



**HAL**  
open science

# Le pilotage stratégique pour accomplir et maîtriser une raison d'être : Une étude exploratoire sur la conception d'un Sustainability Balanced Scorecard au sein d'une société à mission.

Melinda Chehimi

## ► To cite this version:

Melinda Chehimi. Le pilotage stratégique pour accomplir et maîtriser une raison d'être : Une étude exploratoire sur la conception d'un Sustainability Balanced Scorecard au sein d'une société à mission.. Gestion et management. Université de Montpellier, 2022. Français. NNT : 2022UMOND036 . tel-04082873

**HAL Id: tel-04082873**

**<https://theses.hal.science/tel-04082873v1>**

Submitted on 26 Apr 2023

**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

École Doctorale d'Economie Gestion

Unité de recherche Montpellier Recherche en Management

**Le pilotage stratégique pour accomplir et maîtriser une  
raison d'être : Une étude exploratoire sur la conception  
d'un Sustainability Balanced Scorecard au sein d'une  
société à mission.**

**Présentée par Melinda CHEHIMI**

**Le 14 décembre 2022**

**Sous la direction du Professeur Gérald NARO**

**Devant le jury composé de**

Laurent CAPPELLETTI, Professeur, Conservatoire National des Arts et Métiers, Paris

Philippe CHAPPELLIER, Professeur des Universités, Polytech, Université de Montpellier

Gérald NARO, Professeur des Universités, Montpellier Management, Université de Montpellier

Florence NOGUERA, Professeur des Universités, Université Paul Valéry Montpellier

Olivier TOMA, Président Directeur Général, Primum Non Nocere

Stéphane TREBUCQ, Professeur des Universités, IAE, Université de Bordeaux

Rapporteur

Président du jury

Directeur de thèse

Examineur

Invité

Rapporteur



**UNIVERSITÉ  
DE MONTPELLIER**

**Le pilotage stratégique pour accomplir et  
maîtriser une raison d'être : Une étude  
exploratoire sur la conception d'un  
Sustainability Balanced Scorecard au sein d'une  
société à mission.**

**Melinda CHEHIMI**

**2022**



*« 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. »*



A mon fils, Miltom, qui me donne la force de réaliser l'impossible.

A ma mère, Emilia, qui est mon inconditionnel plus grand soutien.



## Remerciements

Je remercie profondément, Gérald NARO, pour son soutien, sa patience, sa bienveillance et son implication. Je le remercie pour le temps qu'il m'a accordé, pour avoir cru en moi, pour tout ce qu'il m'a appris, pour m'avoir permis d'évoluer, et enfin pour m'avoir transmis sa passion pour la recherche. Je le remercie pour ses travaux de recherche particulièrement intéressants qui m'ont beaucoup inspirée. Je le remercie également pour avoir accepté d'être mon directeur de thèse ainsi que de m'avoir accompagnée tout au long de mes travaux.

Je remercie, Olivier TOMA, pour avoir rendu ce projet possible, pour la confiance qu'il m'a accordée, pour son enthousiasme, pour son dynamisme ainsi que pour ses idées innovantes et inspirantes.

Bien que je leur dédie ma thèse, je souhaiterais remercier profondément, mon fils et ma mère, pour leur patience, leur soutien ainsi que pour tous les sacrifices qu'ils ont faits pour moi, tout au long de mes travaux de thèse.

Je remercie, Cédric ALLIES, pour sa bienveillance, pour son implication et pour avoir été présent pour moi à toutes les étapes de ma thèse.

Je remercie chaleureusement, tous les collaborateurs de *Primum Non Nocere* qui ont participé au projet, que je ne cite pas personnellement, mais qui m'ont énormément apporté. Je les remercie pour leur implication, pour leur temps et pour la richesse de nos échanges.

Je remercie, Philippe CHAPPELLIER, pour son suivi, pour son soutien, pour sa disponibilité ainsi que pour nos échanges toujours très constructifs et motivants. Je le remercie également d'avoir accepté de faire partie de mon jury de thèse et d'avance pour ses remarques et commentaires qui me feront évoluer et progresser.

Je remercie, Denis TRAVAILLE, pour son suivi, pour ses conseils, ainsi que pour ses suggestions pertinentes.



Je remercie, Stéphane TREBUCQ, pour nos échanges toujours très intéressants, ses précieux conseils, son enthousiasme et surtout pour sa disponibilité. Je le remercie également d'avoir accepté de faire partie de mon jury de thèse en tant que rapporteur ainsi que pour ses travaux de recherche particulièrement captivants.

Je remercie, Florence NOGUERA, pour avoir accepté de faire partie de mon jury de thèse et d'avance pour ses remarques et commentaires qui me feront très certainement progresser.

Je remercie, Laurent CAPPELLETTI, pour avoir accepté de faire partie de mon jury de thèse en tant que rapporteur, ainsi que pour ses travaux de recherche et démarches inspirantes.

Je remercie, Mickaël GERAUDEL, pour son aide, pour son temps, pour sa réactivité, pour ses précieux conseils et pour s'être toujours montré disponible et impliqué.

Je remercie, Guylaine LOUBET, pour avoir cru en moi, pour m'avoir épaulée, soutenue et écoutée. Je la remercie pour sa disponibilité et pour avoir toujours été là lorsque j'en ai eu besoin.

Je remercie, David ROUBAUD, pour m'avoir soutenue et encouragée, dès le début de mon projet de thèse, je le remercie pour ses conseils, pour sa disponibilité ainsi que pour la pertinence de ses conseils.

Je remercie, Cyril FOROPON, pour son enseignement, pour son soutien et nos échanges perspicaces et constructifs.

Je remercie, Morgane PAILHES, pour sa bienveillance, son énergie positive et pour m'avoir épaulée.

Je remercie, tous mes collègues et amis de Montpellier Business School, que je ne cite pas personnellement mais qui me sont chers, qui m'ont soutenue, conseillée, encouragée et cru en moi tout au long de mes travaux de thèse.



# Sommaire

<b>Introduction générale.....</b>	<b>15</b>
<b>Préambule : Les leçons de deux échecs de mise en place d'une stratégie RSE .....</b>	<b>23</b>
<b>Première partie : Un essai de conceptualisation de la problématique du contrôle de gestion dans les sociétés à mission.....</b>	<b>29</b>
<b>Introduction : Première partie .....</b>	<b>31</b>
<b>Chapitre 1 : La société à mission : repenser l'entreprise et le contrôle de gestion ?....</b>	<b>35</b>
<b>1.1. L'émergence de la société à mission dans le contexte du début du 21<sup>e</sup> siècle</b>	<b>37</b>
<b>1.1.1. Vers une prise de conscience accrue de la responsabilité sociétale des entreprises .....</b>	<b>38</b>
<b>1.1.2. Les finalités de l'entreprise en question(s) dans un monde en transition</b>	<b>45</b>
<b>1.2. Le cadre juridique et les enjeux managériaux de la société à mission .....</b>	<b>50</b>
<b>1.2.1. La société à mission dans le cadre de la loi PACTE .....</b>	<b>50</b>
<b>1.2.2. La problématique de la gouvernance et du management des sociétés à mission</b>	<b>52</b>
<b>1.3. La problématique du contrôle de gestion lorsque les finalités ne sont pas (uniquement) économiques et financières .....</b>	<b>59</b>
<b>1.3.1. Le contrôle de gestion dans les organisations « Non for Profit » ou « Social Purpose ».....</b>	<b>60</b>
<b>1.3.2. Le contrôle de gestion dans le contexte d'une stratégie de responsabilité sociale</b>	<b>64</b>
<b>1.4. Synthèse : Chapitre 1 - La société à mission : repenser l'entreprise et le contrôle de gestion.....</b>	<b>73</b>
<b>Chapitre 2 : Quel contrôle de gestion stratégique pour les sociétés à mission ? La pertinence des SBSC en question(s) .....</b>	<b>79</b>

2.1. Les sociétés à mission : une invitation à revisiter le contrôle de gestion stratégique.....	82
2.1.1. Repenser les relations entre contrôle de gestion et stratégie .....	82
2.1.2. Un contrôle ouvert pour une stratégie ouverte dans une logique de responsabilité sociétale.....	95
2.2. Les apports du modèle des leviers de contrôle (Simons, 1995) .....	105
2.2.1. Quatre leviers de contrôle interreliés dans une dynamique stratégique	107
2.2.2. Quels leviers de contrôle pour les sociétés à mission ? .....	114
2.3. Le Sustainability Balanced Scorecards pour un contrôle interactif responsable.....	118
2.3.2. Le BSC et sa carte stratégique : un instrument de pilotage stratégique	118
2.3.3. Du BSC au SBSC : pilotage au service d'une mission d'intérêt collectif	127
2.4. Synthèse : Chapitre 2 - Quel contrôle de gestion stratégique pour les sociétés à mission ? La pertinence des SBSC en question(s) .....	131
Conclusion première partie : Modèle conceptuel et proposition de recherche.....	139
Deuxième partie : Une étude de cas exploratoire sur la conception d'un Sustainability Balanced Scorecard dans une société à mission .....	145
Introduction : Deuxième partie .....	147
Chapitre 3 : Le cadre méthodologique .....	149
3.1. Une approche abductive fondée sur la recherche intervention.....	151
3.2. Une approche qualitative fondée sur une étude de cas unique .....	152
3.3. Les protocoles de recherche .....	155
3.3.1. Démarche sur le terrain .....	155
3.3.2. Traitement des résultats.....	162
3.4. Synthèse : Chapitre 3 - Cadre méthodologique.....	164
Chapitre 4 : Analyse des résultats et discussion .....	167
4.1. Présentation du cas : Un SBSC pour une société à mission, l'agence <i>Primum Non Nocere</i> .....	169

<b>4.2. L'analyse du cas : les enseignements de la conception de la carte stratégique d'un SBSC</b> .....	174
<b>4.2.1. Présentation des différentes étapes de la construction de la carte stratégique</b> .....	174
<b>4.2.2. Analyse préliminaire des résultats à l'issue de chaque phase</b> .....	201
<b>4.2.3. Analyse et interprétation des résultats</b> .....	208
<b>4.3. Eléments de discussion : retour sur nos propositions de recherche et questionnements émergents</b> .....	254
<b>4.3.1. Des enseignements de la littérature à la pratique : les apports de la thèse</b> 255	
<b>4.3.2. Principales limites de la thèse</b> .....	266
<b>4.3.3. Perspectives de travaux futurs et ouverture</b> .....	267
<b>4.4. Synthèse : Chapitre 4 - Analyse des résultats et discussion</b> .....	269
<b>Conclusion deuxième partie : Retour sur l'étude de cas exploratoire sur la conception d'un SBSC dans une société à mission</b> .....	271
<b>Conclusion générale</b> .....	275
<b>Bibliographie</b> .....	287



## Introduction générale

---

Face à un monde en pleine évolution et de changements perpétuels du fait des conditions écologiques, sanitaires, des nouvelles attentes des consommateurs, de la concurrence de plus en plus agressive et des différentes réglementations et législations, les entreprises doivent s'adapter et adopter des démarches et actions cohérentes et innovantes. Elles sont et vont être confrontées à des défis toujours plus complexes en raison de l'évolution des économies mondiales, de la concurrence et de la nature des connaissances (Drucker et al., 1997). Elles doivent s'appuyer sur des démarches constructives et solides, afin de garantir l'atteinte de leurs objectifs sur le long terme et la pérennité de leurs activités. « *Car, comme les surfeurs, les managers et leurs organisations doivent naviguer sur une mer de changements qui peut se tordre et tourner avec toute la puissance de la mer ... Les managers du futur devront surmonter ces turbulences avec de plus en plus d'habileté, et de nombreuses autres compétences seront requises.* » (Morgan, 1989). Ces changements sont une réalité et un « *challenge* » de tous les jours pour les entreprises, et on doit noter que selon des études menées par la Commission Européenne, si les habitudes de consommation restent les mêmes, d'ici 2050 les ressources pétrolières devraient disparaître. Le rôle des États est d'une part, d'encourager la transition énergétique à travers des actions positives, comme investir dans les transports en commun ou accorder des subventions pour inciter les entreprises à investir, et d'autre part de mettre en place des législations, comme en France la loi PACTE (22 mai 2019 - Plan d'action pour la croissance et la transformation des entreprises). La crise sanitaire du COVID-19 a souligné un besoin d'innover au sein des entreprises afin d'être en mesure à rapidement s'adapter face à des crises au niveau mondial. L'accélération du développement des nouvelles technologies, ces dernières décennies, sont l'illustration de la rapidité de l'évolution et des exigences toujours plus importantes du marché.

Les entreprises pourraient être des acteurs importants afin de contribuer à résoudre les grands enjeux environnementaux et sociaux actuels. Le contrôle de gestion quant à lui, présente une évolution dynamique au sein de l'entreprise et devient un outil actif et opérationnel jouant un rôle de plus en plus important (Chenhall, 2003). Il peut être considéré comme central en termes de pilotage. Face au contexte actuel il serait intéressant de réfléchir et de comprendre comment le contrôle de gestion stratégique pourrait participer à la construction ainsi qu'au pilotage de la

stratégie dans une société qui tend à ne plus placer la performance financière au centre de ses priorités. Cela ne paraît pas évident à première vue, il faudrait construire une stratégie qui ne va pas poser comme principe central la maximisation du profit ; il faudrait parvenir à construire cette stratégie orientée vers une aspiration sociale, sociétale ou écologique. En s'appuyant sur les travaux de Chenhall (2003) on pourrait supposer que le contrôle de gestion pourrait permettre l'émergence de stratégies innovantes visant à contribuer à répondre à l'urgence sociale et écologique actuelle. Il pourrait donc s'agir de stratégies de responsabilité sociétale des entreprises (RSE). Dans ses travaux Whittington s'intéresse à la notion de « *stratégie ouverte* », il développe la notion de transparence et d'inclusion. Les principes de la stratégie ouverte seraient donc une transparence avec une diffusion de l'information ainsi qu'un travail collectif avec un maximum de personnes qui participent aux actions. Engager ses salariés via la réalisation d'une mission claire et ambitieuse, devient un levier de motivation et donc de performance pour les entreprises. Face aux enjeux actuels, la performance de l'entreprise ne s'exprime plus uniquement en considérant sa performance économique de court terme. La pertinence des outils de pilotage et de mesure de la performance à moyen et long terme gagnent en pertinence. Le Balanced Scorecard (BSC) de Kaplan et Norton (1992) est un outil de contrôle de gestion clé, qui soutient la mise en œuvre réussie des stratégies d'entreprise (Figge et al., 2002). Son approche multidimensionnelle de la mesure de la performance vise à équilibrer les mesures de performance financières et non financières, à court et à long terme (Mio et al., 2021). Une variante du BSC, le Sustainability Balanced Scorecard (SBSC) a été développée. Cet outil montre la relation entre les performances économiques, environnementales et sociales (Figge et al., 2002). Il nous semble alors pertinent d'orienter notre réflexion dans cette direction et réfléchir sur cet outil innovant de gestion permettant l'émergence et le pilotage de stratégie pour des sociétés à aspiration responsable et innovante. L'article 176 de la loi PACTE du 22 mai 2019 relative à la croissance et la transformation des entreprises, donne la définition de la société à mission comme étant une entreprise qui déclare sa raison d'être à travers des objectifs sociaux et environnementaux. Nous pouvons noter que les principaux avantages pour une société, de devenir une société à mission, permettent de donner du sens aux activités de l'entreprise en générant auprès de ses acteurs une dynamique et ambition commune. Ils permettent également d'améliorer l'image de marque de l'entreprise en mettant en avant la raison d'être de l'entreprise, ainsi que de collaborer avec différents acteurs dans le domaine de la mission que l'entreprise. Notre analyse des sources législatives (Loi PACTE, 2019 ; Décret du 2 janvier 2020 relatif aux sociétés à mission ; Arrêté du 27 mai 2021 relatif aux modalités selon lesquelles, l'organisme tiers indépendant chargé de vérifier l'exécution par les sociétés,

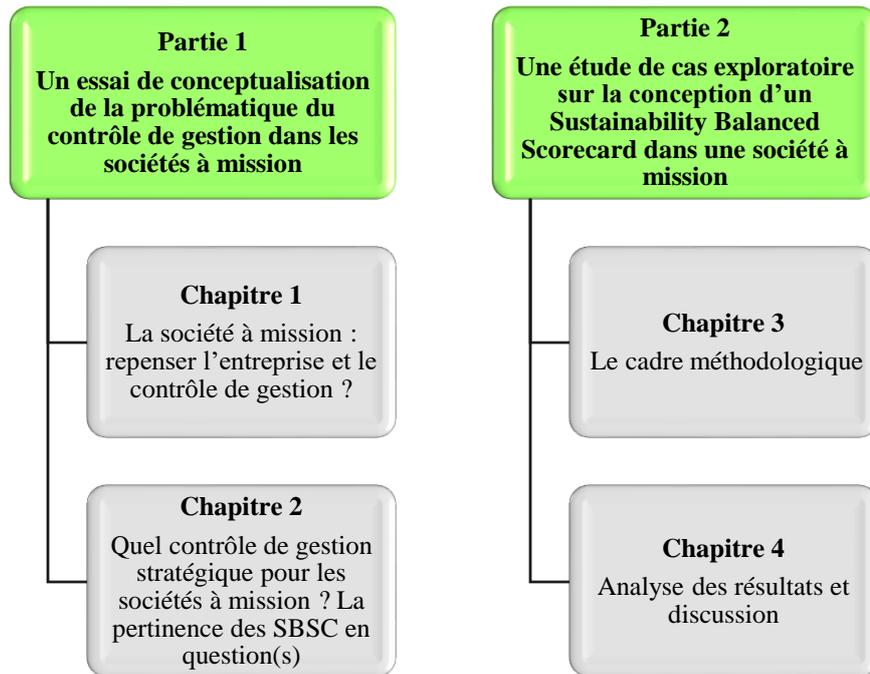
mutuelles et unions à mission de leurs objectifs sociaux et environnementaux, accomplit sa mission ; Rapport Rocher, 2021) nous permet de souligner que la société à mission permet d'améliorer et stimuler la performance économique de l'entreprise, grâce à l'innovation engendrée par son statut ainsi que de la protéger contre d'éventuels rachats qui pourraient être hostiles. En explicitant la vision et l'ambition sociétale que se fixe l'entreprise, la mission permet ainsi à l'ensemble de ses parties prenantes de partager une grille de lecture commune. Nous pouvons également noter qu'un nombre croissant d'investisseurs et d'acteurs financiers, au sens large, sont sensibles à la société à mission, qui leur donne un cadre performant de pilotage de l'impact. En remettant ainsi l'utilité sociétale et la capacité d'innovation au cœur de leur modèle d'affaires et de gouvernance, les sociétés à mission misent sur une performance de long terme, gage de leur pérennité. Cela impliquera d'établir une stratégie en adéquation avec la mission que s'est choisie l'entreprise, l'amenant à réviser son modèle d'affaires et à ouvrir de nouveaux champs d'innovation. Nous pouvons noter une forte croissance, de 4 000 % entre 2019 et 2022 ([www.societeamission.com](http://www.societeamission.com) ; [www.challenges.fr](http://www.challenges.fr)) , du nombre des sociétés à mission en France et identifions un réel besoin de concentrer des travaux de recherche en sciences de gestion pour ce sujet innovant, peu traité dans la littérature, et qui se présente comme répondant aux problématiques de l'urgence sociale et environnementale actuelle.

