'est le point noir au niveau environnemental dans cabinet. (...) Moi tous les jours je me trompe dans une impression ça part au recyclage certes, mais c'est quand même une impression qui ne sert à rien.</i> » (Collab1)
L'utilisation de matériel de bureau jetable	« <i>D'un point de vue environnemental, ce qui pourrait être amélioré c'est tout ce qui est matériel de bureau, par exemple au lieu d'avoir un surligneur qui ne se recharge pas et qui se jette directement à la poubelle, il existe des surligneurs qui se rechargent, il y a des agendas interminables c'est comme un tableau blanc sur lequel on peut écrire et ensuite effacer au lieu d'utiliser plusieurs carnets.</i> » (Collab 4)

1.3 Les systèmes de contrôle de gestion responsables mis en place par l'entreprise

Pour déployer les pratiques RSE, suivre leur évolution, et répondre ainsi aux attentes de ses parties prenantes, l'entreprise mobilise des SCGR au sens de Simons (systèmes de croyances, systèmes de frontières, systèmes de contrôle diagnostics et interactifs) et des dispositifs d'engagement RSE (label Lucie et charte fournisseur) qui contribuent à renforcer les quatre leviers des systèmes de contrôle et à créer un climat organisationnel propice à la RSE. Nous nous sommes appuyée sur les entretiens avec les parties prenantes ainsi que sur une analyse documentaire afin d'identifier le rôle des différents systèmes de contrôle de gestion responsables de l'entreprise. Tous les SCGR ne sont pas destinés à la gestion de l'ensemble des piliers de la RSE simultanément. Certains permettent de mesurer l'évolution d'un seul des trois volets RSE. Le bilan carbone par exemple mesure l'impact environnemental exercé par l'entreprise. Le bilan social permet d'identifier la performance au niveau social. D'autres SCGR, par exemple les indicateurs RSE présentés dans le rapport intégré ou le tableau de bord RSE, concernent les trois enjeux de la RSE. Le tableau 31 synthétise les systèmes de contrôle de gestion responsables mis en place par l'entreprise.

Tableau 31 : Les SCGR de l'entreprise

Systèmes de contrôle de gestion responsables			
Systèmes de contrôle au sens de Simons	Objectifs	Les dispositifs d'engagement RSE	Objectifs
<i>Systèmes de croyances</i> Campagnes de sensibilisation sur le thème de développement durable Formations Mailing Affiches Comptes rendus d'événements RSE Journal interne Livret sur la RSE	Communiquer et renforcer les valeurs RSE auprès des membres de l'entreprise		
<i>Systèmes de frontières</i> Audit de suivi/de Renouvellement Lignes directrices sur les pratiques environnementales et sociales	Définir les activités acceptables et celles considérées comme non acceptables dans la démarche RSE	Label Lucie Charte RSE fournisseurs	Renforcer les systèmes de contrôle classiques, créer un climat organisationnel propice à la RSE et contribuer aux déploiements des SCGR
<i>Systèmes de contrôle diagnostics</i> Tableau de bord RSE Rapport intégré (dont matrice SWOT) Bilan social Bilan carbone	Mesurer et piloter les actions RSE		
<i>Systèmes de contrôle interactifs</i> Échanges interactifs avec les parties prenantes (réunions, enquête de satisfaction, salon Prourable)	Favoriser les échanges sur les valeurs RSE, cerner les incertitudes stratégiques, les stratégies émergentes et obtenir des réponses sur l'environnement de l'entreprise.		

L'entreprise a mis en place de nombreux outils RSE qui peuvent être classés en fonction des quatre leviers de contrôle identifiés par Simons (1995). Certains outils concernent les systèmes de croyances. Ils permettent de communiquer les valeurs RSE auprès des parties prenantes. Ces outils sont les sessions de formation, les comptes rendus d'événements responsables (journée découverte du cycle de vie des abeilles, participation à la course des Héros pour accompagner l'association Laurette Fugain...), les outils de communication comme les campagnes de sensibilisation sur le thème du développement durable, le livret « zéro déchet », des dépliants RSE, le journal interne... Le collaborateur 5 affirme ainsi : « *Il y a beaucoup de communication RSE, il y a des mails, on a aussi des affiches, notamment dans notre espace de cuisine, pour indiquer ce qu'il faut trier, ce qu'il ne faut pas trier (...)* Lors des réunions mensuelles, ils abordent le sujet de la RSE, il y a toujours un peu de temps consacré à ça... Là, on organise une course des Héros pour l'association Laurette Fugain, on a aussi reçu une invitation pour aller visiter la cité des abeilles. » (Collab 5). Le collaborateur 6 confirme : « *On a des mails réguliers sur les actions qui sont en cours, on nous parle aussi des actions RSE lors de la*

réunion mensuelle, on a des informations dans notre magazine, on a beaucoup d'informations qui reviennent régulièrement sur les actions financées via le fonds de dotation » (Collab 6).

D'autres outils concernent les systèmes de frontières. L'entreprise a en effet mis en place des audits responsables et des lignes directrices formalisées sur les pratiques RSE afin de s'assurer de la conformité de son engagement avec des règles. L'entreprise réalise un audit de suivi tous les dix-huit mois et un audit de renouvellement tous les trois ans : *« À la suite d'un audit effectué par Vigéo Eiris, l'entreprise voit sa labellisation Lucie renouvelée, attestant ainsi de la sincérité et de la cohérence de la politique menée par le cabinet en matière de RSE. »* (Extrait du site Internet de l'entreprise).

Certains outils concernent les systèmes de contrôle diagnostique. L'entreprise mobilise en effet différents systèmes de contrôle afin de mesurer ses actions RSE, évaluer l'atteinte de ses objectifs et apporter des actions correctives. Ces systèmes portent sur le bilan carbone : *« On a le bilan carbone pour calculer nos émissions de gaz à effet de serre. Cet outil nous dit combien on dépense en transport, en énergie, etc., et ça nous permet d'apporter des actions correctives »* (Dirigeant). Ils portent aussi sur le rapport intégré : *« Tous les ans, on fait un document sur nos données économiques, sociales et environnementales qu'on présente aux collaborateurs. C'est un document purement interne qu'on ne présente pas à l'extérieur, on s'en sert pour faire notre point de transparence. Dans ce document il y a une partie économique, une partie sociale et une partie environnementale. »* (Dirigeant). Dans ce rapport intégré, l'entreprise établit une matrice SWOT permettant d'identifier les opportunités/menaces liées à son environnement et forces/faiblesses de sa démarche RSE. Cet outil a pour objectif la mise en place d'une analyse stratégique de la RSE. *« Notre rapport intégré présente donc la vision, les objectifs, la stratégie, la gouvernance et la performance du Groupe, ainsi que ses forces et faiblesses dans l'environnement dans lequel il opère. Il met en lien les informations extra-financières et financières et permet de présenter la création de valeur de l'entreprise »* (Extrait du rapport intégré de l'entreprise). Un tableau de bord RSE basé sur des indicateurs sociaux et environnementaux est également élaboré : *« Pour le quantitatif, on a un tableau de bord RSE sur Excel qu'on a créé nous-mêmes avec des indicateurs. (...) Le tableau de bord nous permet d'avoir une vision de l'évolution de nos actions, et de mettre en place des actions correctives »* (Dirigeant). Un bilan social est également réalisé : *« Ils nous montrent un petit bilan social avec la moyenne de rémunération, la répartition homme/femme, les anciennetés, des choses comme ça. »* (Collab 10).

Enfin, l'entreprise met en place des systèmes de contrôle interactifs pour identifier les opportunités et les innovations afin d'améliorer son engagement RSE. Ces outils sont par exemple des réunions ou des échanges avec les parties prenantes internes et externes : *« Il y a*

souvent des discussions, des réunions ou la possibilité d'échanger sur ce qui pourrait être amélioré » (Collab 9). Des enquêtes de satisfaction auprès des collaborateurs sont également réalisées chaque année et le cabinet participe au salon responsable « Salon Produrable » pour interagir avec d'autres professionnels et réaliser ainsi une « veille RSE ».

L'entreprise a également obtenu un label RSE (Label Lucie) et mis en place une charte RSE fournisseurs qui contribuent au renforcement des valeurs responsables (systèmes de croyances), a conduit à la mise en place d'audit et impacté les lignes directrices sur les pratiques (systèmes de frontières), impacté le contenu du tableau de bord, engendré la mise en place du bilan social et du bilan carbone (système de contrôle diagnostic) et amorcé des échanges et réunions lors de leur mise en place, mais aussi régulièrement depuis celle-ci (systèmes de contrôle interactif) : *« À partir de 2008, on s'est posé des questions sur nos valeurs. On fait tout un brainstorming des valeurs et suite à ça, on a décidé de se faire labelliser. L'avantage de la labellisation Lucie c'est que ça formalise tout. On a réduit nos délais de paiement aux fournisseurs, on a envoyé un questionnaire aux fournisseurs pour savoir ce qu'eux-mêmes faisaient en RSE, on a fait une charte avec eux. » (Dirigeant). L'entreprise a obtenu le label Lucie, qui est aligné sur la norme internationale ISO 26000 en 2012, « le groupe devient le premier cabinet d'audit, d'expertise et de conseil labellisé LUCIE » (extrait du site internet). Le référentiel Lucie est structuré autour de sept thèmes d'engagement. Ces derniers sont composés de principes d'action permettant d'évaluer la politique RSE de l'entreprise sur les actions menées et les résultats tangibles : « Après une formation sur la norme ISO 26000 et la démarche de labellisation Lucie, l'entreprise s'autoévalue sur les sept engagements RSE (déclinés en 28 principes d'action) du référentiel Lucie, alignés sur les sept questions centrales de la norme. » (Extrait du site Internet de l'entreprise). Les thèmes d'engagement correspondent à la gouvernance responsable, le respect des droits de personnes, les conditions de travail responsables, la préservation de l'environnement, l'éthique dans les relations d'affaires, le respect des intérêts des consommateurs et le développement local, et l'intérêt général. Chaque engagement est composé de deux à sept principes d'action permettant d'évaluer la politique RSE de l'entreprise sur les actions menées et les résultats tangibles. Ainsi, l'entreprise s'engage à mettre en place des actions RSE sur chaque thème afin de répondre aux exigences du référentiel. Pour ce faire, l'entreprise a été amenée à proposer un plan d'action sur des engagements concrets et adaptés à son activité.*

2. Influence des parties prenantes sur la mise en place des SCGR

Dans cette partie nous analysons l'influence des parties prenantes (salariés, clients, fournisseurs et associations) les plus importantes sur la mise en place des SCGR.

Les entretiens réalisés auprès des parties prenantes permettent d'avancer que la notion de RSE intéresse l'ensemble des parties prenantes internes et externes et est souvent considérée comme indispensable : « *La démarche RSE m'intéresse, parce que je pense que c'est non négociable, c'est dans l'air du temps, c'est quand même quelque chose qui doit être réalisé.* » (Collab 6).

Le fournisseur 1 rajoute que « *C'est toujours intéressant de travailler avec des clients engagés dans cette démarche. C'est une démarche qui permet de mieux consommer, de mieux vivre pour tout le monde. On travaille beaucoup avec les entreprises engagées en RSE.* » (Frms 1).

Par ailleurs, la démarche responsable représente un critère de choix pour les salariés et les clients. Par exemple, le client 1 souligne qu'il privilégie les entreprises engagées en RSE dans des relations de partenariats : « *En partenariat on privilégie les entreprises qui sont engagées dans cette démarche. En tout cas dans les partenariats et toutes les actions qu'on peut faire en France pour la visibilité de l'association, pour faire des événements, on essaye de travailler avec des gens qui ont les mêmes valeurs que nous, des valeurs partagées avec l'association* ». (Clt 1). De plus, la collaboratrice 4 affirme que la RSE stimule le choix de l'entreprise et permet à cette dernière de se distinguer par rapport aux autres : « *Moi je suis venue ici parce qu'ils ont de la RSE. Pour moi, c'est quelque chose qui m'attire et à chaque fois je m'investis plus sur ces sujets-là.* » (Collab 4).

Dix parties prenantes sur quinze interrogées expriment un intérêt envers les SCGR, et plus particulièrement, les systèmes de contrôle diagnostic. Ces derniers permettent d'évaluer et de concrétiser les efforts responsables réalisés par l'entreprise. Selon les échanges avec les parties prenantes, la mesure de RSE est considérée comme une preuve d'engagement aux yeux des parties prenantes, notamment les salariés et les clients, et leur permet d'avoir une idée sur l'évolution de la RSE en entreprise : « *C'est toujours important de voir ces résultats, parce qu'à partir du moment où l'on évalue quelque chose, ça montre que l'action est faite. Le fait de chiffrer ce qu'on a fait, c'est une manière d'évaluer sa propre action et donc ça prouve qu'on a fait quelque chose* » (Collab 6). De même, le client 1 mentionne que la mesure des actions RSE représente une preuve de l'engagement responsable de l'entreprise : « *Je trouve que c'est très intéressant de voir les résultats des actions que nos fournisseurs ont menées, pour qu'on se rende compte des actions concrètes qu'ils peuvent mener au-delà du label et de ce qu'ils annoncent* » (Clt1).

En outre, certaines parties prenantes internes participent à la mise en place des systèmes de contrôle diagnostique. Par exemple, la responsable des ressources humaines a expliqué qu'« *En partie je participe à la mise en place des outils de mesure des actions sociales, mais on est plusieurs.* ». (Collab 11).

D'autres SCGR peuvent intéresser les parties prenantes internes de l'entreprise, notamment les systèmes de croyances ayant pour but de communiquer sur la RSE : « *Aujourd'hui, quand j'ai une affiche au-dessus de moi, un tableau, un vernissage comme demain soir, oui c'est vrai que c'est intéressant, ça stimule différemment, ça permet de s'intéresser à des choses que peut-être on n'aurait jamais regardé par soi-même aussi.* » (Collab 5).

Les systèmes de contrôle interactifs intéressent également les parties prenantes et leur permettent d'échanger sur les nouvelles pratiques à mettre en place : « *Hier l'association est venue présenter ses actions à la réunion pour sensibiliser les collaborateurs, c'est pour ça il faut aider ce type d'association parce que c'est utile, ça va dans la continuité parce qu'on incite les collaborateurs à donner leur sang.* » (Collab 11). En effet, les parties prenantes utilisent les systèmes de contrôle interactif afin de proposer des actions responsables ainsi que des améliorations : « *Ils ont mis en place la boîte à idées. (...) Chacun peut mettre des suggestions d'amélioration, de nouveautés au sein de l'entreprise sur tous les thèmes, on l'a en version numérique et on dépose nos suggestions d'amélioration en termes de condition de travail ou de proposition d'événements. J'ai déjà participé à cette boîte à idées, on était quatre salariés, on avait suggéré de participer à la course des Héros.* » (Collab 6). Les systèmes interactifs permettent également aux collaborateurs de participer à l'amélioration du bien-être en entreprise. Par exemple, les collaborateurs ont proposé l'instauration d'un forfait qui prend en charge une activité sportive : « *L'instauration du forfait Zen, qui est pris en charge par l'entreprise, qui donne 120 euros sur justification d'une activité sportive ou culturelle. On trouve cette idée de bien vouloir aider le salarié dans sa recherche de bien-être, et ça, c'était une suggestion qui a été faite et qui a été acceptée parce que tout le monde a trouvé que c'était une bonne idée. L'idée du compost a aussi été suggérée par des collaborateurs à travers la boîte à idées.* » (Collab 6). Les fournisseurs peuvent aussi sensibiliser l'entreprise en matière de RSE à travers les systèmes de contrôle interactifs : « *Ça nous arrive de sensibiliser nos clients, quand on a une nouvelle animation on leur propose, quand on a une action auprès du public un peu différent par exemple faire des choses RSE pour des enfants ou ce genre de chose ou un programme.* » (Frns 2).

Par ailleurs, les échanges avec les parties prenantes de l'entreprise révèlent que le dispositif RSE (label Lucie) est susceptible d'intéresser les clients. La responsable commerciale de l'entreprise E16 qui est en contact direct avec les clients, a souligné que le label Lucie permet

de prouver l'engagement RSE de l'entreprise vis-à-vis des clients : « *On a ce label Lucie et pour les clients c'est vraiment un gage de qualité de savoir qu'on est labellisé, parce que ça prouve l'engagement. (...). Quand ils voient justement qu'on est labellisé Lucie depuis 2012 et qu'on dit qu'on a été le premier cabinet à être labellisé, ça joue en notre faveur parce qu'ils voient qu'on est vraiment investi et à travers cette labellisation, c'est vraiment une preuve de notre engagement. La labellisation attire l'attention des clients, des gens intéressés par ce côté RSE.* » (Collab 3).

3. La contribution des SCGR à la mesure et au pilotage de la performance globale

Les résultats de notre étude de cas montrent que le recours à des SCGR facilite le déploiement de la RSE et permet de mesurer et piloter la performance globale de l'entreprise à travers des indicateurs sociaux (3.1), environnementaux (3.2) et sociétaux (3.3).

3.1 SCGR et performance sociale

Sur le volet social, l'entreprise dispose d'indicateurs dans le tableau de bord RSE et dans le rapport intégré (systèmes de contrôle diagnostique) et d'informations issues des enquêtes de satisfaction (systèmes de contrôle interactif). Le tableau de bord RSE renseigne par exemple sur l'évolution de l'effectif global, la répartition hommes/femmes, l'âge moyen, l'ancienneté, le salaire moyen des hommes, le salaire moyen des femmes, le salaire moyen des associés, le budget alloué à la formation et le taux de CDI (tableau 32).

Tableau 32 : Indicateurs sociaux de l'entreprise E16

Indicateurs sociaux			
Année	2016	2017	2018
Effectif	128	132	146
Proportion des hommes	34 %	34 %	34 %
Proportion des femmes	66 %	66 %	66 %
Age moyen	33 ans	35 ans	33 ans
Ancienneté H/F	6 ans	6,5 ans	5,36 ans
Salaire moyen hommes	40607 euros	41595 euros	42910 euros
Salaire moyen femmes	37244 euros	37427 euros	38542 euros
Salaire moyen	45416 euros	44 659 euros	Non fourni
Coût de formation	68172 euros	71906 euros	68298 Euros
Embauche en CDI	90 %	93 %	90 %

Les résultats révèlent que l'effectif au sein de l'entreprise E16 est en augmentation, il passe de 128 salariés (2016) à 146 salariés (2018). La répartition hommes femmes est stable sur les trois années. Toutefois, l'entreprise porte une attention à la féminisation de l'effectif : la proportion des femmes est la plus élevée (66%). L'âge moyen des salariés connaît une légère augmentation de 2016 (33 ans) à 2017 (35ans), diminue ensuite à 33 ans en 2018. L'âge moyen est globalement stable sur les trois années (33 ans) et représente la moyenne de la population active. L'ancienneté moyenne a diminué en passant de 6 ans en 2016 à 5,38 ans en 2018. Certains facteurs sont susceptibles de justifier cette baisse d'ancienneté, notamment, les démissions, les licenciements ou les retraites. La rémunération moyenne des collaborateurs connaît une évolution depuis 2016 pour les hommes (de 40607 euros à 42910 euros) ainsi que pour les femmes (de 37244 euros à 38542 euros). Toutefois, nous pouvons constater une inégalité de salaire entre les hommes et les femmes. En 2018, le salaire moyen des hommes s'élevait à 42910 euros tandis que celui des femmes était de 38542 euros. Au niveau de la formation, l'entreprise met en place un plan de formation en prenant en considération l'axe stratégique de l'entreprise et les attentes des collaborateurs. L'entreprise prévoit un budget de formation dédié à l'ensemble des collaborateurs de l'entreprise. Ce budget est approximativement stable sur les trois années (68298 euros en 2018). Enfin, l'entreprise favorise les emplois pérennes. Certains stagiaires et alternants sont embauchés en CDI. Le taux d'embauche en CDI est quasiment stable sur les trois années.

Ces résultats permettent de justifier la performance sociale de l'entreprise E16. En effet, l'entreprise a augmenté ses effectifs durant les trois années. Cela prouve une certaine sécurité

de l'emploi au sein de l'entreprise. S'ajoute à cela une moyenne de CDI constante autour des 90% avec des salaires en constante augmentation. De plus, le budget alloué à la formation permet à l'entreprise d'améliorer ses compétences internes tout en misant sur des emplois à long terme. Globalement, l'entreprise a gardé une certaine stabilité durant les 3 années tout en améliorant la motivation des salariés par l'augmentation de salaires et le maintien d'un budget de formation important. Toutefois, certains indicateurs sociaux révèlent des limites. Ils soulignent par exemple une inégalité dans la répartition des salaires entre les hommes et les femmes (les femmes sont plus nombreuses que les hommes, mais le salaire moyen des hommes est plus élevé que celui des femmes...), mais aussi une réduction récente de l'ancienneté moyenne des salariés.

Par ailleurs, l'entreprise a mobilisé un système de contrôle interactif, notamment, l'enquête de satisfaction auprès des collaborateurs sur trois années 2016, 2017 et 2018 afin de mieux sonder la satisfaction et la qualité perçue par les salariés. Les résultats de l'enquête de satisfaction révèlent chaque année l'opinion des collaborateurs sur la qualité de vie au travail (ambiance, organisation, intégration, outils), la communication, la reconnaissance au travail, la sensibilité des collaborateurs à la RSE et la volonté de recommander l'entreprise à des personnes recherchant un emploi et à de futurs clients.

Tableau 33: résultats des enquêtes de satisfactions (2016-2017-2018)

Thèmes	2016	2017	2018
Organisation	71% des collaborateurs attribuent une note de 8, 9, 10/10	95% des collaborateurs attribuent une note de 3, 4, 5/5	
Gestion des équipes	63% des collaborateurs attribuent une note de 8, 9, 10/10	83% des collaborateurs attribuent une note de 3, 4/5	
Ambiance de travail	80% des collaborateurs attribuent une note de 8, 9, 10/10		
Intégration des collaborateurs	85% des collaborateurs attribuent une note de 8, 9, 10/10		
Le niveau d'information communiqué par l'entreprise		78% des collaborateurs attribuent une note de 3,4/5	
Les actions RSE envers les collaborateurs		90% collaborateurs attribuent une note de 3,4, 5/5	
La satisfaction sur la prise en compte de l'ergonomie de poste de travail		90% des collaborateurs ont attribué une note de 4, 5/5.	75% des collaborateurs ont attribué une note de 6, 7, 8/10
La satisfaction vis-à-vis de l'écoute des collaborateurs		80% des collaborateurs ont attribué une note de 3, 4, 5/5.	35 % des collaborateurs ont attribué une note de 6, 7/10 et 56% des collaborateurs ont attribué une note de 8, 9, 10/10
Habilité à recommander l'entreprise à des personnes (en recherche d'emploi, futur client)		78% des collaborateurs ont attribué une note de 4, 5/5.	99% des collaborateurs ont répondu « oui »
La satisfaction envers le management global de l'entreprise		88% des collaborateurs ont attribué une note de 3, 4, 5/5.	90% des collaborateurs ont attribué une note de 6, 7, 8, 9 et 10/10
Satisfaction par rapport aux réunions mensuelles			40 % des collaborateurs ont attribué une note de 6, 7/10 et 50% des collaborateurs ont attribué une note de 8, 9, 10/10

Sensibilité des collaborateurs à l'engagement RSE de l'entreprise			75% des collaborateurs ont attribué une note de 8, 9, 10/10
--	--	--	---

Il en découle que l'ensemble des collaborateurs sont satisfaits de leur travail en entreprise E16. Cela représente ainsi la performance sociale de l'entreprise. Ces résultats sont susceptibles d'influencer la performance économique car cette dernière ne peut être pérenne que si la performance sociale est correcte. En d'autres termes, la performance sociale favorise l'efficacité des salariés au travail et l'efficience (en termes de rentabilité). De plus, le dirigeant indique que cette prise de conscience permise par les outils a engendré la mise en place d'actions correctives et aide ainsi au pilotage de la performance globale.

3.2 SCGR et performance environnementale

Sur le volet environnemental, chaque année l'entreprise réalise un rapport intégré contenant des données environnementales et le présente aux collaborateurs lors d'une réunion spécifique. Ce rapport (système de contrôle diagnostic) donne par exemple des informations chiffrées (tableau 34) sur la consommation de papier par l'entreprise et par les collaborateurs, la consommation d'électricité par l'entreprise et par les collaborateurs, le recyclage des déchets.

La consommation de papier par l'entreprise connaît une diminution, passant par 91 1690 copies en 2016 à 824231 copies en 2018. Cela se justifie par l'attention porté à la dématérialisation des supports, qui réduit la consommation de papier. La consommation d'électricité est stable durant les trois années. L'entreprise essaye de minimiser sa consommation de papier à travers la dématérialisation. Toutefois, cette dernière engendre une consommation électrique supplémentaire. Ainsi, le gain généré par la diminution de papier est compensé par la perte engendrée par la consommation d'énergie croissante (qui augmente avec la dématérialisation). Enfin, pour assurer une démarche d'amélioration continue, l'entreprise met en place une nouvelle action corrective en 2018, notamment, le recyclage de papier utilisé et de déchets pour améliorer sa performance environnementale. Les résultats montrent que l'entreprise a recyclé 138 kilos de ses déchets en 2018.

Tableau 34 : Indicateurs environnementaux de l'entreprise E16

Indicateurs environnementaux			
Années	2016	2017	2018
Consommation de papier (copies) par l'entreprise	911690	863894	824231
Consommation de papier (copies) par collaborateur	8213	7140	5930
Consommation d'électricité (kw) par l'entreprise	166915	186736	169741
Consommation d'électricité (kw) par personne	37	46	46
Recyclage de déchets (kg)			138

Les résultats montrent que l'entreprise fournit des efforts pour réduire la consommation de ressources. Le dirigeant souligne avec fierté la diminution du nombre de feuilles de papier consommées chaque année par chaque collaborateur qui est passée de 8213 pages en 2016 à 5930 pages en 2018. Il explique ce résultat par l'attention portée à la dématérialisation des supports et affirme que le fait de mesurer cette consommation a fait naître une sorte de challenge dans l'organisation pour que celle-ci continue de baisser. L'entreprise a par ailleurs mis en place une action en 2018 relative au recyclage du papier ainsi qu'un outil de mesure le concernant. Les entretiens réalisés auprès des salariés montrent toutefois que la performance environnementale du cabinet reste à leurs yeux encore améliorabile.

Le bilan carbone est un autre SCGR, mis en place dans l'entreprise depuis 2013, servant à piloter la performance environnementale de l'entreprise. Il est utilisé comme un outil de système de contrôle diagnostique qui permet à l'entreprise d'analyser sa situation au niveau environnemental. Les indicateurs environnementaux figurant dans le bilan carbone sont mesurés sur l'ensemble des sites afin d'avoir une approche globale de la performance environnementale. Le dirigeant indique que ce bilan permet de faire un point sur les actions environnementales et d'étudier les impacts de celles-ci dans le temps grâce à des indicateurs clés pour ensuite faire évoluer les actions futures et la performance globale. Il s'agit également d'un outil permettant de communiquer sur la performance environnementale de l'entreprise auprès des parties prenantes et notamment des salariés. Le bilan est diffusé en interne, mais il est également publié sur le site Internet de l'entreprise et visible pour les parties prenantes externes. Cet outil est adapté aux spécificités de la PME et les indicateurs mesurés sont des caractéristiques du secteur. Il s'agit principalement des indicateurs relatifs aux impacts

environnementaux des trajets des salariés (91 tonnes de CO2 émis pour les « déplacements »), à l'impact carbone des déchets (notamment déchets papier avec 165 tonnes de CO2 émis pour les « intrants ») et à la consommation d'électricité. Les SCGR tels que le bilan carbone et le rapport intégré ont permis à l'entreprise d'amorcer une réflexion collective avec les collaborateurs sur plusieurs leviers d'amélioration comme les enjeux de la dématérialisation ou encore de la rationalisation des espaces/postes de travail.

3.3 SCGR et performance sociétale

Au niveau sociétal, l'entreprise mesure le budget total des dons et du mécénat qui a connu une augmentation significative passant de 24 600 euros en 2016 à 50 040 euros en 2018. Ces indicateurs sont diffusés dans le rapport intégré de l'entreprise. En effet, l'entreprise E16 favorise l'emploi local ainsi que des jeunes à travers des contrats en alternance. Toutefois, le taux de recours à l'alternance n'est pas valorisé dans le rapport intégré de l'entreprise, ni le nombre d'heures de mécénat de compétences.

Le dirigeant affirme que son cabinet fait preuve d'un fort dynamisme concernant la participation à des initiatives d'intérêt général. En complément des indicateurs chiffrés relatifs aux montants des dons, l'entreprise présente dans le rapport intégré certaines de ses actions non mesurables comme le don de sang. Elle promeut également ce volet de la RSE auprès de ses clients en présentant les avantages fiscaux possibles sur son site Internet. Même si les données mobilisées sont insuffisantes pour évaluer ce volet de la performance globale, elles permettent d'étudier l'évolution des actions et des indicateurs sociétaux. Par exemple, dans le prolongement de la démarche RSE, en 2017, un fonds de dotation a été créé pour financer des projets d'intérêt général (culturel/artistique, santé, insertion et environnement). Dans la continuité de cette démarche, en 2018, l'entreprise a financé à hauteur de 5 000 euros pour chacun, trois projets d'intérêt général présentés par des clients et/ou des partenaires du cabinet.

Conclusion de la section 2

Plusieurs résultats sont mis en exergue dans cette recherche. L'étude de cas montre d'abord que la mise en place des SCGR permet de faciliter et de contrôler le déploiement des pratiques RSE de l'entreprise. Cette dernière met en place l'ensemble des SCGR (système de croyances, systèmes de frontières, systèmes de contrôle diagnostic et systèmes interactifs) afin de communiquer sur les valeurs RSE, assurer la conformité de pratiques RSE et suivre leur évolution, et échanger avec les parties prenantes afin d'identifier de nouvelles pratiques. En effet, les SCGR et les pratiques RSE s'influencent mutuellement afin de contribuer à l'amélioration continue de la performance de l'entreprise. À ce titre, les systèmes de contrôle diagnostic permettent de mesurer et de connaître l'évolution des trois dimensions de la performance globale et d'identifier les forces et les faiblesses de l'engagement de l'entreprise. De plus, ils contribuent à la mise en place des actions correctives afin d'améliorer la performance globale de l'entreprise.

Ainsi, les résultats de notre recherche révèlent que les SCGR remplissent deux rôles distincts. D'une part, ils permettent de piloter en interne la performance globale et d'autre part, ils permettent de réaliser un reporting pour communiquer auprès des parties prenantes internes et externes.

CONCLUSION DU CHAPITRE 4

Ce quatrième chapitre met en exergue les résultats de notre travail de recherche. Ces résultats sont divisés en deux parties complémentaires. La première partie porte sur les résultats de l'étude exploratoire. La deuxième partie met en avant les résultats de l'étude de cas.

Il résulte que les PME mettent en place des pratiques RSE sociales, environnementales et sociétales afin de répondre aux attentes des parties prenantes. D'autre part, les entreprises ont eu recours à des SCGR (les systèmes de croyances, les systèmes de frontières, les systèmes de contrôle diagnostic et les systèmes interactifs) que ce soit dans le cadre d'un engagement avec ou sans des dispositifs RSE (label, certificat ou charte). Ces SCGR permettent ainsi de communiquer sur les pratiques RSE, évaluer et suivre leur progression, assurer la conformité de l'engagement de l'entreprise, développer de nouvelles idées et améliorer la démarche RSE. Les PME sont en effet motivées pour mobiliser des SCGR afin d'atteindre une performance globale ou économique. Toutefois, peu de PME subissent des contraintes en matière de déploiement des SCGR. Ces résultats ont donc permis de définir trois catégories de PME basés sur le type de la performance à atteindre (globale ou économique) et la motivation des dirigeants (conviction personnelle ou contraintes des parties prenantes). De plus, nous avons identifié les SCGR les plus mobilisés dans chaque catégorie de PME.

Les pressions des parties prenantes ont également été étudiées. Il apparaît que les parties prenantes saillantes (salariés, clients et fournisseurs) exercent deux types de pressions sur les PME en matière de déploiement des SCGR. Les salariés et les fournisseurs exercent une pression normative, les clients exercent une pression coercitive sur l'entreprise.

Notre travail de recherche montre ainsi que le recours à des SCGR facilite la mise en place des actions RSE en PME. Ce résultat a été confirmé par les deux études qualitatives. En outre, le rôle des SCGR envers la performance perçue s'explique à travers un processus d'amélioration continue qui s'articule autour de la planification et la mise en œuvre des pratiques RSE, le suivi et l'évaluation de ces dernières, et l'amélioration de l'engagement à travers des actions correctives. Au niveau de la performance mesurée, les SCGR remplissent deux rôles distincts. D'une part, ils permettent de piloter en interne la performance RSE et d'autre part, ils permettent de réaliser un rapport extra-financier pour communiquer auprès des parties prenantes internes et externes.