Nous nous sommes rapprochée de plusieurs sociétés et avons choisi de collaborer avec la société à mission particulièrement active et engagée, *Primum Non Nocere*. Dans le cadre de nos travaux et démarches préliminaires de thèse, nous avons présenté nos réflexions et objectifs au cours de notre intervention comme observateurs participatifs, dans le cadre de deux projets de la société à mission. Cela a permis à la direction de *Primum Non Nocere* d'identifier la pertinence de notre thèse avec le besoin de la société et de nous demander d'intervenir au sein de l'agence. Notre objectif est de construire un outil de pilotage stratégique et de mesure des performances qui les aiderait à gérer leur croissance ainsi que la mise en place d'une nouvelle organisation interne. Nous leur avons proposé de travailler avec le SBSC et sa carte stratégique. La construction du SBSC nous permettra de les guider dans l'élaboration de leur stratégie, ainsi que dans l'émergence d'idées stratégiques et démarches visant l'accomplissement de la mission de la société. Ces travaux nous permettront de constater sur le terrain, quel pourrait être le contrôle de gestion pour la société à mission ainsi que de répondre à notre question de recherche : Est-ce que le SBSC constitue un outil de pilotage stratégique pertinent pour la société à mission ?

Afin de répondre à la question de recherche et réfléchir sur les propositions de recherche, nous avons choisi de mobiliser le cadre théorique des leviers de contrôle de Simons (1995) ainsi que les travaux existants sur le SBSC. Nous étudions les SBSC comme leviers de contrôle interactif, participant aux processus et actions engendrant la formation de la stratégie. Nous tentons ainsi d'apporter une contribution à la compréhension des leviers de contrôle interactifs et transparents, en vue de favoriser le pilotage et l'alignement stratégique de la RSE, ainsi que leur rôle dans la formation des stratégies au sein des sociétés à mission. Bien que notre terrain soit un cas qui porte sur la RSE, il s'agit d'un travail de recherche en contrôle de gestion, il est important de souligner qu'il ne s'agit pas d'une thèse en RSE, mais bien sur le rôle stratégique du contrôle de gestion et la potentialité que les outils de cette discipline ont dans cette aptitude à susciter débat et dialogue.

Nous nous appuyons sur la théorie enracinée et la méthode abductive. Cette méthodologie entraîne un processus d'interprétation. Un raisonnement inductif ou abductif, est fondé sur l'idée de progresser du cas particulier à la situation générale (Thietart, al, 2014). Il s'agirait donc d'observer les faits sur le terrain afin d'identifier un questionnement pertinent. Yin (2014) ne fait pas de distinction entre le cas unique et le cas multiple, l'étude de cas permettrait en effet de confronter théorie et littérature, afin de la faire évoluer ou de renforcer les idées existantes. Nous nous appuyons sur la position de Stake (2000) pour qui le cas unique a un intérêt intrinsèque. Le travail sous forme de recherche intervention sur une étude de cas unique, nous a permis d'être acteur sur le terrain. Nous avons animé et assisté à de nombreuses réunions et entretiens qui nous ont amenés à une étude qualitative riche de données. Les recherches intervention sont par définition des démarches qualitatives qui permettent de transformer la réalité du terrain d'étude par la mise en place de dispositifs adaptés au contexte. Nous nous positionnons alors comme acteurs et allons essayer d'élaborer une solution concrète que nous développerons en nous appuyant sur la littérature.

Le schéma ci-dessous présente le plan de la thèse qui est composée de deux parties, chacune divisée en deux chapitres :



Nous présentons, en préambule de notre thèse, les travaux préliminaires que nous avons réalisés avec la société à mission *Primum Non Nocere* et qui nous ont permis d'en tirer des leçons pertinentes pour la suite de notre réflexion, et d'avoir une connaissance du terrain de notre recherche intervention.

Dans la première partie de la thèse, nous présentons la conceptualisation de la problématique du contrôle de gestion dans les sociétés à mission. Nous réfléchissons au contexte dans lequel est apparue la société à mission et ce que cela implique pour les sociétés aux niveaux juridique et managérial.

Dans le premier chapitre de cette thèse, nous allons présenter le contexte écologique et social actuel afin d'expliquer l'émergence de la société à mission, ainsi que ses objectifs et son cadre juridique. Nous allons alors nous questionner sur les conséquences pour le contrôle de gestion dans ce monde en transition, et ses enjeux au sein de ces nouvelles sociétés dont la finalité n'est pas la performance financière, mais le bien commun.

En continuant nos travaux et analyses, nous poursuivons ceux-ci dans le deuxième chapitre et identifions comme pertinent de réfléchir au modèle de contrôle et au contrôle pertinent pour la société à mission. Nous souhaitons ainsi apporter un cadre opérationnel au cadre juridique de la loi PACTE (2019), en identifiant un outil de pilotage qui lui serait adapté. Nos travaux ont orienté notre réflexion vers le SBSC et sa carte stratégique. Dans le deuxième chapitre, nous réfléchissons au contrôle de gestion adapté pour la société à mission. Une qualité de société innovante et tournée vers un avenir plus « vert » et plus responsable appellerait un contrôle et une vision de la stratégie plus ouverts et collaboratifs. Nous réfléchissons également à la pertinence du SBSC pour la société à mission.

Dans la seconde partie de la thèse, nous présentons notre travail empirique à travers notre étude de cas exploratoire sur la conception d'un Sustainability Balanced Scorecard dans une société à mission.

Afin de répondre à nos questionnements, dans le troisième chapitre nous présentons nos choix en termes de méthodologie afin d'expliquer notre démarche sur le terrain qui nous permettra d'obtenir les résultats de notre recherche. Nous avons choisi de travailler sur un cas unique. La démarche est d'autant plus pertinente qu'il existe très peu d'études sur la société à mission et à notre connaissance aucune qui traite du contrôle de gestion pour cette société. Ainsi dans le troisième chapitre, nous présentons la démarche et méthodologie débouchant sur l'intervention terrain, qui nous permettra d'obtenir des informations concrètes et exploitables afin de tenter de répondre à la problématique.

Nos travaux aboutissent par la présentation, dans le chapitre quatre, de notre travail de recherche, qui nous permettra de tenter de répondre à la question de recherche et aux propositions de recherches identifiées. Nous nous appuyons sur notre expérience sur le terrain, observations et analyses des données, afin de produire un raisonnement à l'appui des cadres théoriques. Ce chapitre présente notre terrain d'étude, la société à mission *Primum Non Nocere*.

Une étude détaillée de nos données nous permet ensuite d'arriver aux résultats de notre recherche, que nous analysons ensuite en nous appuyant sur la littérature.



## Préambule : Les leçons de deux échecs de mise en place d'une stratégie RSE

---

Nous nous sommes approchée de plusieurs sociétés afin de leur exposer notre projet et pourvoir trouver celle avec laquelle nous allions collaborer dans le cadre de nos recherches. Nous avons ainsi fait le choix de travailler avec *Primum Non Nocere*, agence de coaching et de diagnostic RSE qui intervient au niveau national, principalement dans le secteur de la santé et du médico-social. Notre idée de travailler sur le SBSC est apparue complémentaire à leur service et son Président Directeur Général (PDG) enthousiaste de notre démarche, nous a proposé de nous intégrer à un de leurs nouveaux projets particulièrement importants, afin de créer un SBSC pour ce client qui s'est montré très motivé. Nous allons donc intervenir aux côtés des consultants de l'agence afin de participer au processus de diagnostic et accompagnement RSE et en parallèle construire le SBSC.

Le client, que nous nommerons A1, est un groupe de maisons de retraite implanté depuis plus de trente ans, il compte plus de vingt établissements et mille cinq cent collaborateurs. Lors de la réunion de démarrage du diagnostic et de la présentation du SBSC, à laquelle étaient présents tous les membres du comité de direction, ainsi que l'équipe de *Primum Non Nocere* et nous-mêmes, le PDG de A1 nous explique, que le secteur est très règlementé et fortement concurrentiel, et qu'il doit faire face à de nouveaux enjeux sociétaux, règlementaires et financiers. Il a alors choisi d'adopter une démarche visionnaire et de se projeter afin d'adapter la vision de son organisation, et développer une nouvelle stratégie de différenciation concurrentielle, sociale et sociétale. Il nous a expliqué souhaiter revoir toute sa stratégie et s'orienter vers une nouvelle stratégie exclusivement tournée vers la RSE. Il affirme que son entreprise a été parmi les premières à parler de RSE il y a dix ans déjà, mais que ce n'est resté qu'au stade de projet. Il souligne le fait qu'il a toujours été intéressé par le sujet. De ce fait, il met en avant sa position très claire qu'il ne peut pas « *imaginer une seconde que A1 ne soit pas dedans* » (PDG A1, réunion de démarrage). Il nous explique que cela fait au moins deux ans que le sujet est évoqué, et qu'ils « *tournent autour* » (PDG A1, réunion de démarrage) sans vraiment se lancer ; il a donc décidé d'agir. Sa première action a été de se tourner vers l'agence *Primum Non Nocere* afin d'effectuer un diagnostic RSE et de se faire accompagner dans la mise en place des actions en vue d'une certification officielle de leur nouvelle position déployée. La

RSE semble être un sujet vraiment central et incontournable pour le PDG du groupe de maisons de retraite, il va jusqu'à comparer la place incontournable de la RSE avec l'informatique au sein d'une organisation. Il souligne cela, en expliquant que la RSE « *il en faut partout, c'est transverse* » (PDG A1, réunion de démarrage). Il affirme très clairement sa position sur le fait « *qu'il ne peut pas imaginer qu'à partir de maintenant ce soit comme avant* » (PDG A1, réunion de démarrage), pour lui il doit y avoir un avant et un après le lancement officiel du projet RSE au sein de A1. Il avoue cependant ne pas se rendre compte du travail qu'il faudra faire, du type des procédures à mettre en place, mais il souhaite que tout le monde soit concerné et touché afin de « *faire vivre le projet RSE* » (PDG A1, réunion de démarrage). Il explique que pour qu'un projet aille jusqu'au bout et soit un succès, il est primordial que le dirigeant soit convaincu et pleinement investi. Il admet que certains projets peuvent être complexes et coûteux et qu'il y a toujours une bonne raison d'y mettre fin. Cependant concernant la RSE, il est catégorique par son affirmation « *On ne s'arrêtera pas, tant que je serai là, on se s'arrêtera plus [...] je suis RSE, RSE à bloc !* » (PDG A1, réunion de démarrage). Nous avons noté que c'est un homme charismatique et très directif, imposant avec beaucoup d'enthousiasme ses choix et sa vision à ses équipes. Nos observations nous permettent de souligner que la décision de la démarche de la mise en place d'une nouvelle stratégie RSE lui été propre et il en avait fait le sujet central du groupe en mobilisant les membres du comité de direction du siège autour de ce projet.

L'objectif de cette première approche dans le cadre de nos travaux de recherche-intervention était de créer un SBSC générique pour le groupe A1 et de l'adapter ensuite pour chacun des établissements du groupe ayant tous un niveau de maturité différent de la RSE. Nos travaux constituaient une observation participative, nous allions réaliser nos travaux en parallèle du travail de diagnostic et coaching RSE mis en place par *Primum Non Nocere*. Nous nous sommes rendue au siège du groupe plusieurs fois et avons échangé avec les membres du comité de direction qui étaient nos principaux interlocuteurs, ainsi qu'avec les directeurs de chaque établissement lors de la collecte de données collectives du diagnostic RSE. Nous avons ainsi participé et pu observer toutes les étapes du diagnostic réalisé par *Primum Non Nocere*. Nous avons profité des entretiens et échanges avec les directeurs du comité de direction afin de collecter des données nécessaires et réaliser la collecte préliminaire d'informations utiles à la construction du SBSC générique. Le projet nous semblait particulièrement intéressant, il présentait un terrain riche et prometteur avec des perspectives de recherche multiples. Pour *Primum Non Nocere*, les étapes suivantes devaient être le choix des actions prioritaires dans le

cadre du coaching RSE ainsi que de l'accompagnement individuel de chaque établissement dans la mise en place de la démarche ; quant à notre intervention, nous devions échanger collectivement avec les membres du comité de direction, afin de mettre en place le processus de création de la carte stratégique et ainsi collecter les données nécessaires à la construction du SBSC générique. A notre grande déception le projet a été interrompu lors du départ soudain du PDG du groupe après plus de trente ans, qui a souhaité comme cela a été officiellement annoncé, passer la main. Nous avons rencontré le nouveau PDG qui ne percevait pas la stratégie RSE comme une priorité. La démarche du diagnostic et d'accompagnement de *Primum Non Nocere* ainsi que notre recherche-intervention, dont l'objectif était de développer un outil de pilotage stratégique et de mesure de la performance faisant de la RSE un sujet central, ont été abandonnés dans un prisme d'avenir proche. A1 ayant toujours un contrat avec l'agence de diagnostic et d'accompagnement RSE, et devrait revenir vers eux, mais le sujet ne ferait pas partie de leurs priorités pour le moment.

Nous avons été extrêmement déçus face à la perte de ce terrain particulièrement prometteur. Ce que cela nous a cependant permis, fut de collaborer avec *Primum Non Nocere*, de participer étroitement à leurs processus de diagnostics. Nous avons pu observer leur fonctionnement interne, leurs démarches sur le terrain. De son côté *Primum Non Nocere* a découvert le SBSC, notion et outil qui lui étaient totalement inconnus. Nous pouvons souligner que cela a éveillé la curiosité des consultants avec lesquels nous avons interagi, ainsi que celle du PDG de l'agence. Notre collaboration ayant été riche des deux côtés, *Primum Non Nocere*, nous a proposé de travailler avec le même objectif, pour un autre nouveau client. Percevant les bénéfices de l'outil, il a également évoqué le souhait de discuter de l'éventualité et de la pertinence de développer un SBSC pour l'agence.

Nous avons ainsi, démarré les travaux du diagnostic dans l'équipe de *Primum Non Nocere* aux côtés du consultant chargé de la mission, pour un nouveau groupe que nous nommerons B2. Il s'agit d'un grand groupe de cliniques privées composé de plus de cent cinquante cliniques et quarante mille collaborateurs. Le groupe a pris contact avec *Primum Non Nocere*, ayant comme objectif de se différencier de la concurrence en développant une stratégie RSE. L'agence de coaching devait réaliser dans un premier temps le diagnostic et l'accompagnement de vingt établissements sélectionnés par la direction de ces derniers, avec pour objectif à moyen terme de travailler avec les établissements restants. Notre terrain de recherche allait donc dans un premier temps être le développement d'un SBSC générique, puis son adaptation pour les vingt

cliniques concernées par le diagnostic. *Primum Non Nocere* ainsi que le groupe B2, avaient évoqué la possibilité que nous intervenions pour les établissements restants et adapter le SBSC déjà créé. Notre second terrain paraissait une nouvelle fois riche de données et prometteur en termes de recherche pour notre thèse, ainsi que pour des travaux de recherche futurs. Nous avons débuté une nouvelle fois avec beaucoup d'enthousiasme les travaux, par une phase d'observation participative lors de la réalisation du diagnostic pour chacun des établissements. Nous connaissions le processus et le fonctionnement de *Primum Non Nocere*, ce qui nous a permis d'observer plus en détails la démarche et l'organisation de l'agence sur le terrain. Le fait que nous soyons déjà familiers avec le processus nous a permis d'avoir un regard critique. Le groupe B2, très enthousiaste par le projet du SBSC, avait mobilisé un groupe de travail dédié à la construction de l'outil et nous avons débuté nos travaux en parallèle du processus de diagnostic et d'accompagnement. Les membres du groupe de travail ont été des volontaires, principalement des collaborateurs déjà impliqués dans des projets RSE au sein de la société. Le groupe de travail était constitué de dix différents responsables et directeurs, certains du siège, d'autres d'établissements, chacun chargé d'une fonction différente afin d'avoir des interlocuteurs dans tous les domaines :

- Chef de projet RSE groupe
- Directeur Financements et trésorerie groupe
- Directeur de la Transformation groupe
- Responsable du contrôle financier des Investissements
- Directeur de pôle
- Directrice Clinique
- Directeur qualité groupe
- Responsable Développement RH
- Ingénieur Qualité Risques
- Directeur de clinique

Cela permettait d'avoir une vision d'ensemble sur le fonctionnement du groupe autant du siège que celui dans les établissements. L'implication et la mobilisation d'autant de personnes, soulignait l'importance que le groupe accordait à notre projet de recherche.

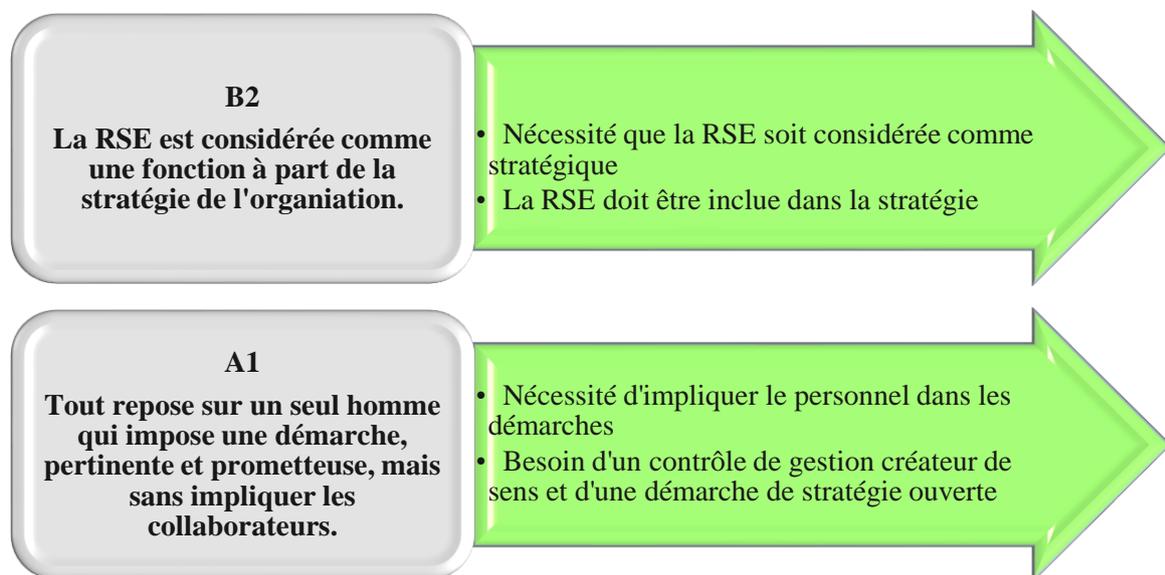
Nous avons cependant rapidement rencontré une difficulté inattendue. En effet, dès les premières étapes de notre démarche, lors de la présentation du SBSC, ses objectifs et fonctionnement, nous nous sommes retrouvée face à une incompréhension majeure. Le

directeur de qualité, le directeur de la transformation et le responsable du développement RH, ne comprenaient pas en quoi la vision et la stratégie du groupe avait un rapport avec la RSE : « *on ne se pose pas ces questions, nous on travaille sur la RSE, la stratégie reste au niveau de la direction générale* » nous a expliqué le directeur pôle, lors de la réunion de présentation. Le responsable qualité quant à lui semblait intrigué, « *on est ici pour parler de RSE, je ne comprends pas pourquoi est-ce qu'on aborde des questions de fonctionnement stratégique* ». Ayant compris l'objectif de la démarche, le chef de projet RSE a tenté d'expliquer notre objectif au reste du groupe de travail par le fait que « *nous, on travaille sur des actions RSE concrètes et ils voudraient inclure la RSE dans la stratégie avec le nouvel outil* ». Une seconde réunion a été programmée afin de rediscuter de l'objectif de la démarche et du fonctionnement du SBSC, et pouvoir commencer à travailler sur la construction de la carte stratégique. Au cours de cette réunion nous avons une nouvelle fois constaté la difficulté de compréhension et la démarche par les membres du groupe de travail. Un directeur de clinique nous explique qu'il « *ne comprend toujours pas pourquoi on parle de stratégie et de vision du groupe* », il nous explique que « *nous on travaille sur la mise en place d'actions RSE, on ne connaît pas les objectifs stratégiques du groupe* ». Nous avons donc réalisé que dans le groupe B2, la RSE était considérée comme une fonction à part entière et absolument pas comme une approche stratégique. Les échanges que nous avons eu avec les membres du groupe lors des réunions dédiées à la construction du SBSC, ont clairement mis en évidence l'incompatibilité de l'outil avec leur approche et avec la vision de la RSE.

Quelles leçons en avons-nous tiré ? L'échec de notre démarche au sein du groupe B2 venait du fait que la RSE n'était pas considérée comme une stratégie, mais comme une fonction. Or, le SBSC est voué à être inclus dans la stratégie.

Concernant le groupe A1, nous avons constaté que l'échec de la démarche est principalement dû au fait que la stratégie était portée par la vision d'une seule personne. Cela nous amène à constater que pour qu'une stratégie RSE se développe, il faut créer du sens, créer un projet stratégique collectif et le porter. On peut alors se poser la question, est-ce que le contrôle de gestion ne peut pas justement être ce qui va permettre de porter un projet ? Il jouerait alors un rôle central quant au développement et au pilotage de nouveaux projets au sein d'une organisation. Le contrôle de gestion peut être créateur de sens au sein d'une organisation (Berland, 2020). Une vision du contrôle de gestion et de ses outils qui paraît innovante et pertinente, qui mériterait qu'on s'y intéresse.

Ces deux échecs nous ont permis de découvrir et comprendre l'activité de l'agence. Ils ont été pour nous une réelle opportunité de nous immerger dans le cœur de métier de *Primum Non Nocere*. Nous avons accompagné les consultants sur le terrain et à travers cette observation participative, pu percevoir et comprendre les enjeux de leur quotidien. Ces éléments nous sont extrêmement utiles en tant que phase préliminaire dans la démarche de la construction de la carte stratégique. Quant à *Primum Non Nocere*, en tirant les leçons de ces deux expériences ratées, ses consultants ont pris conscience de l'importance d'un outil de pilotage et de l'importance stratégique de la RSE, à l'heure où celle-ci s'apprêtait à adopter la qualité de société à mission. Notre positionnement de recherche prenait alors un tour nouveau, en s'orientant sur la problématique du contrôle de gestion des sociétés à mission. Le PDG de *Primum Non Nocere* a compris la démarche et a senti la pertinence du SBSC pour sa société, il nous a donc demandé de créer un SBSC pour l'agence. Nous allions reprendre le processus pour la troisième fois dans ces travaux de thèse, mais sur un terrain dont nous avons déjà observé l'activité et le fonctionnement et avec la collaboration d'une société qui a elle-même émis le souhait de mettre en place l'outil en en ressentant réellement le besoin et la pertinence de la démarche.



**Première partie : Un essai de conceptualisation  
de la problématique du contrôle de gestion dans  
les sociétés à mission**



## **Introduction : Première partie**

Nous nous trouvons au bord d'une crise écologique et sociétale, les ressources planétaires s'épuisent et la surconsommation génère une pollution ingérable. Un mouvement global des Etats, des dirigeants d'entreprises et des personnes, chacun à leurs niveaux, devraient se mobiliser avec des stratégies différentes, mais dans un seul et même but, d'inverser la tendance et offrir aux générations futures un avenir dans des conditions meilleures. Notre thèse porte sur la science de gestion, et s'intéresse à la contribution stratégique possible des sociétés en termes de contrôle de gestion face à ce monde en transition. De leur côté les Etats, innovent en termes de législations, notamment avec la loi PACTE et la société à mission. Elle se présente comme une innovation en termes de cadre juridique qui permet aux entreprises dont les dirigeants se sentent concernées par la crise écologique et sociale imminente de prendre des engagements responsables. Nous nous interrogeons alors sur les changements organisationnels et stratégiques en termes de pilotage par exemple, au sein de ces sociétés à cadre juridique innovant. On se demande quel serait le contrôle de gestion stratégique pour les sociétés à mission ? Cette nouvelle approche de l'entreprise pourrait en effet entraîner un élargissement du champ d'application du contrôle de gestion. Cela demandera un ajustement stratégique et par conséquent une adaptation du pilotage et de la mesure de la performance dans ces sociétés engagées. Nous nous interrogeons alors sur un cadre théorique qui nous permettrait de construire notre raisonnement. La mobilisation conjointe des quatre leviers de contrôle de Simons peuvent-ils être un choix cohérent qui permettrait de mettre en place un contrôle permettant à la société à mission d'accomplir et surtout garantir la raison d'être. On poursuivra notre raisonnement pas le choix d'un outil qui permettrait l'émergence de stratégie, son pilotage et la mesure de sa performance, et qui pourrait s'adapter à la société à mission.

Dans le premier chapitre de notre thèse nous allons présenter le contexte d'émergence de la société à mission ainsi que ce que cela implique en termes de contrôle de gestion au sein d'une entreprise qui s'adapte à un monde en pleine transition.

Nous présentons dans une première partie de ce chapitre le contexte dans lequel est apparue la société à mission. Les dirigeants des sociétés qui prennent conscience de l'impact de leurs actions, se tournent vers des démarches responsables en termes d'écologie et de visions

sociétales. La performance financière, ne serait alors plus leur seul objectif. La société à mission, se présente comme la société responsable et engagée de demain.

La deuxième partie du premier chapitre présente le cadre juridique ainsi que les spécificités de la société à mission, réelle innovation juridique de la loi PACTE (2019). Nous réfléchissons ensuite au sujet des outils de management et de gouvernance dans les sociétés à mission. Nous nous demandons si des outils de contrôle de gestion ne pourraient pas permettre le pilotage et la mesure de la performance lorsque la finalité financière n'est pas le seul objectif.

Nous présentons dans la troisième partie de ce chapitre une réflexion sur le rôle du contrôle de gestion dans les sociétés dont l'objectif n'est pas le profit financier à tout prix, des sociétés identifiées dans la littérature comme « *Non for Profit* » ou « *Social Purpose* ». En effet, bien avant les sociétés à mission il existait ces organisations type « *Non for Profit* » pour lesquelles la problématique du contrôle de gestion a été étudiée. La littérature souligne une évolution des systèmes de contrôle de gestion adaptés pour ce type d'organisations. On se demande si elle serait la solution pour le pilotage de la société à mission ?

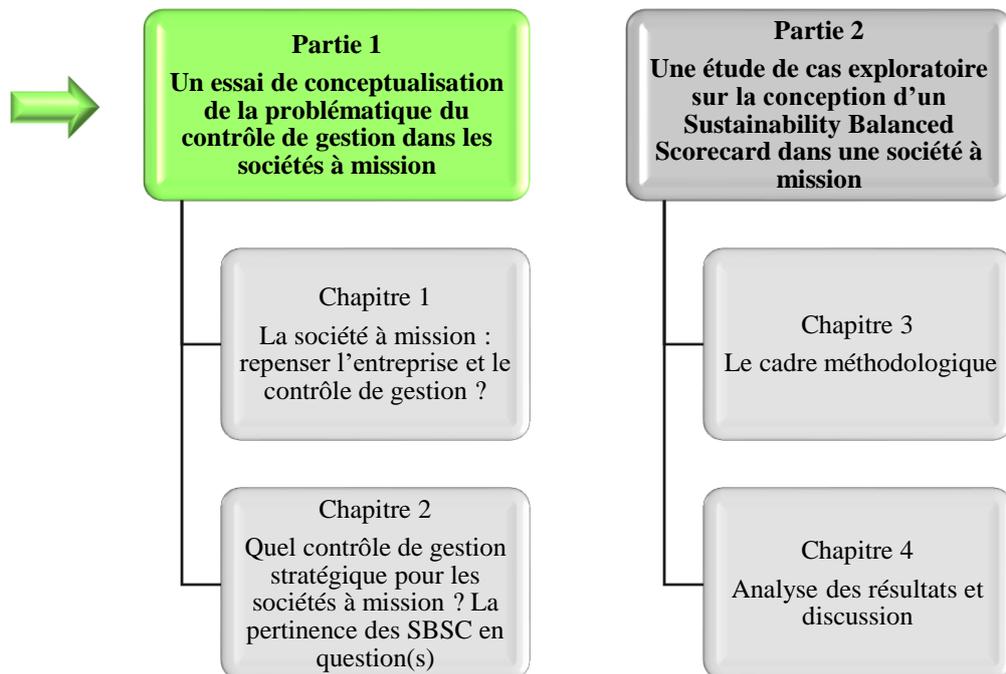
Dans le deuxième chapitre de notre thèse nous allons réfléchir au contrôle de gestion adapté pour la société à mission, ainsi qu'à la pertinence du SBSC dans ce contexte. Pourrait-il avoir sa place dans le cadre du pilotage et de la mesure des performances de la société à mission ?

Nous nous interrogeons dans cette première partie du deuxième chapitre sur les enjeux que la société à mission crée dans les systèmes de contrôle de gestion. Elle se présente comme une innovation juridique, favorable aux enjeux écologiques et sociétaux d'aujourd'hui. Nous allons nous questionner sur les relations entre le contrôle et la stratégie. On se demandera si et comment le contrôle de gestion peut-il participer à sa construction et à sa mise en place opérationnelle ? Une logique de responsabilité sociétale et environnementale peut-elle être impulsée et développée par une approche de contrôle et de stratégie ouverte ?

Dans la deuxième partie de ce chapitre, nous allons réfléchir aux apports du modèle des leviers de contrôle de Simons (1995). Il serait important selon cet auteur que dans cette dynamique particulièrement active, les sociétés trouvent le juste équilibre entre contrôle et autonomie. Ces modèles de contrôle étant particulièrement intéressants dans le cadre de notre étude, nous nous

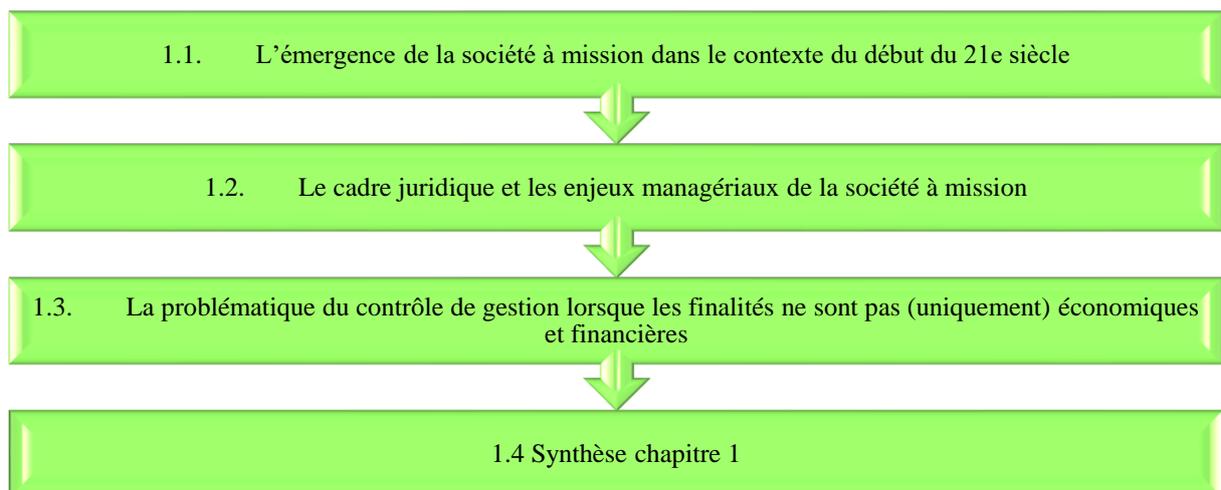
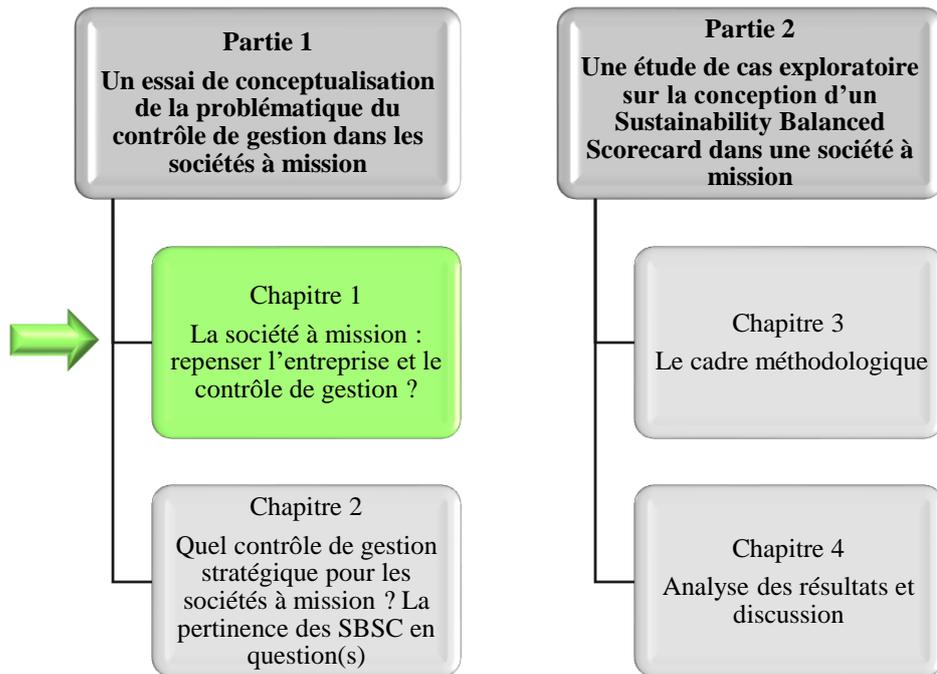
demandons quels seraient les leviers de contrôle pour la société à mission. Pourrions-nous nous appuyer sur le modèle des leviers de contrôle de Simons ?

Dans la troisième partie de ce chapitre nous apportons une réflexion sur un outil de pilotage pertinent pour la société à mission. Nous identifions le BSC et sa carte stratégique comme des candidats pertinents. Nous nous interrogeons alors si le SBSC, évolution orientée RSE du BSC, pourrait permettre le pilotage d'une société à mission.





# Chapitre 1 : La société à mission : repenser l'entreprise et le contrôle de gestion ?



Face à un monde en pleine évolution, au bord d'une crise écologique, une mobilisation générale semble nécessaire. La surconsommation et la surproduction entraînent une majeure partie des conséquences néfastes observées. Les Etats, les sociétés et les personnes doivent se mobiliser chacun à leur niveau pour permettre un lendemain viable sur notre planète. On se questionne sur la finalité des sociétés qui historiquement réside en la performance économique, ont-elles évolué et comment ? Quelle est vraiment la place de l'entreprise dans ce monde en transition ? Les Etats, en réponse aux constatations alarmantes des écologistes, innoveront en termes de législations, notamment avec la loi PACTE (2019) et la société à mission qui permet aux entreprises qui se sentent concernées par la crise écologique et sociale imminente, à prendre des engagements responsables et définir une mission et vision dans ce sens et la poursuivre. Nous nous interrogeons alors sur les changements organisationnels au sein de ces sociétés à cadre juridique innovant. Entraînera-t-il des changements de paradigmes managériaux, notamment de contrôle de gestion ? Cette nouvelle approche de l'entreprise pourrait entraîner un élargissement du champ d'application du contrôle de gestion et par conséquent la notion de performance globale. Nous identifions alors le besoin d'adaptation des fonctions de gestion centrales, qui permettront d'allier les performances économiques et la mission au sein d'une société.

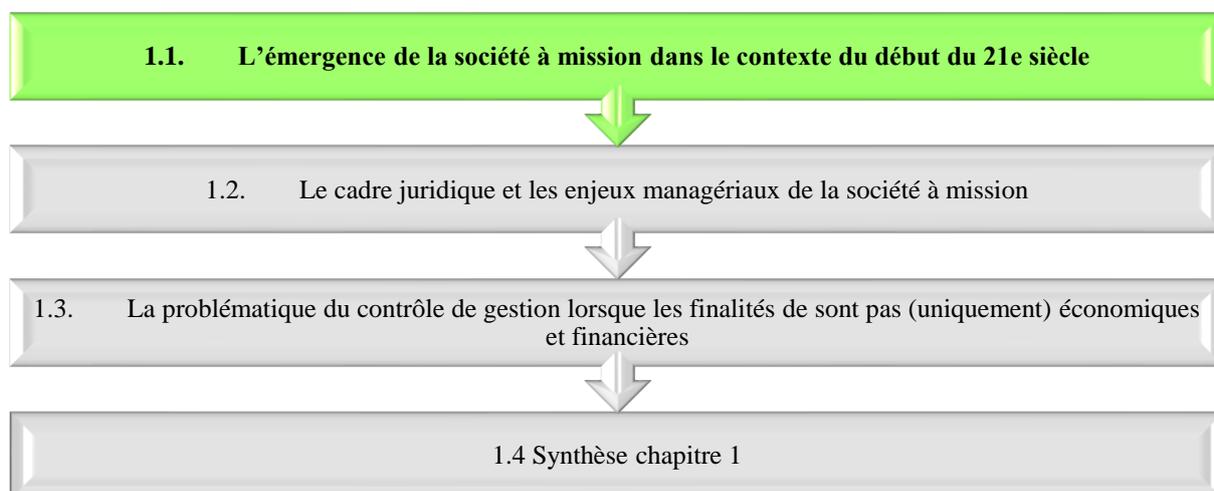
Dans ce chapitre nous allons présenter le contexte écologique et social afin de démontrer l'émergence de la société à mission ainsi que ses objectifs et cadre juridique. Nous allons alors nous questionner sur les conséquences de la fonction du contrôle de gestion dans ce monde en transition et de son rôle au sein de ces nouvelles sociétés dont la finalité n'est pas la performance financière, mais le bien commun.