CHAPITRE 5 : DISCUSSION DES RÉSULTATS

Dans ce chapitre nous discutons les résultats relatifs au rôle des SCGR dans la performance globale afin de présenter les contributions de ce travail de recherche. La première section, permet de discuter les pratiques RSE et les systèmes SCGR mobilisés dans les PME. Nous discutons les motivations des dirigeants de PME en matière de déploiement des SCGR. Des profils de PME ont été identifiés pour la mise en place des SCGR, selon les motivations et types de la performance à atteindre. Puis, la discussion sera focalisée sur les pressions exercées par les parties prenantes qui encouragent le développement des SCGR. Dans une deuxième section. Le rôle des SCGR dans la performance globale perçue sera discuté dans la deuxième section. Enfin, nous discutons le rôle des SCGR dans le pilotage de la performance mesurée.

Section 1 : Les SCGR dans le contexte des PME

Section 2 : Le lien entre les SCGR et la performance globale des PME

Section 1 : Les SCGR dans le contexte des PME

Les travaux académiques portant sur les SCGR révèlent que le lien entre la littérature et les travaux empiriques est faible. La majorité des chercheurs (Figge, et al., 2002 ; Hubbard, 2009 ; Moore, 2013) s'est focalisé sur le cadre théorique des SCGR sans réaliser d'étude empirique. Lueg et Radlach (2016) évoquent pourtant que l'application du concept de SCGR dans des travaux empiriques pourrait faciliter la compréhension du déploiement des pratiques RSE. Grâce à une étude empirique sur les SCGR dans le cadre des PME, nous proposons de discuter les résultats obtenus.

Nous discutons dans cette section les SCGR mobilisés dans le contexte des PME, les profils de PME en matière de déploiement des SCGR et les différentes pressions des parties prenantes liées à la mise en place des SCGR dans le contexte de PME.

-
- 1. Les SCGR identifiés dans le contexte des PME**
 - 2. Les profils de PME et les SCGR**
 - 3. Les pressions des parties prenantes dans la mise en place des SCGR**
-

1. Les SCGR identifiés dans le contexte des PME

Nos résultats montrent que l'ensemble des PME observées ont eu recours à des pratiques RSE environnementales, sociales, et/ou sociétales. Ces pratiques RSE sont mobilisées à travers des systèmes de contrôle de gestion responsables sous forme de deux approches : SCGR avec dispositifs de formalisation de la démarche RSE et SCGR sans dispositifs de formalisation de RSE. Dans le cadre d'un engagement formel, les entreprises mettent en place des dispositifs RSE, à savoir les labels, les certificats les chartes, et/ou l'adhésion au Global Compact afin de formaliser leur engagement RSE. Ces dispositifs permettent à l'entreprise de concrétiser son engagement auprès des parties prenantes (Capron et Quairel-Lanoizelée, 2010), et se traduisent par le déploiement des SCGR (Cochoy, 2007).

Comme l'indique Courrent (2012), les résultats de notre étude montrent que certains dispositifs RSE concernent l'ensemble dimensions de la RSE (label Lucie, label B-corp, label Engagé RSE, le label Palme Verte, etc.), d'autres sont centrés sur un seul volet de la RSE, notamment le volet environnemental (le certificat Haute Valeur Environnementale, le certificat ISO 14001). De même, les dispositifs peuvent être spécifiques à un secteur d'activité (le label Qualitrateur pour le secteur de restauration, le certificat Haute Valeur Environnementale destiné aux exploitations agricoles, le label Palme Verte qui concerne le secteur de la propreté, le certificat Afnor Optique adapté au secteur de l'optique-lunetterie, etc.) ou porter sur l'ensemble des secteurs (label Lucie, label B-Corp, etc.) (Courrent, 2012). Nous discutons dans ce qui suit nos résultats portant sur les SCGR mobilisés par les PME et le lien avec le cadre théorique de Simons (1995).

Systèmes de croyances et pratiques RSE

Les PME mettent en place des systèmes de croyances pour communiquer sur les valeurs et la culture responsable de l'entreprise. Ces systèmes portent principalement sur les sessions de formation, les plans d'actions RSE, les événements et ateliers RSE (journées solidaires, visites, ateliers, films), et les outils de communication (affiches éco-gestes, onglet RSE, etc.). En communiquant sur les valeurs responsables, les systèmes de croyances permettent aux membres de l'entreprise d'avoir la même vision de la RSE et renforcent leur comportement responsable (Ahrens et Chapman, 2004 ; Simons, 1995). Ces systèmes permettent à l'entreprise d'établir un plan d'action afin de définir sa stratégie RSE et de poursuivre ses contributions en matière de RSE. De plus, ils incitent les collaborateurs à prendre en compte les enjeux de la RSE et à

limiter leur impact environnemental grâce à l'organisation des événements responsables. Ainsi, les systèmes de croyances jouent un rôle central dans l'implication des salariés dans la démarche RSE qui pourront par la suite mieux répondre et satisfaire les attentes des parties prenantes, notamment les clients. Les PME organisent également des ateliers RSE afin de communiquer sur leurs produits et services responsables auprès des clients et fournisseurs. Cela permet de fidéliser les parties prenantes et renforcer l'image de l'entreprise. Les systèmes de croyances sont mobilisés par les PME pour communiquer sur les valeurs et les contributions responsables de l'entreprise et améliorer la performance organisationnelle.

Les systèmes de frontières

Les PME mettent en place des systèmes de frontières afin d'assurer la conformité de leur engagement aux règles et aux normes responsables. Ces systèmes portent principalement sur l'audit, les lignes directrices et les objectifs du développement durable du Global Compact établi dans le cadre d'un engagement formel en matière de RSE. En effet, ces systèmes s'appuient sur des principes qui permettent aux entreprises d'identifier des pratiques adéquates en matière de RSE. Ils ont donc pour but de minimiser les risques (Arjalies et Mundy, 2013 ; Burritt et Schaltegger, 2010 ; Simons, 2000) et affiner la démarche responsable afin d'atteindre les objectifs organisationnels.

Les systèmes de contrôle diagnostic

Les PME ont instauré des systèmes de contrôle diagnostic par le biais des indicateurs environnementaux, sociaux et/ou sociétaux présentés sous différentes formes, notamment le tableau de bord, le rapport RSE (interne ou externe), le bilan carbone, le bilan social, l'autodiagnostic et le logiciel de pilotage RSE développé par l'entreprise. Le tableau de bord et le rapport RSE sont les plus mobilisés dans les PME couvrant l'ensemble des volets de la RSE. D'autres outils sont spécifiquement dédiés à la mesure d'une seule dimension de la RSE, à savoir le bilan carbone pour le pilotage des enjeux environnementaux et le bilan social pour évaluer les pratiques sociales. Notre étude montre que les indicateurs RSE permettent aux PME de suivre la progression de leurs pratiques RSE, d'identifier les points forts et les points faibles de l'engagement RSE (Simons, 1995), d'évaluer l'atteinte des objectifs et d'apporter de nouvelles actions correctives. En outre, les indicateurs présentés dans les rapports RSE de l'entreprise permettent de communiquer sur les enjeux de la RSE auprès des parties prenantes (Henri et Journeaut, 2010). À ce titre, les systèmes de contrôle diagnostic jouent un rôle primordial dans le processus de mise en place des pratiques RSE et permettent à l'entreprise d'évaluer l'impact de ses contributions responsables sur la performance globale.

Les systèmes de contrôle interactif

Enfin, les PME mettent en place des systèmes de contrôle interactifs à travers les échanges avec les parties prenantes internes réalisés sous différentes formes (réunions périodiques, entretiens, enquêtes de bien-être) et les échanges avec les parties externes (les associations, les entreprises, etc.) afin de promouvoir la RSE. Les échanges avec les parties prenantes internes par le biais des réunions permettent de partager et d'échanger des informations sur la RSE avec l'ensemble des collaborateurs, de fixer des objectifs et d'identifier les éléments qui pourraient freiner leur motivation. De plus, ils permettent d'améliorer les conditions de travail. Les échanges avec les parties prenantes externes sont considérés comme une source d'inspiration pour les PME leur permettant d'identifier de nouvelles pratiques et d'améliorer leur engagement RSE (Abernethy and Brownell, 1999 ; Ittner et Larcker, 2003 ; Simons, 1995).

Par ailleurs, notre étude révèle que peu d'entreprises n'ont pas encore mis en place de dispositifs de formalisation de RSE (label, certificat, etc.) pour formaliser leur démarche RSE. Ces PME ont mobilisé des SCGR formels soit volontairement soit dans le cadre de la demande de labellisation ou de certification RSE. Les systèmes de contrôle de gestion formels les plus mobilisés dans le cadre d'un engagement sans dispositifs de formalisation de RSE, sont les systèmes interactifs. Les systèmes de contrôle diagnostic et les systèmes de croyances sont légèrement mobilisés par ces entreprises. Toutefois les systèmes de frontières sont négligés dans le cadre d'un engagement sans dispositifs de formalisation de RSE. Les résultats de notre recherche montrent que les PME se caractérisent principalement par des SCGR formels. Cela réfute les travaux de (Chenhall 2003, Merchant et Van der Stede, 2007, Sandelin, 2008) qui affirment que les petites entreprises se caractérisent par les systèmes de contrôle informels (Chenhall 2003, Merchant et Van der Stede, 2007, Sandelin, 2008).

Au final, peu d'études se sont intéressées au rôle des SCG dans la mise en place d'une démarche RSE (Arjaliès et Mundy, 2013 ; Gond et al., 2012, Perez et al., 2007). En outre, notre revue littérature révèle que les travaux antérieurs n'ont pas abordé l'ensemble des SCGR dans le contexte des PME. Nous contribuons donc à la littérature en analysant à travers notre recherche l'engagement responsable des PME, qui se traduit par la mise en place des systèmes de contrôle de gestion responsables fondés sur les leviers de contrôle de Simons (1995) afin d'accompagner la mise en place des pratiques RSE.

2. Les profils de PME et les SCGR

Les résultats montrent que certains critères contribuent à la motivation des dirigeants en matière de déploiement des SCGR. Tout d'abord, beaucoup de dirigeants mettent en place les SCGR soit par conviction personnelle et vont au-delà des attentes des parties prenantes afin de bénéficier d'un avantage compétitif, soit par contrainte des parties prenantes et mobilisent un nombre restreint de SCGR comme réponse aux exigences des parties prenantes. Le premier critère renvoie à l'approche proactive (Porter et Kramer, 2006) qui stipule que les PME instaurent la RSE dans le but de repérer de nouvelles opportunités, tandis que le deuxième rejoint l'approche défensive (Castello et Lozano, 2000) qui précise que les PME mettent en place des pratiques RSE restreintes afin de répondre aux attentes de parties prenantes et de gérer les risques.

Les dirigeants mettent aussi en place des SCGR pour améliorer leur performance économique. Ce résultat rejoint l'approche instrumentale de la théorie des parties prenantes qui stipule que la prise en considération des attentes des parties prenantes favorise la performance économique (Hosseini et Brenner, 1992). D'autres dirigeants mettent en place les SCGR pour améliorer leur performance globale.

Ces résultats font apparaître trois catégories de PME en matière de déploiement des SCGR, et mettent en évidence les SCGR les plus mobilisés dans chaque catégorie. En alignant nos résultats à ceux des travaux de El Baz et al. (2016) qui eux ont proposé des profils de PME en matière de RSE, nous pouvons ainsi identifier trois types de profils de PME :

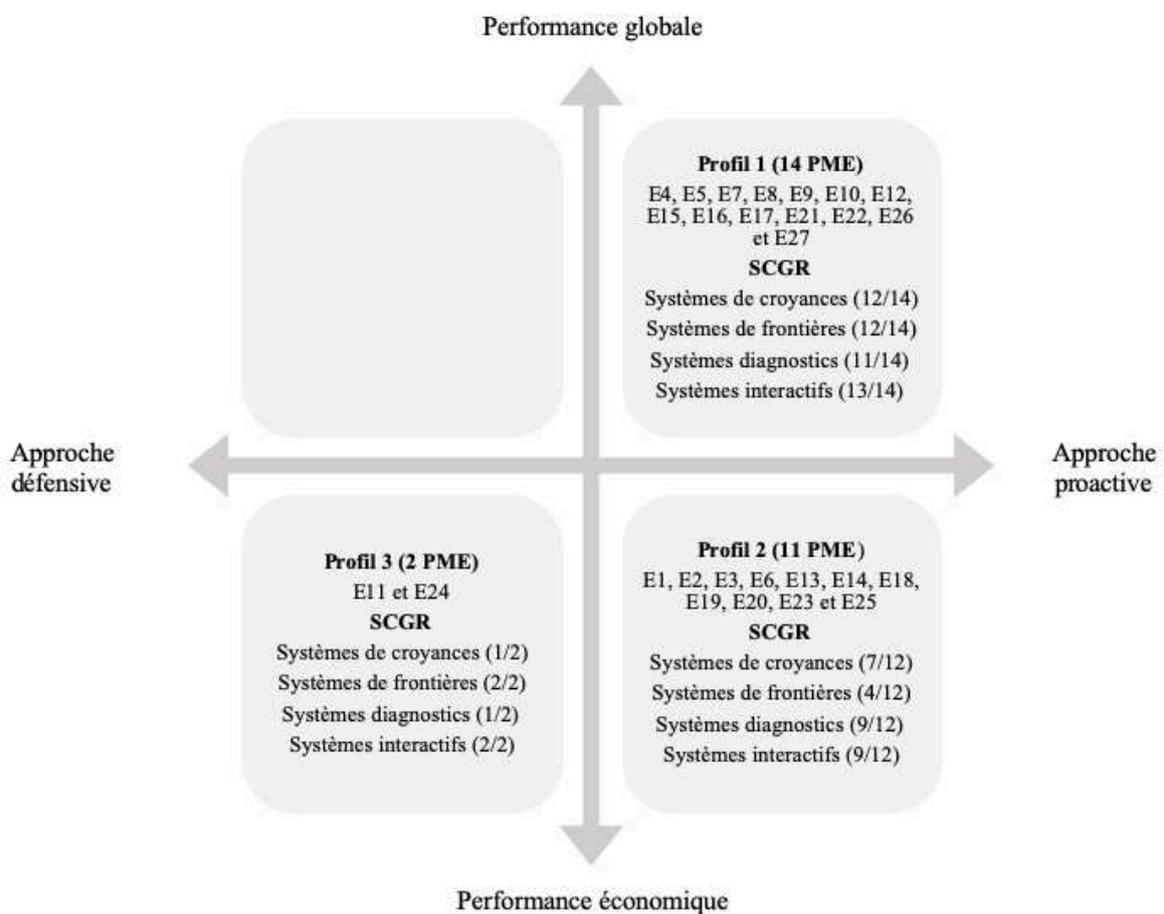
Profil 1 : Les entreprises mettent place l'ensemble des systèmes de contrôle formels par conviction personnelle et pour atteindre la performance globale. Les dirigeants perçoivent les SCGR comme une opportunité globale (El Baz et al., 2016) et mettent en place les SCGR volontairement pour atteindre les objectifs de performance globale. Ces résultats rejoignent les conclusions de Jenkins (2009) qui démontrent que les PME identifient des opportunités à travers le déploiement de la RSE et considèrent les contraintes comme des opportunités (Berger-Douce, 2008). Ce profil mobilise les quatre leviers de Simons (1995) (systèmes de croyances, systèmes de frontières, systèmes de contrôle diagnostic et systèmes interactifs).

Profil 2 : Les entreprises considèrent les SCGR comme une opportunité économique (El Baz et al., 2016). Ils mettent en place les SCGR volontairement pour atteindre la performance économique. Le déploiement des SCGR s'inscrit dans une approche gagnant-gagnant qui permet de maximiser les profits en prenant en compte les attentes des parties prenantes (Mullenbach, 2007). Ce profil se mobilise principalement les systèmes de croyances et les systèmes de contrôle diagnostic.

Profil 3 : Du fait de leurs ressources limitées, les entreprises considèrent les SCGR comme une contrainte économique (El Baz et al., 2016). Elles mobilisent des SCGR par contrainte des parties prenantes pour atteindre la performance économique. Ce profil mobilise principalement les systèmes de frontières et les systèmes interactifs.

Nous résumons ainsi les profils des entreprises avec les SCGR les plus mobilisés dans la figure suivante. Nous nous sommes appuyée sur les travaux de El Baz et al., (2016) comme piste de réflexion afin d'identifier les SCGR les plus mobilisés dans chaque profil.

Figure 11 : Les profils de PME et les SCGR (adapté de El Baz et al., (2016))



Les résultats de notre recherche montrent que la majorité des PME considère les SCGR comme une opportunité globale. Ces entreprises optent pour une approche proactive, mettent en place les SCGR par conviction personnelle et vont au-delà des attentes des parties prenantes. Nos résultats révèlent que la majorité des PME est intéressée par la RSE et mobilise des SCGR pour gérer leurs pratiques responsables. Peu de PME ont mobilisé les SCGR conséquemment par contraintes des parties prenantes. Ces résultats réfutent ceux de Labaronne et Gana-Oueslati

(2011) qui précisent que les dirigeants des PME sont peu intéressés par la RSE et se soucient uniquement de la survie de leur entreprise.

Par ailleurs, les travaux de El Baz. et al. (2016) proposent des catégories de profils de PME en matière de déploiement de pratiques RSE. Nous complétons ces travaux en établissant des profils de PME en termes de motivations de mise en place de SCGR. Nous contribuons ainsi à la littérature en identifiant les SCGR les plus mobilisés dans chaque profil de PME.

3. Les pressions des parties prenantes dans la mise en place des SCGR

Parmi les multiples classifications des parties prenantes proposées dans la littérature, notre étude fait apparaître les deux types de parties prenantes présentés par Carroll et Näsä (1997) internes (les salariés, les actionnaires et associés) et externes (les clients, les fournisseurs, les concurrents, les associations, etc.).

Les résultats de notre recherche montrent que tous les dirigeants de PME interrogés intègrent les parties prenantes dans la mise en place des SCGR. Ces résultats sont en forte adéquation avec les travaux de Mercier, (2010) et Sahed-Granger et Boncori, (2014) qui favorisent la prise en considération du rôle des parties prenantes, internes et externes dans le cadre de la RSE.

Les entretiens réalisés permettent d'avancer que l'engagement formel en matière de RSE est souvent énoncé par les dirigeants de PME comme un engagement de transparence destiné à satisfaire les parties prenantes. Ce résultat rejoint l'approche descriptive de la théorie des parties prenantes qui s'appuie sur la prise en considération des intérêts des parties prenantes (Kochan et Rubinstein, 2000).

Par ailleurs, les travaux de recherche portant sur les SCGR et les parties prenantes abordent ces dernières de manière globale. Rares sont les études ayant classé les parties prenantes par ordre d'importance. Toutefois, notre recherche révèle que les parties prenantes les plus importantes, ayant une influence sur le déploiement des SCGR sont les salariés, les clients, et les fournisseurs. Ainsi, les résultats font apparaître trois types de pressions exercées par les parties prenantes saillantes.

Conformément aux travaux de Baden et al., (2009), les PME subissent des pressions coercitives principalement de la part de leurs clients. Ce résultat conforte les conclusions des travaux de DiMaggio et Powell (1983) qui stipulent que la contrainte coercitive renvoie aux pressions exercées sur les entreprises par des institutions et des organisations dont elles dépendent. En effet, les PME dépendent essentiellement des clients, notamment les grandes entreprises

imposant une crédibilité en termes de RSE (Baden et al., 2009). Cette pression coercitive se traduit par la mobilisation de dispositifs RSE et de SCGR. Il s'agit de mettre en place des dispositifs RSE (label, certificat, etc.) nécessitant à la fois, des systèmes de frontières (audit et lignes directrices) pour assurer la conformité de l'engagement de l'entreprise aux règles et aux normes responsables, et des systèmes de contrôle diagnostique pour quantifier les résultats des contributions aux enjeux de la RSE et les communiquer auprès des clients. Ce résultat rejoint également l'approche instrumentale de la théorie des parties prenantes qui souligne le lien entre la prise en compte des attentes des parties prenantes et la performance de l'entreprise (Berman et al., 1999 ; Mullenbach, 2007). Ainsi, la considération des clients permet d'atteindre les objectifs économiques de l'entreprise. De même, les fournisseurs exercent une légère pression coercitive sur les PME insistant sur la crédibilité de ces dernières (Hall, 2011). Certains fournisseurs peuvent arrêter les livraisons pour l'entreprise s'ils ne sont pas fidèles à cette dernière (Hall, 2011).

Par ailleurs, les salariés sont de plus en plus attentifs à la RSE et la considèrent comme un critère décisif dans le choix de l'entreprise dans laquelle ils souhaitent travailler. Ils exercent ainsi une pression normative sur l'entreprise en matière de déploiement de pratiques RSE. Ce résultat repose sur les travaux de DiMaggio et Powell (1983) en termes de contraintes qui s'appliquent dans le milieu professionnel. Ces pressions normatives incitent l'entreprise à se conformer aux enjeux de la RSE afin de répondre aux attentes de ses salariés. En outre, les fournisseurs exercent également une pression normative sur les PME. Ces acteurs proposent des solutions pour le déploiement de la RSE en entreprise.

Enfin, les PME subissent une légère pression mimétique de la part des concurrents (DiMaggio et Powell, 1983). Cette pression s'explique par la reproduction de dispositifs RSE (Courrent, 2012), notamment le label Lucie qui a été mobilisé par neuf des vingt-sept entreprises observées.

Nous contribuons donc à la littérature en précisant les différentes pressions liées au déploiement des SCGR dans le contexte des PME.

Conclusion de la section 1

Les PME sont motivées pour mobiliser des SCGR afin d'accroître leur performance globale ou économique. Toutefois, peu de PME subissent des contraintes en matière de déploiement des SCGR. La discussion de nos résultats a donc permis de définir trois catégories de profils basés sur le type de performance à atteindre (globale ou économique) et la motivation des dirigeants (conviction personnelle ou contraintes des parties prenantes). De plus, nous avons pu identifier les SCGR les plus mobilisés dans chaque profil.

Les pressions des parties prenantes ont également été discutées. Il apparaît que les parties prenantes saillantes (salariés, clients et fournisseurs) exercent deux types de pressions sur les PME en matière de déploiement des SCGR. Les salariés et les fournisseurs exercent une pression normative alors que les clients exercent une pression coercitive sur l'entreprise.

Section 2 : Le lien entre les SCGR et la performance globale des PME

Peu d'études se sont intéressées au rôle des SCG dans la mise en place d'une démarche de RSE (Arjaliès et Mundy, 2013 ; Gond et al., 2012, Perez et al., 2007). Son influence sur la performance globale est quasiment inexistante dans le contexte de petites et moyennes entreprises. Ce travail de recherche est, à notre connaissance, le premier à étudier le rôle SCGR dans la performance globale des PME. Nous discutons dans cette section le rôle des systèmes de contrôle de gestion responsables dans la performance globale perçue et la performance globale mesurée dans le contexte de PME.

-
- 1. Le rôle des systèmes de contrôle de gestion responsables dans la performance globale perçue**
 - 2. Le rôle des systèmes de contrôle de gestion responsables dans le pilotage de la performance mesurée**
-

1. Le rôle des systèmes de contrôle de gestion responsables dans la performance globale perçue

Notre étude montre que les SCGR et les actions RSE coexistent, se complètent et s'influencent mutuellement dans un objectif d'amélioration continue de la démarche de RSE. Les dispositifs RSE (label, certificat, etc.) donnent lieu à des SCGR. Le recours à ces derniers facilite le déploiement des pratiques en PME (Durdan, 2008 ; Gond et al., 2012 Crutzen et al., 2017) : 1) les systèmes de croyances permettent de communiquer sur les valeurs RSE et la culture de l'entreprise auprès de ses parties prenantes pour orienter le comportement des collaborateurs ainsi que leur attention vers les objectifs de la RSE. 2) Les systèmes de frontières permettent d'assurer la conformité des pratiques RSE et de donner une légitimité à l'engagement responsable de l'entreprise. 3) Les systèmes de contrôle diagnostic permettent de mesurer les pratiques RSE, de suivre leur progression et d'apporter des actions correctives si nécessaire. De plus, ils permettent de communiquer sur les pratiques RSE auprès des parties prenantes de l'entreprise. Enfin, les systèmes interactifs permettent de promouvoir l'engagement responsable des PME à travers des échanges avec les parties prenantes internes et externes.

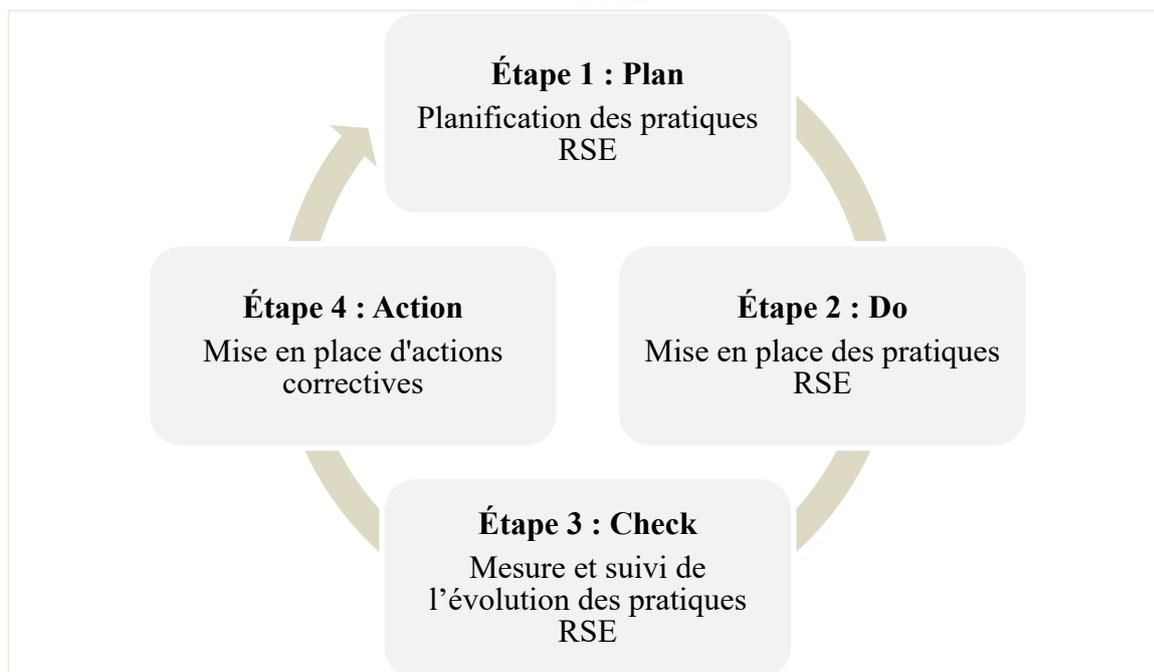
Nous contribuons à la littérature en précisant que les SCGR sont présents dans les PME tout comme dans les grandes entreprises. Toutefois, ces SCGR sont adaptés aux spécificités de chaque PME. Certaines PME ne mettent pas en place l'ensemble des SCGR et privilégient que les systèmes interactifs et les systèmes de croyances. Le manque de ressources financières et humaines, mais aussi de conviction de dirigeant représentent les causes principales qui empêchent le déploiement de l'ensemble des SCGR (Hudson et al., 2001 ; Marchesmay, 1993). En effet, les SCGR permettent de mesurer l'impact des pratiques RSE sur la performance globale de l'entreprise. Ils contribuent à l'amélioration continue de la performance globale. Cela s'explique comme suit :

- Les systèmes de croyances, les systèmes de frontières et les systèmes interactifs participent à la planification des pratiques RSE en intégrant les attentes des parties prenantes
- La mise en place des pratiques se réalise ensuite à travers les SCGR
- Les systèmes de frontières et les systèmes de diagnostics assurent le suivi de la progression des pratiques RSE en fonction des objectifs fixés, et identifient les forces et les faiblesses des pratiques afin d'apporter des actions correctives si nécessaire.

- Enfin, les nouvelles actions correctives pourront améliorer l'engagement responsable de l'entreprise qui mènera vers l'amélioration de la performance.

Nous contribuons alors à la littérature en détaillant le rôle des SCGR dans l'amélioration continue de la performance globale des PME. La figure suivante synthétise les étapes de ce processus d'amélioration continue de la performance globale :

Figure 12 : Processus d'amélioration continue de la performance globale des PME



Les résultats de la première étude qualitative exploratoire nous ont permis d'étudier le rôle des SCGR envers la performance perçue par les dirigeants des PME. Dans un deuxième temps, nous allons discuter le rôle des SCGR dans le pilotage de la performance mesurée de l'entreprise identifié à travers l'étude de cas.

2. Le rôle des systèmes de contrôle de gestion responsables dans le pilotage de la performance mesurée

Les résultats de l'étude de cas portant sur l'engagement de l'entreprise en matière de pratiques RSE et de SCGR confortent les conclusions de la première étude qualitative exploratoire. L'étude montre que déploiement de SCGR permet d'accompagner, faciliter et contrôler le déploiement des actions RSE du cabinet. Ce résultat complète ceux relatifs aux travaux de Durden (2008), Gond et al. (2012) et Crutzen et al. (2017). Notre recherche montre que le

cabinet a mis en place des outils de contrôle au sens de Simons (1995) qui permettent : 1) de divulguer les valeurs et les principes RSE de l'entreprise auprès des parties prenantes internes, mais aussi externes pour favoriser un comportement responsable en entreprise (système de croyances : campagnes de sensibilisation, formation, mailing, journal interne, affiche, livret...), 2) de s'assurer de la conformité de l'engagement responsable (système de contraintes : audits responsables, lignes directrices RSE...) (Laguir, et al., 2019), 3) de mesurer l'évolution des actions RSE et d'apporter des actions correctives pour améliorer l'engagement de l'entreprise (système de contrôle diagnostique : tableau de bord RSE, rapport intégré, bilan social, bilan carbone), et 4) d'échanger avec les parties prenantes internes et externes afin de développer de nouvelles idées et d'orienter les décisions du dirigeant (système de contrôle interactif : enquêtes de satisfaction, réunions...) (Gond et al., 2012). D'autres outils (un label RSE et une charte RSE fournisseurs) permettent de soutenir ces quatre leviers de contrôle et renforcent la RSE pour orienter les comportements des parties prenantes.

L'étude montre ensuite que les SCGR et les actions RSE coexistent, se complètent et s'influencent mutuellement dans un objectif d'amélioration continue de la démarche de RSE mise en place au sein de l'entreprise. Les systèmes diagnostics par exemple sont jugés très importants par les parties prenantes, car il prouve, par les indicateurs RSE qu'ils fournissent, l'engagement de l'entreprise. Les composants de ces systèmes permettent de mesurer et de connaître l'évolution des trois dimensions de la performance globale et d'identifier les forces et les faiblesses de l'engagement de l'entreprise. Le dirigeant, mais aussi les parties prenantes de l'entreprise voient les résultats des actions mises en œuvre. Ce système de contrôle conduit le dirigeant, pour éviter toute suspicion de *greenwashing*, à mettre en place des actions correctives afin d'améliorer la performance globale de l'entreprise. Ainsi, selon les parties prenantes, l'entreprise n'apparaît pas comme ayant un comportement opportuniste avec des « stratégies manipulatrices » (Capron et Quairel-Lanoizelée, 2016) puisqu'il ne s'agit pas de faire de l'affichage, mais d'améliorer les pratiques internes au cours du temps. La démarche responsable de l'entreprise fonctionne autour d'un projet cohérent impliquant les différentes dimensions de la RSE. Cette démarche est formalisée par des pratiques structurées en actions et des SCGR permettant la mesure et le pilotage de la performance globale. L'entreprise peut alors être considérée comme une entreprise « génétiquement programmée » au sens d'Asselineau et Piré-Lechalard (2009) et Asselineau et Cromarias (2011) puisqu'elle apparaît relativement exemplaire.

Notre travail de recherche montre ainsi que le recours à des SCGR facilite la mise en place des actions RSE en PME. Il montre aussi que la combinaison des SCGR et des pratiques RSE est utile pour mesurer et piloter la performance globale de la PME. Nos résultats mettent en

évidence que les SCGR remplissent deux rôles distincts. D'une part, ils permettent de piloter en interne la performance RSE et d'autre part, ils permettent de réaliser un reporting pour les parties prenantes internes et externes (Damak-Ayadi 2010, Hopwood et al., 2010, Renaud, 2013).