Nous présentons dans une première partie le contexte dans lequel est apparue la société à mission. Le 21<sup>e</sup> siècle souligne en effet l'atteinte des limites des ressources de la planète entraînées par une forte surconsommation et production. Les sociétés en prenant conscience de leur impact pourraient se tourner vers des démarches responsables en termes d'écologie et de vision sociétales, nous développons cette idée dans une première sous partie. On se questionne alors, sur les finalités de l'entreprise de ce monde en transition. La performance financière, ne serait plus le seul objectif des dirigeants, ce qui a été le cas depuis des dizaines d'années. Nous présentons dans cette seconde partie la vision de la société responsable et engagée de demain.

La deuxième partie présente le cadre juridique ainsi que les spécificités de la société à mission, réelle innovation juridique de la loi PACTE (2019). Nous présentons dans notre première sous partie les éléments juridiques de cette nouvelle qualité d'entreprise, qui appelle à l'engagement des dirigeants et à leur volonté à engendrer une démarche responsable pour le bien commun. Cela nous amène à nous questionner sur la problématique de la gouvernance et du management de la société à mission. Nous présentons dans la seconde sous partie notre réflexion au sujet des outils de management et de gouvernance dans les sociétés à mission. Nous nous demandons alors, si des outils de contrôle de gestion ne pourraient-ils pas permettre le pilotage et la mesure de la performance lorsque la finalité financière n'est pas le seul objectif ? Nous développons dans notre troisième sous partie cette idée.

Nous présentons dans la troisième partie de ce chapitre une réflexion sur le rôle du contrôle de gestion dans les sociétés dont l'objectif n'est pas le profit financier à tout prix, des sociétés identifiées dans la littérature comme « *Non for Profit* » ou « *Social Purpose* ». La première sous partie présente cette idée ainsi que le rôle des parties prenantes dans cette nouvelle approche du contrôle de gestion. Nous réfléchissons ensuite dans la seconde sous partie, au rôle du contrôle de gestion dans une stratégie de responsabilité sociétale. La littérature souligne en effet une évolution des systèmes de contrôle de gestion, vers une démarche plus interactive, innovante et utilisée à plusieurs niveaux de la hiérarchie.

## **1.1.L'émergence de la société à mission dans le contexte du début du 21<sup>e</sup> siècle**



Afin de contextualiser l'intérêt de réfléchir à un contrôle de gestion pour la société à mission, nous présentons dans cette première partie du chapitre 1 de la thèse, le contexte mondial actuel et illustrons la crise écologique qui s'annonce accompagnée d'une quête de sens. On se questionne alors au sujet de la finalité de l'entreprise, son rôle dans la société et de ce fait, quel impact pourrait-elle avoir sur le monde de demain ? Pourrait-elle être l'acteur du changement pour un monde meilleur plus responsable ?

### ***1.1.1. Vers une prise de conscience accrue de la responsabilité sociétale des entreprises***

On se doit de souligner le signal alarmant de la Commission Européenne, qui annonce que selon des études menées, si les habitudes de consommation restent les mêmes, d'ici 2050 les ressources pétrolières devraient disparaître. A l'échelle du temps de notre planète, c'est demain ! Le monde tel que nous le connaissons, nos vies telles qu'elles existent aujourd'hui, ne seraient que de pâles souvenirs et la vie sur Terra changera de façon drastique. Afin de présenter brièvement le contexte de façon non exhaustive, n'étant pas l'objet de la thèse bien que le sujet soit d'une importance capitale, depuis 1990 la température terrestre a augmenté en moyenne de 0,6°C, ce qui entraîne l'inévitable fonte des glaces, l'augmentation du niveau de l'eau et la réduction et l'appauvrissement irréversible de la biodiversité. La consommation mondiale d'énergie est donc un problème mondial majeur et impactant pour tous. En effet, 81% de la production d'énergie provient de la combustion d'énergie fossile, le reste de la production est d'à peu près 5% pour le nucléaire et 14% pour les énergies renouvelables. Soulignons que cette consommation est très mal répartie au niveau mondial, les 3 puissances : Etats-Unis, Chine et Europe se partagent près de 60% de la consommation totale. Les sociétés étant au centre de la question de la consommation des ressources et face à cette situation inquiétante, les gouvernements tentent de trouver des solutions et envisagent une autre manière de consommer. L'idée serait de passer d'une consommation linéaire à circulaire, qui semble être plus responsable.

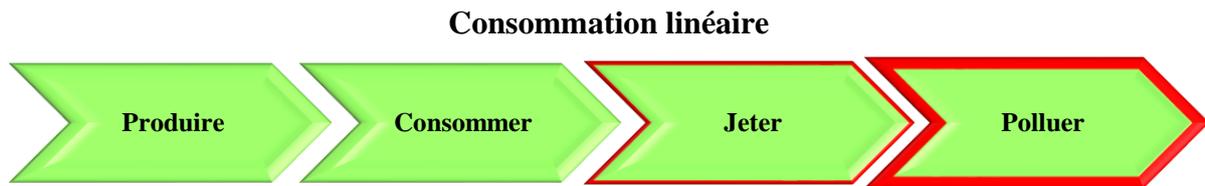


Figure 1 : Production propre – sur analyse des rapports de la Commission Européenne

La consommation linéaire a longtemps été le modèle de fonctionnement des sociétés, produire le plus possible, pour satisfaire une demande de consommation croissante et ainsi générant des bénéfices. Pour les entreprises la boucle était satisfaisante étant dans un objectif essentiellement tourné vers la maximisation du profit. Cependant cette surconsommation entraîne beaucoup de déchets et par conséquent une pollution importante qui finit par générer des conséquences graves et à priori irréversibles pour la planète. Face à cette situation sérieuse et inquiétante, les États comme les scientifiques, réfléchissent et pensent à une consommation circulaire, moins néfaste et plus responsable.

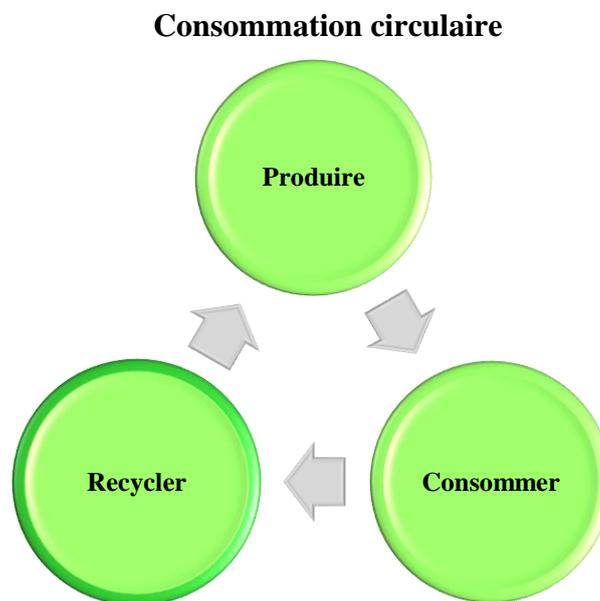


Figure 2 : Production propre - sur analyse des rapports de la Commission Européenne

L'objectif étant de refermer le cycle de vie des produits et de limiter les déchets et le gaspillage et par conséquent la pollution qui en découle. La transition écologique semble être un enjeu réel d'avenir au niveau mondial. Les acteurs internationaux de la transition sont les Etats et les organisations comme l'Organisation des Nations Unies (ONG). La conférence de Kyoto en 1997, avait réuni 197 Etats, lors de laquelle ils ont signé l'accord de réduction de 5% des émissions de CO<sub>2</sub>, méthane et protoxyde d'azote. Les autres alternatives sont le développement des énergies renouvelables. Il s'agit, en effet, de ressources inépuisables, qui préservent l'environnement et de plus, créent des emplois. La situation d'urgence concerne tout le monde et cela entraîne une mobilisation internationale. Chaque acteur, petit ou grand peut impacter positivement la tendance alarmante qui se dessine, et changer l'avenir dramatique évident si des changements radicaux ne s'opèrent pas. Nous nous trouvons au début d'une nouvelle vision du monde et des actions à tous niveaux devraient s'opérer.

Les organisations mondiales se réunissent et tentent de trouver des accords favorisant la préservation de la planète ; quant aux Etats, ils se mobilisent. Leur objectif est d'une part d'encourager la transition énergétique apparue comme nécessaire à travers des actions positives, comme investir dans les transports en commun ou accorder des subventions pour inciter les entreprises à investir, et d'autre part de mettre en place des législations afin de mettre en place des règles concrètes rendant le sujet un enjeu sérieux et réel. Le cadre du monde de demain !

Comme les Etats, la transition écologique concerne directement les entreprises. Ils sont les acteurs de la consommation, ils font partie des acteurs exerçant une forte influence sur l'écologie et sur le succès de la transition identifiée comme nécessaire. Les entreprises doivent s'adapter, doivent repenser leur mode de fonctionnement et aspirations, afin de s'inscrire comme les acteurs du changement, comme des acteurs favorisant la pérennité des ressources de la terre et de la vie telle que nous la connaissons. Les entreprises doivent en effet, prendre conscience qu'il y a un lien direct entre l'impact positif sur les enjeux sociaux et environnementaux et la performance économique. En conciliant les deux, on redonne du sens à l'entreprise et on répond aux attentes actuelles. L'objectif serait de passer du modèle purement capitaliste qui cherche à faire du profit à tout prix, à un nouveau modèle à trois profits, d'où le concept de la Triple Bottom Line (Elkington, 1997) :

- Profit environnemental

- Profit social
- Profit économique

Ces questions soulèvent de nombreuses interrogations et les chercheurs ainsi que les organismes législatifs, pensent à une nouvelle vision de l'entreprise et développent la RSE. Au niveau des institutions, la Commission des Communautés Européennes nous propose en 2002 la définition suivante : la RSE est *« l'intégration volontaire par les entreprises de préoccupations sociales et environnementales à leurs activités commerciales et leurs relations avec leurs parties prenantes. La principale fonction d'une entreprise est de créer de la valeur, en produisant les biens et services demandés par la société, dégagant ainsi des bénéfices pour ses propriétaires et actionnaires, tout en contribuant au bien-être de la société, en particulier au travers d'un processus continu de création d'emplois. Cependant, de nouvelles formes de pression sociale et commerciale induisent progressivement un changement dans les valeurs et les perspectives d'activité des entreprises »*. En s'appuyant sur cette définition et comme nous l'avons identifié la transition sociale et écologique, doit être une démarche volontaire. Un changement, une démarche, est en effet toujours plus efficace lorsque l'on prend la décision de la faire parce qu'on en a la conviction. La RSE se présente alors comme une approche visionnaire et particulièrement pertinente pour les entreprises, les acteurs et la planète. L'organisation internationale des normes, dans la norme ISO 26000 (2010) donne les lignes directrices aux entreprises afin de leur permettre de mettre en place une organisation socialement responsable. Elle souligne que la RSE doit toucher tous les domaines de l'activité de l'entreprise. Nous pouvons identifier 4 axes principaux que les entreprises doivent respecter :

- Contribution au développement durable et de la santé et du bien-être de ses employés ;
- Prise en compte des attentes des parties prenantes ;
- Respect des lois en vigueur et les normes internationales ;
- Intégrer les notions de RSE dans l'ensemble de l'organisation.

La communauté des chercheurs réfléchit également à ce sujet central et souligne l'idée que les questions environnementales et sociales doivent être prises en compte par la direction des entreprises en plus des objectifs financiers. Comme nous l'avons souligné, il ne s'agit pas d'une thèse sur la RSE, nous nous appuyons dessus afin d'illustrer le contexte et introduire les éléments pertinents pour notre recherche. La RSE fait l'objet de nombreuses publications et

travaux, nous allons présenter de façon synthétique ses concepts. Le terme de « *responsabilité sociale des entreprises* » est défini par de nombreux auteurs comme les idées et le sentiment de responsabilités qui poussent les entreprises à mettre en place des actions vers ce qui est vu comme bon, juste et honnête, sans qu'elles n'y soient contraintes par les dispositions légales (Carroll 1979 ; Lee 2008 ; Schwartz, Carroll 2003 ; Maon et al. 2010). Cette idée rejoint la question de la performance sociale des entreprises qui intègre la responsabilité sociale, la réponse sociale et les enjeux sociaux (Carroll, Shabana, 2010) mais également de la Triple Bottom Line (Elkington, 1997) également connue sous l'appellation des « 3P » ou le « PPP » ainsi que de la notion de durabilité des entreprises (Dyllick, Hockerts, 2002 ; Epstein, Roy 2001 ; Schaltegger, Burritt 2005 ; Shrivastava 1995 ; Searcy, 2012) qui s'inscrit dans une démarche pérenne et responsable . Le PPP, pour *people, profit, planet*, est un concept qui va dans le sens des valeurs RSE et qui pourrait certainement révolutionner les entreprises. Il dit que la performance économique, peut s'accorder aux performances sociales et environnementales, en effet l'entreprise n'est pas uniquement économique, mais également responsable sur l'humain et de la planète. L'objectif est de faire du profit tout en respectant l'environnement et la qualité de vie des salariés. En effet, le profit et la croissance des entreprises, ont un lien direct avec la qualité de vie des salariés et de la préservation de l'environnement. La RSE est ainsi harmonieuse. Cela soulève cependant des questions sur le passage du concept à la mise en action de la RSE. Les économistes se demandent si cela est réellement possible. L'objectif de la RSE serait donc la mise en place d'un système gagnant-gagnant, étant donné que sont impliqués les entreprises d'une part, les acteurs d'autre part et la planète en dernier lieu, cela impulsé par les Etats.

De façon opérationnelle, les gouvernements donnent généralement peu de conseils sur la mise en œuvre du développement durable au sein de l'entreprise, en effet la majorité des actions sont des initiatives volontaires de la part des entreprises (Searcy, 2011). On peut voir différentes stratégies de mise en place de la RSE. Comme par exemple, la stratégie hors business, elle consiste en la mise en place d'actions philanthropiques en parallèle des activités de l'entreprise, indépendante de son métier. Elles se déploient généralement sur la santé, l'éducation ou la protection de l'environnement, à travers des fondations créées au sein des entreprises. Comme la fondation enfance et jeunesse chez GDF Suez ou la fondation ensemble pour l'insertion de jeunes de Orange. Cette stratégie ne modifie pas les pratiques globales des entreprises. Leur métier et ces actions sont parfois contradictoires. La seconde stratégie consiste à intégrer la RSE dans le métier de l'entreprise. Dyllick et Hockerts (2002) proposent 4 stratégies possibles :

- *Efficienc*e : réduire les coûts ;
- *Crédibilité* : se contenter de respecter la loi ;
- *Innovation* : innover en matière de RSE ;
- *Progressiste* : promouvoir les valeurs RSE.

On peut donc constater que la mise en place de stratégies RSE est en pleine effervescence et fait appel à de nombreux concepts innovants qui pourraient reconsidérer les fondements de l'entreprise et sa stratégie tels que nous les connaissons. Cela pourrait également faire appel à des innovation en termes d'outils ou bien l'évolution en interne de fonctions.

Ces réflexions nous amènent à l'idée que la notion de la RSE pousse les entreprises à aller au-delà des obligations légales, à élargir leurs objectifs aux enjeux extra-financiers ainsi qu'à coopérer de manière étroite avec les différentes parties prenantes. Ces dernières ont un rôle important au sein d'une entreprise, la définition la plus répandue est celle de Freeman (1984) selon laquelle « *une partie prenante dans l'organisation est tout groupe d'individus ou tout individu qui peut affecter ou être affecté par la réalisation des objectifs organisationnels* ». Les parties prenantes peuvent être internes et externes comme les fournisseurs, les collaborateurs, les clients, les actionnaires etc. La liste n'est pas exhaustive, mais illustre la notion que nous développons, comme quoi le rôle des parties prenantes est central dans la mise en place d'une démarche RSE, mais également dans toute démarche innovante au sein d'une organisation. Elles représentent en effet, les acteurs participant de près ou de loin à la vie économique d'une organisation, dont les intérêts pourraient être affectés positivement ou négativement par les activités et actions de celle-ci.

Il est ainsi important de prendre en compte dans la notion de développement durable, l'importance et le rôle des parties prenantes directes et indirectes, sans compromettre la capacité de l'entreprise à faire face aux défis futurs (Dyllick, Hockerts, 2002). Les parties prenantes doivent donc être fortement impliquées et continuellement informées de l'avancement d'un projet de ce type. La notion de développement durable est un réel « *challenge* » pour les sociétés, les entreprises doivent d'abord bien comprendre les concepts, avant d'utiliser ces derniers dans leur prise de décision stratégique (Pryshlakivsky, Searcy, 2015).

Nous l'avons identifié, une mobilisation à tous niveau s'opère face au contexte de l'urgence mondiale, en France le gouvernement répond en 2019 avec la loi PACTE, donc une partie est

réservée à apporter des solutions en termes de RSE. La loi PACTE peut être considérée comme un plan d'action, il est mis en place par le ministère de l'Economie et des Finances pour la croissance et la transformation des entreprises dont les quatre objectifs principaux sont :

- Faciliter la création des entreprises.
- Débloquer la croissance des petites et moyennes entreprises.
- Inciter les épargnants à financer l'économie réelle.
- Rendre l'entreprise juste et responsable au niveau social et environnemental.

Nous nous appuyons sur le Rapport Rocher (Rocher, 2021) pour apporter à notre travail les analyses qui suivent. Rappelons que l'objectif du rapport est d'effectuer un « *bilan et perspectives deux ans après la loi PACTE* ». Rocher (2021) souligne que face aux nombreux changements les entreprises ont besoin de regagner la confiance de la communauté et donner du sens à leur raison d'être. Comme nous l'avons présenté, les enjeux de la société d'aujourd'hui sont exigeants et différents de ceux qu'ils ont pu être ; la production, la consommation et la performance financière ne sont plus des priorités, bien au contraire. Désormais on se tourne vers l'environnement, la santé, les questions sociales et sociétales. La loi PACTE peut être considérée comme une réponse aux nouvelles attentes et illustre le changement des besoins et des visions mondiales. La vision des entreprises doit prendre un virage afin de s'adapter à cette nouvelle ère qui pourrait bouleverser ce que nous avons connu des organisations et de leur fonctionnement. On parle de mission et non plus de profit, une entreprise devrait en effet s'inscrire dans une dynamique responsable et apporter à la société, contribuer à la préservation de la planète et non consommer ses ressources et polluer afin de s'enrichir financièrement. Face au contexte actuel on réfléchit alors au fondement de l'entreprise et à sa définition. Conscients de la situation mondiale, les Etats se mobilisent, un des objectifs de la loi PACTE est de permettre la transformation des sociétés afin d'impulser des engagements de la part des sociétés cohérentes avec l'urgence environnementale, sociale et sociétale actuelle. L'objectif de l'Etat est de :

- Intégrer la RSE dans la stratégie des entreprises ;
- Réduire les émissions de CO2 et aller vers une économie à carbone bas ;
- Promouvoir l'égalité hommes et femmes, valoriser la diversité, assurer la sécurité et le bien-être au travail ;
- Générer un impact sociétal positif.