Ainsi, notre étude met en exergue que les PME peuvent mobiliser différents SCGR afin de gérer leurs pratiques RSE et évaluer leur performance globale. Elle contribue à l'étude du développement du recours aux SCGR, peu abordée dans la littérature (Arjaliès et Mundy, 2013 ; Gond et al., 2012, Perez et al., 2007), et plus particulièrement dans le cadre des PME. Elle montre ensuite que la manière dont les PME s'engagent en RSE est différente de celle des grandes entreprises. Les PME mobilisent, comme les grandes entreprises, des SCGR, mais ceux-ci sont adaptés aux particularités des PME. Autrement dit, les SCGR observés dans le contexte des grandes entreprises tels que la norme GRI (Dohou et Berland, 2007), ou le TBL (Elkington, 1997) par exemple, n'ont pas été mobilisés dans la PME étudiée. Le SBSC (Hockerts 2001, 2002) mobilisé par les grandes entreprises est néanmoins adapté aux caractéristiques des PME et donne lieu à un tableau de bord basé sur des indicateurs RSE spécifiques à l'entreprise. Ainsi, l'entreprise observée a mis en place des systèmes de contrôle plus simples et conformes à ses spécificités (Chapellier et Dupuy, 2014 ; Ben Hamadi, et al., 2019).

Conclusion de la section 2

Notre travail de recherche montre que le recours à des SCGR facilite la mise en place des actions RSE en PME. En outre, le rôle des SCGR envers la performance perçue s'explique à travers un processus d'amélioration continue qui s'articule autour de la planification et la mise en œuvre des pratiques RSE, le suivi et l'évaluation de ces dernières, et l'amélioration de l'engagement responsable à travers des actions correctives. Au niveau de la performance mesurée, les SCGR remplissent deux rôles distincts. D'une part, ils permettent de piloter en interne la performance RSE et d'autre part, ils permettent de réaliser un rapport extra-financier pour communiquer auprès des parties prenantes internes et externes.

La contribution de ce travail de recherche réside dans la mobilisation des SCGR dans les PME afin de gérer leurs pratiques RSE et évaluer leur performance globale. La manière dont les PME s'engagent en RSE est différente de celle des grandes entreprises. Les PME mobilisent des SCGR plus simples adaptés à leurs spécificités. En outre, notre contribution porte sur la définition des SCGR les plus mobilisés dans chaque profil de PME. Les différentes pressions liées au déploiement des SCGR dans le contexte de PME font partie des contributions de cette recherche. Enfin, notre travail de recherche contribue au rôle des SCGR dans l'amélioration et le pilotage de la performance mesurée et perçue de l'entreprise.

CONCLUSION DU CHAPITRE 5

Dans ce chapitre nous avons discuté les résultats des deux études qualitatives que nous avons menées dans le cadre de notre travail doctoral. Ceux-ci nous permettent de démontrer l'existence des systèmes de contrôle de gestion responsables dans le contexte des PME ainsi que leur rôle dans le déploiement des pratiques RSE. De plus, il a été précisé que plusieurs critères favorisent l'instauration des SCGR dans les PME. D'une part, les SCGR sont mobilisés selon une approche proactive par conviction personnelle du dirigeant dans le but d'atteindre de nouvelles opportunités ou à travers une approche défensive selon laquelle les PME appliquent un nombre de pratiques RSE restreintes pour répondre aux attentes des parties prenantes. D'autre part, les dirigeants mettent en place les SCGR pour atteindre une performance économique ou globale. Il en découle que trois profils de PME peuvent être identifiés en matière de mise en place des SCGR : le profil 1 vise une opportunité globale, le profil 2 vise une opportunité économique et le profil 3 subit des contraintes économiques (El Baz et al., 2016). En outre, nous identifions les SCGR les plus mobilisés dans chaque profil de PME. Il a été souligné que différentes pressions sont liées au déploiement des SCGR dans le contexte de PME, notamment les pressions coercitives de la part des clients, les pressions normatives exercées par les salariés et les pressions mimétiques légèrement exercées par les concurrents. Finalement, notre discussion met en évidence l'importance du rôle des SCGR dans l'amélioration continue et le pilotage de la performance des PME.

CONCLUSION DE LA SECONDE PARTIE

Cette seconde partie nous a permis de présenter notre posture épistémologique et notre démarche méthodologique. Cette dernière a porté sur deux études : 1) une étude qualitative exploratoire basé sur vingt-sept entretiens semi-directifs auprès des dirigeants des PME françaises engagées en RSE et 2) une étude de cas unique auprès d'une PME ayant un comportement responsable. La première étude avait pour mission d'étudier le rôle des SCGR dans la performance globale perçue par les dirigeants des PME. La deuxième étude a complété la première en mettant en exergue le rôle des SCGR dans la performance globale mesurée. Les résultats de ces études ont été discutés au regard de notre revue de littérature.

À l'issue de notre étude empirique, nos principaux résultats révèlent que les SCGR existent dans les PME et permettent de faciliter le déploiement des pratiques RSE. Les SCGR sont influencés par la conviction personnelle de dirigeants de PME mais aussi par les contraintes des parties prenantes. Les objectifs de performance encouragent le déploiement des SCGR en PME. Autrement dit, les dirigeants mobilisent des SCGR pour atteindre une performance globale ou économique. Enfin, les SCGR contribuent à l'amélioration de la performance à travers un processus d'amélioration continue. Ce dernier met l'accent sur la planification et la mise en place des pratiques RSE, l'évaluation et le suivi de ces dernières, et la mise en place d'actions correctives pour améliorer l'engagement responsable de l'entreprise. Les SCGR contribuent également au pilotage de la performance globale de PME.

CONCLUSION GÉNÉRALE

Les PME jouent un rôle primordial sur le territoire français. Elles recouvrent un grand nombre de structures et représentent un réel moteur de croissance et d'emploi. Ces entreprises diffèrent des grands groupes et se distinguent par leurs propres caractéristiques, à savoir la gestion personnalisée par le dirigeant, la mise en place de stratégies informelles et le manque de spécialisation (Julien et Marchesnay, 1988 ; Torrès, 1999). Les PME doivent prendre en considération leurs contributions environnementales et sociales tout comme les grandes entreprises. Cet engagement est favorisé par le dirigeant (Nobre et Zawadzki, 2013) qui représente un acteur central au sein des PME (Courrent, 2012). Le dirigeant de PME est le principal décideur de la démarche RSE. Cette dernière dépend de la perception du dirigeant, de ses valeurs, de ses principes et de sa conviction personnelle (Laarraf et al., 2015 ; Santos, 2011). De même, les pressions des parties prenantes pourront également contribuer au déploiement de la RSE dans les PME (Jenkins, 2006 ; Spence, 2000). À ce titre, les PME sont amenées à prendre en compte les intérêts des parties prenantes (Mercier, 2010 ; Sahed-Granger et Boncori, 2014). Notre recherche montre que les systèmes de contrôle de gestion responsables s'avèrent être nécessaires pour accompagner les pratiques RSE dans les PME.

Les systèmes de contrôle de gestion responsables représentent un ensemble de systèmes de contrôle de gestion adapté à la démarche RSE et permettent de gérer, contrôler et communiquer sur les contributions responsables de l'entreprise. Certains chercheurs ont proposé un regroupement des SCG dans des cadres théoriques (Malmi et Brown, 2008 ; Simons, 1995) afin de mieux saisir leur complémentarité. Ces cadres théoriques s'avèrent être intéressants. Nous avons fait le choix de mobiliser le cadre de Simons (1995) afin d'apporter plus de précisions à notre recherche. Le modèle de Simons nous a semblé adapté à notre objectif de recherche ainsi qu'à notre démarche méthodologique. En effet, il porte sur différents leviers qui permettent de renforcer les valeurs responsables (systèmes de croyances), identifier les forces et les faiblesses de l'engagement de l'entreprise et gérer les incertitudes environnementales et sociales (systèmes de frontières), mesurer et suivre l'évolution des pratiques RSE (systèmes de diagnostics) et échanger avec les parties prenantes afin de promouvoir la RSE (systèmes interactifs). Les leviers de contrôle de Simons (1995) ont été examinés dans le cadre de deux études qualitatives.

Par ailleurs, le recours à des dispositifs de formalisation de RSE (label, certification RSE) permet de concrétiser l'engagement RSE des entreprises. Ces dispositifs nécessitent le

déploiement des SCGR (Gond et al., 2012) pour assurer l'obtention et le maintien de ces dispositifs de RSE.

La performance représente un levier fondamental pour toutes les entreprises. Ce concept s'est élargi dans la littérature académique afin de couvrir les enjeux de la RSE (environnementaux, sociaux et économiques). C'est dans ce contexte qu'émerge la notion de performance globale afin de regrouper l'ensemble des performances environnementale, sociale et économique (Capron et Quairel-Lanoizelée, 2006). Les systèmes de contrôle de gestion responsables mobilisés dans la littérature sont dédiés à la mesure unidimensionnelle ou multidimensionnelle de la performance globale. Toutefois, peu de SCGR permettent de mesurer l'ensemble des dimensions de la performance globale conjointement (*Global Reporting Initiative*, *Tripple Bottom Line* et *Sustainability Balanced Scorecard*). Bien que le rôle et les contributions des PME sont aussi importants que ceux des grandes entreprises, les travaux antérieurs n'accordent que peu d'importance aux SCGR et la performance globale des PME. De plus, le manque de temps et de ressources financières et humaines sont susceptibles d'empêcher la mise en place de SCGR dans les PME (Hudson et al., 2001 ; Marchesnay, 1993).

Les PME doivent assurer un équilibre entre les attentes des parties prenantes et prendre en considération leurs contributions responsables. Ainsi, notre travail doctoral permet de combler les lacunes de la recherche et d'explorer le rôle des SCGR dans la performance globale des PME. Nous avons donc formulé la problématique suivante :

<p style="text-align: center;">Quel est le rôle des systèmes de contrôle de gestion responsables dans la performance globale des PME ?</p>

En partant de notre revue de littérature, nous avons proposé quatre sous-questions de recherche :

QR1. Quels sont les systèmes de contrôle de gestion responsables mis en œuvre dans les PME ?

QR2. Quelles sont les motivations des dirigeants à mettre en place des systèmes de contrôle de gestion responsables ?

QR3. Quelles sont les pressions exercées par les parties prenantes en matière de déploiement des systèmes de contrôle de gestion responsables ?

QR4. Dans quelle mesure les systèmes de contrôle de gestion contribuent-ils à la performance globale des PME ?

La première question de recherche permet d'identifier les SCGR mobilisés dans le contexte des PME. La deuxième question a pour objectif de définir les motivations des dirigeants liées à la mise en place des SCGR dans les PME. La troisième question cherche à étudier les pressions

des parties prenantes susceptibles d'encourager le déploiement des SCGR en PME. Enfin, la dernière question de recherche vise à examiner le rôle des SCGR dans la performance globale des PME.

Afin de répondre à notre problématique de recherche, nous avons mobilisé un cadre théorique composé de deux théories. D'une part, la théorie des parties prenantes qui encourage la prise en compte des attentes des parties prenantes (Donaldson et Preston, 1995) et explique les motivations de la mise en place des pratiques RSE et des SCGR, et d'autre part, la théorie néo-institutionnelle (DiMaggio et Powell, 1983) qui met en exergue les pressions qui contribuent à la mise en œuvre des SCGR.

Nous avons également mobilisé une posture épistémologique interprétativiste qui permet de comprendre comment les individus présentent la réalité en s'appuyant sur leurs expériences (Allard-Poesi et Maréchal, 2003). Notre démarche méthodologique est composée de deux étapes.

La première étape consistait à mener une étude qualitative exploratoire auprès de vingt-sept PME françaises engagées en RSE. À ce titre, nous avons réalisé vingt-sept entretiens semi-directifs auprès des dirigeants de ces PME à l'aide d'un guide d'entretien. Ce dernier nous a permis d'orienter les discussions avec les interviewés vers les objectifs de notre recherche. Nous avons arrêté la collecte d'informations une fois que les entretiens n'apportaient plus de nouvelles informations. Les entretiens ont été enregistrés et entièrement retranscrits, et ont donné lieu à une analyse thématique. Les résultats obtenus ont apporté des réponses à nos objectifs de recherche en matière de SCGR mobilisés dans les PME, de motivations des dirigeants et de pressions des parties prenantes favorisant la mise en place des SCGR, et de rôle des SCGR dans la performance globale perçue par les dirigeants des PME.

La deuxième étape portait sur la réalisation d'une étude de cas unique afin de compléter les résultats de la première étude qualitative exploratoire. Cette étude cas a été réalisée auprès d'une PME engagée en RSE faisant partie des vingt-sept PME de notre premier échantillon. Le choix de cette PME s'explique par le fait qu'elle mobilisait l'ensemble des SCGR et que ses parties prenantes (les salariés, les clients et les fournisseurs) semblaient importantes pour expliquer le déploiement des SCGR. De plus l'entreprise se distinguait par un caractère unique (Yin, 1990, cité par Hlady-Rispal, 2002) : elle est la première à être labéllisée RSE dans son secteur d'activité (expertise comptable) et dispose d'une responsable RSE dans son équipe. Pour étudier ce cas, nous avons réalisé une immersion de cinq semaines et nous avons conduit quinze entretiens auprès des parties prenantes saillantes de l'entreprise ainsi que des observations. Des données secondaires ont été collectées (les rapports intégrés avec des indicateurs RSE, le rapport d'audit RSE de la labéllisation Lucie, les comptes rendus des réunions mensuelles, le

site Internet du cabinet, etc.) afin d'étudier le lien entre les SCGR et la performance mesurée. Les données ont été analysées selon une analyse thématique.

Les résultats de notre recherche mettent en exergue l'existence des SCGR au sein des PME. Ces SCGR sont adaptés aux particularités des PME et facilitent le déploiement et la gestion des pratiques RSE. Les SCGR permettent de diffuser les valeurs responsables auprès des collaborateurs, d'assurer la conformité de l'engagement responsable de l'entreprise et d'identifier les forces et les faiblesses de ce dernier, de mesurer et suivre l'évolution des pratiques RSE, et d'échanger avec les parties prenantes internes et externes sur la RSE afin de développer de nouvelles idées. Ces SCGR sont souvent influencés par la conviction personnelle des dirigeants afin d'atteindre une performance globale ou économique. Les contraintes des parties prenantes pour atteindre une performance économique influencent légèrement la mise en place des SCGR. Par ailleurs, les salariés, les clients et les fournisseurs sont considérés comme les parties prenantes les plus importantes encourageant la mise en œuvre des SCGR. Ces parties prenantes exercent différentes pressions sur les PME afin de mobiliser les SCGR : pressions coercitives (par les clients et légèrement de la part des fournisseurs) et pressions normatives (par les salariés et légèrement de la part des fournisseurs). Enfin, les SCGR jouent un rôle central dans l'amélioration continue de la performance globale de PME. Ils permettent de piloter performance globale de l'entreprise et de réaliser un reporting afin de communiquer sur les contributions RSE auprès des parties prenantes internes et externes.

Suite à la discussion des résultats à l'égard de la littérature académique, le principal apport de notre travail doctoral repose sur l'originalité de notre question de recherche. Aucun travail de recherche n'a étudié le rôle des systèmes de contrôle de gestion responsables dans la performance globale des PME. Notre recherche permet de concilier la mise en place de la RSE et des SCGR et de démontrer le lien entre ces derniers et la performance globale dans le contexte des PME. Nous présentons dans ce qui suit les contributions théoriques, méthodologiques et managériales.

Apports théoriques

Notre étude présente plusieurs contributions théoriques. Les résultats de notre recherche contribuent à l'étude du développement du recours aux SCGR, peu abordée dans la littérature des PME. Ils apportent un éclairage sur la manière dont les SCGR contribuent à la gestion des pratiques RSE. Les résultats montrent ensuite que l'engagement des PME en RSE est différent

de celui des grandes entreprises. Les PME mettent en place des SCGR adaptés à leurs particularités. Les SCGR mis en place dans le contexte des grandes entreprises tels que le SBSC, la norme GRI ou le TBL, n'ont pas été mobilisés dans les PME étudiées. Ces dernières mettent en place des systèmes de contrôle plus simples et les adaptent à leurs spécificités. Par exemple, certaines PME mettent en place un tableau de bord RSE, cependant son contenu (les indicateurs RSE) est simplifié et diffère d'une entreprise à une autre en fonction du secteur d'activité et de la taille de la structure. En outre, les PME établissent des rapports RSE adaptés à leurs propres caractéristiques afin de communiquer sur leurs contributions responsables auprès des parties prenantes. Les résultats permettent également de définir les parties prenantes les plus importantes dans le déploiement des SCGR (les salariés, les clients et les fournisseurs). Nos résultats mettent aussi en évidence que les motivations favorisant les SCGR portent sur deux approches : la première est de nature proactive et consiste à mobiliser les SCGR par conviction personnelle afin d'atteindre une performance globale ou économique, et la deuxième est de nature défensive dans la mesure où les PME mobilisent un nombre réduit de SCGR pour répondre aux exigences des parties prenantes et atteindre la performance économique. Dans cette perspective, l'approche instrumentale de la théorie des parties prenantes a été examinée pour mieux comprendre les motivations qui encouragent le déploiement des SCGR. De plus, l'analyse de la théorie néo-institutionnelle assure la compréhension des différents types de pressions exercées par les parties prenantes en vue de mettre en place des SCGR. Enfin, notre recherche contribue à la littérature en identifiant le rôle des SCGR dans l'amélioration continue et le pilotage de la performance globale des PME.

Apports méthodologiques

Notre apport méthodologique porte dans un premier temps sur l'étude qualitative exploratoire. Elle vise à explorer la perception des dirigeants en matière de SCGR. Des études qualitatives ont été menées afin d'étudier les SCGR et la RSE dans le contexte des grandes entreprises. Toutefois, aucune recherche n'a exploré le lien entre les SCGR et la performance globale des PME. La méthode de collecte de données mobilisée basée sur les entretiens semi-directifs auprès des dirigeants des PME nous a permis de comprendre comment les dirigeants interprètent les situations en s'appuyant sur leurs valeurs et croyances. Dans cette lignée, cette étude qualitative a permis d'examiner en profondeur la perception du dirigeant en matière de : SCGR mobilisés au sein des PME, influence des parties prenantes et motivations des dirigeants en termes de mise en place des SCGR et du rôle des SCGR dans la performance globale de l'entreprise.

Dans un deuxième temps, l'apport méthodologique réside dans l'étude de cas unique réalisée dans le but d'approfondir et de compléter les résultats de la première étude qualitative. Notre étude de cas propose d'étudier le rôle des SCGR dans la performance globale mesurée de la PME. Les méthodes de collecte de données mobilisées dans le cadre de cette étude, notamment les entretiens semi-directifs, ont apporté un éclairage sur la manière dont les parties prenantes saillantes perçoivent l'engagement de l'entreprise en matière de SCGR et le rôle de ces derniers dans la performance globale. Nous avons également réalisé des observations non participantes (participation à des réunions et événements organisés par l'entreprise) et collecté des données secondaires (documents internes et externes de l'entreprise) afin de valider nos résultats.

Ainsi, l'apport des deux études qualitatives mobilisées réside dans la présentation du rôle des SCGR dans la performance globale perçue et mesurée dans le contexte des PME.

Apports managériaux

À l'issue de notre recherche, nous suggérons aux PME de mobiliser des SCGR dans le cadre d'une démarche RSE. Les résultats de notre recherche soulignent en effet que les SCGR facilitent la mise en place et la gestion des pratiques RSE. Les SCGR orientent le comportement des collaborateurs vers les objectifs recherchés par l'entreprise, contribuent à l'innovation et au déploiement de nouvelles pratiques RSE et assurent la conformité de l'engagement RSE.

Ces SCGR s'avèrent être intéressants pour les PME, car ils permettent, d'une part, de mieux saisir l'apport des investissements responsables, d'autre part, de justifier l'engagement RSE auprès des parties prenantes internes et externes et aussi de contribuer à la performance économique de l'entreprise.

Limites et perspectives théoriques

Notre travail de recherche comporte certaines limites qui nous permettent de proposer des voies de recherches futures. Notre recherche a étudié le rôle des SCGR dans la performance globale des PME de manière globale. Il pourrait être envisagé d'analyser profondément le rôle de chaque levier de SCGR dans la performance globale de PME. De plus, nous nous sommes focalisée sur les SCGR formels. Une étude empirique mobilisant les modes de contrôle de gestion formel et informel pourrait être intéressante. Notre travail de recherche est le premier à apporter un éclairage sur le rôle des SCGR dans la performance globale des PME. Il pourrait aussi être intéressant de déterminer les motivations guidant les dirigeants de PME à améliorer

la performance globale de la PME plutôt que la seule performance économique.

Limites et perspectives méthodologiques

Dans un premier temps, notre première étude qualitative exploratoire est constituée d'un échantillon de vingt-sept PME situées dans différentes régions en France. Il pourrait être pertinent de chercher à identifier si des spécificités régionales apparaissent. De plus, ces entreprises exercent leur activité dans des secteurs différents. Il serait là aussi intéressant de mener une analyse sectorielle tout en s'interrogeant sur les spécificités sectorielles des SCGR mobilisés et leur rôle dans la performance globale. En outre, notre étude n'a ciblé que des PME françaises. Il serait intéressant de réaliser une étude empirique dans des pays autres que la France afin d'enrichir les résultats.

Dans un deuxième temps, notre seconde étude qualitative est axée sur une étude de cas unique. Il pourrait être pertinent de réaliser une étude de cas multiple afin de comparer les SCGR mobilisés. En outre, notre unité d'analyse est une entreprise de service de la profession comptable. Il serait intéressant de mener une étude de cas auprès d'entreprises de nature et de secteurs d'activités différents.

Enfin, les deux études mobilisées dans le cadre de notre recherche sont de nature qualitative. Une étude quantitative pourrait constituer une perspective de recherche intéressante afin de mieux saisir encore l'impact des SCGR dans la performance globale des PME.

BIBLIOGRAPHIE

- Abernethy, M.A. et Brownell, P. (1999). The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, 24, 189-204.
- Abernethy, M.A. et Vagnoni, E. (2004) Power, organization design and managerial behavior, *Accounting, Organizations and Society*, 29(3), 207-225.
- Abrams, F. W. (1951). Management's responsibilities in a complex world. *Harvard Business Review*, 29(3), 29-34.
- Acquier, A. et Aggerri, F. (2008). Une généalogie de la pensée managériale sur la RSE. *Revue Française de Gestion*, (180), 131-157.
- Acquier, A. et Gond, J-P. (2007). Aux sources de la responsabilité sociale de l'entreprise : (re) lecture et analyse d'un ouvrage fondateur : Social Responsibilities of the Businessman d'Howard Bowen, 1953. *Finance Contrôle Stratégie*. 10(2), 5-35.
- Adler, P.S. et Chen, X., (2011), Combining creativity and control : Understanding individual motivation in large-scale collaborative creativity. *Accounting, Organizations and Society*, 36(2), 63–85.
- Ahlstrom, D. (2010). Innovation and growth : How business contributes to society. *Academy of Management Perspectives*, 24(3), 1023.
- Aragon-Correa, J., Hurtado-Torres, N., Sharma, S. et Garcia- Morales, V. (2008). Environmental strategy and performance in small firms: a resource-based perspective. *Journal of environmental management*, 86, 88-108.
- Adler, P. S. et Chen, C. X. (2011). Combining creativity and control: Understanding individual motivation in large-scale collaborative creativity. *Accounting Organization Society*, 36(1), 63-85.
- Aggerri, F. et Godard, O. (2006), Les entreprises et le développement durable. *Entreprises et Histoire*, 4(45), 6-19.
- Ahrens, T. et Chapman, C.S. (2004). Accounting for flexibility and efficiency: a field study of management control systems in a restaurant chain, *Contemporary Accounting Research*, 21(2), 271-301.
- Akeb, H., Delchet-Chochet, K. et Vo, L-C. (2015). Analyse exploratoire de la mise en œuvre des trois dimensions de la RSE dans les PME françaises. *Revue de l'organisation responsable*, 10 : 5-27.
- Andersen, M. et Skjoett-Larsen, T. (2009). Corporate social responsibility in global supply chains. *Supply Chain Management : An International Journal*, 14(2), 75-86.

- Anthony, R. N. (1965). *Planning and control systems: A framework for analysis*. Boston, MA : Harvard Business School Press.
- Anthony, R.N. et Govindarajan, V. (2007). *Management Control Systems*, (12e éd.). McGraw-Hill-Irwin, New York, NY.
- Arjaliès, D. et Mundy, J. (2013). The use of management control systems to manage CSR strategy: A levers of control perspective. *Management Accounting Research*, 24(4), 284-300.
- Arjaliès, D.-L., Ponssard, J.-P., 2010. A managerial perspective on the porter hypothesis: the case of CO2 emissions. Dans P. Crifo, J.-P. Ponssard, (dir.), *CSR : From Compliance to Opportunity*. Editions de l'Ecole Poly- technique, Palaiseau.
- Armato, M. et Caren N. (2002), Mobilizing The Single-Case Study : Doug Mcadam's Political Process And The Development Of Black Insurgency 1930–1970. *Qualitative Sociology*, 25(1), 93-103.
- Arvidsson, S. (2010). Communication of corporate social responsibility : A study of the views of management teams in large companies. *Journal of Business Ethics*, 96(3), 339-354.
- Asif, M., Bruijn, E. J. d., Fisscher, O.A.M. et Searcy, C. (2010). Meta-management of integration of management systems. *The TQM Journal*, 22(6), 570-582.
- Allard-Poesi, F. et Maréchal, C. (2003). Construction de l'objet de recherche. Dans R. A. Thiétart, (dir.), *Méthodes de recherche en management* (2e éd., p. 34-56). Dunod, Paris.
- Allard-Poesi, F., et Perret, V. (2014). Fondements épistémologiques de la recherche. Dans R. A. Thiétart, (dir.), *Méthodes de recherche en management* (4e éd., p. 14-46). Dunod, Paris.
- Baden, D. A., Harwood, I. A. et Woodward, D. G. (2009). The effect of buyer pressure on suppliers in SMEs to demonstrate CSR practices : an added incentive or counter productive? *European Management Journal*, 27(6), 429-441.
- Ball, A. et Milne, M.J. (2005). Sustainability and management control. *Management Control Systems*, 314-337.
- Bansal, P. (2005). Evolving sustainably: A longitudinal study of corporate sustainable development. *Strategic Management Journal*, 26(3) : 197-218.
- Bardin, L. (2003). *L'analyse de contenu* (11^{ème} édition). Presses Universitaires de France.
- Baret, P. (2006). *L'évaluation contingente de la performance globale des entreprises : une méthode pour fonder un management socialement responsable ?* Eisenhardt 2ème journée de recherche du CEROS, 1-24.
- Barlatier, P.-J. (2018). Les études de cas. Dans F. Chevalier, L. M. Cloutier et N. Mitev, (dir.), *Les méthodes de recherche du DBA* (EMS édition). Collection Business Science Institute

- Bartolomeo, M., Bennett, M., Bouma, J.J., Heydkamp, P., Lames, P. et Wolters, T. (2000). Environmenetal management accounting in Europe: current practice and future potential. *European Accounting Review*, 9, 31-52.
- Bauer, M. (1993). *Les patrons de PME entre le pouvoir, l'entreprise et la famille*. Interéditions. Paris.
- Bebbington, J. et Thomson, I. (2013). Sustainable development, management and accounting: Boundary crossing. *Management Accounting Research*, 4 (24), 277-283.
- Bedford, D. et Malmi, T. (2015). Configurations of control : An exploratory analysis. *Management Accounting Research*, 27, 2-26.
- Bedford, D.S., Malmi, T. et Sandelin, M. (2016), Management control effectiveness and strategy: an empirical analysis of packages and systems. *Accounting, Organizations and Society*, 51, 12-28.
- Berg, B.L. (2000), *Qualitative Research Methods for the Social Sciences* (4e éd). Boston, MA, Allyn et Bacon.
- Berger-Douce, S. (2007). Les stratégies d'engagement sociétal des entrepreneurs. *Revue de l'Entrepreneuriat*, 6(2), 54-59.
- Berger-Douce, S. (2008). Rentabilité et pratiques de RSE en milieu PME premiers résultats d'une étude française. *Management et Avenir*, 15(1), 9-29.
- Berland, N. et Essid, M. (2009). *RSE, systèmes de contrôle et pilotage de la performance globale*. La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, Strasbourg, France
- Berry, A.J., Coad, A.F., Harris, E.P., Otley, D.T. et Stringer, C. (2009). Emerging themes in management control: a review of recent literature. *British Accounting Review*, 41(1), 2-20.
- Bescos, P., Dobler P., Mendoza C. et Naulleau G. (1993). *Contrôle de gestion et management*, Montchrestien, 2ème édition.
- Bieker, T. (2002). *Managing Corporate Sustainability With The Balanced Scorecard : Developing a Balanced Scorecard for Integrity Management* (thèse de doctorat). Université de St. Gallen.
- Bisbe, J., Batista-Foguet, J.-M. et Chenhall, R. (2007). Defining management accounting constructs: a methodological note on the risks of conceptual misspecification. *Accounting, Organizations and Society*, 32, 789–820.
- Blodgett, J. G., Lu, L.-C., Rose, G. M. et Vitell, S. J. (2001). Ethical Sensitivity to Stakeholder Interests: A Cross-Cultural Comparison. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 29(2), 190-202.

- Bocquet, R. et Mothe, C. (2013), Profil des entreprises en matière de RSE et innovation technologique. *Management et Avenir*, 8(66), 132-151.
- Boiral, O. (2009). Greening the corporation through organizational citizenship behaviors. *Journal of Business Ethics*, 87(2), 221-236.
- Boiral, O. (2013). Sustainability reports as simulacra? A counter-account of A and A + GRI reports. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 26(7), 1036–1071.
- Bolton, J.E. (1971). *Report of the committee of inquiry on small firms*. H.M.S.O., London.
- Bonner, S.E., Sprinkle, G.B., 2002. The effects of monetary incentives on effort and task performance: theories, evidence, and a framework for research. *Accounting Organizations and Society*, 27 (4/5), 303–345.
- Bonneveux, E. et Soparnot, R. (2016). Les stratégies de responsabilité sociales de petites et moyennes entreprises : quels effets pour quelles parties prenantes ? *RIMHE : Revue Interdisciplinaire Management, Homme & Entreprise* 20, 3-24.
- Bouhaouala, M. et Boucher P. (2007). Labellisation sectorielle et développement durable des territoires, Approche théorique et opérationnelle dans le secteur du tourisme sportif de nature, *Gestion 2000*, 24(2), 127-158.
- Bouquin, H. (1986). *Le contrôle de gestion*. Presses Universitaires de France.
- Bourguignon, A. (1995). Peut-on définir la performance ? *Revue Française de Comptabilité*, 61-66.
- Bourguignon, A., Malleret, V. et Norreklit, H. (2002). L'irréductible dimension culturelle des instruments de gestion : l'exemple du tableau de bord et du Balanced Scorecard. *Comptabilité Contrôle Audit*, numéro spécial, 7-32.
- Bouten, L., et Hoozée, S. (2013). On the interplay between environmental reporting and management accounting change. *Management Accounting Research*, 24(4), 333-348.
- Bowen, H.R. (1953). *Social responsibilities of the Businessman*. New York : Harpet et Row.
- Brammer, S., Millington, A., et Rayton, B. (2007). The contribution of corporate social responsibility to organizational commitment. *International Journal of Human Resource Management*, 18(10), 1701-1719.
- Brodhag, C. (2012). Responsabilité sociétale et développement durable : un enjeu pour les PME. Rapport de recherche.
- Brown, H. S., de Jong, M. et Lessidrenska, T. (2009). The rise of Global Reporting Initiative: A case of institutional entrepreneurship. *Environmental Politics*, 18(2), 182–200.
- Bruining, H., Bonnet, M. et Wright, M. (2004). Management control systems and strategy change in buyouts. *Management Accounting Research*, 15(2), 155-177.

- Brundtland, H. (1988). *Notre avenir à tous*. Commission Mondiale de l'ONU sur l'Environnement et le Développement.
- Bunce, P., Fraser, R. et Woodcock, L. (1995). Advanced budgeting: a journey to advanced management systems. *Management Accounting Research*, 6(3), 253–265.
- Burritt, R.L. et Schaltegger, S. (2010). Sustainability accounting and reporting: fad or trend?, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 23(7), 829-846.
- Calme, I. et Bonneveux, E. (2015). Implication d'un réseau professionnel de PME et diffusion d'une action collective de RSE. *RIMHE : Revue Interdisciplinaire Management, Homme & Entreprise*, 16,18-36.
- Capron, M. (2000), Comptabilité sociale et sociétale. Dans B. Colasse (dir.), *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit, Economica* (p. 407-419).
- Capron, M. (2012). Préface. Dans J-M. Courrent (dir.), *RSE et développement durable en PME* (7-10). De Boeck Supérieur.
- Capron, M. et Quairel-Lanoizelee, F. (2006). Évaluer les stratégies de développement durable des entreprises : l'utopie mobilisatrice de la performance globale. *Revue de l'Organisation Responsable*, 1, 5-17.
- Capron, M. et Quairel-Lanoizelée, F. (2004). *Mythes et Réalités de l'Entreprise Responsable*. La Découverte. Paris.
- Capron, M., et Quairel-Lanoizelée, F. (2010). *La responsabilité sociale d'entreprise*. La Découverte. Collection Repères. Paris.
- Caron, M.A., Boisvert, H. et Mersereau, A. (2007). *La comptabilité de management environnementale ou l'éco-contrôle : utilité des outils de contrôle de gestion*. Cahier de recherche, HEC Montréal.
- Carroll, A. B. (1979). A three-dimensional conceptual model of corporate performance. *Academy of Management Review*, 4(4), 497-505.
- Carroll, A. B. (1989). *Business and Society*. South-Western Publishing, Cincinnati.
- Carroll, A. (1991). The Pyramid of Corporate Social Responsibility : Toward the Moral Management of Organizational Stakeholders. *Business Horizons*, (34), 39-48.
- Carroll, A.B. (1999). Corporate Social Responsibility : Evolution of a Definitional Construct. *Business & Society*, 38(3), 268-295.
- Carroll, A.B. (2016). Carroll's pyramid of CSR: taking another look. *Journal of Corporate Social Responsibility*, 1(3), 1-8.
- Carroll, A. B., Lipartito, K. J., Post, J. E., Werhane, P. H. et Goodpaster, K. E. (2012). *Corporate responsibility: the American Experience*. Cambridge: Cambridge University Press.

- Carroll, A.B. et Nasi, J. (1997). Understanding stakeholder thinking : Themes from a finnish conference. *Journal of Business Ethics*, 6(1), 46-51.
- Cassells, S. et Lewis, K. (2011). SMEs and Environmental Responsibility: Do Actions Reflect Attitudes?, *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 18, 186-199.
- Castello, I. et Lozano, J. (2009). From risk management to citizenship corporate social responsibility : analysis of strategic drivers of change. *Corporate Governance*, 9(4), 373-385.
- Castro, J.-L. (2002). *Une approche exploratoire de l'influence des valeurs catholiques du dirigeant de PME sur son mode de management : la doctrine sociale de l'Église catholique à l'épreuve de l'entreprise* (thèse de doctorat). Université Paris Dauphines.
- Chabaud, D. et Sammut, S. (2016), Le dirigeant au cœur des dynamiques entrepreneuriales des PME. *Revue de l'entrepreneuriat*, 1(5), 7-13.
- Chang, D.-S., et Kuo, L.-CR. (2008). The effects of sustainable development on firms' financial performance : an empirical approach. *Sustainable Development*, 16(6), 365-380.
- Chapellier, P., Mohammed, A. et Teller, R. (2013). Le système d'information comptable des dirigeants de PME syriennes : complexité et contingences. *Management et Avenir*, 65(7), 48-72.
- Chen, S., Chen, X., Cheng, Q. et Shevlin, T. (2010). Are family firms more tax aggressive than non-family firms? *Journal of Financial Economics*, 95(1), 41-61.
- Cheng, Y. T. et Van de Ven, A. H. (1996). Learning the innovation journey : Order out of chaos? *Organization Science*, 7(6), 593-614.
- Chenhall, R. H. (2003). Management control system design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 127-168.
- Chenhall, R. H. (2007). Theorizing Contingencies in Management Control Systems Research. Dans C. S. Chapman, A. G. Hopwood, & M. D. Shields (dir.), *Handbook of Management Accounting Research* (vol. 1, p. 163-205).
- Chenhall, R. H. et Langfield-Smith, K. (1998). Adoption and benefits of management accounting practices: An Australian study. *Management Accounting Research*, 9(1), 1-19.
- Cherkaoui, A. (2016). Pratiques RSE des PME au Maroc : Une analyse perceptuelle auprès des dirigeants casablancais. *Question(s) de Management*, 3(14) : 13-26.

- Cherkaoui, A. et Jallal, R. (2017). Spécificités des pratiques RH socialement responsables au contexte des PME au Maroc : les enseignements d'une étude de cas. *Question(s) de Management*, 3(18), 63-77.
- Cherkaoui, A., Igalens, J. et Peretti, J.M. (2019). *La responsabilité sociétale des entreprises au Maroc : Facteurs déterminants, analyses perceptuelles et typologies comportementales*. L'Harmattan.
- Cheng, Y. T., et Van de Ven, A. H. (1996). Learning the innovation journey: Order out of chaos? *Organization Science*, 7(6), 593-614.
- Christophe, B. (1995), *La comptabilité verte, De la politique environnementale à l'écobilan*. De Boeck Université, Bruxelles.
- Clarkson, M.B.E., (1995). A stakeholder framework for analyzing and evaluating corporate social performance. *Academy of Management Review*. 20(1) : 92-117.
- CMED (1988). *Notre avenir à tous*. Editions du Fleuve. Québec.
- Cochoy, F. (2007), La responsabilité sociale de l'entreprise comme « représentation » de l'économie et du droit. *Droit et société*, 1(65), 91-101.
- Commission Européenne (2001), *Livre Vert : Promouvoir un cadre européen pour la responsabilité sociale des entreprises*. Emploi et Affaires sociales.
- Conner, K., (1991). A Historical Comparison of Resource-based Theory and five schools of thought within Industrial Organization Economics. *Journal of Management*, 17(1), 121-154.
- Courrent, J.-M. (2012). *RSE et développement durable en PME*. Comprendre pour agir, De Boeck Supérieur.
- Courrent, J.M., et Quairel-Lanoizelée F. (2012). Une approche spécifique de la RSE en PME. Dans J-M. Courrent (dir.), *RSE et développement durable en PME* (p. 30-49). De Boeck Supérieure.
- Crutzen, N., Zvezdov, D. et Schaltegger, S. (2017), Sustainability and management control : exploring and theorizing control patterns in large European firms. *Journal of Cleaner Production*, 143, 1291-1301.
- Cugueró-Escofet, N. et Rosanas, J.M. (2017). The Ethics of Metrics : Overcoming the Dysfunctional Effects of Performance Measurements Through Justice. *Journal of Business Ethics*, (140), 615-631.
- Dahl, R.A. (1957). The concept of power. *Behavioral Science*, 2(3), 201-215.

- Dahlsrud, A. (2008). How corporate social responsibility is defined : an analysis of 37 definitions. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 15(1), 1-13.
- Darke, P., Shanks G. et Broadbent M. (1998), Successfully Completing Case Study Research : Combining Rigour, Relevance And Pragmatism. *Journal Of Information Systems*, 8, 273-289.
- Davis, K. (1960). Can business afford to ignore social responsibilities?. *California Management Review*, 2(3): 70-76.
- Dawson, L. M. (1997), Ethical differences between men and women in the sales profession. *Journal of Business Ethics*, 16(11), 1143-1152.
- Dawson, S., Breen, J., et Satyen, L. (2002). The ethical outlook of micro business operators. *Journal of Small Business Management*, 40(4), 302-313.
- De Colle, S., Henriques, A., et Sarasvathy, S. (2014). The paradox of corporate social responsibility standards. *Journal of Business Ethics*, 125, 177–191.
- Debruyne, M. (2011). La certification, substitut ou complément de la confiance dans les relations entre agents économiques ? *La Revue des Sciences de Gestion*, 6 (252), 47-57.
- Deephouse, D.L. et Carter, S.M. (2005). An examination of differences between organizational legitimacy and organizational reputation. *Journal of Management Studies*, 42(2), 2322-2380.
- Déjean, F. et Gond, J. P. (2004). La responsabilité sociétale des entreprises : enjeux stratégiques et méthodologies de recherche. *Finance Contrôle Stratégie*, 7(1), 5-31.
- Demers, C. (2003). L'entretien. Dans Y. Giordano (dir.), *Conduire un projet de recherche. Une perspective qualitative* (173-210). Éditions Management et Société.
- Di Maggio, P., et Powell, W. W. 1983. The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147-160
- Dincer. R., et Dincer. C. (2013). Corporate Social responsibility decisions : a dilemma for SME executive?. *Social Responsibility Journal*, 9(2) : 177-187.
- Dlimi, S. et Cherkaoui, A. (2016). *Les Stratégies RSE à l'ère du numérique : vers une nouvelle vision de la performance*. 34ème Conférence : université d'été de l'Audit Social organisée par l'IAS, AGRH et ESSEC Business School Paris.
- Dohou, A. et Berland, N. (2007). *Mesure de la performance globale des entreprises*. Actes du Congrès Annuel de l'Association Francophone de Comptabilité, Poitiers, France.

- Dokou, A.K.G., Baudoux, M., et Roge, M. (2000). *L'accompagnement managérial et industriel de la PME : l'entrepreneur, l'universitaire et le consultant*. L'Harmattan.
- Donaldson, T., et Preston, L.E. (1995). The Stakeholder theory of the corporation : concepts, evidence and implications. *Academy of Management Review*, 20(1) : 65-91.
- Dontenwill, E., (2005). Comment la théorie des parties prenantes peut-elle permettre d'opérationnaliser le concept de développement durable pour les entreprises ? *Revue des Sciences de Gestion - Direction et Gestion*, (211-212), 85-96.
- Drucker, P. F. (1954). *The practice of management: A study of the most important function in America society*. New York : Harper and Brothers.
- Drucker, P. (1984). The new meaning of corporate social responsibility. *California Management Review*, 26(2): 53-64.
- Dubigean, O., (2009). *Piloter un développement responsable* (3e éd). Pearson France.
- Dubouchet, V., Ponçon, Y. et Taupenas, P. (2004). *La Responsabilité Sociale de l'Entreprise, élément incontournable du développement de l'entreprise et de ses ressources humaines* (MBA MRH). Université de Paris Dauphine, Paris.
- Duchéneau, B. (1997). Le profil du dirigeant de moyenne entreprise. *Revue Française de Gestion*, (116), 95-110.
- Durden, C. (2008). Towards a socially responsible management control system. *Accounting, Auditing et Accountability Journal*, 21(5), 671-694.
- Ede, F. O., Panigrahi, B., Stuart, J. et Calcich, S. (2000), Ethics in small minority businesses. *Journal of Business Ethics*, 26(2), 133-146.
- Edvinsson, L. et Malone M.S., (1997). *Intellectual Capital : Realising Your Company's True Value by Findings its Hidden Brainpower*. Harper Collins Publishers, New York.
- Eisenhardt, K.M. (1989). Building theories from case study research. *Academy of Management Review*, 14(4), 532-550.
- El Baz, J., Laguir, I. et Marais, M. (2016). Influence of National Institutions on the Corporate Social Responsibility Practices of Small- and Medium-sized Enterprises in the Food-processing Industry: Differences Between France and Morocco. *Journal of Business Ethics*, (134), 117-133.
- El Bousserghini, J., Berger-Douce, S., et Jamal, Y. (2016). Vision stratégique des PME orientée RSE – illustration par deux entreprises marocaines. *Revue internationale des sciences de l'organisation*, 1, 69-99.
- Elkington, J. (1994). Towards the suitable corporation: win-win-win business strategies for sustainable development. *California Management Review*, 36(2), 90-100.

- Elkington, J. (1997). *Cannibals with forks: The triple bottom line of 21st century business*. Capstone: Oxford.
- Epstein, M. J. (2008). *Making Sustainability Work: Best Practices in Managing and Measuring Corporate Social, Environmental and Economic Impacts*. Sheffield: Greenleaf Publishing, UK.
- Epstein, M. J. et Roy, M.-J. (2001). Sustainability in action: Identifying and measuring the key performance drivers. *Long Range Planning*, 34(5), 585-604.
- Essid, M. (2009). *Les mécanismes de contrôle de la performance globale : Le cas des indicateurs non financiers de la RSE* (thèse de doctorat). Université Paris- Sud.
- Evan, W. M. et Freeman, R. E. 1988. A Stakeholder Theory of the Modern Corporation: Kantian Capitalism. Dans T.L. Beauchamp et N.E. Bowie (dir.), *Ethical Theory and Business*, 75-84.
- Falkenberg, L. et Herremans, I. (1995). Ethical behaviours in organizations: directed by the formal or informal systems? *Journal of Business Ethics*, 14(2), 133-143.
- Fassin, Y. (2008). SMEs and the fallacy of formalising CSR. *Business Ethics : A European Review*, 17(4), 364-378.
- Fassin, Y., Van Rossem, A. et Buelens, M. (2011). Small-business owner managers' perceptions of business ethics and CSR-related concepts. *Journal of Business ethics*, 98(3), 425-453.
- Fernando, S. et Lawrence, S. (2014), A theoretical framework for CSR practices: integrating legitimacy theory, stakeholder theory and institutional theory. *The Journal of Theoretical Accounting*, 10(1), 149-178.
- Ferreira, A. et Otley, D. (2005). The design and use of management control systems : an extended framework for analysis. Social Science Research Network. http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=682984.
- Figge, F., Hahn, T., Schaltegger, S. et Wagner, M. (2002). The Sustainability Balanced Scorecard – Linking Sustainability Management to Business Strategy. *Business Strategy and the Environment*, 11, 269- 284.
- Figge, F. et Hahn, T. (2013). Value drivers of corporate eco-efficiency: management accounting information for the efficient use of environmental resources. *Management Accounting Research*, 24(4), 387-400.
- Filion L.J. (2007), *Management des PME, de la création à la croissance*. Editions Renouveau Pédagogique Inc.

- Fitzgerald, M. A., Haynes, G. W., Schrank, H. L. et Danes, S. M. (2010). Socially responsible processes of small family business owners : Exploratory evidence from the national family business survey. *Journal of Small Business Management*, 48(4), 524–551.
- Flamholtz, E., Das, T. et Tsui, A. (1985). Toward an integrative framework of organizational control. *Accounting, Organizations and Society*, 10(1), 35-50.
- Frederick, W.C. (1960). The growing concern over business responsibility. *California Management Review*, 2, 54-61.
- Freeman, R.E. (1984). *Strategic management: a stakeholder approach*. Pitman, Boston.
- Freeman, R.E. et Reed, D.L. (1983). Stockholders and stakeholders: a new perspective on corporate governance. *California Management Review*, 25(3), 88-106.
- Friedman, M. (1970), The social responsibility of business is to increase its profits. Dans T. Beauchamp, et N.E. Bowie (dir.), *Ethical Theory and Business*, Prentice Hall, Englewood Cliffs (55-60). NJ.
- Gallhofer, S. (2018). Going beyond western dualism : Towards corporate nature responsibility reporting. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 31(8), 2110–2134.
- Gavard-Perret, M.-L., Gotteland, D., Haon, C. et Jolibert, A. (2012). *Méthodologie de la recherche en sciences de gestion*. Réussir son mémoire ou sa thèse. Pearson Education.
- Germain, C. et Gates, S. (2007). *Le niveau de développement des indicateurs de responsabilité sociale dans les outils de pilotage de contrôle de gestion : une analyse des pratiques des entreprises*. 28ème congrès annuel de l'Association Francophone de Comptabilité, Poitiers.
- Gladwin, T. N., Kennelly, J. J. et Krause, T. S. (1995). Shifting Paradigms for Sustainable Development: Implications for Management Theory and Research. *Academy of Management Review*, 20(4) : 874-907.
- Glaser, B., et Strauss, A. (2010), *La découverte de la théorie ancrée : Stratégies pour la recherche qualitative*. Armand Colin, collection Individu et Société, Paris.
- Global Reporting Initiative (GRI) (2018). <https://www.globalreporting.org/Pages/default.aspx>. Accessed 4 October 2018.
- Goh, C.S., (2017). *Towards an integrated approach for assessing triple bottom line in the built environment*. SB-LAB International Conference on Advances on Sustainable Cities and Buildings Development. Green Lines Institute.
- Gombault, A. (2000). *La construction de l'identité organisationnelle : une étude exploratoire au musée du Louvre entre 1996 et 1998* (thèse de doctorat nouveau régime en sciences de gestion). Université Montesquieu Bordeaux IV.

- Gond, J.P. (2003). Performance sociétale de l'entreprise et apprentissage organisationnel : vers un modèle d'apprentissage sociétal de l'entreprise ? Congrès de l'AIMS, 1-22.
- Gond, J-P. (2006). *Contribution à l'étude du concept de performance sociétale de l'entreprise : fondements théoriques, construction sociale, impact financier* (thèse de doctorat). Université Toulouse 1.
- Gond, J-P., Grubnic, S., Herzig, C. et Moon, J. (2012). Configuring management control systems : Theorizing the integration of strategy and sustainability. *Management Accounting Research*, 23(3), 205-223.
- Green, S., Welsh, M., (1988). Cybernetics and dependence : reframing the control concept. *Academy of Management Review*, 13(2), 287–301.
- Guba, E., G. et Lincoln, Y. S. (1994). Competing paradigms in qualitative research. Dans T. O. S. Publication (dir.), *Handbook of qualitative research* (p. 105–117). London.
- Habisch, A. (2004). Social responsibility, social capital and SMEs. Dans L. Spence, A. Habisch, et R. Schmidpeter (dir.), *Responsibility and social capital* (p. 25–35). London : Anglo-German Foundation, Palgrave Macmillan.
- Hamann, R., Smith, J., Tashman, P. et Marshall, R. S. (2015). Why do SMEs go green? An analysis of wine firms in South Africa. *Business and Society*, Social Issue on SMEs and CSR in Developing Countries.
- Habersaat, M., Schonenberger, A. et Weber W. (2000). *Les PME en Suisse et en Europe*. SECO, Berne.
- Hartmann, J. et Moeller, S. (2014). Chain liability in multitier supply chains? Responsibility attributions for unsustainable supplier behavior. *Journal of Operations Management*, 32(5) : 281-294.
- Hattabou, A., et Louitri, A. (2011). Développement durable et management des PME : une analyse en termes de proximité. Illustration par un cas du secteur Textile-Habillement. *Management et Avenir*, 3(43) : 122-142.
- Heald, M. (1961). Business Thought in the Twenties: Social Responsibility. *American Quarterly*, 13(2), 126- 139.
- Helfrich, V. (2010), Peut-on normaliser efficacement la RSE et ses pratiques ? Étude du cas de la norme ISO 26000 sur la responsabilité sociétale. *Revue de l'organisation responsable*, 5(1), 51-60.
- Henri, J.F. et Giasson, A. (2006). Mesurer la performance environnementale : un ingrédient essentiel de la gestion environnementale, *CMA Management*, 24-28.

- Henri, J.F. et Journeaut, M. (2010). Eco-control: the influence of management control systems on environmental and economic performance, *Accounting, Organizations and Society*, 35(1) : 63-80.
- Hervas-Oliver, J. L, Boronat.-Moll, C. et Sempere-Ripoll, F. (2016). On Process Innovation Capabilities in SMEs : A Taxonomy of Process-Oriented Innovative SMEs. *Journal of Small Business Management*, 54(1), 113-134.
- Heugens, P. P. et Kaptein, M. (2008). Contracts to communities: A processual model of organizational virtue. *Journal of Management Studies*, 45(1) :100-121.
- Hill, C.W., et Jones, T.M. (1992). Stakeholder Agency Theory. *Journal of Management Studies*, 29(2), 131-154.
- Hill, C.W. et Jones, T.M. (1992). Stakeholder Agency Theory. *Journal of Management Studies*, 29(2) 131-154.
- Hirèche, L. (2004). *L'influence de l'éthique des managers sur les comportements au travail et la performance organisationnelle : Esquisse d'un modèle conceptuel*. XVème Congrès de l'AGRH, Montréal.
- Hitchens, D., Thankappan, S., Trainor, M., Clausen, J., DE Marchi, B. (2005). Environmental performance, competitiveness and management of small businesses in Europ. *Tijdschrift voor Economische en Sociale Geografie*, 96(5), 541-557.
- Hlady-Rispal, M. (2002), *La méthode des cas – Application à la recherche en gestion*. De Boeck Université, Bruxelles.
- Hockerts, K. (2001). *Corporate Sustainability Management, Towards Controlling Corporate Ecological and Social Sustainability*. Proceedings of Greening of Industry Network Conference, Bangkok.
- Holder-Webb, L., Cohen, J.R., Nath, L. et Wood, D. (2009). The supply of corporate social responsibility disclosures among U.S. firms. *Journal of Business Ethics*, 84, 497-527.
- Hosoda, M. (2017). Management control systems and corporate social responsibility : perspectives from a Japanese small company. *Corporate Governance*, 18(1), 68-80.
- Hosseini, J. C. et Brenner, S. N. (1992). The Stakeholder Theory of the Firm: a Methodology to Generate Value Matrix Weights. *Business Ethics Quarterly*, 2(2), 99-119.
- Hudson, M., Smart, A. et Bourne M. (2001). Theory and practice in SME performance measurement systems. *International Journal of Operations and Production Management*, 21(8), 1096-1115.
- Igalens, J. et Point, S. (2009). *Vers une nouvelle gouvernance des entreprises*, Dunod.
- INSEE (2017). *Caractéristiques des entreprises par catégorie en 2015*.

- Isaksson, R., et Steimle, U. (2009). What does GRI-reporting tell us about corporate sustainability? *The TQM Journal*, 21(2), 168–181.
- Ittner, C.D. et Larcker, D.F. (2003). Coming up short on nonfinancial performance measurement, *Harvard Business Review*, 81(11) : 88-95.
- Jaouen, A. (2008). *Le dirigeant de très petite entreprise : éléments typologiques*. 9ème Congrès International Francophone en Entrepreneuriat et PME (CIFEPME), Louvain-la-Neuve, Belgique.
- Jenkins, H. (2004). A critique of conventional CSR theory: An SME perspective. *Journal of General Management*, 9(4) : 55-75.
- Jenkins, H. (2006). Small Business champions for Corporate Social Responsibility. *Journal of Business Ethics*, 67(3) : 241-256.
- Jenkins, H.M. et YAKOVLEVA. N. (2006). Corporate social responsibility in the mining industry exploring trends in social and environmental disclosure. *Journal of Cleaner Production*, 14(3-4) : 271-284.
- Jenkins, H. (2009). A “Business Opportunity” Model of Corporate Social Responsibility for Small- and Medium-Sized Enterprises. *Journal of Business Ethics*, 18(1), 21-36.
- Jennifer Ho, L.C., Taylor, M.E., (2007). An empirical analysis of triple bottom-line reporting and its determinants: evidence from the United States and Japan. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 18, 123-150.
- Johnson, R. D. et Greening, D. W. (1999). The effects of corporate governance and institutional ownership types on corporate social performance. *Academy of Management Journal*, 42(5), 564–576.
- Jones, T. M. et Wicks, A. C. (1999). Convergent Stakeholder Theory. *Academy of Management Review*, 24(2), 206-221.
- Julien, P.A. 1993. Vers un modèle général des PME. Dans GREPME, *Les PME : bilan et perspectives*. Paris : Economica.
- Julien., P. A. (1994). *Les PME : bilan et perspective*. Les Presses Inter Universitaires, Economica, Québec.
- Julien, P-A. (1997). *Les PME : Bilan et perspectives*. GREPME, Éditions Economica.
- Julien P.A. (2005). *Les PME : Bilan et perspective*. Sous la direction de GREPME (3ème édition), Presses Inter Universitaires, Cap Rouge, Québec.
- Julien. P-A. et Marchesnay, M. (1988). *La petite entreprise : principes d'économie et de gestion*. Édition Vuibert. Paris.
- KPMG (2017). *The road ahead. The KPMG survey of corporate responsibility reporting*. Swiss: KPMG International Corporative.

- Kaplan, R. S. et Norton, D. P. (1992). The Balanced Scorecard - Measures that drive performance. *Harvard Business Review*, 70, 71-79.
- Kaplan, R.S. et Norton, D.P. (1996). *The Balanced Scorecard*. Harvard Business School Press.
- Kaplan, R.S. et Norton D.P (2001a)., *The strategy-focused organization: how Balanced Scorecard companies thrive in the new business environment*, Harvard Business School Publishing Corporation.
- Kaplan R.S. et Norton D.P (2001b)., Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part II. *Accounting Horizons*, 15(2), 147-160.
- Katz, J. (1989). Penurious Strategies for Parsimonious Research: « Little Guy » Alternatives for « Big-buck » Research. *Journal of Business Venturing*, 4(6), 361-66.
- Kochan, T. A. et Rubinstein, S. A. 2000. Toward a Stakeholder Theory of the Firm : The Saturn Partnership. *Organization Science*, 11(4), 367-386.
- Kotler, P. et Lee, N. (2005). *Corporate Social Responsibility. Doing the Most Good for Your Company and Your Cause*. John Wiley and Sons, New Jersey.
- Kum-lung, C. et Teck-Chai, L. (2010). Attitude towards Business Ethics: Examining the Influence of Religiosity, Gender and Education Levels. *International Journal of Marketing Studies*, 2(1), 225-232.
- Kusyk, S.M. et Lozano, J.M. (2007). Corporate responsibility in small and medium-sized enterprises. *Corporate Governance*, 7(4) : 502-15.
- Laarraf, Z., Valant Gandja, S., et Tchankam, J. (2015). RSE et PME : éclairages par la TPP à partir de la grille de Mitchell. Agle et wood. *Gestion 2000*, 32, 35-53.
- Labelle, F., Aka. K. G. et Pichette. A.-M. (2013). La RSE, du côté des PME. Dans C. Gendron et B. Girard (dir.), *Repenser la responsabilité sociale de l'entreprise* (p. 291-308). L'École de Montréal.Paris, Armand Colin « recherches ».
- Labelle, F. et St-Pierre, J. (2010). *Les déterminants institutionnels, organisationnels et individuels de la sensibilité des PME au sujet du développement durable. Actes du 10^e Congrès international francophone en entrepreneuriat et PME*.
- Labro, E. (2015), Hobby horses ridden. *Journal of Management Accounting Research*, 27(1), 133-138.
- Laguir, L., Laguir, I. et Tchemeni, E. (2019). Implementing CSR activities through management control systems: A formal and informal control perspective. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32(2), 531-555.
- Laine, M. (2010). Towards sustaining the status quo: Business talk of sustainability in Finnish corporate disclosure. *European Accounting Review*, 19(2), 247–274.

- Langevin, P. et Naro G. (2003). *Contrôle et comportements : une revue de la littérature Anglo-Saxonne*. Actes du congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Louvain la Neuve.
- Langfield-Smith, K. (1997). Management control systems and strategy : a critical review. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2) : 207-232.
- Langfield-Smith, K. (2007). A review of quantitative research in management control systems and strategy. Dans C.S. Chapman, A.G. Hopwood, M.D. Shields (dir.), *Handbook of Management Accounting Research*, (vol. 2, p. 753-783). Elsevier, Oxford.
- Lapointe, A. et Gendron C. (2004). *La responsabilité sociale d'entreprise dans la PME : option marginale ou enjeu vital ?* Actes du 7ème Congrès International Francophone en Entrepreneuriat.
- Lapointe, A. et Gendron, C. (2005). La responsabilité sociale d'entreprise dans la PME : option marginale ou enjeu vital ? *Cahier de la Chaire de responsabilité sociale et de développement durable*, Montréal, École des sciences de gestion, UQAM.
- Lebas, M. (1995). Oui, il faut définir la performance. *Revue Française de Comptabilité*, 66-71.
- Lee, M.-D.P. (2008). A review of the theories of corporate social responsibility: its evolutionary path and the road ahead. *International Journal of Management Reviews*, 10(1), 53-73.
- Lee, M.-D. P. (2011). Configuration of external influences : The combined effects of institutions and stakeholders on corporate social responsibility strategies. *Journal of Business Ethics*, 102(2), 281–298.
- Levine, M. A. (2008). The Benefits of corporate social responsibility. *New York Law Journal*.
- Levitt, T. (1958). *The dangers of social responsibility*. Harvard Business Review.
- Lueg, R. et Radlach, R. (2015). Managing sustainable development with management control systems : a literature review. *European Management Journal*, 34(2), 158-171.
- Malmi, T. et Brown, D. (2008). Management control systems as a package. Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19, 287-300.
- Mandl, I. (2006). *CSR and Competitiveness – European SME's Good Practice*. Workshop: The Social Responsibility of Small and Medium Sized Enterprises – Integration of CSR into SME Business Practice, Copenhagen Business School.
- Marchesnay M., (1991). La PME : une gestion spécifique. *Économie Rurale*, (206), 11-17.
- Marchesnay, M. (1993). PME, stratégie et recherche. *Revue Française de Gestion*, (95), 70-76.
- Marchesnay, M. 2003. La petite entreprise : sortir de l'ignorance. *Revue Française de Gestion*, 29(144), 107-118.
- Marchesnay, M. et Carrier, C. (2005). Stratégie de la PME. Dans P-A. Julien (dir.), *Les PME. Bilan et perspectives* (3e éd, p. 183-216). Presse Inter-Universitaires.

- Martinet, A. C. (1984). *Management stratégique : organisation et politique*. McGraw Hill.
- Martinet, A.C., et Reynaud, E. (2001). Shareholders, stakeholders et stratégie. *Revue Française de Gestion*, (136), 2-25.
- Martyn, P., Sweeney, B. et Curtis, E. (2016). Strategy and control : 25 years of empirical use of Simons' Levers of Control framework. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 12(3), 281-324.
- Mathieu, P. (2008). La RSE : fondements théoriques et problématiques gestionnaires. *Entreprise Ethique*, (28), 13-21.
- McCrudden, M. Schraw, G. et Buckendahl, C. (2015). Use of visual displays in research and testing : Coding interpreting, and reporting data. M. T. McCrudden (dir.), Charlotte, NC : Information Age Publishing.
- McGuire, J.W. (1963). *Business and Society*. MacGraw-Hill, New-York.
- Merchant, K. A. (1985). *Control in business organizations*. Boston : Pitman.
- Merchant. K.-A. et Otley. D.-T. (2007). A review of the literature on control and accountability. Dans C.-S Chapman., A.-G. Hopwood et M.-D. Shields (dir.), *Handbook of Management Accounting Research* (p. 785-803), Elsevier, Oxford.
- Merchant, K. A. et Van der Stede, W. A. (2011). *Management control systems : Performance measurement, evaluation and incentives* (3e ed.). Upper Saddle River, NJ : Prentice Hall.
- Mercier, S. (1999). *L'éthique dans les entreprises*. Éditions La Découverte, collection Repères, Paris.
- Mercier, S. (2001). *L'apport de la théorie des parties prenantes au management stratégique : une synthèse de la littérature*. Actes de la Xième conférence de l'Association Internationale de Management Stratégique, Université Laval, Québec.
- Mercier, S. (2004). *L'éthique dans les entreprises*. Éditions La Découverte, Collection Repères Paris.
- Mescon T. S. et Tilson D.J. (1987). Corporate Philanthropy : A Strategic Approach to the Bottom-Line. *California Management Review*, 24(2), 49-61.
- Meyer, J. W. et Rowan, M. (1977). Institutionalized organizations : formal structure as mythe and deremony. *American Journal of Sociology*, 340-363.
- Meyssonier. J-L. et Rasolofo-Distler, F. (2008). Le contrôle de gestion entre responsabilité globale et performance économique : le cas d'une entreprise sociale pour l'habitat. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, (2), 107-124.
- Miles, M.B. et Huberman A.M. (2003). *Analyse de données qualitatives* (2^{ème} édition). De Boeck.

- Miles, M.P., Munilla, L.S. et Darroch, J. (2006). The role of strategic conversations with stakeholders in the formation of corporate social responsibility strategy. *Journal of Business Ethics*, 69(2) : 195-205.
- Milne, J. et Gray, R. (2013). W(h)ither Ecology? The Triple Bottom Line, the Global Reporting Initiative, and Corporate Sustainability Reporting. *Journal of Business Ethics*, 118, 13-29.
- Mitchell, R.K., Agle, B.R. et Wood, D.J. (1997), Toward a Theory of Stakeholder Identification and Salience: defining the Principle of who and what really counts. *Academy of Management Review*, 22(4), 853-886.
- Moneva, J. M., Archel, P. et Correa, C. (2006). GRI and the camouflaging of corporate unsustainability. *Accounting Forum*, 30(2), 121–137.
- Montiel, I. (2008). Corporate social responsibility and corporate sustainability separate pasts, common futures. *Organization et Environment*, 21(3), 245-269.
- Morsing. M., Perrini F. (2009). CSR in SMEs : do SMEs matter for the CSR agenda? *Business Ethics: A European Review* 18(1), 1-6.
- Morsing, M. et Oswald, D. (2009). Sustainable leadership : management control systems and organizational culture in Novo Nordisk A/S. *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*, 9(1), 83-99.
- Mucchielli, A. (1991). *Les méthodes qualitatives*. Presses universitaires de France, Paris.
- Mullenbach, A. (2007). L'apport de la théorie des parties prenantes à la Modélisation de la responsabilité sociétale des Entreprises. *Revue des Sciences de Gestion*, 1(223), 109-120.
- Murillo, D. et Lozano, J.M. (2006). SMEs and CSR: An approach to CSR in their own words. *Journal of Business Ethics*, 67(3), 227- 240.
- Naro, G. (2006). Un tableau de bord stratégique pour les dirigeants de petites entreprises : apports et limites des tableaux de bord prospectifs. Dans C. Fourcade, G. Paché, et R. Pérez (dir.), *La stratégie dans tous ses états* (p. 205-229). *Mélanges en l'honneur du Professeur Michel Marchesnay*, EMS, Paris.
- Naro, G. et Noguera, F. (2008). L'intégration du développement durable dans le pilotage stratégique de l'entreprise : Enjeux et perspectives des « Sustainability Balanced Scorecard ». *Revue de l'Organisation Responsable*, 3(1), 24-38.
- Naro, G. et Travaillé, D. (2011). Le BSC à l'épreuve de l'expérience, *Revue française de gestion*, (211), 65- 80.
- Neely, A. (1999), The performance measurement revolution : why now and what next? *International Journal of Operations & Production Management*, 19(2), 205-228.