Le rôle de l'Etat se révèle être important et capital dans la réponse aux changements identifiés comme nécessaires, en encourageant les entreprises à agir de façon responsable et assurant ainsi la durabilité. Ainsi, face au besoin d'innovation afin de répondre aux enjeux sociaux et environnementaux d'une part, et le besoin de responsabilité de l'entreprise en termes d'écologie, de social et d'environnemental d'autre part, la création de nouveaux modèles de l'entreprise est nécessaire. L'Article 176 de la loi PACTE, définit un nouveau modèle d'entreprise : l'entreprise à mission. Son objectif est d'intégrer dans ses statuts des objectifs sociaux ou environnementaux à travers une mission définie. La mission de l'entreprise sera d'intérêt général, comme avoir un impact environnemental réduit par exemple. On observe également un mouvement mondial, des consommateurs et des collaborateurs des entreprises qui veulent donner du sens à l'entreprise. Il se dessine alors un réel besoin de revoir la façon de consommer et produire à l'échelle mondiale. La société à mission fera l'objet d'une sous partie de nos travaux de thèse.

Face au contexte actuel nous observons un besoin de changement dans le comportement mondial à tous niveaux. Nous observons ainsi un changement dans les aspirations et visions de l'entreprise engendré par la notion de la RSE et les initiatives législatives comme la loi PACTE (2019) qui en réponse au contexte et aux besoins identifiés, développe la qualité de société à mission. Nous pouvons alors nous questionner sur la finalité de l'entreprise dans ce monde en transition. Est-elle toujours la même ? Evolue-t-elle au rythme de ces changements ? Nous pouvons alors nous questionner sur le fait de comprendre à quoi sert l'entreprise, quelle est sa finalité dans ce monde en transition et comment peut-elle s'y inscrire de façon opérationnelle et cohérente ?

### ***1.1.2. Les finalités de l'entreprise en question(s) dans un monde en transition***

Nous pouvons nous questionner sur ce que représente une entreprise, sans refaire la théorie de la firme qui n'est pas l'objet de la thèse et représente une littérature riche avec de nombreux questionnements et concepts théoriques développés de différents points de vue, comme le financier, l'économique et le sociologique. La législation ne donne pas de définition juridique précise de l'entreprise qui se trouve dans différentes disciplines du droit, comme le droit de l'entreprise, le droit civil, le droit commercial, le droit fiscal et le droit du travail. De façon

générale en droit une entreprise est définie comme une structure publique sous laquelle s'exerce une activité économique en utilisant du personnel d'une part, des locaux d'autre part ainsi que des équipements appropriés permettant son activité. La réflexion ancienne des nombreuses recherches de la firme est orientée vers une réflexion économique avec comme objectif central, la maximisation du profit et par conséquent enrichir l'actionnaire, principale partie prenante. De nombreux auteurs remettent cependant en cause cette théorie des parties prenantes, l'actionnaire n'est plus considéré comme une partie prenante centrale. Notat et Senard dans leur rapport de mars 2018, dans lequel ils repensent l'entreprise comme un objet collectif, définissent une entreprise par le fait qu'elle doit répondre à un besoin, qu'elle contribue à un ensemble économique et social (clients, fournisseurs, sous-traitants) et qu'elle s'insère dans un écosystème.

A première vue, le rôle premier d'une société ne réside pas en la poursuite d'un intérêt général donné, cependant il est évident que dans le contexte actuel leurs défis centraux touchent aux éléments environnementaux et sociaux. Il est important que les sociétés puissent se rendre compte de leur impact, possible par leurs interactions avec leurs parties prenantes. Les parties prenantes ne sont pas les seules à contribuer à la prise de considération de la société de l'impact de sa stratégie, le gouvernement de l'entreprise lui-même est un acteur permettant à une société de prendre conscience de sa raison d'être. Notat et Senard (2018) définissent la raison d'être comme une « *volonté réelle et partagée* », comme ce qui est considéré comme indispensable pour répondre à l'objet social de la société. Cela nous permet de noter que la raison de chaque entreprise n'est finalement pas réductible à la génération de profit. Notat et Senard (2018) soulignent une notion particulièrement intéressante qui peut faire l'objet d'une thèse à part entière. Ils indiquent que les difficultés financières des sociétés surviennent souvent lorsque celles-ci perdent de vue leur raison d'être. Elle permet de guider le conseil d'administration dans la prise de décisions stratégiques et importantes allant dans l'intérêt de la société et de ses parties prenantes.

Il paraît évident que dans le contexte actuel, la perception de ce que représente l'entreprise et les aspirations de celle-ci doivent être mises à jour. En effet, les sociétés ayant un impact direct dans la situation écologique et sociétale actuelle, sont vues comme ayant entraîné les difficultés constatées aujourd'hui au niveau mondial. Un sentiment de méfiance de la part des citoyens se développe vis-à-vis des entreprises, révélé par la presse et analysé par Notat et Senard (2018) dans leur rapport. Les citoyens, consommateurs, collaborateurs et habitants de la planète, se

sentent de plus en plus concernés par le sujet. Ils sont en quête de sens et l'engagement responsable des entreprises permet de développer pour les sociétés un élément de compétitivité sur le long terme. Les attentes sont nombreuses et parmi les principales, on note l'importance de placer la RSE au centre de la stratégie. Dans leur ouvrage Segrestin et Hatchuel (2012) réfléchissent justement à une nouvelle conception de l'entreprise. Ils s'appuient sur de nombreux travaux récents et proposent de repenser l'entreprise comme une action collective créatrice, orientée vers le progrès collectif. Il est également souligné par Notat et Senard (2018) dans leur rapport que la création d'une entreprise nécessite l'identification d'un besoin concret, mais qu'elle perdure uniquement si elle parvient à développer et maintenir une dynamique orientée vers l'innovation et la création collective.

Nous observons une dynamique législative qui vise à adapter la vision de l'entreprise face à ce monde en transition. En 2001, la loi sur les nouvelles régulations économiques (NRE), approfondie par la loi « Grenelle II » du 12 juillet 2010, a inclus pour les sociétés cotées, une réglementation relative à la publication de leur rapport annuel de gestion des éléments relatifs aux informations sociales et environnementales. Ceci souligne clairement l'implication de l'Etat dans les questions sociétales et écologiques et par conséquent d'une part, l'urgence d'agir et d'autre part, le rôle considérable des entreprises dans ce sens. Dès 2009 Hurstel et Jacob revoient la définition du Code Civil de la société ainsi que son objet social datant de 1804. Ils sont remis en question, afin de leur donner une substance non orientée vers le seul profit financier. Ces réflexions sont développées par la suite notamment en 2012 dans l'ouvrage de Giraud et Renouard (2012). La question n'est pas de savoir si le texte initial peut être considéré comme responsable de la frénésie vers la performance financière, mais si un texte peut agir positivement en prévenant des comportements et démarches n'allant pas dans un sens responsable et être ainsi un cadre responsable, orienté vers la raison d'être de la société en priorité.

Afin de tenter d'apporter une réponse et un cadre législatif pour envisager l'entreprise de demain, le rapport rédigé par Notat et Senard (2018) apporte des recommandations juridiques et relève ainsi l'ambition des démarches RSE dans les entreprises. Nous identifions comme pertinentes dans le cadre de nos travaux de thèse, les recommandations suivantes :

- Toutes les sociétés devraient considérer les enjeux sociaux et environnementaux ;

- La raison d'être doit être définie et permettre de guider le conseil d'administration dans les actions responsables sociétales et environnementales ;
- Faire figurer dans les statuts des sociétés de toutes formes juridiques, leur raison d'être ;
- Reconnaître légalement l'entreprise à mission qui peut être accessible à toutes formes juridiques, sous conditions de remplir les critères préétablis ;
- Faire de la RSE un outil des « *bonnes pratiques* » ;
- Pousser les entreprises à avoir un comité des parties prenantes, qui permet une prise de recul et une vision complémentaire pour les dirigeants de la société ;
- Inclure des critères RSE variables dans le salaire des dirigeants.

Il semble en effet pertinent qu'en cette situation d'urgence mondiale, nécessitant des changements importants, les Etats se mobilisent et instaurent de nouvelles réglementations donnant un nouveau cadre. Elles appellent par conséquent à une communication de données et de résultats. Il y a de nombreux travaux de recherche et lois sur le reporting, étant un sujet central pour les entreprises. Afin d'illustrer notre réflexion appuyons-nous par exemple sur la Directive Européenne sur le Reporting notamment sur le Reporting Non financier (2014). Elle a été adoptée par le Parlement européen en 2014 et vise à favoriser la transition vers une économie mondiale vue sous le prisme de la durabilité, et tenant compte de la justice sociale et de la protection de l'environnement. La question de la prise en considération du monde en transition est essaimée et se développe. Dans ce contexte-là en réponse aux attentes au dynamisme et à l'actuel besoin évident d'un cadre nouveau et adapté, est apparue la loi PACTE (2019). Soulignons qu'elle ne traite pas uniquement les sujets relatifs à la RSE, mais certains articles y sont consacrés et notamment à l'objet social d'une innovation en termes d'entreprise dont la finalité économique n'est pas l'objectif. Pour rappel les quatre principaux objectifs de la loi PACTE sont :

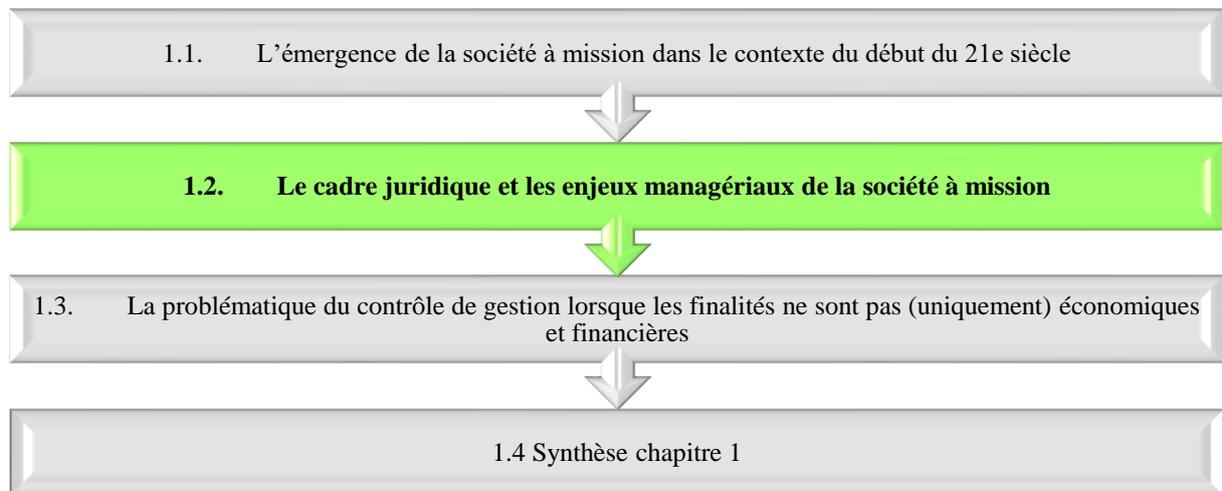
- Faciliter la création des entreprises ;
- Débloquer la croissance des petites et moyennes entreprises ;
- Inciter les épargnants à financer l'économie réelle ;
- Rendre l'entreprise juste et responsable au niveau social et environnemental.

Le dernier point traite de la question de la RSE et du rôle de l'entreprise en réponse à la situation mondiale. La loi PACTE innove avec la société à mission. D'après nos analyses nous pourrions penser que c'est en réponse au rapport Notat et Senard (2018) dans lequel nous retrouvons des éléments relatifs à la société à mission. Elle est donc apparue dans un contexte identifié comme

particulièrement pertinent et innovant. La société à mission, dont les spécificités sont détaillées dans la partie suivante, offre la possibilité aux sociétés qui le souhaitent et qui répondent à certains critères de s'engager dans une mission d'intérêt social, environnemental etc. Son objectif principal n'étant plus forcément le profit financier. Nous nous trouvons en effet confrontés à des entreprises qui ne recherchent plus le profit comme priorité ; elles se posent des questions sur leur responsabilité, leur rôle dans le monde ainsi que sur le futur de la planète et ses habitants. La loi PACTE suggère, mais n'oblige pas, à travers la société à mission. Elle appelle les entreprises qui se sentent concernées à se joindre à sa démarche. Bien que la société à mission ne bouleverse pas sur le plan juridique dans sa totalité une société, nous nous interrogeons sur le changement de paradigmes managériaux et notamment de contrôle de gestion.

Nous avons identifié la pertinence et la nécessité au vu du contexte mondial actuel, d'une évolution du modèle classique de l'entreprise, tournée vers le bien commun et dont la finalité ne serait pas uniquement le profit. La société à mission se présente alors comme un cadre pertinent et cohérent, afin de répondre aux besoins constatés au niveau écologique, social et sociétal. Nous allons nous intéresser au cadre juridique de la société à mission de la loi PACTE (2019) afin de comprendre et identifier ses spécificités. Ceci nous amènera à nous questionner sur la gouvernance et le management de ces sociétés à missions, ainsi qu'à leurs spécificités en termes de stratégie et de contrôle. Face à ce cadre innovant et prometteur, comment ces sociétés pourront-elles déployer et piloter leur stratégie et activité afin d'atteindre leur mission ?

## 1.2. Le cadre juridique et les enjeux managériaux de la société à mission



La société à mission pourrait répondre aux enjeux écologiques et sociétaux et permettre une transition vers un nouveau monde et une nouvelle conception et vision de l'entreprise, plus responsable et plus verte. Dans cette partie du chapitre 1 de la thèse, nous allons présenter le cadre juridique de la société à mission dans le cadre de la loi PACTE, afin de comprendre les règles, les obligations et les conditions auxquelles doivent se soumettre les dirigeants responsables souhaitant s'engager. Ce changement entrainera également un changement au niveau du management de la société et de sa gouvernance, et cette nouvelle forme de sociétés jouera un rôle particulièrement important. La gouvernance définie par Charreaux (2002) comme les mécanismes qui permettent d'accroître le potentiel de création de valeur au sein d'une société par une dynamique d'apprentissage et d'innovation, s'inscrira pleinement dans le processus de la qualité de société à mission. On se questionnera alors sur les problématiques et les enjeux managériaux de la société à mission.

### *1.2.1. La société à mission dans le cadre de la loi PACTE*

L'article 176 de la loi PACTE du 22 mai 2019 relative à la croissance et la transformation des entreprises, donne la définition de la société à mission comme étant une entreprise qui déclare sa raison d'être à travers des objectifs sociaux et environnementaux. Cette entreprise se donnera pour objectif de les poursuivre dans le cadre de son activité. Le texte de loi stipule que ces éléments doivent être inscrits dans les statuts de l'entreprise et également déclarés de façon

officielle au greffe du tribunal de commerce. Elle pose un nouveau cadre juridique pour l'entreprise dans le droit français. Elle introduit en effet la notion de « *société à mission* », pouvant être considéré comme un modèle d'entreprise qui oriente le pouvoir de transformation et d'innovation des entreprises pour résoudre les enjeux sociaux et environnementaux de notre époque.

Nous pouvons considérer loi PACTE comme une réelle innovation juridique, articulée en trois niveaux, elle répond en effet aux enjeux et problématiques des entreprises du monde actuel :

- **Prise de conscience des enjeux sociaux et environnementaux** : en effet il est important dans la société actuelle que les dirigeants des sociétés prennent conscience de l'importance des enjeux sociaux et environnementaux et que les sociétés soient par conséquent gérées dans l'intérêt de la société. L'article 1833 du Code civil dit que : « *Toute société doit avoir un objet licite et être constituée dans l'intérêt commun des associés. La société est gérée dans son intérêt social, en prenant en considération les enjeux sociaux et environnementaux de son activité.* ».
- **Avoir une raison d'être inscrite dans ses statuts** : en effet les sociétés ne devraient pas être guidées seulement par la seule « raison d'avoir », mais également par une raison d'être qui leur permettra de s'orienter vers un fonctionnement et vision qui vise le long terme. L'article 1835 du Code civil dit que : « *Les statuts doivent être établis par écrit. Ils déterminent, outre les apports de chaque associé, la forme, l'objet, l'appellation, le siège social, le capital social, la durée de la société et les modalités de son fonctionnement. Les statuts peuvent préciser une raison d'être, constituée des principes dont la société se dote et pour le respect desquels elle entend affecter des moyens dans la réalisation de son activité.* ».
- **Être société à mission** : il s'agit d'une réelle innovation juridique, elle valorise l'engagement sans impact sur la liberté d'entreprendre et sans renoncer au profit qui est un moteur pour la pérennité de toute entreprise ; tout type d'entreprise régie par le Code du Commerce peut être société à mission. L'article L210-10 du Code du Commerce dit que : « *1° Ses statuts précisent une raison d'être, au sens de l'article 1835 du code civil ; 2° Ses statuts précisent un ou plusieurs objectifs sociaux et environnementaux que la société se donne pour mission de poursuivre dans le cadre de son activité* ».

Notons que le statut de « société à mission » est une « qualité » et non un statut spécifique de société. La loi PACTE explique qu'afin de bénéficier du statut en question, la société doit déclarer sa qualité au registre de commerce et des sociétés (RCS). Avant cela, afin d'être officiellement considérée comme société à mission, elle doit inclure dans ses statuts les conditions suivantes :

- La notion de raison d'être de l'entreprise, comme stipulé dans l'article 1835 du Code civil ;
- Le ou les objectifs sociaux et environnementaux que la société se donne pour mission de poursuivre dans le cadre de son activité ;
- Les modalités du suivi de l'exécution des missions, elles peuvent varier selon la taille de l'entreprise.

Concernant le dernier point, la loi PACTE, stipule une vérification par un organisme tiers indépendant (OTI) accrédité, de l'exécution par la société à mission de ses objectifs mentionnés dans les statuts tous les deux ans.

La société à mission se fera également conseiller et accompagner, par son comité de mission. Selon l'article L210-10 du Code de commerce, le comité de mission est « *distinct des organes sociaux* » de la société; il doit « *comporter au moins un salarié* » de la société ; il est chargé exclusivement du suivi de l'exécution de la mission ; il « *présente annuellement un rapport joint au rapport de gestion [...] à l'assemblée chargée de l'approbation des comptes de la société* » ; il « *procède à toute vérification qu'il juge opportune et se fait communiquer tout document nécessaire au suivi de l'exécution de la mission* ». Il permet d'accompagner la société à mission en se réunissant de façon périodique, permettant ainsi le pilotage de celle-ci.

### ***1.2.2. La problématique de la gouvernance et du management des sociétés à mission***

La société à mission, pourrait être la solution pour les sociétés qui souhaitent adopter une démarche responsable et orienter leurs actions vers un but écologique ou sociétal par exemple.