- Nixon, B., Burns, J. et Jazayeri, M. (2011). The role of management accounting in new product design and development decisions. Dans CIMA (dir.), *CIMA research executive summary series*. London: CIMA.
- Nobre, T. et Zawadzki, C. (2013). Stratégie d'acteurs et processus d'introduction d'outils de contrôle de gestion en PME. *Association Francophone de Comptabilité*, 91-116.
- Norme Internationale ISO 26000 (2010). *Lignes directrices relatives à la responsabilité sociétale*.
- Norris, G. et O'Dwyer, B. (2004). Motivating socially responsive decision making: the operation of management controls in a socially responsive organisation. *The British Accounting Review*, 36(2) :173-196.
- Nybakk, E. et Panwar, R. (2015). Understanding instrumental motivations for social responsibility engagement in a micro-firm context. *Business Ethics : A European Review*, 24(1), 18-33.
- O'Dwyer, B. (2005). The construction of a social account: a case study in an overseas aid agency. *Accounting, Organizations and Society*, 30, 279-296.
- Oriot, F. et Misiaszek, E. (2012). Le Balanced Scorecard au filtre d'une PME française ou pourquoi les PME préfèrent le « sur-mesure ». *Revue Française de Gestion*, (225),27-43.
- Otley, D. (2016). The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014. *Management Accounting Research*. 32, 45-62.
- Otley, D. et Soin, K., (2014). Management control and uncertainty. Dans D. Otley, et K. Soin (dir.), *Management Control and Uncertainty* (p. 30-46). Palgrave Macmillan UK, London.
- Ouchi, W.G. (1979). A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms, *Management Science*, 25(9), 833-848.
- Oueghlissi, R. (2013). La RSE et les PME : Analyse descriptive à partir de l'enquête COI 2006. *Revue Française de Gestion*, 7(236), 163-180.
- Paché, G., et Colin, J. (2000). Recherche et applications en logistique : des questions d'hier, d'aujourd'hui et de demain. *Faire de la recherche en logistique et distribution*, 31-53.
- Paradas, A. (2006). *Perception du développement durable par des dirigeants de petites entreprises : résultats d'enquêtes. Congrès International Francophone en Entrepreneuriat et PME, Haute école de gestion (HEG) Fribourg, Suisse.*

- Paradas, A. (2007). Le dirigeant comme levier de la RSE en TPE : approche exploratoire basée sur l'utilisation de récits et d'une cartographie cognitive. *Revue internationale PME : économie et gestion de la petite et moyenne entreprise*, 20(3-4), 43-67.
- Paradas, A., Revelli, C., Debray, C., Courrent., J-M. et Spence, M. (2017). Pratiques responsables des dirigeants de PME : influence du profil du dirigeant. *Revue de l'entrepreneuriat*, 16(30), 197-228.
- Pasquero, J. (2005). La responsabilité sociale de l'entreprise comme objet des sciences de gestion : un regard historique. Dans M.F. Turcotte et A. Salmon (dir.), *Responsabilité sociale et environnementale de l'entreprise*. Presses de l'Université du Québec.
- Pelozo, J. (2006). Using corporate social responsibility as insurance for financial performance. *California Management Review*, 48(2), 52-72.
- Perez, E. A., Ruiz, C. C. et Fenech, F. C. (2007). Environmental management systems as an embedding mechanism : a research note. *Accounting, Auditing et Accountability Journal*, 20(3), 403-422.
- Perrini, F., Russo, A., et Tencati, A. (2007). CSR Strategy of SMEs and Large Firms: Evidence from Italy. *Journal of Business Ethics*, 74(3), 285-300.
- Perrini, F. et Tencati, A. (2006). Sustainability and Stakeholder Management : the Need for New Corporate Performance Evaluation and Reporting Systems. *Business Strategy and the Environment*, 15(5), 296- 308.
- Pesqueux, Y. (2007). Gouvernance et privatisation. La politique éclatée, Presse Universitaire de France.
- Pfeffer, J. (1981). *Power in organizations*. Marshfield, MA: Pitman.
- Pfeffer, J. et Salancik, G. (1978). *The external control of organizations : A resource dependence perspective*. New York: Harper & Row.
- Porter, M. E., et Kramer, M. R. (2006). Strategy and society : The link between competitive advantage and corporate social responsibility. *Harvard Business Review*, 84(12), 2-17.
- Princic, L. (2003). Engaging small business in corporate social responsibility: a Canadian small business perspective on CSR. *Canadian Business for Social Responsibility*.
- Quairel, F. (2006). Contrôle de la performance globale et responsabilité sociale de l'entreprise (RSE). Communication au 27ème congrès de l'AFC, CD-Rom, Tunis.
- Quairel, F et Auberge M.N. (2005). Management responsable et PME : une relecture du concept de responsabilité sociétale de l'entreprise. *Revue des Sciences de Gestion, Direction et Gestion*, (211-212), 111-126.

- Quairel-Lanoizelée, F. (2012). Le concept de responsabilité sociale d'entreprise est-il pertinent pour les PME ? Dans J-M. Courrent (dir.), *RSE et développement durable en PME* (17-37). De Boeck Supérieure. *Petite Entreprise et Entrepreneuriat*.
- Quinn, D. et Jones, T. (1995). An agent morality view of business policy. *Academy of Management Review*, 20(1), 22–42.
- Ramus, C. A. et Steger, U. (2000). The roles of supervisory support behaviors and environmental policy in employee «ecoinitiatives» at leading-edge European companies. *Academy of Management Journal*, 43(4): 605-626.
- Redien-Collot, R. et Leger-Jarniou, C. (2018). Retard de la RSE des PME françaises ? La prudence et le discours éthique hybride des dirigeantes de PME de forte croissance. *Revue de l'Entrepreneuriat*, 17(2), 7-33.
- Reynaud, E. (2003), *Développement durable et entreprise : vers une relation symbiotique*. Journée AIMS, Atelier Développement Durable, ESSCA Angers.
- Reynaud E., Depoers F., Gauthier C., Gond J-P. et Schneider Maunoury G. (2011). *Le Développement Durable au cœur de l'entreprise*. 2ème édition, Dunod.
- Riccaboni, A. et Leone, E.L. (2010). Implementing strategies through management control systems: the case of sustainability. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 59(2), 130-144.
- Robert, K.-H., Schmidt-Bleek, B., Aloisi de Lardeerel, J., Basile, G., Jansen, J. L., Kuehr, R., Price Thomas, P., Suzuki, M., Hawken, P. et Wackernagel, M. (2002). Strategic sustainable development-selection, design and synergies of applied tools. *Journal of Cleaner Production*, 10, 197-214.
- Rodrigue, M., Magnan, M. et Boulianne, E. (2013). Stakeholders' influence on environmental strategy and performance indicators: a managerial perspective. *Management Accounting Research*, 24(4), 301-316.
- Rosanas, J. M. et Velilla, M. (2005). The ethics of management control systems: developing technical and moral values. *Journal of Business Ethics*, 57(1), 83-96.
- Royer, I. et Zarlowski, P. (2003). Le design de la recherche, dans R.-A. Thiétart (dir.), *Méthodes de recherche en Management* (2e éd). Dunod, Paris.
- Rutherford, R., Blackburn, R. A. et Spence, L. J. (2000). Environmental management and the small firm: An international comparison. *International Journal of Entrepreneurial Behaviour and Research*, 6(6), 310–325.
- Sahed-Granger, Y. et Boncori, A-L. (2014.) La traduction des attentes des attentes parties prenantes en RSE en indicateurs de la Global Reporting Initiative : vers un mode consultatif de la gestion des parties prenantes. *Management et Avenir* (68), 73-91.

- Santin, S. et Van Caillie, D. (2008). *Le design du système de contrôle de gestion des PME : une quête de stabilité adaptative*. 29ème congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Cergy-Pontoise.
- Santos, M. (2011). CSR in SMEs : strategies, practices, motivations and obstacles. *Social Responsibility Journal*, 7(3), 490-508.
- Sarre, R., Doig, M. et Fiedler, B. (2001). Reducing the risk of corporate irresponsibility: the trend to corporate social responsibility, *Accounting Forum*, 25(3), 300-317.
- Sen, S. et Cowley, J. (2013). The relevance of stakeholder theory and social capital theory in the context of CSR in SMEs: An Australian perspective. *Journal of Business Ethics*, 118(2): 413-427.
- Schaper, M. (2002). Small firms and environmental management: predictors of green purchasing in western australian pharmacies. *International Small Business Journal*, 20(3), 235-251.
- Schein, E. (1997). *Organizational Culture and Leadership*. Jossey-Bass, San Francisco.
- Sharma, S. et Vredenburg, H. (1998). Proactive corporate environmental strategy and the development of competitively valuable organizational capabilities. *Strategic Management Journal*, 19(8), 729–753.
- Sethi, S.P. (1975), Dimensions of Corporate Social Performance : An Analytical Framework. *California Management Review*, 17(3), 58-64.
- Simons, R. (1995). *Levers of Control : How Managers use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Harvard Business School Press, Boston.
- Simpson, M., Taylor, N. et Baker, K. (2004). Environmental responsibility in SMEs: Does it deliver competitive advantage? *Business Strategy and the Environment*, 13(3): 156–171.
- Slaper, T.F., Hall, T.J., 2011. The triple bottom line: what is it and how does it work? *Indiana Business Review*, 86(4).
- Spence, L. J. (1999). Does size matter? The state of the art in small business ethics. *Business Ethics: A European Review*, 8(3), 163–174.
- Spence, L. J. (2000). *Practices, priorities and ethics in small firms*. Institute of Business Ethics, London.
- Spence, L. J. 2007. CSR and small business in a European policy context : The five C's of CSR and small business research agenda. *Business and Society Review*, 112(4), 533– 552.
- Spence. M., Ben Boubaker Gherib, J., et Ondoua Biwole, V. (2006). *Développement durable et PME : une étude exploratoire des déterminants de leur engagement*. Congrès RIODD, ESA Paris XII, décembre.

- St-Pierre J. et Cadieux L. (2011). La conception de la performance : quels liens avec le profil entrepreneurial des propriétaires dirigeants de PME ? *Revue de l'Entrepreneuriat*, 10, 33-52.
- St-Pierre, J., Carrier, C. et Pilaeva, K. (2011). *Développement durable et PME : les femmes ont-elles une conception différente de celle des hommes ?* Colloque international du Réseau entreprise et développement durable, Montréal, Canada.
- Stacey, R. D. (2010). *Complexity and organizational reality : Uncertainty and the need to rethink management after the collapse of investment capitalism* (2e éd). London : Routledge.
- Stake, R. E. (2005). Qualitative case studies. Dans N. K. Denzin et Y. S. Lincoln (dir.), *The sage handbook of qualitative research* (3ème édition, p. 443- 466). Thousand Oaks, CA : Sage.
- Suchman, M. C. (1995). Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches. *Academy of Management Review*, 20, 571-610.
- Tachizawa, E. et Yew Wong, C. (2014). Towards a theory of multitier sustainable supply chains: a systematic literature review. *Supply Chain Management : An International Journal*, 19(5/6), 643-663.
- Tesch, R. (1990). *Qualitative research: Analysis types and software tools*. New York : Falmer Press.
- Thiétart, R.-A. (2014). *Méthodes de recherche en management* (4ème édition). Dunod, Paris.
- Tilley, F. (2000). Small firm environmental ethics: how deep do they go? *Business Ethics : A European Review*, 9(1), 31-41.
- Torres, O. (1999). *Les PME*. Éditions Flammarion. Collection Dominos. Paris.
- Torres, O. (2003). Petitesse des entreprises et grossissement des effets de proximité. *Revue Française de Gestion*, 29(144), 119-138.
- Torres, O. (2007). Approche descriptive de la spécificité de gestion des PME : le mix de proximité. Dans L.J Filion (dir.), *Management des PME. De la création à la croissance*. Pearson, Québec.
- Torrès, O. (2008). Approche descriptive de la spécificité de gestion des PME : le mix de proximité. Dans L-J. Filion (dir.), *Management des PME*. Pearson Education.
- Trébuq, S. (2006). Capital humain et comptabilité sociétale : le cas de l'information volontaire des entreprises françaises du SBF120. *Association Francophone de Comptabilité*, 1(12), 103-124.
- Usinier, J., Easterby, S. et Thorpe, R. (2000). *Introduction à la recherche en gestion* (2ème édition). Economica.

- Van Marrewijk, M. (2003). Concepts and definitions of CSR and corporate sustainability: Between agency and communion. *Journal of Business Ethics*, (44), 95-105.
- Vázquez-Carrasco, R. et López-Pérez, M.E. (2013). Small and medium-sized enterprises and corporate social responsibility: a systematic review of the literature. *Quality and Quantity*, 47(6) : 3205-3218.
- Wacheux F. (1996), *Méthodes qualitatives et recherche en gestion*, Paris, Economica.
- Walley, N. et Whitehead, B. (1994). It's not easy being green. *Harvard Business Review*, 72(3) : 46–52.
- Wartick, S., et Cochran, P. (1985). The evolution of corporate social performance model. *Academy of Management Review*, 10(4), 758-69.
- Williamson, D. & Lynch-Wood, G. 2001. A new paradigm for SME environmental practices. *The TQM Magazine*, 13(6), 424-432.
- Williamson, D., Lynch-Wood, G. et Ramsay J. (2006). Drivers of Environmental Behaviour in Manufacturing SMEs and the Implications for CSR. *Journal of Business Ethics*, 67(3), 317-330.
- Windsor, D. (2001). The future of corporate social responsibility. *International Journal of Organizational Analysis*, 9(3): 225-256.
- Wolff, D., et Bosia., E. (2014). RSE et gestion des PME : contribution à la constitution d'un tableau de bord synthétique. *Revue Gestion 2000*. 31(3) : 33-49.
- Wood, D. J. (1991). Corporate social performance revisited, *Academy of Management Review*, 16(4) : 691-718.
- Wood, D.J. et Jones, R.E. (1995). Stakeholder mismatching: a theoretical problem in empirical research on corporate social performance. *The International Journal of Organizational Analysis*, 3(3), 229-267.
- Wtterwulghe, R. (1998), *La PME, une entreprise humaine*. De Boeck Université, Bruxelles.
- Yin, R. K. (2003). *Case study research design and methods* (3e éd). Applied social research methods series.
- Yin, R. K. (2017). *Case study research and applications: Design and methods*. United States of America : Sage.
- Ziek, P., (2009). Making sense of CSR communication. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 16(3), 137-145.
- Zimmerman, J.L. (2014). *Accounting for Decision Making and Control*, (8ème édition). McGraw-Hill, New York, NY.

ANNEXES

Annexe 1 : Les thèmes d'engagement et les principes d'action du label Lucie

Engagement 1 : Mettre en place une gouvernance responsable	PA1 : Intégrer la démarche RSO à la stratégie globale
	PA 2 : Garantir les conditions d'une gouvernance responsable
Engagement 2 : Respecter les droits des personnes	PA 3 : Respecter l'individu, sa dignité et ses droits fondamentaux
	PA 4 : Prévenir toute forme de discrimination et promouvoir l'égalité des chances
	PA 5 : Protéger les données personnelles et/ou confidentielles des parties prenantes
Engagement 3 : Développer des relations et conditions de travail responsables	PA 6 : Contribuer à la création d'emplois pérennes
	PA 7 : Favoriser la qualité de vie au travail
	PA 8 : Créer les conditions du dialogue social sous toutes ses formes
	PA 9 : Protéger la santé et la sécurité des collaborateurs
	PA 10 : Développer les compétences de tous les collaborateurs
	PA 11 : Assurer un système de rémunération équitable et transparent
Engagement 4 : Préserver l'environnement	PA 12 : Eco-concevoir les produits, activités et services
	PA 13 : Minimiser les consommations de ressources
	PA 14 : Limiter au maximum les pollutions et nuisances de tous types
Engagement 5 : Développer l'éthique dans les relations d'affaires	PA 15 : Déployer une démarche structurée de protection de l'environnement
	PA 16 : Prévenir tout acte de corruption active ou passive
	PA 17 : Garantir les conditions d'une concurrence loyale
	PA 18 : Agir en faveur de la responsabilité sociétale avec les fournisseurs
Engagement 6 : Respecter les intérêts des consommateurs	PA 19 : Créer des liens durables avec les fournisseurs
	PA 20 : Favoriser des pratiques responsables en matière de commercialisation
	PA 21 : Garantir la sécurité des produits et services et protéger la santé des consommateurs
	PA 22 : Offrir un produit/service respectant les engagements qualité et les clauses contractuelles
Engagement 7 : Viser le développement local et l'intérêt général	PA 23 : Favoriser l'accès aux produits et services essentiels ou d'intérêt général
	PA 24 : Contribuer au développement socio-économique des territoires d'implantation
	PA 25 : Participer à des initiatives d'intérêt général

Annexe 2 : Pratiques sociales des PME étudiées

Entreprise	Pratiques Sociales	Extraits d'entretiens
E1	<ul style="list-style-type: none"> - Égalité homme-femme - Implication des salariés (aux résultats de l'entreprise) 	<p>« On fait participer le salarié aux résultats de l'entreprise et à la qualité de son travail de façon individualisée. (...) On a une répartition plus juste en matière de rémunération et d'intéressements » (E1)</p>
E2	<ul style="list-style-type: none"> - Santé et sécurité au travail - Formation des collaborateurs 	<p>« Pour le social, on respecte tout ce qui est pénibilité, le confort des salariés sur les sites, on a la médecine du travail ou il y a les visites périodiques, on a une formation continue pour nos salariés. » (E2)</p>
E3	<ul style="list-style-type: none"> - Formation des collaborateurs - Pérennisation des emplois 	<p>« On a la pérennisation des emplois, la formation des salariés, (...) » (E3)</p>
E4	<ul style="list-style-type: none"> - Télétravail et flexibilité des horaires - Équilibre vie privée-vie professionnelle - GPEC (Gestion prévisionnelle des emplois et des compétences) - Formation des collaborateurs - Écoute et prise en compte des attentes des salariés 	<p>« Sur le social, on a mis en place du temps partiel, du télétravail : les gens travaillent une fois par semaine de chez eux, pour éviter le transport ils viennent travailler 4 jours par semaine au lieu de cinq, on met en place un serveur et tout un système pour qu'on puisse travailler de l'extérieur. »</p> <p>« Sur les horaires de travail, moi je suis assez flexible et j'incite les gens à s'organiser entre eux pour que dans les plages horaires il y ait toujours du monde pour des livraisons ou des choses comme ça, donc les gens arrivent à s'organiser entre eux et ça fonctionne bien, car ça permet aux gens d'avoir une vie à côté et de s'adapter avec leurs contraintes personnelles. »</p> <p>« On a fait un GPEC (Gestion prévisionnelle des emplois et des compétences), on a des plans de formation bien montés. » (E4)</p> <p>« Les gens savent que l'entreprise est à leur écoute et quand ils ont des demandes spécifiques, ils sont pris en compte et écoutés. » (E4)</p>
E5	<ul style="list-style-type: none"> - Recrutement de personnes handicapées - Égalité homme-femme, - Équilibre vie privée-vie professionnelle - Bien-être en 	<p>« Pour l'embauche, on fait en sorte qu'il n'y ait pas de discrimination et l'on favorise les personnes en situation de handicap, le respect des collaborateurs, l'égalité homme et femme, le respect de l'équilibre entre la vie personnelle et la vie professionnelle, on essaie de développer le bien-être en entreprise, on a mis en place un comité RSE, on a un système protection des données personnelles des collaborateurs, on fait beaucoup de</p>

	<ul style="list-style-type: none"> - Formation des collaborateurs 	<p><i>formations pour développer les compétences en interne. » (E5)</i></p>
E6	<ul style="list-style-type: none"> - Formation des collaborateurs - Transparence des salaires - Télétravail et flexibilité des horaires 	<p><i>« On a une politique de formation, mais c'est plus transparent sur les grilles de salaire, le fait d'assurer le maintien du salaire des collaborateurs quand ils sont malades, on fait du télétravail : chaque collaborateur peut télétravailler de chez lui pendant deux jours par semaine, donc ils sont plus productifs, ils perdent déjà moins de temps dans les transports, ils sont dans de meilleures conditions. Il y a une très grande liberté autonymique sur les horaires, il n'y a pas de pointage les gens ont des choses à faire ils s'organisent entre le bureau et chez eux pour les faire, et ils vont gérer eux-mêmes leurs horaires. On a 3 jours par an de travail à distance. » (E6)</i></p>
E7	<ul style="list-style-type: none"> - Télétravail - Bien-être en entreprise 	<p><i>« On a instauré pour les collaborateurs le travail à distance une fois par mois, c'est-à-dire que sans devoir justifier, ils peuvent travailler depuis leur domicile. Donc, on a mis en place des outils qui leur permettent d'avoir la possibilité de dire : je ne peux pas être présent donc je serai chez moi, je serai joignable. Donc, ils ont une connexion via le serveur interne, ils ont un poste de travail et un téléphone et ils ont la possibilité de travailler une fois par mois depuis chez eux. » (E7)</i></p> <p><i>« Toutes les semaines on a un panier de fruits qui est déposé en entreprise, et donc les collaborateurs ont la possibilité de manger des fruits en entreprise. On propose des massages à nos collaborateurs, on a mis en place des congés solidaires. Donc ça a un impact financier parce que l'entreprise participe à l'achat des billets et du séjour des collaborateurs. Donc c'est totalement gratuit, c'est-à-dire qu'il n'y a pas d'impact autre que le bien-être du salarié. Et puis une action forte qui est vraiment corrélée à l'action du label, c'est qu'on a mis en place une enquête de bien-être au travail, on voulait que toutes les parties prenantes s'expriment quel que soit leur niveau de bien-être. (...) Toutes les semaines, les collaborateurs reçoivent quatre questions (ça prend moins de deux minutes) où les gens peuvent cocher, donc c'est totalement anonyme. Et du coup, je reçois une photographie hebdomadaire du bien-être des collaborateurs. » (E7)</i></p>
E8	<ul style="list-style-type: none"> - Formation des collaborateurs - Télétravail et flexibilité des horaires 	<p><i>« On fait plein de choses dans le social, par exemple on dépense 7 % du chiffre d'affaire en formation, on a un parcours de professionnalisation, on a des horaires adaptés, on propose le télétravail à nos collaborateurs, etc. » (E8).</i></p>

E9	<ul style="list-style-type: none"> - Télétravail et flexibilité des horaires - Équilibre vie privée-vie professionnelle - Bien-être en entreprise et bonnes conditions de travail 	<p>« Pour les actions sociales, on a fait un accord d'aménagement de temps de travail bien avant que ce soit obligatoire, on a pris une mutuelle, on a mis en place des jours « enfant malade ». Je vous parle de tout ce qu'on a fait en plus de la loi, c'est-à-dire tout ce qui est mieux que la loi. Donc les jours « enfant malade », cela veut dire qu'une personne qui a un enfant malade (moins de 13 ans), elle a le droit jusqu'à trois jours de congé pour rester avec lui sans entamer ses congés payés. On rembourse le « Pass Navigo » (carte de transport de Paris) l'employeur paye la moitié et nous, on paye la totalité. Comme les consultants ne sont pas souvent au siège de l'entreprise, mais plutôt chez les clients on a mis en place un « intranet », avec tout un tas de documentation, dès qu'ils se posent une question sur leur mutuelle, sur des modalités de travail, tout est accessible depuis partout via Internet. On a une application pour poser les congés. Depuis le Smartphone le collaborateur peut avoir toutes les informations qu'il veut. On paye l'accès à Internet aux collaborateurs depuis chez eux. On propose le télétravail quand le client est d'accord, car les clients ne sont pas forcément d'accord, mais dès que le client est d'accord on le fait sans problème. » (E9)</p>
E10	<ul style="list-style-type: none"> - Télétravail - Bien-être en entreprise - Transparence de l'information 	<p>« On fait du télétravail sans déclaration au préalable, les collaborateurs peuvent choisir eux-mêmes leurs jours télétravaillés, un budget est donné à chacun de 200 euros par an pour que chacun fasse des choses pour son bien-être, on a favorisé l'organisation de séance de Pilates, de massage. Il y a une information régulière des collaborateurs, tous les trimestres on a une pédagogie sur les dimensions économique environnementale et sociale de l'entreprise, c'est-à-dire que les collaborateurs connaissent les objectifs, les enjeux et le progrès de l'entreprise, il y a la transparence de l'information. » (E10)</p>
E11	<ul style="list-style-type: none"> - Bien-être en entreprise et bonnes conditions de travail - Formation des collaborateurs 	<p>« Nous avons amélioré les conditions de travail de nos salariés par ex : nous avons augmenté le temps de la pause déjeuner de 30 minutes à 1heure chose qui a permis à nos salariés d'être plus productifs. (...) Nous leur fournissons des titres restaurant qui leur permettent d'acquitter le prix du repas. Pour les heures supplémentaires : le salarié qui travaille pendant les jours fériés par exemple obtient le paiement de son salaire plus les heures supplémentaires. Nous proposons aussi des formations à nos salariés » (E11)</p>
E12	<ul style="list-style-type: none"> - Bien-être en entreprise et bonnes conditions de travail - Implication des collaborateurs 	<p>« On est extrêmement vigilant sur la manière dont nos chefs d'équipe gèrent les équipes, l'autoritarisme, l'agressivité, on fait très attention à ces choses-là et on est très à l'écoute de nos équipes. Donc ça rejoint le bien-être au travail. On n'est pas dans une hiérarchie pyramidale, on est plutôt dans une entreprise agile dans</p>

	<p>dans le recrutement</p> <ul style="list-style-type: none"> - Égalité homme-femme - Formation des collaborateurs 	<p><i>laquelle nos équipes participent au recrutement. (...) On en a mis en place un ostéopathe pour l'équipe, on fait des distributions de fruits, on fait des petites choses pour assurer le bien-être au travail. » (E12)</i></p> <p><i>« On a donc un bilan social qui nous permet de savoir (...) la parité homme-femme, les égalités de salaires, combien de personnes on a formé » (E12)</i></p>
E13	<ul style="list-style-type: none"> - Télétravail et flexibilité des horaires - Équilibre vie privée-vie professionnelle - Transparence du système de gestion - Formation des collaborateurs - Bien-être en entreprise et bonnes conditions de travail 	<p><i>« Au niveau social, on crée des conditions pour que les gens aient envie de venir, celui qui n'a pas envie de venir ou qui a son enfant qui est malade, il peut rester avec lui parce que moi je me dis qu'il est mieux à côté de son enfant qu'ici et dans ce cas-là on propose le télétravail. (...) On a des horaires flexibles, chacun vient quand il veut et part quand il veut. Donc on est tous responsables, on a un système de gestion et de contrôle transparent, on a des formations pour les salariés, on valorise notre capital humain, on respecte les droits des personnes, on fait du yoga, on fait de la méditation, etc. » (E13)</i></p>
E14	<ul style="list-style-type: none"> - Bonnes conditions de travail - Formation des collaborateurs 	<p><i>« Le travail est autour de ça, c'est-à-dire, mettre les salariés dans les bonnes conditions de travail, les aider à progresser, les former, les aider à mieux gérer les clients. (...) Donc, faire attention aux conditions de travail c'est la clé de succès. » (E14)</i></p>
E15	<ul style="list-style-type: none"> - Bien-être en entreprise et bonnes conditions de travail - Transparence des salaires. 	<p><i>« Pour l'aspect social, on surveille le harcèlement, on a mis en place des systèmes de rémunération qui sont transparents, qui sont connus par tout le monde. On s'est engagé à s'occuper des salariés seniors, nos salariés de plus de 50 ans font parfois des travaux pénibles, on a essayé d'aménager leur poste. Dans notre métier de propreté, on travaille soit le matin très tôt, soit le soir, donc ce qu'on a mis en place c'est le travail en journée. » (E15)</i></p>
E16	<ul style="list-style-type: none"> - Égalité homme-femme - Formation des collaborateurs - Bonnes conditions de travail 	<p><i>« Au niveau social, on est passé de l'intéressement inégalitaire basé sur le salaire des personnes à un intéressement égalitaire. Je trouve cette action symbolique et assez intéressante. On essaye de privilégier la personnalisation, on a tout un tas de systèmes différents dans le cabinet. On essaye de personnaliser les conditions de travail. » (E16)</i></p> <p><i>« On a des plans de formations très individualisées et assez lourdes donc on va continuer dans cette action, on a de plus en plus recruté des personnes en alternance avec l'idée évidemment de les garder après. » (E16)</i></p>

E17	<ul style="list-style-type: none"> - Bien-être en entreprise et bonnes conditions de travail - Formation des collaborateurs - Télétravail et flexibilité des horaires - Égalité homme-femme 	<p>« Il faut savoir que dans notre entreprise on accorde une grande importance au bien-être des salariés. On est très attentif à leurs attentes. Ce qu'on fait, on adresse un questionnaire à l'ensemble des salariés pour connaître leurs ressentis par rapport au fonctionnement de l'entreprise. On a le télétravail, les collaborateurs peuvent aménager les horaires de travail selon leur convenance. Ils ont la possibilité de faire une sieste pour éviter le stress, on a aménagé un petit espace spécialement pour ça. On les forme sur les bonnes pratiques et les éco-gestes. On leur fournit une mutuelle. La moitié de nos collaborateurs sont des femmes... on fait beaucoup de choses pour assurer les bonnes conditions de travail. » (E17)</p>
E18	<ul style="list-style-type: none"> - Formation des collaborateurs - Bien-être en entreprise et bonnes conditions de travail - Santé et sécurité du travail 	<p>« Pour le social, on a mis en place des formations pour les collaborateurs, on favorise le travail en journée : on sensibilise les clients au travail en journée on a une plate-forme logistique pour le travail de nuit et on sait que pour le travail de nuit il y a plus de risque, si la personne se blesse il y a moins de personnes sur la plate-forme. » (E18)</p> <p>« On a mis en place des PTI (protections du travailleur isolé) (...). On essaie de trouver une solution pour diminuer le taux d'accident au travail » (E18)</p>
E19	<ul style="list-style-type: none"> - Formation des collaborateurs - Télétravail et flexibilité des congés - Égalité homme-femme - Bonnes conditions de travail 	<p>« Pour les actions sociales, on a mis en place un plan de formation pour nos collaborateurs, on a le télétravail, on est plus flexible dans la gestion des congés pour les salariés, on a l'égalité homme-femme surtout au niveau de la rémunération, on a une ambiance sympathique ce qui fait que nos salariés sont contents d'être chez nous et par conséquent ils sont plus productifs. » (E19)</p>
E20	<ul style="list-style-type: none"> - Bonnes conditions de travail 	<p>« Pour nos salariés, c'est vrai qu'ils ont une gratification de fin d'année, après on les aide par des prêts quand ils ont des difficultés passagères, (...). Ensuite, on peut des fois leur prêter des voitures quand ils ont un problème de voiture, (...). Ils ont des gratifications pour les naissances, pour les mariages. » (E20)</p>
E21	<ul style="list-style-type: none"> - Intéressement salarial - Télétravail - Transmission de savoir-faire - Égalité homme-femme 	<p>« On est allé il y a deux ans sur le terrain de l'intéressement salarial, c'est qu'on partage une grosse partie des bénéfices avec les salariés (...). On est extrêmement ouvert au télétravail, on fait partie des rares entreprises qui ont mis ça en place déjà il y a à peu près une dizaine d'années (...). On a un équilibre chez nous sur le sujet de la transmission du savoir-faire qui va de l'intégration de deux à trois stagiaires par an.</p>

		<i>On fait très attention à l'équilibre homme-femme. On a des gens de tous les âges chez nous » (E21).</i>
E22	<ul style="list-style-type: none"> - Bien-être en entreprise et bonnes conditions de travail - Formation des collaborateurs 	<i>« Ce qu'il y a de plus important pour une entreprise comme la nôtre c'est la prise en compte des attentes des salariés (...). Je fais de telle sorte que les salariés soient responsabilisés, soient heureux de l'être, soient en capacité de faire leur métier le mieux possible avec les bons outils, avec les bons interlocuteurs. (...) On est vraiment dans une politique très humaine où on essaye de faire attention à l'épanouissement des salariés. Les salariés sont formés entre eux sur plein de sujets pour progresser sur leurs compétences, donc ils prennent plein d'initiatives. Il faut que chacun fasse son métier de façon la plus épanouissante possible et pour moi c'est, essentiel c'est la stratégie RSE. » (E22)</i>
E23	<ul style="list-style-type: none"> - Formation des collaborateurs - Bien-être en entreprise et bonnes conditions de travail - Respect des droits de l'Homme et lutte contre la discrimination - Égalité homme-femme - Recrutement des personnes en situation de handicap - Télétravail 	<p><i>« On a plein d'initiatives de formation en interne, on a beaucoup d'investissement en formation, on a un ostéopathe qui vient en bureau (...). Là cet été par exemple, en juin je vais emmener tout le monde, il y a une ferme bio à côté on va aller ramasser tous ensemble des fruits et des légumes de saison, c'est des petites choses comme ça. » (E23)</i></p> <p><i>« Il y a la lutte contre la discrimination, il y a les droits de l'homme dans un sens assez large. (...) Il n'y a pas besoin de mettre de politiques parce que ça se voit. Je vais vous donner un exemple, en ce moment on est rentré en période de ramadan, il y'a une pièce qui est réservée pour ceux qui font le ramadan, ils peuvent même se reposer » (E23)</i></p> <p><i>« Un salarié qui travaille dans notre bureau, lui il vient du monde du secteur adapté donc c'est une personne en situation de handicap qui travaille avec nous dans l'entreprise. On a l'égalité hommes-femmes, donc l'égalité au niveau des rémunérations (...) on a la politique de télétravail et de mobilité » (E23)</i></p>
E24	<ul style="list-style-type: none"> - Formation des collaborateurs - Bien-être en entreprise et bonnes conditions de travail - Télétravail 	<i>« On a un club d'activité sportive pour que les salariés puissent faire du sport entre midi et deux, on fait des sorties pour les salariés, on a un budget de formation annuel et dans ce cas-là on propose des formations aux salariés, on a le télétravail, etc. » (E24)</i>
E25	<ul style="list-style-type: none"> - Égalité homme-femme - Télétravail - Bien-être en entreprise et bonnes conditions de travail 	<i>« On essaie que chacun soit épanoui dans son poste de travail, on a la parité sur les salaires, on est tous dans le même bureau, il y a un échange qui se fait complètement, on essaie de développer le télétravail dès qu'on a un salarié qui a un problème familial ou des contraintes pour ne pas l'obliger à poser un congé, pour que chacun puisse se sentir bien dans son travail. » (E25)</i>

E26	<ul style="list-style-type: none"> - Implication des collaborateurs - Transmission de savoir-faire - Bien-être en entreprise et bonnes conditions de travail - GPEC 	<p><i>« On est une entreprise libérée, c'est-à-dire qu'on laisse nos collaborateurs prendre l'initiative, on favorise la transmission des savoir-faire entre les collaborateurs, on a une stratégie de diversité, pour optimiser le bien-être des collaborateurs on a aménagé les bureaux, les collaborateurs peuvent évoluer vers d'autres métiers en entreprise, etc. » (E26)</i></p>
E27	<ul style="list-style-type: none"> - Transparence des salaires - Télétravail et flexibilité des horaires - Bien-être en entreprise bonnes conditions de travail 	<p><i>« Sur le volet social, on essaye de créer un environnement sain pour nos collaborateurs. On a mis en place une politique salariale, tout le monde connaît le salaire de tout le monde. On a le télétravail, chaque collaborateur peut travailler de chez lui. Chez nous, on n'a pas la notion horaire, chacun peut venir quand il veut et partir quand il veut donc on a une souplesse dans les horaires de travail. Sur ce volet on joue beaucoup sur le bien-être au travail. On fait partie des 10 entreprises B-Corp « Best for the World » les plus engagés sur le bien-être au travail. » (E27)</i></p>

Annexe 3 : Pratiques environnementales des PME étudiées

Entreprise	Pratiques environnementales	Extrait d'entretiens
E1	- Limiter les déchets	« J'ai changé toute ma gamme de produit, on travaille avec du réutilisable qui permet d'avoir moins d'impact sur l'environnement » (E1)
E2	- Limiter les déchets - Limiter l'empreinte carbone	« Pour ce qui est environnemental, on a une activité qui est quasiment avec une trace carbone zéro, c'est de l'humain qui est placé sur un site, on n'utilise pas de machine. (...) Aujourd'hui, on a plus de dossiers papier, on a que du dossier scanné et tout est numérisé. (...) On prend le transport en commun, on le fait naturellement. On a des véhicules de la société quand les salariés vont travailler dans le même site, ils vont tous partir dans le même véhicule. » (E2)
E3	- Limiter les déchets	« C'est tout ce qui peut porter sur la lutte anti-gaspillage, redistribuer des aliments non utilisés, (...) On fait le tri sélectif de verre, de papier, de déchets alimentaires et le recyclage, ... Et donc une fois par semaine on amène ces différents produits à la déchetterie spécifique chez Veolia. » (E3)
E4	- Protection de la biodiversité - Limiter l'empreinte carbone	« Pour l'environnement : on a contractualisé avec les écologistes de l'Euzière (des écologistes spécialisés dans la nature) un accompagnement par des botanistes et des géologues avec pour mieux appréhender la biodiversité. On a une stagiaire pendant six mois qui a fait des prélèvements de vers de terre, des cires des insectes. Donc, la connaissance de notre biodiversité est quelque chose de très important. On a fait aussi l'inventaire agro écologique de notre domaine avec le conservatoire d'espaces naturels, voilà on fait des choses sur la biodiversité très spécifique pour comprendre comment les constituer. On s'est engagé à prendre des traitements où on exclut le plus possible tous les produits CMR (Cancérogène, Mutagène et Reprotoxique) et on fait des choix pour arriver à diminuer le plus possible notre impact sur l'environnement avec des vrais moyens derrière. » (E4) « Et sur le côté macro, sur le réchauffement climatique : on a diminué le poids de nos bouteilles de 100 grammes (...) et pour fabriquer et transporter une bouteille d'un kilo ça consomme beaucoup plus de CO2 et quand on réduit le poids de la bouteille ça consomme moins à fabriquer et moins à transporter. » (E4)
E5	- Limiter l'empreinte carbone	« Sur le volet environnemental on essaie d'imprimer en noir et blanc, imprimer en recto verso,

	<ul style="list-style-type: none"> - Limiter les déchets - Limiter la consommation de ressources naturelles 	<p><i>on utilise du papier produit par des handicapés, on propose des Visio formations pour limiter les déplacements, on fait attention à la consommation de ressources qu'on utilise pour qu'il n'y ait pas de gâchis. » (E5)</i></p>
E6	<ul style="list-style-type: none"> - Limiter l'empreinte carbone - Limiter la consommation d'énergie 	<p><i>« Au niveau environnemental, on favorise les déplacements les plus faibles en émission de CO2. Donc on prend essentiellement le train, (...). Mais de toute façon, nos déplacements sont compensés, c'est à dire que chaque année on fait l'état de tous les parcours fait (...) et on fait une compensation auprès de l'association « Goodplanet » ce qui nous permet de compenser nos émissions de CO2. On fait extrêmement attention à la maîtrise de l'énergie, mais ici on a un seuil de consommation très faible parce que les locaux sont très bien isolés, nos fournitures sont recyclées ou bio. » (E6)</i></p>
E7	<ul style="list-style-type: none"> - Limiter l'empreinte carbone 	<p><i>« Sur le volet environnemental, on n'est pas très pollueur, on a une voiture électrique, on encourage nos collaborateurs à faire du transport en commun, on compense nos effets carbone. (...) Tous les collaborateurs qui partent en rendez-vous doivent prendre les transports en commun ou la voiture électrique, ils ne peuvent pas prendre leurs véhicules qui seraient polluants. » (E7)</i></p>
E8	<ul style="list-style-type: none"> - Limiter l'empreinte carbone - Limiter les déchets 	<p><i>« Sur le volet environnemental on a mis en place une indemnité kilométrique vélos pour encourager les gens à prendre le vélo, on prend plus le train, un peu moins l'avion, on prend les transports en commun et un peu moins la voiture, on a pris des voitures hybrides, on prend des produits recyclés, on a le tri sélectif » (E8)</i></p>
E9	<ul style="list-style-type: none"> - Limiter l'empreinte carbone - Limiter les déchets 	<p><i>« Au niveau environnemental, on essaye de favoriser le transport en commun, on rembourse la carte de transport à 100 %, au bureau on achète du papier recyclé, on utilise des ampoules à basse consommation, on a supprimé les gobelets et on a mis des Mugs, on a des poubelles de tri, on n'imprime plus les bulletins de paie, c'est des bulletins de paie en PDF qui sont mis à disposition du collaborateur dans son espace personnel, il y a de moins en moins de papier, on fait pas mal de vidéo-conférences, on prend en charge l'abonnement du vélo, etc. » (E9)</i></p>
E10	<ul style="list-style-type: none"> - Limiter la consommation d'énergie - Limiter les déchets - Protection de la 	<p><i>« Sur le volet environnement, on a un bâtiment bioclimatique avec des fenêtres pensées afin de minimiser au maximum l'éclairage artificiel. Autour du bâtiment on a des espaces de biodiversité. On a le tri de déchets depuis très longtemps, la réduction</i></p>

	biodiversité		<i>énergétique pour contribuer aux enjeux du changement climatique : on est passé de EDF à Enercoop qui redistribue une énergie 100 % renouvelable et qui nous coûte près de 1500 euros de plus par an par rapport à EDF. Mais on est fier de soutenir une énergie propre et renouvelable. On est certifié agence FSC et PEFC qui sont deux certifications pour la gestion durable des forêts et du papier. Dans notre métier les papiers qu'on utilise sont tous certifiés depuis très longtemps. » (E10)</i>
E11	- Limiter la consommation d'énergie - Limiter la consommation de ressources naturelles (eau)	la la de	<i>« Au niveau environnemental nous avons installé des ampoules LED qui consomment beaucoup moins d'électricité chose qui nous a permis de réaliser des économies et de consommer moins d'énergie pour nous éclairer. (...) Nous avons aussi installé des machines qui consomment moins d'eau qui nous a permis de faire des économies d'eau et donc réduire nos factures d'eau. » (E11)</i>
E12	- Limiter la consommation de ressource naturel (eau)	la de naturel	<i>« On essaie de trouver des technologies qui impacte moins les Hommes et la planète, par exemple 70 % de nos équipes travaillent avec une machine qui s'appelle le « Vapodil » c'est une technique de nettoyage à la vapeur sèche. Pour nettoyer une chambre avec un nettoyage classique, on pollue l'eau et on utilise quatre-vingts litres dans une salle de bain pour la rincer et la nettoyer. Là avec cette machine de nettoyage à la vapeur sèche on utilise un litre et demi d'eau et on nettoie toute une chambre avec un litre et demi d'eau. Certes, elle consomme de l'électricité, mais elle ne pollue pas l'eau et consomme moins d'eau, un litre et demi au lieu de quatre-vingts litres d'eau » (E12)</i>
E13	- Limiter l'empreinte carbone - Limiter les déchets - Limiter la consommation d'énergie	la	<i>« Sur le volet environnemental, on a du papier recyclé, on favorise le transport en commun, on recycle les cartouches d'imprimantes, on fait le tri, on travaille sur notre bilan carbone avec les voyages et l'avion. La première démarche était de voir l'impact qu'on avait qui n'est pas neutre, notamment au niveau de l'avion sur tous nos voyages à l'étranger et d'offrir la possibilité de compenser nos émissions carbone à travers des actions comme le fait de planter arbres. On surveille nos impacts énergétiques sur tous les centres de vacance, on les suit pour que ça diminue en eau, en électricité et en gaz. » (E13)</i>
E14	- Limiter la consommation d'énergie	la	<i>« Sur l'aspect environnemental, on fait attention à la consommation de l'électricité, on sensibilise les collaborateurs à ne pas allumer des bureaux, à faire attention au chauffage, on fait attention à l'économie d'énergie. Nos plus gros impacts c'est nos serveurs,</i>

		<i>on n'a pas tellement d'actions sur ça, parce que les serveurs on en a besoin sinon on ne peut pas travailler. » (E14)</i>
E15	<ul style="list-style-type: none"> - Limiter les déchets - Limiter l'empreinte carbone 	<i>« On tri souvent les déchets, on utilise des produits sans impact sur l'environnement, on surveille notre consommation de carburant, donc on est passé d'une consommation moyenne de 7 litres à une consommation de 5 litres puisqu'on a acheté des voitures électriques, on achète des voitures qui consomment peu, on fait des stages d'éco conduite. » (E15)</i>
E16	<ul style="list-style-type: none"> - Limiter les déchets - Limiter la consommation d'énergie - Protection de la biodiversité 	<i>« On essaye de faire attention à tous nos achats, on essaye de choisir des goodies responsables, ce n'est pas évident, mais on essaye de faire des efforts là-dessus. J'essaie d'éviter les plateaux-repas pour les réunions même si je n'arrive pas toujours, et donc de remplacer ça par aller chez le traiteur d'à côté, on achète des photocopieurs recyclés, recyclables qui utilisent le moins d'encre possible, on fait récupérer tous nos matériels électroniques, électriques, le téléphone par « Emmaüs », on a choisi du papier recyclé, on est passé à la dématérialisation, on a aussi changé des ampoules, on a changé des lumières, on sensibilise nos collaborateurs que quand on va manger on peut éteindre l'ordinateur et la lumière du bureau. On a travaillé sur beaucoup d'actions de sensibilisation. On a essayé de travailler sur le transport, on a fait notre bilan carbone et c'était assez utile parce que j'ai découvert beaucoup de choses et ça nous permet de reposer des questions. (...) on a installé une ruche dans le jardin, en octobre 2018 on a eu notre première production de miel de 22kilos qu'on a partagée avec nos collaborateurs. » (E16)</i>
E17	<ul style="list-style-type: none"> - Limiter la consommation d'énergie - Limiter les déchets - Limiter l'empreinte carbone 	<p><i>« Pour l'environnemental, ont fait de l'économie d'énergie. On essaye de limiter notre impact environnemental des aliments. D'ailleurs, on est en train de développer un partenariat avec un traiteur qui utilise uniquement des produits bio et responsables. On essaye de limiter le gaspillage alimentaire. On utilise du papier 100% recyclé et on imprime, vraiment, que le nécessaire. » (E17)</i></p> <p><i>« On utilise le transport en commun et on prend en charge la moitié des frais des transports en commun afin d'encourager nos salariés à les utiliser : 90% de nos trajets sont en train. On fait des visio-conférences pour réduire les déplacements. On continue à sensibiliser les collaborateurs aux bons gestes. On trie nos déchets, on privilégie les achats responsables : 80% de nos fournitures sont labellisées. » (E17)</i></p>
E18	<ul style="list-style-type: none"> - Limiter les déchets - Limiter les produits nocifs 	<i>« On a des poubelles où l'on fait le tri, on a des produits éco labellisés pour diminuer la consommation des produits chimiques et on</i>

		<i>sensibilise nos clients sur le tri. Donc on va continuer à les mener à bien. D'autres actions, on est en train de les mettre en place comme la diminution des produits chimiques. » (E18)</i>
E19	<ul style="list-style-type: none"> - Limiter les déchets - Limiter l'empreinte carbone - Limiter la consommation de ressources naturelles (eau) 	<i>« On met l'accent sur la partie recyclage (...), on essaie de limiter nos déplacements même si c'est extrêmement compliqué, donc on organise des vidéo-conférences et on se déplace en train, on favorise le transport en commun. On essaie de réduire notre consommation d'eau. » (E19)</i>
E20	<ul style="list-style-type: none"> - Limiter l'empreinte carbone - Limiter la consommation d'énergie 	<i>« On a mis en place des véhicules moins polluants, mieux équipés en termes de filtration des particules, etc. Après, on avait fait effectivement aussi des installations moins coûteuses en énergie au niveau de l'éclairage des bureaux, On a remplacé des véhicules diesel par des véhicules essence sur ceux qui font moins de kilomètres. » (E20)</i>
E21	<ul style="list-style-type: none"> - Limiter l'empreinte carbone - Limiter les déchets - Protection de la biodiversité 	<i>« Sur le plan environnemental, notre première lutte c'est vraiment les émissions de CO2. J'étais président de l'association des entreprises de La Chapelle-sur-Erdre, et j'avais mis en place une évaluation du CO2 collective avec une quinzaine d'entreprises. Et on est à peine 50 % du plus bas niveau d'émission de CO2 par salarié de l'ensemble de la zone d'activité, c'est-à-dire qu'on a un mode de fonctionnement qui est extrêmement consommateur et on l'a confirmé en construisant notre propre bâtiment qui n'est pas autonome, mais qui est en consommation qui diminue année en année. Sur le volet déchet, on a mis en place le tri sélectif de collecte de déchets qui est à la fois sur notre bâtiment, mais aussi sur nos événements, qui nous permet d'avoir 27 types de déchets différents. On est les premiers en France à avoir fait ça. Pour chaque type de déchets, on fait où on va les positionner et ce qu'ils vont devenir après le positionnement de collecte. Alors, l'exemple que j'ai toujours en tête, on a des arbres dans notre terrain, on fait du bois et du coup on ne le laisse pas pour rien, on le remet à une société qui transforme ce bois pour pouvoir alimenter des paysagistes de la région nantaise par exemple. Des palettes qu'on a chez nous sont recyclées par Veolia. Sur nos chantiers, on a des filières de recyclage qui sont identifiées, par exemple pour la moquette on a à peu près 7000 m2 de moquette par an à recycler et pour ça on a deux filières. On a installé une ruche sur notre terrain parce qu'on sait que le sujet des abeilles est un vrai problème. On a passé un accord avec la LPO (Ligue pour la Protection des Oiseaux), c'est l'association française qui protège le mieux les oiseaux en France. » (E21)</i>

E22	- Limiter les déchets	<i>« On fait attention à ce qu'on consomme, comment on le recycle, etc., il y a des poubelles de tri. (...) La grande majorité des meubles qui sont là, étaient récupérés à droite et à gauche, les fauteuils par exemple la table, plein de trucs qu'on récupère à droite et à gauche » (E22).</i>
E23	- Limiter les déchets - Limiter l'empreinte carbone	<i>« Comme on n'est pas dans une activité industrielle, c'est principalement dans l'utilisation des technologies qui ont le moins d'empreintes. Notre empreinte, c'est plutôt une empreinte carbone par exemple, des hébergeurs, (...) on a des gobelets recyclables, on va peut-être supprimer les gobelets, la politique de papier qu'on m'a mis très vite donc restriction du papier, imprimer que quand c'est obligatoire, c'est notre politique de déplacement et transports. » (E23)</i>
E24	- Limiter les déchets - Protection de l'environnement - Limiter l'empreinte carbone	<i>« On recycle le papier, on vient de déménager et donc le choix du bâtiment faisait partie de nos critères de choix environnemental. Dans la conception des machines, on respecte les critères environnementaux notamment la réduction du bruit qui fait partie de la pollution sonore, on privilégie les fournisseurs locaux pour limiter les déplacements et les fournisseurs qui intègrent la dimension responsable. » (E24)</i>
E25	- Limiter les déchets - Limiter la consommation d'énergie - Protection de l'environnement - Limiter l'empreinte carbone	<i>« Ce qu'on a mis en place sur l'aspect environnemental, tout ce qui est tri des déchets et sensibilisation, moi je le fais de manière informelle, on a essayé de sensibiliser les collaborateurs sur les consommations parce qu'on a beaucoup d'écrans, un développeur a minimum trois écrans et le soir il s'en va, il laisse tout en veille. Donc, on a acheté des systèmes pour tout couper le soir, pour qu'il n'y ait plus d'appareils mis en veille, qu'on coupe tout. On essaie de limiter les déplacements, parce qu'on est basé à Toulouse, mais on fait beaucoup de déplacement à Paris. Donc on a mis en place des visio-conférences, on essaie de faire vraiment plus de web avec nos clients pour limiter les déplacements, on favorise le transport en commun et l'on prend rarement la voiture sur des déplacements. » (E25)</i>
E26	- Limiter les déchets - Limiter l'empreinte carbone - Limiter la consommation d'énergie	<i>« On a des actions environnementales comme le tri, on favorise le transport en commun, on essaye de réduire notre consommation énergétique, on essaye de compenser nos émissions en CO2 en finançant des projets de réduction d'émissions de gaz à effet de serre par la reforestation en France, en Asie et en Afrique. On fait de l'économie circulaire c'est-à-dire qu'on collecte les vêtements professionnels usagés auprès de nos clients et on les recycle, par exemple on a transformé des uniformes usagés en tabliers. » (E26).</i>
E27	- Limiter l'empreinte carbone	<i>« On fait très attention à ce que notre activité soit moins nocive envers l'environnement. Par exemple,</i>

	<p>- Protection de la biodiversité</p>	<p><i>on opte pour le système de compensation de nos émissions carbone. On a une démarche écoconception vis-à-vis des clients, une politique d'achat responsable. On travaille avec des imprimeurs engagés en RSE. On privilégie le transport en commun (...) on a récemment installé une ruche dans nos locaux » (E27).</i></p>
--	--	--

Annexe 4 : Pratiques sociétales des PME étudiées

Entreprises	Pratiques Sociétales	Extrait d'entretiens
E1	RAS ²⁴	RAS
E2	RAS	RAS
E3	<ul style="list-style-type: none"> - Participation à des actions caritatives - Achat responsable 	« Participer à la formation des jeunes à la fois par des portes ouvertes dans l'entreprise et parfois par la participation à des jurys d'examen, participation à des conseils d'administration d'école, à des journées pédagogiques, à des actions caritatives pour les enfants malades : on a construit une école aux Philippines »
E4	<ul style="list-style-type: none"> - Responsabilisation sur les enjeux de l'alcool 	« Pour l'alcool j'ai écrit une charte de dégustation responsable de vins avec un voisin qui s'occupait des associations pour les manifestations et les problèmes d'alcoolisation et donc on a écrit tous les deux une charte de dégustation responsable de vins pour expliquer les enjeux de la dégustation, avoir un moyen de communiquer avec nos clients. (...) Du coup on participe à responsabiliser les gens à comprendre les enjeux de l'alcool. »
E5	<ul style="list-style-type: none"> - Favoriser une concurrence loyale, lutter contre la corruption 	« On a une charte éthique pour les commerciaux, les consultants qui vendent la formation pour garantir une concurrence loyale et pour prévenir tout acte de corruption active ou passive envers les clients. » (E5)
E6	<ul style="list-style-type: none"> - Politique de protection des données de clients - Mécénat de compétences 	<p>« On a beaucoup investi dans la politique de protection des données, car dans le cadre de notre mission on récupère beaucoup de données. Donc ces données sont protégées sauvegardées, on a toute une charte de gestion de données. » (E6)</p> <p>« Les salariés nous sensibilisent parce qu'on les recrute avec ces valeurs-là, c'est eux qui ont voulu faire du mécénat de compétences, on a un partenariat avec « Ashoka » où ils vont faire des missions gratuitement » (E6)</p>
E7	<ul style="list-style-type: none"> - Mécénat de compétences 	« Sur les actions de mécénat de compétences, on décide de donner 200 heures à des associations, on n'a pas de grille qui va dire qu'on l'a fait, les associations vont nous signer chaque année des attestations pour dire qu'on a bien donné un certain nombre d'heures à l'association de mécénat de compétences. » (E7)
E8	RAS	RAS
E9	RAS	RAS
E10	<ul style="list-style-type: none"> - Soutien et communication responsable 	« Sur l'aspect sociétal on participe à des événements qui contribuent à faire la promotion de la RSE ou de la communication responsable, on a créé

²⁴ RAS : Rien à signaler

		<i>de grand procès de la RSE, on a créé notre événement sur la communication du développement durable, on soutient les projets de RSE. » E10</i>
E11	RAS	RAS
E12	RAS	RAS
E13	RAS	RAS
E14	RAS	RAS
E15	RAS	RAS
E16	- Mécénat de compétences	<i>« On décide de travailler avec une association nationale qui s'appelle « Laurette Fugain » qui lutte contre la leucémie et les maladies du sang en général, qui est une association cliente. Et donc avec eux, on fait tout un tas d'actions diverses, depuis toujours dans le mécénat de compétence. Et puis après, on pousse nos collaborateurs à donner du sang durant les heures de travail » (E17)</i>
E17	- Sensibilisation matière de RSE - Mécénat de compétences - Achat responsable	<i>« On intervient en université pour sensibiliser les étudiants sur le sujet de la RSE. (...) On a également un engagement sociétal puisque nous avons des collaborateurs qui font du mécénat de compétence auprès d'associations. On est engagé sur les différents volets de la RSE. (...) On privilégie des aliments bio et locaux. » (E17)</i>
E18	RAS	RAS
E19	- Mécénat de compétences - Achat responsable	<i>« On met l'accent sur la partie achat local. Ensuite, on a un programme de mécénat de compétence avec des associations. (...) Je donne du temps à une fondation d'entreprise qui s'appelle la fondation « Wavestone » pour les enfants défavorisés. Je suis membre du conseil d'administration, je fais toute la partie sélection des dossiers de financement, etc. On donne du temps régulièrement à des associations notamment l'AJE (Association Jeunesse et Entreprises) qui fait forme des jeunes sur des métiers, l'insertion professionnelle, etc. Donc là, j'ai participé à un jury pour écouter des groupes de jeunes venant des quartiers défavorisés qui voulaient travailler sur des projets associatifs, entrepreneuriaux, etc. » (E19)</i>
E20	- Soutien aux associations caritatives	<i>« On avait décidé de se rapprocher de deux associations à titre un petit peu humanitaire, c'est quelque chose qu'on va faire cette année. On fera un don à deux organismes à but caritatif. » (E20)</i>
E21	- Membre des associations responsables	<i>« On fait de la transmission en étant enseignant à Audiencia, on fait ça sur le plan de la formation continue. On a également un engagement très fort au sein de l'association DRO (Dirigeant Responsable de l'Ouest). Alors dans DRO, je suis cofondateur du conseil d'administration. J'avais créé l'association des entreprises de La Chapelle-sur-Erdre, cette association avait développé plusieurs projets d'entreprises collectivement, notamment celui du</i>

		<i>CO2 et j'avais aussi mis en place une formation de co-voiturage écologique. Donc, on avait travaillé avec la filiale de la Poste qui fait ce genre de formation d'éco conduite et on avait fait des formations collectives auprès des salariés des entreprises. » (E21)</i>
E22	RAS	RAS
E23	- Achat responsable - Protection des données	<i>« On ne fait pas travailler d'enfants, on ne fait pas travailler d'usines au Bangladesh. Mais on achète des produits techniques et du coup on peut regarder si les produits techniques qu'on achète sont respectueux. (...) Un autre point, la protection des données qui est un sujet extrêmement important chez nous, on est certifiée ISO27001, c'est un système de management de la sécurité d'informations. Donc on a un engagement fort de la protection des données. » (E23)</i>
E24	- Achat responsable	<i>« On privilégie les fournisseurs locaux. » (E24)</i>
E25	- Achat responsable	<i>« On travaille avec des entreprises en France. » (E25)</i>
E26	- Achat responsable - Lutter contre la corruption et le travail des enfants	<i>« On est aussi fortement engagé dans le commerce équitable, on utilise une matière première locale et vertueuse : on utilise du coton bio ou équitable, etc. Dans notre activité on respecte les principes du Global Compact, notamment la lutte contre la corruption, on ne fait pas travailler les enfants. » (E26)</i>
E27	- Mécénat de compétences	<i>« Au niveau sociétal on fait du mécénat de compétences. L'intérêt est de pouvoir partager nos connaissances et nos compétences avec le monde associatif. Donc l'association va apprendre de nous gratuitement. » (E27)</i>

Annexe 5 : Les systèmes de contrôle de gestion responsables

Entreprise	Engagement RSE	SCGR	Extrait d'entretiens
E1	Sans dispositifs de RSE	Systèmes de contrôle diagnostic - Indicateurs sociaux	« Je suis mon taux d'absentéisme et mon turnover deux fois par an. »
E2	Sans dispositifs de RSE	Systèmes de contrôle interactif - Échanges avec les parties prenantes externes	« On a pu en discuter avec certains confrères et d'autres sociétés qui ont une activité complètement différente qui ont souscrit des normes ISO. J'en ai parlé avec mon cabinet d'avocat qui a soustrait ses normes ISO. »
E3	Avec dispositifs de RSE	Systèmes de croyances - Événement RSE - Journées solidaires	« On sensibilise notre équipe à la RSE on organise des journées solidaires, on nettoie des espaces naturels, on fait la collecte des vêtements pour aider les associations. On organise des événements sur les enjeux sociaux et environnementaux. »
		Systèmes de frontières - Audit - Lignes directrices	« Pour la labellisation, on a un premier audit qui évalue notre structure humaine, la qualité de nos prestations, etc. Et un deuxième audit réalisé par un autre organisme qui va plus évaluer tout ce qui est hygiène »
		Systèmes de contrôle diagnostic - Bilan carbone	« Dans le cadre du label Qualitrateur on a le bilan carbone. »
E4	Avec dispositifs de RSE	Systèmes de croyances - Sessions de formation - Événement (visites et atelier films)	« On a mis en place des formations, des visites, on a regardé des films où les collaborateurs s'approprient les fondements de la RSE et ils ont le réflexe. Donc ils sont beaucoup plus conscients et soigneux des problématiques environnementales, ils ont conscience eux-mêmes des risques qu'ils prennent parce qu'ils vivent dedans et donc ils agissent pour cette qualité environnementale. « Quand on fait des événements, ça fait discuter, ça fait parler et du

			<i>coup on participe à responsabiliser les gens, à comprendre les enjeux de l'alcool. »</i>
		Systèmes de frontières - Audit - Lignes directrices	<i>« L'AFNOR vient pendant trois jours avec un évaluateur tous les trois ans et évalue l'entreprise sur son engagement RSE sur les sept piliers : les Droits de l'homme, l'environnement, le social, l'ancrage territorial, la loyauté des pratiques et le consommateur. »</i>
		Systèmes de contrôle diagnostic - Tableau de bord : indicateurs sociaux et environnementaux - Bilan Carbone - Rapport RSE.	<i>« Comme outil de pilotage on a le tableau de bord et le bilan Carbone. Nous on a pris une vingtaine d'indicateurs pour justement piloter la démarche. Donc on a des indicateurs sociaux comme l'absentéisme, le poids de la formation. Pour les indicateurs environnementaux on a la consommation d'eau, la consommation de gasoil, le CO2. (...) après on a les informations dans le tableau de bord d'indicateurs et on suit leur progression et on voit si on est dans une bonne progression ou une mauvaise progression. » « On a le rapport RSE qui est un formidable outil de communication. »</i>
		Systèmes de contrôle interactif - Échange avec les parties prenantes externes	<i>« Il y'a des entreprises engagées en RSE qui ont échangé avec nous, (...) Tous nos fournisseurs et toutes nos parties prenantes quand on s'est engagé, on les a questionnés sur l'environnement, sur le social, l'ancrage territorial. (...) Certains nous dit on fait ça, on a un rapport de développement durable et là on apprend, et du coup on est très performant parce qu'ils nous aident et on établit des relations qui vont très vite dans la même démarche » « Notre expert-comptable est aussi engagé en la RSE, le « Groupe EXCO » et on travaille avec eux pour essayer justement de mettre en place des indicateurs de gestion. »</i>
E5		Systèmes de croyances	<i>« On fait une formation de RSE de deux jours. Donc, il y a trois</i>