La loi PACTE, définit son cadre juridique. Nous avons évoqué la nécessité de réfléchir à un management de la société à mission et surtout à la forme de contrôle de gestion pertinente pour son pilotage, on peut également réfléchir à l'approche pertinente pour réguler le comportement et les décisions des dirigeants, c'est-à-dire de la gouvernance de la société à mission. Dans ses travaux Charreaux présente trois types de gouvernance : actionnariale, qui peut être considérée comme de la contractuelle et juridico-financière ; partenariale qui tient compte des parties prenantes et enfin, cognitive qui considère que le but d'un conseil d'administration dans une entreprise et de la gouvernance n'est pas de contrôler le dirigeant, mais de lui prodiguer des conseils. Nous allons nous intéresser à cette dernière vision de la gouvernance. Ainsi dans une gouvernance cognitive, Charreaux (2002) apporte une définition de la gouvernance comme les mécanismes qui peuvent permettre d'accroître le potentiel de création de valeur par une dynamique d'apprentissage et d'innovation. Pérez (2003, p.24) approfondit cette perception de la gouvernance et il explique qu'elle peut conduire à la conclusion que la gouvernance est le « *management du management* ». En effet dès qu'il a été question d'inscrire dans le fonctionnement des sociétés l'idée de régulation du comportement des dirigeants, la gouvernance des entreprises est devenue un sujet pertinent (Charreaux, 2004). Selon Charreaux (2006), la théorie de la gouvernance d'entreprise est particulièrement cognitive. Il est identifié par ces auteurs que la création de valeur pourrait venir des connaissances, des savoirs ainsi que des compétences existantes et développées au sein de la société. Nous pouvons alors en déduire qu'une gouvernance efficace permet l'ouverture à de nouvelles opportunités au sein de la société, que ce soit en termes de croissance, d'avantages concurrentiels ou d'innovation.

A ce jour en raison de son caractère récent, il existe très peu de littérature et de travaux de recherche aboutis sur la société à mission, nous pouvons cependant nous appuyer sur ceux de Levillain et al. (2021) qui proposent une analyse particulièrement pertinente. Ils expliquent que la loi PACTE à travers la société à mission, propose une importante révision de la notion de société commerciale telle que nous la connaissons, en lui attribuant une approche et un fondement autre qu'économique. Ils poursuivent leur analyse par l'idée que le management de l'entreprise est ainsi ordonné autour de la finalité des activités de la société, et de la responsabilité de leur gestion. Ainsi la mission peut être assimilée à une « *norme de gestion* », en créant pour le dirigeant une responsabilité nouvelle et différente (Levillain et al., 2021). Selon eux, la spécificité de la loi serait la capacité pour la société de développer de ses propres normes de gestion, par les dispositifs de contrôle et de pilotage des actions vers la mission (Levillain et al., 2021). La revue de littérature, nous permet d'identifier un besoin, de

développer les normes de gestion des sociétés à mission en général et non celles propres pour chacune d'entre elles. Face à cette innovation juridique prometteuse, le besoin d'outils et de démarches de gestion adaptées semble évident.

Être société à mission permet aux entreprises d'adopter un nouvel angle stratégique et de mettre ainsi leur activité au service d'une mission sociale ou environnementale. La qualité de société à mission a été introduite par la loi PACTE, 2019. L'article 179 de cette dernière présente les notions relatives à la société à mission qui sont pertinentes dans notre recherche. Cette loi permet donc aux entreprises de se doter d'une raison d'être qui intègre la prise en compte de l'impact social, sociétal et environnemental de leurs activités. L'objectif est de pouvoir concilier deux notions qui peuvent parfois paraître contradictoires, la recherche de la performance économique avec la contribution à l'intérêt général.

La volonté d'orienter l'activité d'une entreprise vers la poursuite d'objectifs sociaux et environnementaux, tout en soutenant la performance est cohérente et en adéquation avec la qualité de société à mission. Il ne s'agit pas d'une transformation juridique de fond, mais de modification des objectifs et de la vision. La transformation se mène en mobilisant activement les parties prenantes dans une démarche transparente. La démarche doit être sincère et motivée de réelles convictions afin de poursuivre les objectifs définis qui seront placés au cœur des activités de la société.

Les textes de loi (Loi PACTE, 2019), décrets (Décret du 2 janvier 2020 relatif aux sociétés à mission), arrêtés (Arrêté du 27 mai 2021 relatif aux modalités selon lesquelles l'organisme tiers indépendant chargé de vérifier l'exécution par les sociétés, mutuelles et unions à mission de leurs objectifs sociaux et environnementaux accomplit sa mission) et rapports (Rapport Rocher, 2021) permettent d'identifier les intérêts multiples d'être société à mission sont multiples :

- **Fixer un cap pour la société** : L'objectif étant de s'interroger sur la finalité et la culture de son entreprise afin de l'ancrer sur le long terme. En effet, repenser et affirmer son rôle sociétal en s'engageant dans cette démarche exigeante, transformative et surtout innovante, permet à l'entreprise de créer une boussole qui lui permettra de la guider. La démarche permet de se poser et réfléchir sur la mission de l'entreprise, cela permet de prendre le temps de se poser des questions pertinentes de fond. Il s'agit d'un travail de réflexion constructive et d'introspection sur l'identité et la culture de l'entreprise. D'un

autre côté la société doit définir sa mission, ce qui est un travail d'ouverture vers l'extérieur ainsi que de projection vers le futur. Il existe de ce fait un lien entre la mission tournée vers l'avenir et les origines de la société, mettant ainsi en avant le lien entre le fonctionnement interne et externe de la société. Cette impulsion collective permet de créer une interaction entre les collaborateurs et de les stimuler autour d'un projet engageant.

- **Renforcer la pérennité de la société et de son activité en conjuguant impact social, impact environnemental et impact économique positif** : Le contexte actuel rend primordial l'adaptation des entreprises. Face à la méfiance sociale et à l'urgence environnementale, elles doivent s'adapter et se réinventer. Le fait d'inscrire la mission de la société dans ses statuts lui permet de la sécuriser dans la durée. En effet, en cas de changement de direction ou d'actionnariat, ils seront maintenus.
- **Impliquer la gouvernance et la mettre au service de l'entreprise** : Selon la taille de l'entreprise, la société à mission peut favoriser voire créer le dialogue entre les actionnaires et le dirigeant. Les modifications statutaires étant votées en Conseil d'Administration par les actionnaires, impliquent forcément à la démarche ces derniers. Le fait d'inscrire dans les statuts la mission de l'entreprise permet d'ouvrir les échanges au niveau de la gouvernance de celle-ci. Une des premières étapes pour une société à mission est de définir la composition de son comité de mission ainsi que de définir son fonctionnement interne. Le comité de mission peut être assimilé comme un organe de gouvernance de l'entreprise, qui aura pour vocation à interagir avec le Conseil d'Administration, ainsi qu'avec le CSE de la société.
- **Développer l'engagement et l'implication des collaborateurs en redonnant du sens à l'entreprise** : Une entreprise dont l'engagement est considéré comme sincère attirera plus aisément des talents. Ainsi, devenir société à mission génèrerait un impact positif sur la perception et par conséquent sur l'attractivité de l'employeur. La démarche est légitimisée dans les sociétés à mission du fait de l'engagement statutaire de celles-ci. Elles gagnent ainsi en crédibilité de façon concrète sur le long terme. La mission de la société à mission peut être perçue comme un outil de management à part entière, elle permet en effet d'engager les collaborateurs autour d'un projet collectif impactant. Lorsque les salariés sont engagés, cela peut devenir un réel levier de performance pour

une société. La mise en place d'une mission claire et ambitieuse, peut donc s'avérer être un atout considérable. La démarche de la société à mission une fois mise en place, se traduira par des actions à l'image des engagements pris, cela peut être considéré comme un réel cadre de référence et d'appui pour un management à transmission de valeurs qui donnera du sens à l'activité de l'entreprise.

- **Améliorer la confiance des différents acteurs et stimuler l'engagement** : Face aux enjeux environnementaux et sociaux les entreprises se placent comme des acteurs influents. Elles peuvent agir en ayant des relations pérennes avec leurs différentes parties prenantes qu'elles peuvent entraîner dans les démarches qu'elles entreprennent. La société à mission permet ainsi d'impliquer les parties prenantes externes. La mission de la société est partagée et suivie sur une grille commune par tous les acteurs. Ainsi lors de la vie de la mission, les activités de la société à mission, génèrent de l'impact, via l'implication de l'ensemble de la chaîne de valeur.
- **Renforcer la réputation de la société auprès des clients** : Les clients sont de plus en plus sensibles à l'image que véhicule une entreprise et par conséquent sélectifs quant au choix des produits et services. La cohérence de la gestion de l'entreprise se place de plus en plus au centre de l'attention des consommateurs. La société à mission a pour rôle de participer et renforcer l'image positive qu'ont les consommateurs de cette dernière et donc à favoriser l'image de la société.

Soulignons que le rôle du comité de mission est central au sein d'une société à mission. Il a pour but de guider et conseiller. Comme le souligne Charreaux (1998), la confiance joue un rôle important dans les mécanismes de gouvernance des entreprises. Le comité de mission peut ainsi être considéré comme un réel organe de gouvernance, permettant de guider la société vers sa mission, lui apportant conseils et mises en gardes. Il est composé de collaborateurs internes et externes à la société, ainsi la richesse des parties prenantes, acteurs directs dans les actions stratégiques en vue d'amener la société vers sa raison d'être, est diversifiée et cela la rend complète. Le comité de mission aura tendance à se réunir de façon périodique et faire le point sur la performance de la société en vue de l'atteinte de sa mission, il aura ainsi un regard d'ensemble sur ses activités internes et externes. Nous identifions que dans les recommandations législatives du rapport de Notat et Senard (2018), qui pourrait être considéré comme l'un des prémices de la loi PACTE et sa société à mission, plusieurs éléments semblent

correspondre aux critères du comité de mission, comme le fait que la raison d'être doit être définie afin de permettre de guider le conseil d'administration dans les actions responsables sociétales et environnementales, avec à l'appui un comité des parties prenantes, qui permet une prise de recul et une vision complémentaire pour les dirigeants de la société. La société à mission est un nouvel élément prometteur dans le monde des entreprises, le comité de mission se présente comme un organe de gouvernance cognitive puissant, permettant d'engendrer la mise en place de mécanismes, permettant d'augmenter le potentiel de création de valeur de la société par l'apprentissage et l'innovation, avec un objectif central, lui permettre d'atteindre sa mission.

Nous pouvons noter qu'inscrire la mission dans les statuts d'une société marque un réel engagement pour celle-ci. Cette démarche, engage les dirigeants ainsi que les actionnaires à déployer tous les moyens nécessaires, que ce soit financiers, humains ou logistiques, pour poursuivre et mener à bien cette mission. Elle permet de générer un réel travail collaboratif entre les parties prenantes externes et internes. Le comité de mission quant à lui est une manière d'ouvrir la réflexion aux acteurs internes mais également externes et d'en faire des conseillers afin d'apporter leur point de vue et d'enrichir la mission par un effet miroir constructif. La qualité de société à mission est donc un engagement fort de la part des dirigeants avec un objectif d'innovation et d'évolution stratégique allant dans le sens des attentes du monde actuel. Nous pouvons constater que depuis sa création la société à mission est de plus en plus présente. Les entreprises s'engagent de façon exponentielle comme nous pouvons le constater (Figure 3), nous comptons aujourd'hui un peu moins de 700 sociétés à mission en France.

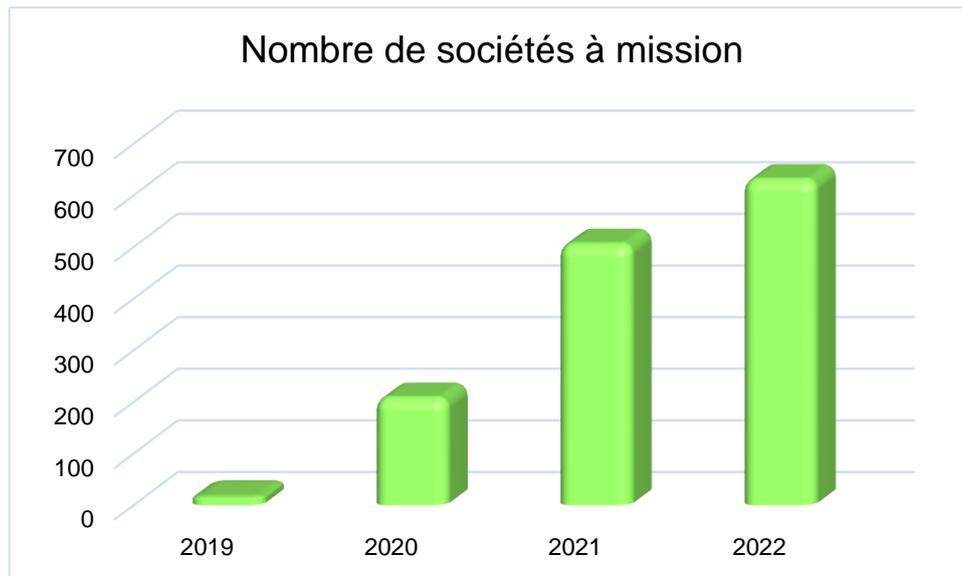
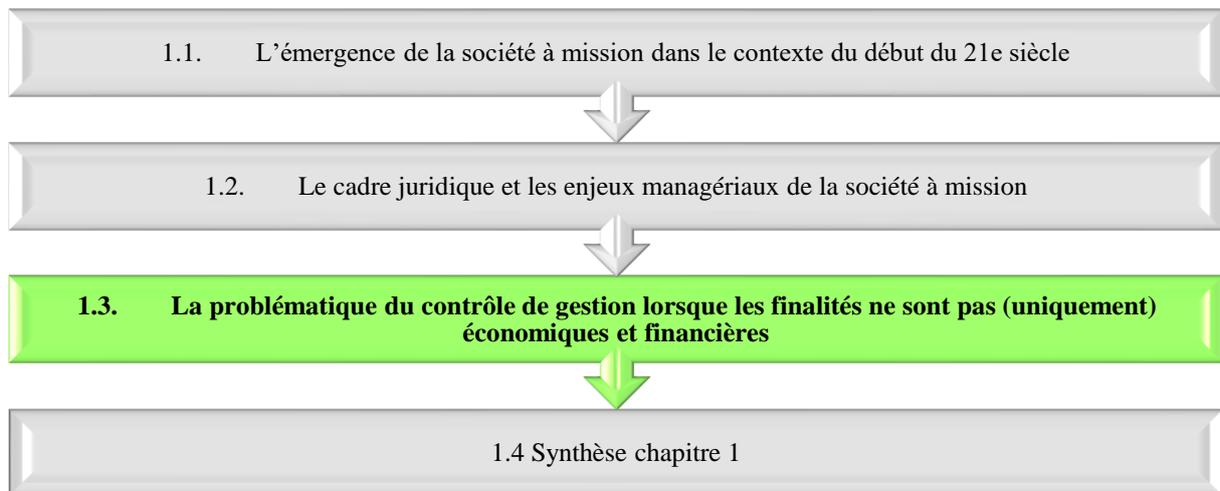


Figure 3 : Production propre, sources des données croisées entre [www.societeamission.com](http://www.societeamission.com) et [www.challenges.fr](http://www.challenges.fr)

La société à mission se présente alors comme une innovation juridique qui répond à un besoin identifié au niveau mondial. Elle se caractérise par une raison d’être, qui n’est pas une finalité économique, mais une finalité d’intérêt général. Le Rapport Notat et Senard (2018) souligne l’évolution de l’entreprise, ils la repensent comme un objet collectif, ils expliquent qu’elle devrait répondre à un besoin et qu’elle contribue ainsi à un ensemble économique et social. Cette nouvelle perception de l’entreprise, dont le profit n’est plus l’objectif central, nous amène à réfléchir à son pilotage, à la mesure de sa performance et aux systèmes de contrôle pertinents. La société à mission amène à se questionner sur la construction de leur stratégie et finalement à penser à un contrôle de gestion pertinent pour ce modèle de société innovant dont l’objectif n’est pas la performance financière, et qui oriente toute sa stratégie vers une démarche RSE. Nous constatons en effet que le contrôle de gestion a longtemps été au service de la finance. Désormais la notion de performance s’élargit, illustrée par des notions comme la Triple Bottom Line (Elkington, 1997) qui peuvent être assimilées à la transposition de l’écologie en entreprise et les questions de performance globale (Pesqueux, 2004) qui visent à assurer la pérennité des entreprises en améliorant et ajustant les effets de son activité par exemple. On se demande alors comment est-ce qu’on conçoit le contrôle de gestion quand l’objectif n’est pas de mesurer uniquement les performances financières. On pourrait se demander si la société à mission n’impliquerait-elle pas une autre forme de contrôle de gestion que celle que nous connaissons.

Le sens de contrôle au sens de piloter et non de vérifier, peut ainsi être développé afin de réfléchir à un modèle de la fonction adapté à cette nouvelle forme de société.

### **1.3. La problématique du contrôle de gestion lorsque les finalités ne sont pas (uniquement) économiques et financières**



Face à un modèle de sociétés, visionnaire et innovant, en adéquation avec le monde actuel en quête de sens et de démarches responsables, on s'interroge sur les outils de pilotage et de mesure de la performance adaptés lorsque la finalité des sociétés n'est plus uniquement financière. Autrement dit, on se questionne sur le contrôle de gestion adapté pour ce type d'organisations. La vision dont l'objectif est d'assurer la pérennité des entreprises en améliorant et ajustant les effets de son activité, définie comme la performance globale par Pesqueux (2004), souligne une nouvelle idée et interrogation. Comment piloter lorsque la vision d'une société est orientée vers la pérennité de celle-ci et de son environnement, autrement dit vers la responsabilité sociale, sociétale et environnementale ? On se demande quel serait le contrôle de gestion pertinent dans ce cas.

### ***1.3.1. Le contrôle de gestion dans les organisations « Non for Profit » ou « Social Purpose »***

Anthony (1965), définit le contrôle de gestion comme « *un processus par lequel les managers s'assurent que les ressources obtenues sont utilisées avec efficacité et efficience dans l'accomplissement des objectifs de l'organisation* ». Comme nous l'avons identifié, son champ d'application en interne s'élargit, mais les différents types et formes d'organisations également. Il peut en effet, être transposé aux sociétés et organisations sociales, dites « *Non for Profit* » ou « *Social Purpose* », dont la finalité tend vers une cohérence avec le monde en transition que nous connaissons actuellement. Ces organisations peuvent être définies comme des initiatives fondées sur une double dimension économique et sociale (Defourny, 2004). Le processus de contrôle est considéré comme un instrument, un réel impératif, que l'on retrouve dans toute organisation bien gérée (Anthony, Herzlinger, 1975). Il nous semble donc pertinent de réfléchir à ce contrôle de gestion spécifique pour les « *Non for Profit organizations* » dont la pertinence se dessine de façon claire à l'appui des législations comme la loi PACTE, des attentes des consommateurs en quête de sens, ou des prévisions alarmantes sur le point de vue écologique. La démarcation entre les organisations à but non lucratif et les sociétés dites classiques, réside dans leur objectif et leur finalité. Le but premier de ces dernières est la performance économique, tandis que celui des premières est l'atteinte de leur raison d'être, non tournée vers le profit. Les questionnements sur la mise en place et le déploiement des systèmes de contrôle de gestion peuvent être contrastés dans chaque secteur, nécessitant des approches pour les analyser avec pertinence afin de permettre une adaptation cohérente avec chaque type de structure. Anthony et Herzlinger (1975) soulignent dans leur ouvrage, le fait que le contrôle des organismes sans but lucratif doit être adapté et ne peut simplement être emprunté à la démarche classique de la fonction. En effet, l'absence de critère de profit peut poser une difficulté technique fondamentale en termes de mesure de la performance et d'indicateurs utilisés. Les objectifs et leurs indicateurs d'une raison d'être, ne semblent pas aussi évidents que la question de profit. Anthony et Herzlinger (1975) expliquent que pour la plupart des décisions importantes dans un organisme sans but lucratif, il n'existe de moyen évident ou précis permettant d'estimer la relation entre les intrants et les extrants et quel effet auraient les actions sur les objectifs de l'organisme. Ces organisations sont composées de professionnels qui ont des motivations qui ne sont pas toujours compatibles avec une utilisation des ressources allant dans un objectif de performance économique (Anthony, Herzlinger, 1975).