Avec dispositifs de RSE	<ul style="list-style-type: none"> - Session de formation - Plan d'action RSE 	<p><i>personnes de la société qui ont été formées »</i></p> <p><i>« On a des plans d'action qui sont divisés en vue de garantir les conditions d'une gouvernance responsable, respecter les individus, etc. »</i></p>
	<p>Systèmes de frontières</p> <ul style="list-style-type: none"> - Audit - Lignes directrices 	<p><i>« Tous les dix-huit mois, on a un auditeur de Vigeo qui va venir vérifier, auditer et faire une évaluation, car le label ne dure que 3 ans et après il faut refaire la démarche »</i></p>
	<p>Systèmes de contrôle diagnostique</p> <ul style="list-style-type: none"> - Autodiagnostic 	<p><i>« Dans le cadre du label Lucie on a l'autodiagnostic qui est très utile parce que ça nous a permis de voir de manière structurée et d'être assez objectif. (...) Cet autodiagnostic est un outil qui nous a été proposé par l'agence Lucie pour évaluer nos actions RSE, il est sous forme d'un fichier Excel avec des questions sur nos actions et après il nous donne à quelle hauteur on se positionne. Après, on a comme un ratio, si l'on est partiellement responsable, entièrement responsable ou pas du tout responsable. Ça nous permet d'avoir le niveau de notre engagement. »</i></p>
	<p>Systèmes de contrôle interactif</p> <ul style="list-style-type: none"> - Échange avec les parties prenantes internes - Échange avec les parties prenantes externes 	<p><i>« Nos collaborateurs nous influencent en apportant des idées nouvelles par exemple, en améliorant les bonnes pratiques notamment vis-à-vis des clients, en innovant aussi sur certaines démarches. »</i></p> <p><i>« Le label nous permet de faire partie de la communauté Lucie, il y a des animations, tous les mois il y a les cercles Lucie, donc on va dans des entreprises et l'on échange sur les bonnes pratiques. C'est bien parce que ça nous permet vraiment d'échanger avec d'autres sociétés sur les bonnes pratiques. Donc, ça nous aide à faire face à des difficultés. Et c'est bien de voir qu'on est avec des personnes qui ont les mêmes valeurs que nous et qui font un partage d'expérience. »</i></p>

E6	Avec dispositifs de RSE	Systèmes de croyances - Session de formation - Plan d'action RSE	<i>« On organise des journées de formation sur les thèmes de la RSE »</i> <i>« Dans le cadre de la labellisation, on construit notre plan d'action RSE avec les collaborateurs »</i>
		Systèmes de frontières - Audit - Lignes directrices	<i>« L'évaluation de nos actions se fait régulièrement dans le cadre de la labellisation, parce que tous les 18 mois il y a un audit (...) Donc on a un audit de suivi, puis après un audit de renouvellement tous les 3 ans. Les auditeurs viennent pour faire des interviews avec les collaborateurs et voir comment ça se passe. »</i>
		Systèmes de contrôle diagnostic - Tableau de bord RSE - Rapport RSE - Autodiagnostic (plate-forme Lucie)	<i>« On a le tableau de bord environnemental essentiellement pour poursuivre notre consommation de papier, d'électricité, d'eau, etc. On a le tableau de bord social pour voir l'évolution en termes d'ancienneté, de salaire, etc., et parfois on fait un rapport RSE. »</i> <i>« Il y a LOL (Lucie On Line) une plate-forme mise à disposition par le label pour pouvoir renseigner et suivre les différents types d'actions. »</i>
		Systèmes de contrôle interactif - Échanges avec les parties prenantes internes - Échange avec les parties prenantes externes	<i>« Les salariés nous sensibilisent parce qu'on les recrute avec ces valeurs-là donc automatiquement ils poussent dans ce sens-là. Par exemple c'est eux qui ont voulu faire du mécénat de compétences. »</i> <i>« Les personnes qui peuvent nous conseiller, ça peut être les auditeurs de « Vigeo » quand ils viennent faire l'audit, ils peuvent nous conseiller sur la forme du tableau de pilotage RSE. »</i>
E7	Avec dispositifs de RSE	Systèmes de croyances - Plan d'action RSE - Session de formation - Outil de communication	<i>« On a mis un plan d'action en proposition et on a été validé en juin 2015 sur ce Label ».</i> <i>« Nos collaborateurs ont suivi une formation de 48 heures avec le label Lucie et on a lancé pendant 6 mois le protocole ».</i> <i>« On a un onglet RSE interne qui est ouvert à l'ensemble des participants ».</i>

		(onglet RSE, livret d'accueil)	<p>sur lequel sont déposés tous les comptes rendus du comité RSE et ils sont partagés avec l'ensemble des collaborateurs, donc toutes les décisions prises sont partagées ».</p> <p>« On a formalisé un livret d'accueil qui est maintenant, systématiquement donné aux nouveaux arrivants avec la formalisation d'une grille de : comment on doit accueillir les nouveaux arrivants. Et donc tout le monde est obligé de passer par ce type d'action, comme ça chaque arrivant a le même niveau d'accueil ».</p>
		<p>Systèmes de frontières</p> <ul style="list-style-type: none"> - Audit - Les lignes directrices 	<p>« On a lancé pendant 6 mois le protocole, les audits nécessaires pour pouvoir remplir les conditions de présentation de notre démarche auprès de ce tiers, qui est le label Lucie qui valide ou pas nos engagements. Cet audit permet un examen assez exhaustif de toutes les parties prenantes transversalement, fait beaucoup sur nos actions RH. »</p> <p>« Il y a une personne de l'AFNOR qui vient pour voir si l'on est bien allé au bout de nos engagements sur ces 36 derniers mois pour pouvoir revalider nos engagements. »</p> <p>« Pour avoir le label, il faut avoir une assurance raisonnable sur un maximum de principes d'actions qui sont des principes d'actions de la norme ISO26000. »</p>
		<p>Systèmes de contrôle diagnostic</p> <ul style="list-style-type: none"> - Rapport RSE (Indicateurs environnementaux et indicateurs sociaux) 	<p>« Sur les éco-gestes, on a des indicateurs chaque année par exemple sur le papier, sur l'encre et on les diffuse en interne dans un rapport. On a des indicateurs sur le bien-être avec une enquête qui est menée de façon hebdomadaire, on a des indicateurs sur nos parties prenantes clients puisqu'on fait passer des questionnaires de satisfaction sur les dossiers terminés à nos clients. »</p>
		<p>Systèmes de contrôle interactif</p>	<p>« Tous les mardis, l'ensemble du corps de la société se réunit de façon informelle pour partager et échanger des informations »</p>

		<ul style="list-style-type: none"> - Échanges avec les parties prenantes internes (Réunions) - Enquête de bien-être au travail 	<p>« Lors de notre dernière réunion on a fait un brainstorming sur toutes les actions qu'on pourrait mener en 2018 (...) Donc on a listé les actions qui étaient sans impact budgétaire et les actions qui avait un impact budgétaire et à la fin on a choisi les actions sur lesquelles on allait être pertinent, c'est-à-dire qu'on avait validé toutes les actions qui étaient sans impact budgétaire, et puis on a fait notre choix au regard de l'enveloppe. »</p> <p>« On a mis en place une enquête de bien-être au travail, on voulait que toutes les parties prenantes s'expriment quel que soit leur niveau de bien-être. (...) Toutes les semaines, les collaborateurs reçoivent quatre questions. Et du coup, je reçois une photographie hebdomadaire du bien-être des collaborateurs. »</p>
E8	Avec dispositifs de RSE	<p>Systèmes de croyances</p> <ul style="list-style-type: none"> - Outils de communication (affiche éco-gestes) 	« On a des affiches éco-gestes dans les couloirs et dans la salle de réunion qui incitent les gens à éteindre la lumière avant de partir, à diminuer la température, on a d'autres dans la cuisine pour les sensibiliser au tri des déchets, etc. »
		<p>Systèmes de frontières</p> <ul style="list-style-type: none"> - Audit - Lignes directrices 	« On a un audit intermédiaire au bout de 18 mois et un audit de renouvellement tous les 3 ans » « On a une plate-forme qui met les 25 principes d'actions possibles du label, qui nous donne des pistes de choses qu'on peut faire »
		<p>Systèmes de contrôle diagnostic</p> <ul style="list-style-type: none"> - Auto-évaluation 	« On fait notre auto-évaluation pour préparer le terrain ensuite l'auditeur va chercher les preuves de ce qu'on a dit qu'on faisait »
		<p>Systèmes de contrôle interactif</p> <ul style="list-style-type: none"> - Échange avec les parties prenantes externes 	« C'est le CJD qui nous a aidés à réfléchir à ce qu'on faisait et avec des modèles issus de la performance globale. Après, moi j'ai adhéré tout de suite à cette idée, j'ai fait partie du jury d'un concours de la performance globale qui est

			<p><i>proposé à un groupe d'étudiants de faire des études sur le sujet, j'ai fait partie du comité de pilotage de la performance globale, donc j'étais piqué au sujet très tôt. »</i></p> <p><i>« Régulièrement il y a le cercle LUCIE qui se réunit dans une des boîtes labellisées, où la boîte présente un peu ce qu'elle fait en matière de RSE. Ça, c'est une bonne source d'inspiration pour nous, ça nous permet de prendre les bonnes idées de chez les autres. Par exemple on a arrêté de prendre les bouteilles d'eau, maintenant on prend de l'eau filtrée, on a commencé à utiliser du papier recyclé, on fait le tri sélectif, etc. »</i></p>
E9	Avec dispositifs de RSE	<p>Systèmes de croyances</p> <ul style="list-style-type: none"> - Sessions de formation 	<p><i>« Pour diffuser la culture RSE au sein de l'entreprise, on met en place des formations pour les collaborateurs, on les sensibilise sur les axes de la diversité et les bonnes pratiques du quotidien. »</i></p>
		<p>Systèmes de frontières</p> <ul style="list-style-type: none"> - Audit - Lignes directrices 	<p><i>« Il y a un organisme indépendant qui est VIGEO qui vient rectifier, tout ce qu'on a dit, il nous pose des questions, il nous demande certains documents et il en parle aux collaborateurs. Et donc il regroupe les informations pour voir si ce qu'on a dit on le faisait vraiment. La même chose avec les fournisseurs, avec les clients. À la fin il rend un rapport au comité de labellisation Lucie. »</i></p> <p><i>« Nous on fait appel aux auditeurs de VIGEO parce que VIGEO est plus PME que l'AFNOR. »</i></p>
		<p>Systèmes de contrôle diagnostique</p> <ul style="list-style-type: none"> - Auto-évaluation - Rapport RSE annuel 	<p><i>« On fait une auto-évaluation, Lucie nous donne plein de points et on dit ce qu'on fait. »</i></p> <p><i>« C'est le rapport qui va nous influencer et nous donner les bonnes directions à prendre et ça, on le mesurera éventuellement dans le bilan RSE que je fais tous les ans. »</i></p>
		<p>Systèmes de contrôle interactif</p>	<p><i>« Mon assistante RH et moi, on fait un entretien qu'on appelle entretien RSE qui ne parle pas des compétences métier, mais de</i></p>

		<ul style="list-style-type: none"> - Échange avec les parties prenantes internes - Entretien annuel avec les salariés (pour évaluer les actions sociales) 	<p><i>comment le collaborateur vit sa mission. Alors c'est un entretien libre, je vais manger avec eux le midi (...) Donc, je vois comment est leur charge de travail individuel, on parle de l'organisation du travail, de l'amplitude des journées de travail, des trajets professionnels, de l'articulation de vie professionnelle et de vie privée, la rémunération, les congés, etc. Et donc à la suite de ça, je me retrouve avec une cinquantaine de fiches avec tous ces points si ça va, si ça ne va pas ou si c'est moyen et je fais un baromètre annuel. ».</i></p>
E10	Avec dispositifs de RSE	Systèmes de croyances <ul style="list-style-type: none"> - Plans d'actions stratégiques RSE 	<p><i>« Quand on a élaboré nos plans d'actions stratégiques on a intégré la RSE comme un facteur de différenciation et comme un élément d'innovation et de création de valeurs »</i></p>
		Systèmes de frontières <ul style="list-style-type: none"> - Audit - Lignes directrices - Référentiel des objectifs du développement durable de l'ONU 	<p><i>« Tous les 18 mois on a un audit qui évalue notre engagement. »</i> <i>« En adhérant au Pacte Mondial, on s'engage à aligner nos stratégies sur les principes des droits de l'Homme, de l'environnement, des conditions de travail et de lutte contre la corruption ».</i></p>
		Systèmes de contrôle diagnostic <ul style="list-style-type: none"> - Rapport RSE - Bilan carbone - Tableau de RSE : inducteurs, environnementaux, sociaux et sociétaux 	<p><i>« On est membre du Globale Compact, et dans le cadre de cette adhésion on publie chaque année un rapport sur notre engagement responsable qui s'appelle COP (Communication sur le Progrès). On a réalisé un bilan carbone de notre activité ».</i> <i>« On a un tableau de bord avec tous les indicateurs RSE, notre système de pilotage c'est l'économie, le social, l'environnemental et le sociétal ».</i></p>
		Systèmes de contrôle interactif <ul style="list-style-type: none"> - Échange avec les parties prenantes externes 	<p><i>« Je connais le fondateur de l'AFAQ26000, la fondatrice qui a contribué à faire l'évaluation AFAQ26000. (...) Nous étions dans une démarche de performance globale de RSE, par ces démarches j'ai côtoyé tous ces</i></p>

			<p>acteurs-là. Mais après c'est la confrontation, le dialogue, le contact, participer à des réunions de travail, lire des choses qui m'ont conforté dans le choix et qui m'ont incité à continuer à augmenter ma connaissance, mon expertise. Et qui fait qu'à un moment donné j'ai dit, on va passer au label Lucie ».</p> <p>« Les clients peuvent demander de nouvelles offres qui intègrent des éléments de RSE. Les parties prenantes ouvrent plutôt des opportunités. »</p>
E11	Avec dispositifs de RSE	<p>Systèmes de frontières</p> <ul style="list-style-type: none"> - Audit - Lignes directrices 	« Pour la certification AFNOR on a deux audits de suivi pendant trois ans, ensuite on doit renouveler la démarche »
		<p>Systèmes de contrôle interactif</p> <ul style="list-style-type: none"> - Échange avec les parties prenantes externes 	« Notre franchiseur a un impact très important dans cette démarche de manière à ce qu'il nous oblige à avoir le certificat AFNOR et donc à respecter les engagements de la norme »
E12	Avec dispositifs de RSE	<p>Systèmes de croyances</p> <ul style="list-style-type: none"> - Plan d'actions - Outils de communication (livret et affiche) 	« Nous avons élaboré un plan d'action pour consolider nos actions RSE et poursuivre nos efforts sur l'ensemble des enjeux du développement durable (...) On essaye de sensibiliser nos collaborateurs aux éco gestes, on les incite à éteindre la lumière quand c'est possible, on met en place des affiches qui montrent par exemple la bonne utilisation des chasses d'eau on distribue des livrets qui expliquent comment réduire les déchets, etc. »
		<p>Systèmes de frontières</p> <ul style="list-style-type: none"> - Référentiel des objectifs du développement durable de l'ONU 	« Dans notre engagement, on suit les objectifs du développement durable du Global Compact. »

		Systèmes de contrôle diagnostic <ul style="list-style-type: none"> - Rapport RSE - Bilan social. 	<p>« On a un bilan social qui nous permet de savoir le turnover, le nombre d'absences, la parité homme-femme, les égalités de salaires, combien de personnes on a formé et pendant combien d'heures, etc. »</p> <p>« On fait partie du Global Compact, parce qu'on voulait avoir une procédure, une organisation qui nous oblige à faire un rapport. »</p>
		Systèmes de contrôle interactif <ul style="list-style-type: none"> - Échange avec les parties prenantes externes 	<p>« Ce qui nous a aidés à la structurer c'est justement la fédération des entreprises de propreté. Elle nous a proposé une formation sur un an, un accompagnement sur 1 an pour formaliser justement cette politique RSE dans notre entreprise. »</p>
E13	Avec dispositifs de RSE	Systèmes de croyances <ul style="list-style-type: none"> - Des ateliers de sensibilisation 	<p>« Pour nos collaborateurs, on décline le programme, on propose des ateliers. Et puis on les sensibilise vachement au développement durable. »</p>
		Systèmes de frontières <ul style="list-style-type: none"> - Audit - Lignes directrices 	<p>« Tous les dix-huit mois on a un audit de l'AFNOR dans le cadre de la labellisation Lucie »</p>
		Systèmes de contrôle diagnostic <ul style="list-style-type: none"> - Tableau de bord RSE - Bilan carbone. 	<p>« Lucie nous a proposé des outils pour piloter notre démarche RSE et on a choisi le tableau de bord RSE et le bilan carbone. »</p> <p>« On a des indicateurs et des tableaux de bord qui nous permettent de suivre nos actions RSE et puis on les met dans les appels d'offres »</p> <p>« On travaille sur notre bilan carbone avec les voyages et l'avion. (...) On surveille nos impacts énergétiques sur tous les centres de vacances, on les suit pour que ça diminue en eau, en électricité et en gaz. »</p>
		Systèmes de contrôle interactif	<p>« Je suis membre de la fondation FACE (Fondation Agir contre l'Exclusion). Et donc en France, quand on démarre avec des choses</p>

		- Échange avec les parties prenantes externes	<p>comme ça on commence par solliciter les grosses boîtes, les groupes du CAC40 et on leur dit un certain pourcentage de votre chiffre d'affaires doit être consacré à la RSE. Donc FACE va récupérer le fameux pourcentage dédié à la RSE et qui va mener des actions contre l'exclusion. Et moi par exemple, dans mon entreprise, les collaborateurs, ça leur offre la possibilité quand ils le veulent une fois par mois, de mener des actions d'insertion d'accueil de RSE. (...) On peut dire que les parties prenantes peuvent nous sensibiliser en matière de RSE ».</p> <p>« Avant Lucie, on travaillait sur la performance globale parce qu'on est membre du CJD depuis 12 ans et c'est à travers le CJD qu'on a découvert le label Lucie. Dans le cadre de la labellisation, Lucie nous a proposé des outils pour piloter notre démarche RSE ».</p>
E14	Sans dispositifs de RSE	Systèmes de contrôle interactif - Échange avec les parties prenantes externes	<p>« Je suis par ailleurs adhérent au CJD, ce qu'on doit mettre en place doit être dans le respect l'individu, que ce soit nos collaborateurs ou nos clients. (...) C'est quelqu'un qui était membre du CJD depuis 5 ans qui m'a expliqué ce que ça apportait, pourquoi ça peut nous intéresser, et qui m'a convaincu. »</p> <p>« C'est intéressant le fait d'adhérer au CJD, parce que le CJD c'est une école de formation pour les dirigeants. En gros, on apprend énormément de choses, on partage et on apprend. Et puis, c'est un endroit où on peut discuter avec des dirigeants, et échanger des idées en matière d'actions environnementales et sociales ».</p>
E15	Avec dispositifs de RSE	Systèmes de croyances - Session de formation	<p>« On achète des voitures qui consomment peu, on fait des stages d'éco-conduite, on incite les salariés à contrôler la consommation d'eau, on fait des</p>

		- Événement (séminaire)	<i>séminaires sur le sujet pour les encourager à avoir de bons réflexes ».</i>
		Systèmes de frontières - Audit - Lignes directrices	<i>« Dans le cadre du label on a un audit tous les 18 mois et il y a sept grands thèmes, ensuite il y a 23 principes d'engagement. Après on vérifie que ces engagements soient tenus. »</i>
		Systèmes de contrôle diagnostic - Tableau de bord RSE	<i>« Au niveau de l'ISO, on a des indicateurs de suivi du processus dans un tableau de bord, on s'est servi des outils de l'ISO pour suivre notre engagement RSE, parce que dans l'ISO on est obligé de mesurer nos résultats. »</i>
		Systèmes de contrôle interactif - Échange avec les parties prenantes externes	<i>« On a un consultant qui nous aide dans la démarche RSE et surtout dans la mise en place du label. » « Pour l'association DRO, elle nous influence parce que je fais partie de l'association, on a des conférences, on a des ateliers, là par exemple on a l'atelier qui s'appelle « l'atelier fragilité » comment la fragilité peut être un plus pour les entreprises ? Et donc ça nous aide, ça nous permet d'échanger sur le sujet des bonnes pratiques. »</i>
E16	Avec dispositifs de RSE	Systèmes de croyances - Événement (séminaire) - Session de formation	<i>« On a fait un séminaire sur le sujet. On a demandé à nos collaborateurs et à nos associés de se positionner sur des actions qu'ils souhaitaient développer » « On fait des formations des sensibilisations autour du sujet. »</i>
		Systèmes de frontières - Audit - Lignes directrices	<i>« Dans le cadre du label « Lucie », on a un audit qui nous demande à chaque fois un état de nos engagements et un état de nos plans futurs. » « On a un audit de suivi tous les dix-huit mois, et tous les trois ans on a un audit complet. Ils audient nos salariés, deux fournisseurs et deux clients. »</i>
		Systèmes de contrôle diagnostic - Rapport intégré sur la RSE	<i>« Pour le quantitatif, on a des tableaux de bord RSE qu'on a créés nous-mêmes avec des indicateurs. » « On a un suivi annuel, tous les ans on fait un rapport intégré sur nos</i>

		<ul style="list-style-type: none"> - Bilan carbone - Tableau de bord RSE. 	<p><i>données économiques, sociales et environnementales qu'on présente aux collaborateurs. C'est un document purement interne qu'on ne présente pas à l'extérieur, on s'en sert pour faire notre point de transparence. Et dans ce document il y a une partie économique, une partie sociale et une partie environnementale »</i></p> <p><i>« On a aussi le bilan carbone pour calculer nos émissions de gaz à effet de serre. Cet outil nous dit combien on dépense en transport, en énergie, etc. »</i></p>
		<p>Systèmes de contrôle interactif</p> <ul style="list-style-type: none"> - Échanges avec les parties prenantes externes - Échanges avec les parties prenantes internes 	<p><i>« On a fait remplir un questionnaire par les fournisseurs pour savoir ce qu'eux-mêmes faisaient en RSE, on a fait une charte avec eux »</i></p> <p><i>« On a demandé à nos collaborateurs et à nos associés de se positionner sur des actions qu'ils souhaitaient développer. Donc effectivement, on est tombé sur le social et sur l'environnemental. On a travaillé sur la santé, la formation et les éco-gestes, on a un peu changé la façon de travailler entre nous ».</i></p>
E17	Avec dispositifs de RSE	<p>Systèmes de croyances</p> <ul style="list-style-type: none"> - Session de formation 	<p><i>« On propose des sessions de formation, on continue à sensibiliser les collaborateurs aux bons gestes. »</i></p>
		<p>Systèmes de frontières</p> <ul style="list-style-type: none"> - Référentiel des objectifs du développement durable de l'ONU 	<p><i>« Ce qu'on a fait depuis l'année dernière c'est qu'on a pris des engagements pour les objectifs du développement durable (ODD) de l'ONU. »</i></p>
		<p>Systèmes de contrôle diagnostique</p> <ul style="list-style-type: none"> - Rapport RSE - Bilan carbone - Tableau de bord social 	<p><i>« On fait tous les ans, un rapport de développement durable dans le cadre de notre engagement au sein du Global Compact France. On est signataire du Global Compact France et c'est ce qui nous amène à rédiger ce rapport RSE »</i></p> <p><i>« Tous les ans on calcule notre empreinte eau à l'aide des indicateurs et on fait notre bilan Carbone ».</i></p>

			<p>« On a le rapport RSE, le bilan Carbone on fait notre bilan eau aussi. Après on a des indicateurs sociaux en interne sur la formation, sur le bien être des collaborateurs présentés dans un tableau ».</p>
		<p>Systèmes de contrôle interactif</p> <ul style="list-style-type: none"> - Échanges avec les parties prenantes internes - Échanges avec les parties prenantes externes 	<p>« Ce qu'on fait, on adresse un questionnaire à l'ensemble des salariés pour connaître leurs ressentis par rapport au fonctionnement de l'entreprise. »</p> <p>« Nous c'est avant tout les ONG qui nous inspirent, les politiques publiques. Donc c'est les réglementations et puis l'éthique, à la fois du dirigeant et des parties prenantes, enfin les collaborateurs. C'est vraiment ça, les facteurs qui nous ont fait avancer. En gros ces parties prenantes nous inspirent et nous motivent. »</p>
E18	Avec dispositifs de RSE	<p>Systèmes de croyances</p>	<p>« On forme nos collaborateurs sur les enjeux environnementaux on les incite à adopter des méthodes de travail qui tendent au respect de l'environnement. »</p>
		<p>Systèmes de contrôle diagnostic</p> <ul style="list-style-type: none"> - Tableau de bord RSE 	<p>« On a une feuille de route qui nous accompagne dans la mise en place du certificat Palme Verte. (...) Dans cette feuille de route on a un tableau composé d'un certain nombre d'actions et on les suit »</p> <p>« Je peux dire que la certification nous permet de concrétiser nos actions et d'officialiser notre engagement, l'outil de pilotage notamment la feuille de route, il permet de nous rappeler les actions qu'on a menées, de suivre l'évolution des actions et justement d'améliorer chaque année ce qu'on a effectué. »</p> <p>« Cette feuille de route représente un tableau de bord qui nous permet d'avoir une idée sur notre niveau d'avancement, ça va d'un à cinq c'est notre consultant qui nous donne notre niveau. »</p>

		Systèmes de contrôle interactif <ul style="list-style-type: none"> - Échanges avec les parties prenantes externes 	<p>« On travaille avec une entreprise de conseil, on s'est rencontré cinq fois, et au début ils nous ont posé beaucoup de questions sur notre façon de travailler. Et à partir de là, on a trouvé les points forts et on a travaillé sur ces points forts. Les consultants de l'entreprise nous ont proposé pas mal d'actions à travers cette feuille de route. »</p> <p>« On a échangé avec nos partenaires qui sont la FEP (la fédération des entreprises de propreté), le MEDEF (mouvement des entreprises en France), la CGPME ou autres et au fur et à mesure on a trouvé des solutions pour améliorer notre engagement RSE. »</p> <p>« Quand il y a de nouvelles réformes, de nouvelles réglementations ou de nouveaux produits, c'est la fédération des entreprises de propreté qui sera la première à nous en parler. Mais, il y a aussi des syndicats patronaux comme le MEDEF et la CGPME qui nous aident à développer nos entités et notre feuille de route sur la partie RSE »</p> <p>« Et le fait d'échanger sur cette thématique responsable ça me motive et ça sensibilise nos collaborateurs et ça permet de montrer que l'entreprise évolue. »</p>
E19	Sans dispositifs de RSE	Systèmes de croyances <ul style="list-style-type: none"> - Plan d'action RSE - Session de formation 	<p>« On a fait un plan d'action en matière de responsabilité sociale et sociétale qui impacte notamment la façon dont on achète nos produits. (...) On a mis en place un plan de formation pour nos collaborateurs »</p>
		Systèmes de contrôle diagnostique <ul style="list-style-type: none"> - Indicateurs sociaux 	<p>« On a quelques indicateurs sociaux, on mesure l'ancienneté, l'absentéisme. Chez nous, la majorité des salariés ont 6 ans d'ancienneté. »</p>
		Systèmes de contrôle interactif	<p>« On participe beaucoup à des débats sur le développement durable. »</p>

		- Échanges avec les parties prenantes externes	
E20	Avec dispositifs de RSE	Systèmes de croyances <ul style="list-style-type: none"> - Session de formations - Outil de communication (guide éco-gestes) 	<i>« Pour nos collaborateurs, on leur propose des petites formations sur les bonnes pratiques on met à leur disposition un guide sur les éco-gestes en complément de ces formations. »</i>
		Systèmes de contrôle diagnostic <ul style="list-style-type: none"> - Bilan social - Tableau de bord environnemental 	<i>« Après, on peut mesurer le nombre de personnes par exemple qui ont été éloignées de l'emploi longtemps. Quand on fait notre bilan social, on peut constater qu'on a intégré plus de jeunes. »</i> <i>« On fait quand même un bilan social chaque année c'est obligatoire par rapport à la dimension de notre entreprise. (...) Et ça nous permet de mesurer l'évolution de nos actions. »</i> <i>« Pour les empreintes environnementales, on a un tableau environnemental on mesure le nombre de kilomètres qui sont parcourus par les véhicules et on mesure évidemment les émissions de CO₂ des anciens véhicules et les émissions de CO₂ des nouveaux véhicules. Et à travers ça, on regarde l'économie réalisée en termes d'émission de CO₂ chaque année. »</i>
		Systèmes de contrôle interactif <ul style="list-style-type: none"> - Échanges avec les parties prenantes externes 	<i>« En fait, nos consultants nous accompagnent dans cette démarche. (...) Ils sont venus deux fois dans mes bureaux pour nous aider à travailler sur des sujets qui étaient propres à l'entreprise et qui étaient vraiment personnalisés. »</i>
E21	Avec dispositifs de RSE	Systèmes de frontières <ul style="list-style-type: none"> - Audit - Lignes directrices 	<i>« En fait, quand l'auditeur vient nous voir il nous pose des questions, si on a la réponse il nous demande la preuve, si on a la preuve il nous demande l'indicateur sur plusieurs années. Et c'est comme ça qu'on</i>

			<i>monte en grade, ensuite il juge l'évaluation des critères. »</i>
		Systèmes de contrôle diagnostic <ul style="list-style-type: none"> - Tableau de bord RSE. - Bilan carbone 	<i>« On a été évalué AFAQ26000, donc on est déjà très avancé, on a un tableau de bord, on a des indicateurs RSE. »</i> <i>« Quand on avait fait notre bilan carbone, on avait compris que pour faire ce bilan il fallait qu'il y ait moins de transport. »</i>
		Systèmes de contrôle interactif <ul style="list-style-type: none"> - Échanges avec les parties prenantes externes 	<i>« En externe, je dirai que c'est vraiment mon engagement associatif chez DRO qui me rappelle à l'ordre de ce sujet. »</i>
E22	Sans dispositifs de RSE	Systèmes de croyances <ul style="list-style-type: none"> - Événement sur la RSE 	<i>« Au sein de l'équipe, il y a un renouvellement, il y a de nouveaux salariés qui arrivent et qui ne connaissent pas les sujets, donc il faut leur transmettre cette connaissance-là. Ensuite, il y a un événement qu'on organise chaque année, ça permet de parler du développement durable, d'avoir un niveau homogène au sein de l'entreprise, c'est-à-dire qu'avant certains connaissaient la mobilité d'autres l'économie circulaire et là on a tous un bon niveau sur les sujets RSE. Donc le plus important chez nous, c'est que toutes les nouvelles personnes qui rejoignent l'agence soient impliquées engagées et expertes en RSE. »</i>
		Systèmes de contrôle interactif <ul style="list-style-type: none"> - Échange avec les parties prenantes externes - Échange avec les parties prenantes internes 	<i>« J'avais monté une opération avec deux entreprises pour essayer de voir si le développement durable était un sujet intéressant. Et on a eu pas mal de réponses positives des gens qui disaient : ça a permis à beaucoup de gens de se poser des nouvelles questions et ils étaient super motivés pour travailler sur ces sujets. Et là et je me suis dit c'est un sujet très mobilisateur et donc c'était un sujet intéressant »</i> <i>« Je fais un bilan des stages avec des stagiaires et je leur demande</i>

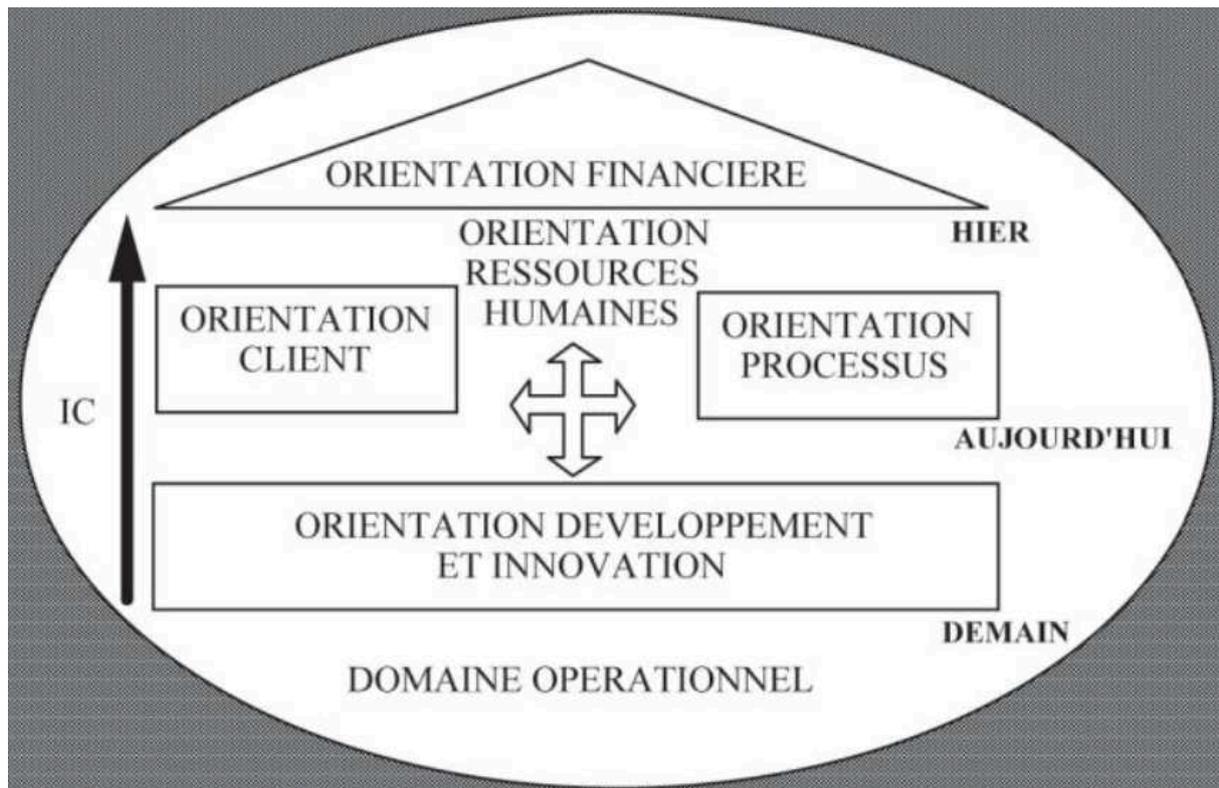
			<p><i>comment ça s'est passé et j'attends secrètement une réponse qui est « j'ai été content de venir tous les matins »</i></p> <p><i>« Avec les salariés, on a des entretiens annuels d'évaluation qui sont de toute façon obligatoires dans les entreprises et qui sont tout d'abord officiels. Et après, on prend des nouvelles tout le temps, c'est-à-dire que typiquement le lundi matin on fait une réunion avec toute l'équipe »</i></p> <p><i>« Je pense que c'est très important de s'assurer que tout le monde va bien. Ces outils sont simples, basiques, mais très efficaces. Ça permet d'avoir un climat de confiance, d'écoute, de respect et de bienveillance, s'assurer que tout le monde va bien. »</i></p>
E23	Avec dispositifs de RSE	<p>Systèmes de croyances</p> <ul style="list-style-type: none"> - Session de formation 	<p><i>« On fait beaucoup de chose en interne pour sensibiliser nos collaborateurs à la RSE, on propose des formations. »</i></p>
		<p>Systèmes de frontières</p> <ul style="list-style-type: none"> - Audit - Lignes directrices 	<p><i>« On a un audit qui évalue notre engagement en suivant les ligne directrices de l'ISO 27001 »</i></p>
		<p>Systèmes de contrôle diagnostic</p> <ul style="list-style-type: none"> - Reporting extra financier - Logiciel E23 de pilotage - Bilan social. 	<p><i>« On utilise nos propres outils notamment le logiciel E23 avec des indicateurs qui nous permettent en partie de mesurer nos actions RSE, (...) Il y a des indicateurs tout à fait pertinents pour mesurer le nombre de formations, le nombre de recrutements, le nombre de postes créés, l'augmentation des salaires, l'augmentation d'intéressement le turnover, etc. »</i></p> <p><i>« J'ai des reporting qui me donnent l'âge moyen des personnes, la répartition hommes-femmes, les formations qui ont été faites, (...) Nous avons le bilan social. »</i></p> <p><i>« Je fais un rapport extra-financier, je le fais au comité de direction. Je trouve ça intéressant de se donner</i></p>

			<i>des objectifs en dehors, aussi de formaliser nos engagements dans un reporting. »</i>
		Systèmes de contrôle interactif <ul style="list-style-type: none"> - Échange avec les parties prenantes externes 	<i>« Pour la norme ISO27001, c'est nos donneurs d'ordre qui nous ont sensibilisés à avoir cette norme. »</i> <i>« En fait, je fais un certificat à Dauphine sur Compliance anticorruption devoir de vigilance, et donc là, il y'avait des gens de L'OCDE, j'ai rencontré des gens de Global Compact, j'ai rencontré des gens de l'ONU, de l'OIT. Forcément, moi je suis là dans la formation, j'apprends les contraintes plutôt des grands groupes, (...) C'est des vrais gens et de vraies valeurs qui font des trucs très concrets et qui donnent des outils pratiques, qui donnent des méthodes, »</i>
E24	Avec dispositifs de RSE	Systèmes de croyances <ul style="list-style-type: none"> - Outils de communication - Événements (séminaires, tables rondes) 	<i>« Les collaborateurs sont tous impliqués dans cette démarche, on communique beaucoup en interne, on a des affiches sur le mur on organise des tables rondes, des séminaires. »</i>
		Systèmes de frontières <ul style="list-style-type: none"> - Audit - Lignes directrices 	<i>« On a un audit périodique dans le cadre de la certification pour évaluer nos engagements. C'est un audit exigé par la norme. »</i>
		Systèmes de contrôle diagnostic <ul style="list-style-type: none"> - Bilan carbone - Tableau de bord RSE. 	<i>« On a le bilan carbone, chaque année on se fixe un objectif de réduction du bilan carbone. (...) On a un tableau de bord pour suivre les formations, le turnover, l'absentéisme, le nombre d'heures travaillées. »</i>
		Systèmes de contrôle interactif <ul style="list-style-type: none"> - Échanges avec les parties prenantes internes 	<i>« J'ai eu une réunion hier avec les collègues, on a échangé sur le sujet de la RSE, sur les actions qu'on mène et ce qu'on peut faire pour améliorer notre engagement. »</i>

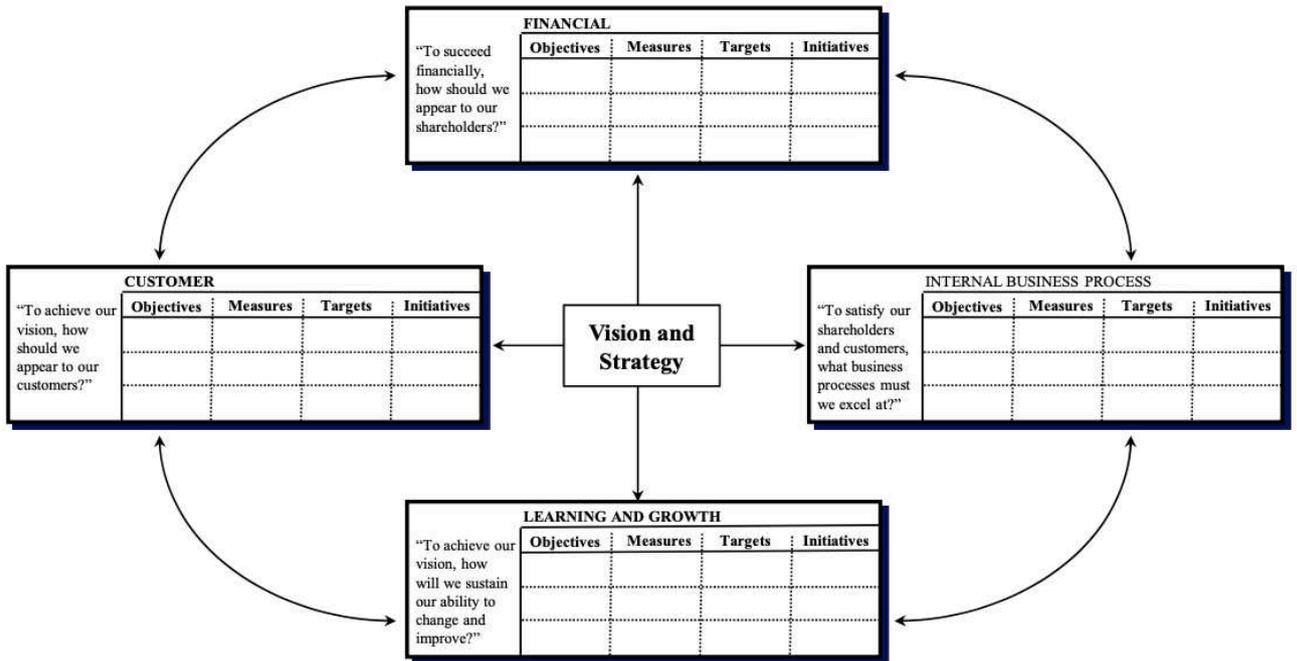
E25	Sans dispositifs de RSE	Systèmes de contrôle diagnostic <ul style="list-style-type: none"> - Logiciel E25 de pilotage (avec des indicateurs RSE). 	<p>« Et donc pour évaluer nos actions on a notre logiciel. L'idée de notre logiciel, c'est de suivre et de piloter les actions qui sont menées en matière de RSE et surtout de relier ça à des indicateurs. Et ces indicateurs, on les met à jour tous les semestres ou tous les ans. (...) Notre outil est un outil de pilotage de démarche RSE qu'on met en place et qu'on commercialise. »</p> <p>« En gros, sur le bien-être au travail on a une dizaine d'actions, on a engagé un budget et ensuite on va suivre clairement le turnover et le taux d'absentéisme qui sont des indicateurs clés pour savoir si les salariés sont bien au travail. (...) Donc c'est le but de nos outils, l'idée, c'est d'utiliser nos outils pour piloter notre propre démarche parce qu'on les fait et mieux vaut les exploiter »</p>
		Systèmes de contrôle interactif <ul style="list-style-type: none"> - Échanges avec les parties prenantes internes - Échanges avec les parties prenantes externes 	<p>« La RSE, c'est beaucoup de réseaux, c'est beaucoup de conférences, c'est un peu de partage de pratiques et d'expérimentation. Il me semble que ça passe plus par l'humain et par l'échange avec nos parties prenantes notamment les membres de la communauté Lucie et nos salariés »</p>
E26	Avec dispositifs de RSE	Systèmes de croyances <ul style="list-style-type: none"> - Plan d'actions RSE 	<p>« On a une politique RSE, on a un plan d'action qui est mené annuellement »</p>
		Systèmes de frontières <ul style="list-style-type: none"> - Audit - Lignes directrices - Référentiel des ODD (objectifs du développement durable) de l'ONU 	<p>« On intègre le référentiel des ODD (objectifs du développement durable) de l'ONU comme une feuille de route. »</p>
		Systèmes de contrôle diagnostic	<p>« On fait notre rapport RSE. (...) La maturité qu'on a aujourd'hui nous amène à faire un rapport RSE volontaire. Donc nos résultats, on les mesure et on les publie. »</p>

		- Rapport RSE	
		Systèmes de contrôle interactif - Échange avec les parties prenantes internes	« On échange avec nos collaborateurs sur le sujet, ils proposent des idées pour qu'on puisse améliorer notre démarche RSE »
E27	Avec dispositifs de RSE	Systèmes de croyances - Sessions de formation - Événements et ateliers sur la RSE	« On essaye de sensibiliser nos collaborateurs sur le sujet, on organise des événements autour de la RSE, on anime des ateliers sur les bonnes pratiques au bureau, on propose des formations RSE pour s'assurer que les collaborateurs soient bien informés et qu'ils puissent participer à la mise en place de la RSE. »
		Systèmes de frontières - Audit - Lignes directrices	« Dans le cadre du label B-Corp, on a un audit, on doit répondre à un questionnaire sur la plate-forme digitale. Ce questionnaire regroupe un ensemble de questions sur les pratiques environnementales, sociales et de gouvernances. Il faut ramener des preuves et les basculer sur la plate-forme comme les certificats de compensation par exemple pour justifier certaines réponses. On a aussi un audit téléphonique. Et à la fin de l'audit, on obtient une grille qui nous permet de voir nos progressions sur chaque volet ».
		Systèmes de contrôle diagnostique - Reporting RSE	« Chaque année on fait un rapport RSE qui nous permet de communiquer sur nos contributions environnementales et sociales et sociétales ».
		Systèmes de contrôle interactif - Échange avec les parties prenantes externes	« On a souvent des réunions avec les membres de la communauté B-Corp. C'est une occasion pour les entreprises certifiées de se rencontrer, d'échanger sur les bonnes pratiques et d'apprendre les uns des autres ».

Annexe 6 : Navigateur de SKANDIA (source Edvinsson et Malone 1997)



Annexe 7 : Vision et stratégie des dimensions du *Balanced Scorecard*



Annexe 8 : Guide d'entretien de l'étude qualitative exploratoire

Introduction

Cet entretien fait partie de ma thèse de doctorat afin d'appréhender le rôle des systèmes de contrôle de gestion responsables dans la performance globale des PME.

L'objectif de cet entretien est d'identifier les pratiques RSE et les systèmes de contrôle de gestion responsables mobilisés dans votre entreprise, de saisir vos motivations et de quelle manière les parties prenantes peuvent intervenir dans votre processus décisionnel en matière de SCGR, et de comprendre le rôle des SCGR sur la performance globale de votre entreprise.

Cet entretien est confidentiel. Aucune information concernant l'entreprise et votre identité ne sera divulguée. Pour des besoins d'analyse, si cela vous convient, je souhaiterais procéder à l'enregistrement de l'entretien.

1. Le profil du dirigeant et le profil de l'entreprise

Nom :

Âge :

Sexe :

Formation :

Profession : (dirigeant)

Pourriez-vous me parler de votre entreprise ?

- Le nom de l'entreprise
- La date de création
- Le secteur d'activité
- L'effectif

2. Engagement des PME en matière de pratiques RSE et des SCGR

- Que représente pour vous la notion de responsabilité sociale des entreprises (RSE) ?
- Pourriez-vous décrire les pratiques RSE mises en place dans votre entreprise ?
- Avez-vous mis en place des SCGR dans votre entreprise ?
 - o Si oui, lesquels ? pourquoi avez-vous choisi ces SCGR ?
 - o Si non, qu'est-ce qui vous empêche d'avoir des SCGR ?
 - o Comment pourriez-vous décrire l'articulation des SCGR avec les pratiques RSE ?

3. Les motivations des dirigeants en matière de SCGR.

- Quelles sont vos motivations en matière de mise en place de SCGR ?

4. Les pressions des parties prenantes sur l'intégration des SCGR.

- Quelles sont les parties prenantes les plus impliquées dans le cadre de mise en place des SCGR ?
- Est-ce que ces parties prenantes influencent votre processus décisionnel notamment en matière de SCGR ?
- Si oui, de quelle manière ces parties prenantes exercent-elles leur influence afin que vous mobilisiez des SCGR ?
- Comment qualifiez-vous l'impact des parties prenantes dans le déploiement des SCGR ? (Motivation, contrainte, etc.)

5. Le rôle des SCGR dans la performance globale de l'entreprise.

- Comment qualifiez-vous l'importance des SCGR dans votre firme ?
- Quelles ont été les conséquences de la mise en place des SCGR ?
- Dans quelle mesure votre performance globale a évolué ?
- Pensez-vous que les SCGR contribuent à la performance globale de votre entreprise ?
 - o Si oui, pouvez-vous décrire le rôle des SCGR dans la performance globale
 - o Si non, pourquoi ?

Annexe 9 : Guide d'entretien de l'étude de cas

1. Profil des parties pérennantes

- Salariés
 - o Sexe
 - o Âge
 - o Profession
 - o Ancienneté
 - o Niveau d'étude
- Client/ fournisseurs
 - o Date de création de l'entreprise
 - o Secteur d'activité
 - o Effectif

2. Perception de l'engagement responsable de l'entreprise

- Selon vous, qu'est-ce que la RSE ?
- Qu'est-ce qui vous permet de dire que l'entreprise est engagée en matière de RSE ?
- Est-ce que le fait de travailler avec/ou dans une entreprise engagée en RSE est important pour vous ? pourquoi ?
- Que pensez-vous de l'engagement responsable de l'entreprise ?
- Que pensez-vous des SCGR de l'entreprise ?

3. Les pratiques RSE et les SCGR perçues par les parties prenantes

- Pourriez-vous nous décrire les pratiques RSE mises en place dans l'entreprise ?
- Pourriez-vous nous décrire les SCGR mises en place dans l'entreprise ?

4. Pression des parties prenantes sur la mise des SCGR

- Est-ce que les SCGR vous intéressent ? Si oui, lesquels ? Pourquoi ?
- Avez-vous déjà sensibilisé l'entreprise en matière de SCGR ?
- Avez-vous déjà proposé à l'entreprise des améliorations en matière de RSE ? si oui, lesquelles ?

5. Le lien entre les SCGR et la performance globale de l'entreprise

- Que pensez-vous du rôle des SCGR dans la performance globale des PME ?
- Avez-vous déjà eu l'occasion de voir les résultats chiffrés de l'engagement de l'entreprise ? si non, avez-vous demandé à l'entreprise des résultats chiffrés ?
- Selon vous, qu'est ce qui permet de justifier l'engagement responsable de l'entreprise ?
- Est-ce que la mesure de la RSE vous intéresse ? Pourquoi ?

TABLE DES TABLEAUX

Tableau 1 : Les principales définitions de la RSE.....	21
Tableau 2 : Les définitions du concept de parties prenantes (adapté de Mitchell, Agle et Wood, 1997)	27
Tableau 3 : Caractéristiques des PME en Europe (Source : Commission Européenne (2015)	38
Tableau 4 : Les comportements des PME en matière de RSE (source : Courent, 2012, p.48).....	49
Tableau 5 : Caractéristiques des Systèmes de contrôle de gestion (adapté de Santin et Van Caillie, 2008)	58
Tableau 6: Les outils de pilotage de la RSE (adapté de Capron et Quairel-Lanoizelée, 2004)	84
Tableau 7 : Synthèse des systèmes de contrôle de la performance environnementale, sociale et globale (adapté de Dohou et Berland, 2007).....	84
Tableau 8 : Les étapes de collecte de données qualitatives.....	98
Tableau 9 : Présentation des dirigeants et des PME étudiées	106
Tableau 10 : Les différents types de design des études de cas (adapté de Yin, 2017, p. 48)	115
Tableau 11 : Caractéristiques du cas étudié	116
Tableau 12 : Présentation des parties prenantes internes de la PME étudiée.....	118
Tableau 13 : Présentation des parties prenantes externes de la PME étudiée	118
Tableau 14 : Les données primaires recueillies par l’entreprise	120
Tableau 15 : Pratiques sociales des PME étudiées	129
Tableau 16 : Pratiques environnementales des PME étudiées.....	132
Tableau 17 : Pratiques sociétales des PME étudiées	135
Tableau 18 : Synthèse des pratiques RSE des PME étudiées.....	136
Tableau 19 : Les dispositifs de formalisation de la démarche RSE des PME	141
Tableau 20 : Les systèmes de croyances mis en place dans les PME.....	145
Tableau 21 : Les systèmes de frontières mis en place dans les PME.....	147
Tableau 22 : Les systèmes diagnostiques mis en place dans les PME.....	150
Tableau 23 : Les systèmes interactifs mis en place dans les PME	152
Tableau 24 : Les systèmes de contrôle de gestion responsables mis en place sans dispositif de RSE.....	155

Tableau 25 : Les critères de motivation des dirigeants au regard des SCGR	156
Tableau 26 : Les catégories des PME en matière de motivations dans le recours aux SCGR	158
Tableau 27 : Les étapes du processus d'amélioration continue	166
Tableau 28 : Synthèse des systèmes de contrôle de gestion responsables des PME étudiée	168
Tableau 29 : Les limites des actions sociales	176
Tableau 30 : Les limites des actions environnementales	176
Tableau 31 : Les SCGR de l'entreprise.....	178
Tableau 32 : Indicateurs sociaux de l'entreprise E16	184
Tableau 33: résultats des enquêtes de satisfactions (2016-2017-2018)	186
Tableau 34 : Indicateurs environnementaux de l'entreprise E16.....	188

TABLE DES FIGURES

Figure 1 : Modèle conceptuel	9
Figure 2 : Structure de la thèse	12
Figure 3 : La pyramide de la RSE de Carroll (1991) (adapté de Carroll, 2016)	20
Figure 4 : Le cadre conceptuel des SCGR de Malmi et Brown (2008).....	65
Figure 5 : Les leviers de contrôle de Robert Simons (1995)	69
Figure 6 : Le lien entre les SCGR et la performance globale.....	93
Figure 7 : Les catégories de codage pour l'analyse qualitative exploratoire (Nvivo 12).....	109
Figure 8 : Catégories de codage thématique	121
Figure 9 : Engagement responsable des PME avec des dispositifs de formalisation de RSE	143
Figure 10 : Engagement des PME sans dispositif de formalisation de RSE	154
Figure 11 : Les profils de PME et les SCGR (adapté de El Baz et al., (2016))	198
Figure 12 : Processus d'amélioration continue de la performance globale des PME	204

TABLE DES ANNEXES

Annexe 1 : Les thèmes d'engagement et les principes d'action du label Lucie	241
Annexe 2 : Pratiques sociales des PME étudiées	242
Annexe 3 : Pratiques environnementales des PME étudiées.....	249
Annexe 4 : Pratiques sociétales des PME étudiées	256
Annexe 5 : Les systèmes de contrôle de gestion responsables	259
Annexe 6 : Navigateur de SKANDIA (source Edvinsson et Malone 1997).....	280
Annexe 7 : Vision et stratégie des dimensions du <i>Balanced Scorecard</i>.....	281
Annexe 8 : Guide d'entretien de l'étude qualitative exploratoire.....	282
Annexe 9 : Guide d'entretien de l'étude de cas	284

TABLE DES MATIÈRES

REMERCIEMENTS.....	III
SOMMAIRE	V
INTRODUCTION GÉNÉRALE	1
PREMIÈRE PARTIE : CADRE CONCEPTUEL ET THÉORIQUE DE LA RESPONSABILITÉ SOCIALE DES ENTREPRISES (RSE) ET DES SYSTÈMES DE CONTRÔLE DE GESTION RESPONSABLES (SCGR) EN PME	13
INTRODUCTION DE LA PREMIÈRE PARTIE	14
CHAPITRE 1 : LA RSE : UN VÉRITABLE LEVIER POUR LES PME.....	16
Section 1 : Les fondements et l'émergence de la responsabilité sociale des entreprises ..	17
1. L'émergence et les définitions de la RSE	18
2. Les principaux courants d'étude relatifs au concept de RSE	22
2.1 L'éthique des affaires	22
2.2 Le développement durable	23
3. Les fondements théoriques de la RSE.....	25
3.1 La théorie des parties prenantes	25
3.1.1 Définition du concept de parties prenantes	25
3.1.2 Les typologies de parties prenantes.....	28
3.1.3 Les approches de la théorie des parties prenantes.....	29
3.1.4 Le choix de la théorie des parties prenantes.....	31
3.2 La théorie néo-institutionnelle (TNI)	32
3.2.1 Isomorphismes de la théorie néo-institutionnelle.....	32
3.2.2 Le choix de la théorie néo-institutionnelle	34
Conclusion de la section 1	35
Section 2 : La RSE dans le contexte des PME	36
1. Éclairage du concept de PME	37
1.1 Définitions et caractéristiques des PME.....	37
1.2 PME et profils des dirigeants	39
2. L'engagement responsable des PME	40
2.1 RSE en PME : Déterminants et motivations	40
2.1.1 Valeurs et réseau de dirigeants.....	41
2.1.2 Pressions des parties prenantes.....	42
2.1.3 Autres déterminants de la RSE.....	43
2.2 La mise en œuvre des pratiques RSE en PME	44
3. RSE et dirigeants de PME	45
3.1 Rôle et caractéristiques des dirigeants.....	46
3.2 RSE : Approche proactive et approche défensive	47
Conclusion de la section 2	50
CONCLUSION DU PREMIER CHAPITRE	51
CHAPITRE 2 : SYSTÈMES DE CONTRÔLE DE GESTION RESPONSABLES ET PERFORMANCE GLOBALE.....	52
Section 1 : Les systèmes de contrôle de gestion	54
1. Fondements et évolution des systèmes de contrôle de gestion	55
2. Contrôle formel et contrôle informel.....	59
3. Les cadres théoriques sous-jacents en contrôle de gestion.....	61

3.1 Le cadre théorique de Malmi et Brown (2008) : « Management Control Systems as a Package »	61
3.1.1 La planification.....	62
3.1.2 Les contrôles cybernétiques	62
3.1.3 Les systèmes de récompenses	63
3.1.4 Les systèmes de contrôle administratif	63
3.1.5 Les systèmes de contrôle culturels	64
3.2 Les leviers de contrôle de gestion de Simons (1995).....	66
3.2.1 Les systèmes de croyances	66
3.2.2 Les systèmes de frontières.....	67
3.2.3 Les systèmes de contrôle diagnostic	67
3.2.4 Les systèmes de contrôle interactif	68
Conclusion de la section 1	71
Section 2 : La mise en place de la RSE à travers les systèmes de contrôle de gestion	72
1. Les dispositifs de formalisation de la démarche RSE	73
2. Les systèmes de contrôle de gestion responsables (SCGR)	75
3. Les systèmes de contrôle de gestion responsables et la mise en place de la RSE.....	76
Conclusion de la section 2	79
Section 3 : Le lien entre le contrôle de gestion responsable et la performance globale ...	80
1. Fondements et émergence de la performance globale.....	81
2. Systèmes de contrôle de gestion responsables et mesure des enjeux de performance globale	83
3. Systèmes de contrôle de gestion responsables et mesure multidimensionnelle des enjeux de la performance globale	87
3.1 La norme Global Reporting Initiative	87
3.2 Triple Bottom Line.....	88
3.3 Sustainability Balanced Scorecard	88
Conclusion section 3	91
CONCLUSION DU CHAPITRE 2	92
CONCLUSION DE LA PREMIÈRE PARTIE	94

DEUXIÈME PARTIE : ÉTUDE EMPIRIQUE DU RÔLE DES SYSTÈMES DE CONTRÔLE DE GESTION RESPONSABLES SUR LA PERFORMANCE GLOBALE DES PME	96
--	-----------

INTRODUCTION DE LA DEUXIEME PARTIE.....	97
CHAPITRE 3 : MÉTHODOLOGIE DE RECHERCHE.....	98
Section 1 : Étude qualitative exploratoire.....	100
1. Positionnement épistémologique et méthodologique.....	101
1.1 Positionnement épistémologique.....	101
1.2 Présentation de la méthodologie de recherche qualitative exploratoire	101
2. Collecte des données à travers les entretiens semi-directifs exploratoires.....	102
2.1 Les entretiens semi-directifs exploratoires.....	103
2.2 Présentation de l'échantillon de l'étude exploratoire	105
3. Méthodes d'analyse des données qualitatives exploratoires	107
3.1 Présentation de l'analyse thématique	107
3.2 Le codage des données	108
Conclusion de la section 1	110
Section 2 : Étude de cas.....	111
1. Présentation de la méthodologie de recherche : étude de cas.....	112
1.1 Définition et choix de l'étude de cas comme méthodologie de recherche	112
1.2 Le choix de l'étude cas unique	113

1.3 Présentation de l'unité de recherche.....	115
2. Méthode de collecte des données de l'étude de cas	116
2.1 Le recueil de données primaires : les entretiens.....	116
2.2 Le recueil des données secondaires : la documentation	120
3. Analyse des données de l'étude de cas.....	120
Conclusion de la section 2	122
CONCLUSION DU CHAPITRE 3	123
CHAPITRE 4 : PRÉSENTATION DES RESULTATS DE L'ETUDE EMPIRIQUE .	124
Section 1 : Analyse des résultats de l'étude qualitative exploratoire.....	125
1. L'engagement responsable des PME : pratiques de RSE et SCGR	126
1.1 Pratiques RSE et PME.....	126
1.1.1 La mise en place de pratiques sociales.....	126
1.1.2 La mise en place de pratiques environnementales	130
1.1.3 La mise en place de pratiques sociétales	133
1.2 Les systèmes de contrôle de gestion responsables des PME.....	137
1.2.1 Les SCGR des PME avec des dispositifs de formalisation de RSE.....	137
1.2.1.1 Les systèmes de croyances	143
1.2.1.2 Les systèmes de frontières.....	146
1.2.1.3 Les systèmes diagnostics.....	148
1.2.1.4 Les systèmes interactifs.....	151
1.2.2 L'engagement responsable des PME sans dispositifs de formalisation de la démarche RSE.....	153
2. Les motivations des dirigeants dans le recours aux SCGR	156
3. Les pressions des parties prenantes sur la mise en place des SCGR.....	159
4. Les systèmes de contrôle de gestion responsables et la performance perçue en PME	161
4.1 Le rôle des SCGR et des pratiques RSE.....	161
4.2 Le rôle des SCGR dans la performance globale perçue des PME	163
Conclusion de la section 1	167
Section 2 : Analyse des résultats de l'étude de cas	172
1. Perception de l'engagement de l'entreprise et mise en place des pratiques RSE et des SCGR	173
1.1 Perception de l'engagement de l'entreprise par les parties prenantes.....	173
1.2 Perception des parties prenantes sur les pratiques RSE de l'entreprise	174
1.3 Les systèmes de contrôle de gestion responsables mis en place par l'entreprise.....	177
2. Influence des parties prenantes sur la mise en place des SCGR	181
3. La contribution des SCGR à la mesure et au pilotage de la performance globale	183
3.1 SCGR et performance sociale	183
3.2 SCGR et performance environnementale.....	187
3.3 SCGR et performance sociétale	189
Conclusion de la section 2	190
CONCLUSION DU CHAPITRE 4.....	191
CHAPITRE 5 : DISCUSSION DES RÉSULTATS	192
Section 1 : Les SCGR dans le contexte des PME.....	193
1. Les SCGR identifiés dans le contexte des PME.....	194
2. Les profils de PME et les SCGR.....	197
3. Les pressions des parties prenantes dans la mise en place des SCGR	199
Conclusion de la section 1	201
Section 2 : Le lien entre les SCGR et la performance globale des PME	202
1. Le rôle des systèmes de contrôle de gestion responsables dans la performance globale perçue	203
2. Le rôle des systèmes de contrôle de gestion responsables dans le pilotage de la performance mesurée.....	204

Conclusion de la section 2	207
CONCLUSION DU CHAPITRE 5.....	208
CONCLUSION DE LA SECONDE PARTIE	209
CONCLUSION GÉNÉRALE	210
BIBLIOGRAPHIE	217
ANNEXES.....	241
TABLE DES TABLEAUX	285
TABLE DES FIGURES.....	287
TABLE DES ANNEXES	288
TABLE DES MATIÈRES	289
RÉSUMÉ DE LA THÈSE	293
THESIS ABSTRACT.....	293

RÉSUMÉ DE LA THÈSE

Ce travail de recherche s'intéresse au rôle des systèmes de contrôle de gestion responsables (SCGR) dans la performance globale des PME. Il cherche à identifier les SCGR et les pratiques RSE mis en œuvre dans les PME, les motivations des dirigeants et les pressions exercées par les parties prenantes en matière de déploiement des SCGR. Il a aussi pour objectif de déterminer dans quelle mesure les SCGR contribuent à la performance globale des PME. Pour caractériser ces SCGR, nous avons mobilisé le cadre de Simons (1995) basé sur quatre leviers de contrôle (systèmes de croyances, systèmes de frontières, systèmes de contrôle diagnostic et systèmes interactifs). Nous avons par ailleurs mobilisé deux théories, la théorie des parties prenantes afin d'expliquer les motivations liées à la mise en place des SCGR, et la théorie néo-institutionnelle pour identifier les pressions qui mènent vers la mise en œuvre des SCGR. Deux études qualitatives ont été réalisées : la première est une étude exploratoire basée sur des entretiens semi-directifs réalisés auprès de vingt-sept dirigeants de PME responsables, la deuxième est une étude de cas unique réalisée pendant cinq semaines auprès d'une PME engagée en matière de RSE. Les résultats de cette recherche mettent en évidence l'existence des SCGR au sein des PME et leur rôle dans le déploiement et la gestion des pratiques RSE. Ils montrent également que la conviction personnelle des dirigeants et la pression des parties prenantes (les salariés, les clients et les fournisseurs notamment) influencent les SCGR. Ils montrent enfin que les SCGR contribuent à la mesure, au pilotage et à l'amélioration continue de la performance globale de PME.

Mots-clés : Systèmes de contrôle de gestion responsables, dirigeant de PME, RSE, performance globale, parties prenantes.

THESIS ABSTRACT

This research examines the role of sustainable management control systems (SMCS) in global performance of SMEs. It identifies the SMCS and CSR practices implemented in SMEs, the motivations of managers and the pressures exerted by stakeholders to set up SMCS. It also helps to determine to what extent SMCS contributes to the global performance of SMEs. To characterize these SMCS, we chose the framework of Simons (1995) based on four levers of control (beliefs systems, boundaries systems, diagnostics systems and interactive systems). Furthermore, we mobilized two theories, stakeholder theory to explain the motivations related to the implementation of SMCS, and neo-institutional theory to identify the pressures to setting up SMCS. Two qualitative studies were carried out. The first is an exploratory study based on semi-structured interviews with twenty-seven managers of sustainable SMEs. The second is a single case study carried out over five weeks in sustainable SME. The results of this research highlight the existence of SMCS in SMEs and their role to implement and manage CSR practices. They also show that personal conviction of managers and pressure of stakeholders (employees, customers and suppliers) influence the SMCS. Finally, they show that the SMCS contribute to the measurement, management and continuous improvement of global performance of SMEs.

Keywords: Sustainable management control systems, SME Manager, CSR, global performance, stakeholders