Nous pouvons alors réfléchir sur un contrôle de gestion innovant et différent, plus large et plus collaboratif, dont la finalité est le pilotage au sein de la société sans se limiter à la notion financière. Cette réflexion est d'autant plus pertinente que les concepts comme la Triple Bottom Line (Elkington, 1997) définie comme la transposition de l'écologie en entreprise gagnent en terrain face à un monde qui est en quête de sens, des entreprises qui souhaitent adopter une démarche responsable et des Etats qui votent des législations en faveur de la RSE. La question de performance globale (Pesqueux, 2004) qui, comme nous l'avons définie vise à assurer la pérennité des entreprises en améliorant et ajustant les effets de son activité par exemple, pourrait avoir besoin de s'appuyer sur une fonction avec des outils lui permettant de piloter et suivre ces démarches. Notons que tout comme le champ d'application du contrôle de gestion, la notion de performance prend de l'amplitude. Elle se présente comme un concept multidimensionnel qui peut s'avérer difficile à mesurer techniquement car renvoyant à « *une conception holistique cherchant à désigner une intégration des performances (économique, sociale, environnementale) dans une approche synthétique. Cette intégration sous-entend une cohérence entre les trois dimensions avec des modèles de causalité reliant différents facteurs issus de dimensions différentes* » (Capron et Quairel-Lanoizelée, 2007, p.7). Il paraît difficile de mesurer précisément les interactions entre les trois dimensions de la performance globale : économique, sociale et environnementale. Notons qu'il existe des modèles tentant d'intégrer les interactions entre les impacts comme celui proposé par Maurel et Tensaout (2014), les outils existants évaluent les performances de manière juxtaposée, comme les axes des tableaux de bord durables (Hockerts, 2001), le reporting du Triple Bottom Line (Elkington, 1997) ou encore par le standard du Global Reporting Initiative. Face à ces constatations, les outils de contrôle de gestion pourraient adopter des caractéristiques spécifiques afin d'être en phase avec le concept de performance globale. Le sens de contrôle au sens de piloter et non de vérifier serait adapté dans un contexte de gouvernance cognitive au sein d'une société ou organisation stimulée par l'idée de l'apprentissage et l'innovation, avec un objectif central, lui permettre d'atteindre sa mission.

La construction des outils de gestion dans ces organisations semble alors complexe (Arvidson, Lyon, 2014) et se présente comme des instruments stratégiques qui permettent un diagnostic organisationnel (Glémain, 2020). Les outils de contrôle de gestion peuvent contribuer à des logiques alternatives portant les valeurs sociales de l'entreprise, leur construction permettrait ainsi aux acteurs de l'organisation de construire collectivement un sens commun à cette raison

d'être. Terrisse et Oiry (2020) expliquent en effet, que la construction des outils de gestion peut être un processus dynamique et ouvert au cours duquel les acteurs reconnaissent et acceptent la diversité de leurs représentations alternatives et produisent collectivement de nouvelles formes d'agir collectif, cohérentes avec la vision de l'organisation. Hatchuel et Weil (1992) proposent un cadre d'analyse particulièrement intéressant qui présente une association des caractéristiques techniques et de la finalité des outils de contrôle de gestion. Ils présentent une constitution de l'outil de gestion de trois éléments de nature différente mais en interaction les uns avec les autres : « *substrat technique* », qui est considéré comme le support tangible de l'outil, « *philosophie gestionnaire* », qui est considéré comme la signification de l'outil orientant les comportements, et « *vision simplifiée des relations organisationnelles* » qui permet de circonscrire la scène et les acteurs de la scène. Ces critères permettent d'analyser et comprendre si l'outil est conçu pour concerner l'ensemble des dimensions de la performance globale, et également l'ensemble des parties prenantes. La construction et l'utilisation des outils et systèmes de gestion prennent alors la forme d'une dynamique participative, qui implique les différentes parties prenantes (Defourny, 2004). Notons que de nombreux travaux soulignent que certaines de ces entreprises dites « *Non for Profit organizations* » parviennent à utiliser les outils de contrôle de gestion pour produire du sens autour de la notion de social qui est au cœur de leurs finalités (Pache, Santos, 2013 ; Gstraunthaler, Messner, 2011 ; Basu et al., 1999). Nous constatons en effet que les questions environnementales et sociales ont acquis une importance stratégique croissante pour les entreprises ces dernières années, éléments soulignés dans littérature (Hansen, Schaltegger, 2014). Pour cette raison, les objectifs, les contrôles de gestion et les outils de gestion stratégique des nouvelles entreprises doivent suivre la tendance et évoluer afin de s'adapter. Les performances en matière de mesures sociales peuvent être un moteur pertinent pour les performances financières à long terme (Crilly, 2013 ; Galbreath, 2006, 2009, 2010 ; Hopkins, 1999 ; Renneboog et al., 2008 ; Schreck, 2011). Mais les questions financières ne sont pas les seules questions centrales ; l'environnement et la durabilité devraient avoir leur place dans la stratégie principale sans que les objectifs financiers restent uniques. La responsabilité sociale des entreprises devrait être acceptée comme un objectif stratégique légitime et obtenir un rôle pertinent dans la prise de décision (Wynder, Dunbar, 2016).

Les organisations dites « *Non for Profit* » ou « *Social Purpose* » dont l'objectif premier est une vision non tournée vers le profit financier, semblent confrontées à plusieurs difficultés, comme la concurrence d'une part et à des contraintes de ressources d'autre part (Weerawardena et al., 2021) poursuivent leur réflexion par le fait que les organisations à but social et à but non lucratif

recherchent de plus en plus l'innovation dans leur business model, afin de faire progresser leur double objectif qui se résume à de la création de valeur sociale et également économique, ceci pour pouvoir fonctionner sur le plan de vue opérationnel. D'autres études montrent que ces sociétés innovent fréquemment leurs modèles de fonctionnement en raison de contraintes environnementales, législatives et concurrentielles dans le but de créer une valeur sociale tout en restant économiquement viables. Nicholls (2009) observe notamment les pratiques de reporting des entreprises sociales et souligne qu'elles ne sont pas seulement financières mais également sociales. Les mesures sociales répondent ainsi à des logiques de transparence et sont exploitées de façon à faire ressortir les objectifs organisationnels qui présentent un intérêt considérable pour les différentes parties prenantes (Terrisse, Oiry, 2020). Il est en effet, identifié que le rôle des parties prenantes et de la transparence sont essentiels pour permettre l'atteinte de la mission de la société et empêcher la dérive, ainsi que pour renforcer la légitimité (Klein, et al., 2021). Afin de répondre au besoin d'adaptation ces organisations doivent s'adapter à plusieurs niveaux : identifier les éléments de l'innovation de leur activité en externe, adapter leur vision et approche stratégique et fonctionnelle et développer leurs mécanismes d'apprentissage et innovation en interne (Weerawardena et al., 2021). Elles peuvent également s'appuyer sur leurs parties prenantes (Siebold, 2021). En effet, Siebold (2021) explique que les parties prenantes au sein d'une organisation à vocation sociale peuvent avoir un fort impact dans la création de valeur, les principales parties prenantes sont les bénéficiaires, donateurs, clients, employés, partenaires, concurrents et gouvernement. Chaque partie prenante présente différentes manières et atouts dont la valeur peut être créée afin de déployer un plus grand potentiel augmenter leur impact social. Nous identifions alors au sein des sociétés à vocation sociale, le besoin d'adapter leur fonctionnement, ce qui appellerait également à l'adaptation de leurs outils et fonctions de pilotage. Cette innovation en termes de vision de l'entreprise entraîne donc inévitablement des changements et l'innovation des processus et outils managériaux et de contrôle, permettant ainsi un pilotage et une orientation stratégique adaptée et cohérente ainsi que l'augmentation de leur impact social. L'importance des parties prenantes est palpable. En effet, les organisations à vocation sociale comprennent l'importance du partage de la création de valeur entre les acteurs du réseau, une telle organisation peut en effet rassembler un large réseau de parties prenantes pour s'engager dans l'intégration de ses actions et ainsi favoriser la création de valeur partagée pour le bien social (Kullak, et al., 2021). Le contrôle de gestion pourrait contribuer à ce processus en mettant à profit un outil pertinent, qui permettrait de partager les performances et objectifs de l'organisation aux parties prenantes et au réseau de sociétés concernées. Le contrôle de gestion se présente comme un outil pertinent de pilotage

autre que profit financier. Il peut s'appuyer sur des outils comme le BSC, qui peut être assimilé comme un outil qui n'est pas guidé par l'axe financier mais par la stratégie de la société, autrement dit sa mission pour une société à but sociétal, social ou écologique. Sa dimension en axes s'appuyant sur toutes les fonctions de la société, lui donne une vision large et accessible pour les parties prenantes de l'organisation.

Bien que la finalité de ces sociétés « *Non for Profit* », « *Social Purpose* » ou sociétés à but social ne soit pas économique ou financier, elles en ont besoin afin de pouvoir fonctionner. Leur mission centrale ne sera donc pas le profit économique, mais il doit figurer dans leur stratégie et fonctionnement. Les travaux de recherche sur ce type de sociétés sont relativement peu nombreux et surtout récents, ils soulèvent tous la question de l'innovation du modèle économique, du fonctionnement, de l'adaptation législative et du rapport avec leurs parties prenantes. Il nous semble qu'une question centrale n'est pas soulevée, celle du management en interne de ces sociétés, de leur pilotage et de la mesure de leur performance. Un outil de contrôle de gestion pourrait répondre à ce besoin que nous avons identifié, la fonction évolue et sa dimension s'élargit. Le contrôle de gestion peut en effet aider à décliner la finalité recherchée en termes d'utilité sociale (Maurel, Pantin, 2020). Il serait alors pertinent de réfléchir au contrôle de gestion de demain, celui pour ce nouveau modèle de sociétés donc la finalité n'est plus ce qui a pendant longtemps été a norme et l'objectif absolu. L'innovation dans l'entreprise et ses aspirations, entraîne l'innovation et surtout l'adaptation des fonctions de gestion centrales, permettant d'allier performances économiques et mission au sein d'une société. Nous avons ainsi identifié la pertinence des systèmes de contrôle de gestion dans les sociétés à vocation sociales et avons analysé le rôle qu'ils pourraient jouer, mais qu'en est-il du contrôle de gestion lorsque l'on pense RSE ?

### ***1.3.2. Le contrôle de gestion dans le contexte d'une stratégie de responsabilité sociale***

Face à une littérature riche, nous avons choisi d'analyser le contrôle de gestion dans le contexte de la RSE selon un angle qui nous paraît pertinent dans le cadre de nos travaux. Comme nous l'avons présenté la Commission des Communautés Européennes nous propose en 2002 la définition de la RSE comme le fait pour une société « *l'intégration volontaire par les*

*entreprises de préoccupations sociales et environnementales à leurs activités commerciales et leurs relations avec leurs parties prenantes.* ». L'importance de la RSE se développe et devient un sujet central, il est de plus en plus admis qu'elle offre aux entreprises la possibilité de développer un avantage concurrentiel (Porter and Kramer, 2006, 2011). Il nous semble alors pertinent de porter notre réflexion sur le fait qu'une entreprise qui a l'intention d'intégrer des principes durables dans sa pratique, doit pouvoir s'appuyer sur des outils et démarches au sein de son fonctionnement, afin de piloter sa stratégie et mesurer sa performance, qui pourront ainsi lui permettre d'influencer le comportement des personnes et aligner les objectifs des personnes sur la stratégie d'objectifs de l'entreprise face à cette vision nouvelle tournée vers le bien commun et non le profit financier à tout prix. Les entreprises ont en effet besoin d'outils de gestion adaptés pour intégrer les questions de durabilité dans les processus décisionnels, pour devenir plus proactives et transparentes dans leur gestion des activités de durabilité et pour intégrer deux perspectives commerciales de la durabilité : la perspective externe traditionnelle orientée vers la divulgation de la durabilité et la perspective interne orientée vers l'amélioration des performances de durabilité (Arjalies, Mundy, 2013; Maas et al., 2016). Bollecker et al. (2006) soulignent quant à eux que les indicateurs sociétaux ont du sens uniquement lorsqu'ils sont liés à la stratégie de l'entreprise. Stratégie et RSE semblent étroitement liés, on s'interroge alors sur la place et surtout le rôle du contrôle de gestion dans ce contexte. En effet, dès les années 1990, la littérature sur la RSE a mis en avant l'importance et la pertinence de disposer d'outils de gestion spécifiques pour mesurer la performance durable, en tenant compte des perspectives environnementales et sociales (Epstein, 1995 ; Milne, 1996 ; Schaltegger et al., 1996 ; Gray et al., 1996 ; Elkington, 1997 ; Epstein, Manzoni, 1998 ; Epstein, Roy, 2001). Des recherches sont donc nécessaires pour comprendre le rôle des systèmes de contrôle de gestion dans la gestion des activités de RSE qui peuvent à leur tour soutenir la réalisation des objectifs organisationnels (Gond et al., 2012 ; Perez et al., 2007) et influencer sur la performance globale des sociétés.

La performance globale définie par Pesqueux (2004) comme une vision qui vise à assurer la pérennité des entreprises en améliorant et ajustant les effets de son activité par exemple s'inscrit dans les nouvelles aspirations de l'entreprise, les fonctions centrales de celles-ci doivent s'adapter, mais la démarche peut être différente selon la perception de l'évolution de la RSE et la perception qu'en ont les dirigeants. Si nous poursuivons notre réflexion sur la performance globale, elle pourrait se traduire par la réunion de la performance financière, de la performance sociale et de la performance sociétale (Germain, Trébucq, 2004), les organisations devraient

alors être en mesure de maintenir un équilibre entre les trois. Il semble y avoir une tension claire entre la performance économique et la performance globale, qu'il faut être en mesure de gérer dans le cadre du système de pilotage global de l'entreprise, surtout si on s'intéresse à l'efficacité des démarches mises en œuvre dans le champ sociétal (Meyssonnier, Rasolofo-Distler, 2008). L'analyse du lien entre performance et systèmes de contrôle de gestion semble proche, en termes de mesure de la performance, d'évaluation des résultats et de l'adaptation conséquente de la stratégie (Pesqueux, 2004). Le contrôle de gestion pourrait alors s'inscrire comme acteur pertinent dans une nouvelle perception de la société. Rappelons que la fonction de contrôle de gestion s'élargit au sein des organisations à différents niveaux. En effet, différents outils de contrôle cohabitent dans chaque entreprise, ce qui peut rappeler l'approche consolidée du contrôle managérial axé sur les résultats, les actions et la culture (Malmi et Brown 2008). La fonction n'est également plus uniquement interne, mais doit développer des interactions avec les parties prenantes externes, comme le souligne Capron (2000, p. 407), « *il doit permettre à la direction de l'entreprise à la fois de gérer ses responsabilités dans les domaines sociaux et sociétaux et d'en rendre compte aux tiers concernés* ». Le contrôleur de gestion évolue et son champ d'application se développe considérablement, il est perçu comme un acteur du changement (Bessire 1995) la littérature met en avant l'idée qu'il favorise l'apprentissage des managers à travers l'implantation et la mobilisation de nouveaux outils de pilotage (Vaivio, 2004).

Face à la souplesse et à son large champ d'application, le contrôle de gestion pourrait devenir un acteur central du contrôle de gestion environnemental (Renaud, 2014). Les systèmes de gestion sont les "*routines et procédures formelles, basées sur l'information, que les gestionnaires utilisent pour maintenir ou modifier les modèles d'activités organisationnelles*" (Simons, 1995, p. 5). Ils jouent de ce fait un rôle important en permettant à ce que les activités environnementales et sociales soient intégrées dans les plans et objectifs stratégiques d'une organisation (Adams and McNicholas, 2007 ; Gond et al., 2012). Nous pouvons cependant souligner, que les bonnes intentions ne suffisent pas, de façon générale, les organisations semblent avoir encore du mal à intégrer la durabilité dans leurs stratégies d'entreprise (Gond et al., 2012 ; Kiron et al., 2012 ; McKinsey, 2014 ; Engert et al., 2016) et à mettre en œuvre une stratégie de durabilité dans leurs opérations (Battaglia et al., 2016 ; Lisi, 2015 ; Lueg, Radlach, 2016). Afin de rendre la démarche RSE palpable et concrète un système de suivi et d'évaluation pourrait motiver, donner un cadre et fournir des informations qui peuvent être utilisées pour prendre des décisions dans le cadre de la mise en œuvre d'une stratégie de RSE (Schaltegger

and Burritt, 2010). La RSE se présente comme un sujet d'avenir non seulement perçu comme important et responsable, mais également présentant des obligations législatives en termes d'émissions de CO<sub>2</sub>, de déchets, de consommation d'énergie etc. On peut noter une législation environnementale de plus en plus stricte, qui demande que les entreprises intègrent par exemple les coûts externes dans leur planification commerciale afin de gérer les risques associés à la réalisation, voire à l'absence, d'activités de RSE (Bartolomeo et al., 2000 ; Porter and Kramer, 2006, 2011 ; Porter and van der Linde, 1995 ; Schaltegger and Burritt, 2010). Collecter et communiquer les données relatives à la RSE se présente comme un élément important du succès d'une telle démarche permettant de donner un cadre, des objectifs et une mesure concrète. En effet, de plus en plus de chercheurs, mais aussi de praticiens, estiment que les entreprises ne peuvent pas poursuivre des stratégies et publier des informations sur la durabilité sans collecter et contrôler les objectifs de durabilité (Bebbington, Thomson, 2013 ; Bebbington, Unerman, 2018 ; Crutzen, Herzig, 2013 ; Rodriguez-Olalla, Aviles-Palacios, 2017 ; Wasner, Majchrzak, 2015). Le reporting RSE semble alors être un élément important, permettant de rendre palpable la stratégie déployée, il peut être considéré comme l'activité qui permet à une organisation de rendre compte auprès de ses différentes parties prenantes de ses activités ainsi que de leurs impacts sur la société et l'environnement (Damak-Ayadi, 2004). Les parties prenantes se montrent de plus en plus impliquées et de ce fait exigent davantage d'informations sur les performances en matière de RSE ou sur la relation entre les performances économiques et les performances en matière de RSE, les entreprises doivent alors se montrer proactives et transparentes dans leur gestion des activités sociales et environnementales (Bartolomeo et al., 2000 ; Burnett, Hansen, 2008 ; O'Dwyer, 2002, 2005 ; Perego, Hartmann, 2009). Le contrôle de gestion se présente encore une fois comme un acteur favorisant la mise en place et le suivi des démarches RSE ainsi que dans les échanges avec les parties prenantes internes et externes de la société.

L'utilisation des systèmes de contrôle de gestion dans le cadre d'une démarche RSE peut contribuer à la durabilité par le biais de processus stratégiques qui favorisent l'innovation, la communication en interne de façon verticale, le reporting et l'analyse de l'activité (Arjaliès, Mundy, 2013). Nous constatons alors que le contrôle de gestion se positionne comme un acteur multifacette dont le rôle dans l'intégration de démarches RSE peut s'opérer à plusieurs niveaux. Antheaume (2013) en s'appuyant sur les travaux de O'Riordan (1991), présente les outils du contrôle de gestion dans le cadre d'une démarche à vocation verte comme « caméléons » pouvant s'adapter à des contextes très différents en apportant de façon efficace un support à la

société. Ses travaux sont présentés à travers plusieurs teintes de vert afin de garder l'image du caméléon :

- « *Sans vert, normalisateur* » : Il s'agira d'un contrôle de gestion orienté vers la mise aux normes de l'entreprise, c'est-à-dire à la recherche d'une forme innovante d'efficacité, à travers les concepts d'éco-efficacité et d'éco-efficience (Burritt et al., 2002), Antheaume (2013) explique qu'il s'agit d'un système qui ne remet pas en cause la primauté de la performance financière et qu'il prône une moindre consommation de ressources ou une réduction des émissions par unité de profit. Ce cadre conceptuel correspond à une vision du développement durable présentée par O'Riordan (1991) dans laquelle le progrès technologique devrait assurer une meilleure éco-efficacité, associée à la définition du concept de développement durable.
- « *Vert superficiel, raisonné* » : Il s'agira d'un mode de contrôle orienté vers la traduction en valeur économique pour l'entreprise, qui introduit la nécessité de gérer l'environnement par des outils et autres mécanismes de marché. Les outils du contrôle de gestion contribueront dans ce cas à modéliser, comprendre et piloter les mécanismes hors marché, afin de comprendre les différentes chaînes de causalité qui aboutissent à la création ou bien à la destruction de valeur.
- « *Vert profond, éco-centré* » : Il s'agira d'un mode de contrôle qui vise à comprendre comment les activités d'une organisation contribuent aux grandes questions liées à la protection de l'environnement et de la santé. Cette vision très verte soutient l'idée que les activités humaines et économiques ne peuvent prendre place que si les conditions de reproduction des écosystèmes sont placées au centre des préoccupations.

Nous pouvons ainsi constater que les systèmes de contrôle de gestion peuvent être souples et adaptables en fonction de la stratégie et de la vision de l'organisation. La tendance générale se veut plus verte et nécessite un outil fiable permettant pilotage, reporting et mesures. Le contrôle de gestion est une fonction qui évolue au rythme de celle des organisations, il se présente ainsi comme un outil pertinent dans le cadre des démarches responsables. Afin de comprendre cette évolution, prenons l'exemple dans les travaux de Dyllick et Muff (2016) qui vont au-delà des stratégies RSE identifiées dans la littérature (Porter, Kramer, 2006 ; Dyllick, Hockerts, 2002) et soulignent une évolution en quatre modèles :



Figure 4 : Production propre – sur base des travaux de Dyllick et Muff (2016)

- **Business as usual** : la vision purement économique de la société avec comme objectif central le profit financier ; la partie prenante bénéficiaire importante est l'actionnaire. Le rôle du contrôle de gestion est celui connu, que nous appellerons « classique », rattaché à la direction financière et dont l'objectif est de produire des données permettant exclusivement de réduire les coûts et maximiser le profit économique. Bien que cet aspect du contrôle de gestion puisse avoir un intérêt stratégique certain, nous poursuivons notre analyse vers un autre niveau de modèle.
- **The business case** : dans ce modèle on intègre dans la réflexion économique des éléments de durabilité, on aborde ainsi la société avec un regard plus stratégique en termes de démarches responsables. Le rôle du contrôle de gestion n'est pas fondamentalement différent, si ce n'est que pour certains aspects et analyses, les questions de durabilité peuvent entrer en considération, sans être un enjeu central et selon le niveau d'implication de la société dans la démarche. Le modèle suivant illustre un changement dans la perception de la RSE en entreprise.
- **The Triple Bottom Line** : conçue par Elkington (1997) également connue sous l'appellation des « 3P » ou le « PPP » pour People, Profit, Planet, qui comme nous l'avons présentée peut-être traduite pas la transposition de l'écologie en entreprise ; qui se présente comme encore un niveau supérieur en termes de démarches et actions responsables. Elle présente de façon plus objective que le business case, les contributions et démarches tournées vers des questions de développement durable avec une organisation en trois axes : écologique, social et économique ; qui grâce à une organisation et des actions dans les trois axes permettons de générer la durabilité. Le contrôle de gestion commence déjà à présenter une évolution vers une réflexion qui ne sera pas tournée exclusivement

vers le profit économique et dans laquelle seront mis en place des dispositifs permettant de mesurer les performances ainsi que piloter les actions d'ordre social, environnemental et économique. Nous restons cependant toujours tournés vers l'intérieur de la société la stratégie tournant autour de son propre développement, le rôle du contrôle de gestion se diversifie, mais toujours avec un regard centré vers l'optimisation de la société. Le niveau suivant apporte un degré supplémentaire en termes de durabilité et de vision sociétale et permettrait à la fonction du contrôle de gestion de changer de perspective.

- **The Common Good** : la notion est apparue historiquement d'abord en théologie et philosophie, puis utilisée par les économistes, également en sciences sociales et même par des politiciens, avec comme idée centrale le « *bien commun* ». Elle est fortement attachée aux valeurs RSE et intègre toutes les parties prenantes et visions de la société dans un seul et même but ; l'idée rappelle le concept de la société à mission dont l'objectif est d'atteindre sa mission responsable à travers des actions et objectifs qui vont dans le sens d'une vision d'entreprise non orientée vers le profit, mais des idées sociétales, sociales ou environnementales. Le rôle du contrôle de gestion ici serait d'une part d'apporter un pilotage et une mesure de la performance en interne au sein de la société, pour toutes les questions qui lui permettront d'atteindre sa mission ; et d'autre part il contribue en externe, étant un acteur important dans le fonctionnement de la société, qui collabore à l'atteinte de sa mission, mais également par ses échanges avec les parties prenantes externes. Le contrôleur est décrit dans la littérature, comme un acteur du changement en interne (Bessire 1995, Vaivio 2004, Bollecker 2007), cependant Renaud (2014) montre à travers son étude, qu'il peut désormais stimuler le changement auprès des parties prenantes externes.

Nous présentons dans la figure 5 les spécificités du contrôle de gestion pour chacun des modèles et pouvons ainsi constater l'évolution de la fonction d'une vision interne exclusivement tournée vers le profit financier, vers une vision ouverte, inclusive tournée vers le bien commun. Cette évolution illustre la dynamique du monde en transition et la nécessité d'adaptation des organisations et leurs fonctionnements. Le contrôle de gestion se présente comme une fonction dont le champ d'application s'élargit et épouse les besoins d'innovation managériale et stratégie

au sein des sociétés. Son rôle en interne reste très important ses outils peuvent en effet, être essentiels pour améliorer à la fois la divulgation et la gestion de la durabilité (Corsi, Arru, 2020) et en externe afin de permettre le reporting relatif aux démarches et résultats RSE.

	<b>Contrôle de gestion</b>	
	Parties prenantes / Approche	Objectif / Spécificités
<b>Business as usual</b>	Interne	Maximiser le profit
<b>The Business case</b>	Interne	Profit financier / RSE abordée mais pas centrale
<b>The Triple Bottom Line</b>	Interne	Durabilité à travers axes : économique, écologique et social
<b>The Common good</b>	Internes et externes	Atteindre la mission de la société : bien commun

*Figure 5 : Le contrôle de gestion pour les modèles d'évolution de la RSE, production propre*

On constate ainsi qu'il n'est plus suffisant de se contenter de la Triple Bottom Line, on doit en effet aller vers le l'intérêt collectif et le modèle du Common Good semble cohérent avec mes attentes actuelles et apparaissent avec l'innovation juridique de la loi PACTE, et la société à mission. Le contrôle de gestion pourrait ainsi s'inscrire dans cette approche à conditions que la fonction s'adapte et s'oriente d'un point de vue stratégique, elle serait un acteur central en interne du point de vue du pilotage et pourrait également l'être du point de vue externe en étant un interlocuteur des parties prenantes. Permettant ainsi de contribuer au déploiement de la RSE au sein de la société. Nous devons cependant souligner que les systèmes de contrôle de gestion sont inévitablement impactés par la RSE à différents niveaux ce qui engendre une charge de travail supplémentaire (Essid, Berland, 2011). Afin de répondre à ce besoin identifié, en termes d'adaptation du contrôle de gestion nous observons une évolution des systèmes de contrôle vers une utilisation interactive et une utilisation diagnostic utilisées par les différents niveaux hiérarchiques (Berland, Essid, 2009). Nous l'avons identifié, la littérature pointe vers une adaptation, ou plutôt évolution des systèmes de contrôle de gestion face à l'innovation des sociétés, marquée par le monde en transition. La société à mission se présente comme une innovation juridique et fonctionnelle avec une raison d'être, qui appellerait à la révision de la stratégie des sociétés. Il semble alors pertinent de réfléchir à l'évolution et l'adaptation des

systèmes de contrôle de gestion et de leur relation avec la stratégie. On pourra alors continuer notre travail de revue de littérature en s'interrogeant sur la meilleure adaptation du contrôle de gestion dans ce nouveau contexte de monde en transition et de nouvelles formes de sociétés. Nous pouvons nous questionner sur les relations entre contrôle et stratégie et surtout à la meilleure approche stratégique pour ces sociétés dont la finalité est de mobiliser toutes les parties prenantes autour d'une vision responsable. On se demande quel serait le modèle de contrôle adapté et quels seraient les leviers de contrôles compatibles avec la société à mission.

## 1.4.Synthèse : Chapitre 1 - La société à mission : repenser l'entreprise et le contrôle de gestion

L'urgence écologique, sociale et sociétale appelle au changement et entraîne une dynamique d'un monde qui doit évoluer et s'adapter à tous niveaux. Les entreprises ont un rôle capital dans ce contexte. La RSE se présente comme une approche cohérente et pertinente pour les entreprises. Elles doivent regagner la confiance de la communauté et donner du sens à leur raison d'être, la performance financière n'est plus au centre de leurs objectifs.



En réponse au contexte, l'Etat met en place la loi PACTE (2019). Un des ses objectifs est de rendre l'entreprise juste et responsable au niveau social et environnemental. Elle définit l'entreprise à mission, dont la vision et la mission sont d'intérêt général. Celle-ci déclare sa raison d'être à travers des objectifs sociaux et environnementaux .



La société à mission nécessitera, un changement au niveau du management de la société et de sa gouvernance. Dans un objectif de performance globale, les sociétés de demain, pourraient avoir besoin de s'appuyer sur des outils leur permettant de piloter et mesurer la performance des démarches déployées. Un outil de contrôle de gestion innovant, plus large, plus collaboratif, dont le pilotage ne se limite pas à la performance financière pourrait répondre à ce besoin. Les parties prenantes au sein d'une organisation à vocation sociale peuvent avoir un fort impact dans la création de valeur et peuvent s'appuyer sur cet outil.



Anthony (1965), définit le contrôle de gestion comme « un processus par lequel les managers s'assurent que les ressources obtenues sont utilisées avec efficacité et efficience dans l'accomplissement des objectifs de l'organisation ». Stratégie et RSE semblent étroitement liés, le contrôle de gestion pourrait s'inscrire comme acteur pertinent dans une nouvelle perception de la société. L'utilisation des systèmes de contrôle de gestion dans le cadre d'une démarche RSE peut contribuer à la durabilité par le biais de processus stratégiques qui favorisent l'innovation, la communication en interne de façon verticale, le reporting et l'analyse de l'activité.



Le modèle du Common Good semble cohérent avec les attentes actuelles en termes de bien commun et le paraît avec la société à mission. Le contrôle de gestion pourrait ainsi s'inscrire dans cette approche en s'adaptant d'un point de vue stratégique. Il serait un acteur central en interne du point de vue du pilotage et du point de vue externe en étant un interlocuteur des parties prenantes, permettant ainsi de contribuer au déploiement de la RSE au sein de la société en vue de l'accomplissement de sa raison d'être.

Face à cette situation sérieuse et inquiétante, nous avons souligné que les scientifiques réfléchissent et pensent à une consommation circulaire, moins néfaste et plus responsable. En effet, nous observons un besoin de changement dans le comportement mondial à tous niveaux. Nous observons ainsi un réel changement dans les aspirations et visions de l'entreprise engendrées par la notion de la RSE et les initiatives législatives comme la loi PACTE qui en réponse au contexte et aux besoins identifiés, développe la qualité de société à mission. Il paraît évident que le succès d'une transition réside en la mobilisation de tous, à tous niveaux, de la bonne volonté de chacun, mais aussi de règles et d'obligations, afin d'instaurer un nouveau cadre. Les entreprises doivent en effet, prendre conscience qu'il y a un lien direct entre l'impact positif sur les enjeux sociaux et environnementaux et la performance économique. L'objectif serait de passer du modèle purement capitaliste qui cherche à faire du profit à tout prix, à un nouveau modèle à trois profits : environnemental, social et économique. En s'appuyant sur cette définition et comme nous l'avons identifié, la transition sociale et écologique, doit être une démarche volontaire. La RSE se présente alors comme une approche visionnaire et particulièrement pertinente pour les entreprises, les acteurs et la planète. La loi PACTE (2019) peut être considérée comme un plan d'action, il est mis en place par le ministère de l'économie et des finances pour la croissance et la transformation des entreprises dont un des objectifs est de rendre l'entreprise juste et responsable au niveau social et environnemental. Ainsi l'Article 176, définit un nouveau modèle d'entreprise : l'entreprise à mission, dont la vision et la mission seront d'intérêt général. Le bilan du Rapport Rocher (2021) qui présente un bilan de la loi PACTE deux ans après sa mise en place, souligne que face aux nombreux changements les entreprises ont besoin de regagner la confiance de la communauté et donner du sens à leur raison d'être.

Nous nous questionnons alors sur la place de l'entreprise dans ce monde en transition. Que signifie-t-elle vraiment et de ce fait quelles actions seraient pertinentes pour répondre efficacement à la situation que nous observons ? La réflexion ancienne des nombreuses recherches de la firme est orientée vers une réflexion économique avec comme objectif central, la maximisation du profit financier. De nombreux chercheurs remettent cependant en cause la théorie des parties prenantes et l'actionnaire n'est plus considéré comme une partie prenante centrale. Les Etats réfléchissent également à la question et dans leur rapport Notat et Senard (2018) et repensent l'entreprise comme un objet collectif, la définissent par le fait qu'elle doit répondre à un besoin, qu'elle contribue à un ensemble économique et social et qu'elle s'insère

dans un écosystème. Nous identifions une réponse de la communauté en vue de concevoir ensemble l'entreprise de demain, acteur conséquent pour l'environnement et la société. En effet, le rôle premier d'une entreprise n'est pas à l'origine la poursuite d'un intérêt général, cependant il est évident que dans le contexte actuel les éléments environnementaux et sociaux deviennent centraux et doivent avoir une place dans l'entreprise. Il devient ainsi cohérent de penser à une nouvelle forme de sociétés et la société à mission développée par la législation française prend tout son sens. Elle peut être considérée comme un modèle d'entreprise qui oriente le pouvoir de transformation et d'innovation de celles-ci, pour résoudre les enjeux sociaux et environnementaux actuels et futurs. La société à mission n'apporte pas de changements ou bouleversements sur le plan juridique au sein d'une société, il s'agit d'une qualité qui engage la société à poursuivre ses activités avec une vision responsable d'un point de vue écologique ou sociétal. Nous nous interrogeons cependant sur les changements organisationnels au sein de ces sociétés et du changement de paradigmes managériaux entraînés, notamment de contrôle de gestion.

La loi PACTE à travers la qualité de société à mission, valorise l'engagement responsable des dirigeants sans impacter la liberté d'entreprendre et sans renoncer au profit qui est un moteur pour la pérennité de toute entreprise. Elle répond ainsi aux problématiques actuelles en permettant une prise de conscience des enjeux sociaux et environnementaux, à travers la raison d'être et la mission qui sont inscrites dans les statuts de la société. La société à mission se relève comme une réelle innovation juridique, nous pensons que son impact sur la société à long terme pourrait être très important. La loi PACTE définit un cadre juridique visionnaire et cohérent avec le monde actuel. Afin de rendre la démarche concrète, nous avons évoqué la nécessité de réfléchir à un management de la société à mission, et on se questionne alors, sur l'approche pertinente pour réguler le comportement et les décisions des dirigeants, autrement dit, la meilleure approche de gouvernance de la société à mission. Le changement juridique entraînera en effet, un changement au niveau du management de la société et de sa gouvernance. Elle s'inscrira dans le processus de la qualité de société à mission. Nous observons que la quantité de sociétés à mission croît de façon rapide et importante ce qui souligne le besoin imminent de développer un modèle de management et de pilotage adapté pour ces sociétés au cadre innovant, de plus en plus nombreuses. On se demande alors quel pourrait être le contrôle de gestion adapté à une société à mission, société dont la finalité n'est pas la performance financière.

Le champ d'application du contrôle de gestion s'élargit suivant de près tendance actuelle et par conséquent la notion de performance globale. Nous avons alors réfléchi sur ce contrôle de gestion innovant, plus large, plus collaboratif, dont le pilotage ne se limite pas à la performance financière. Les concepts comme la Triple Bottom Line (Elkington, 1997) traduite comme la transposition de l'écologie en entreprise sont de plus en plus pertinents face à un monde qui est en quête de sens. Les dirigeants des entreprises voient l'intérêt à adopter une démarche responsable et des Etats mettent place des législations en faveur de la RSE. La performance globale (Pesqueux, 2004) qui comme nous l'avons défini vise à assurer la pérennité des entreprises en améliorant et ajustant les effets de son activité, pourrait ainsi avoir besoin de s'appuyer sur des outils lui permettant de piloter et mesurer la performance des démarches déployées. Un outil de contrôle de gestion pourrait répondre à ce besoin, en effet la fonction évolue et sa dimension s'élargit. Nous avons alors pensé qu'il serait pertinent de réfléchir au contrôle de gestion de demain, orienté vers des sociétés responsables qui souhaitent déployer des activités elle aussi responsables, envers l'écologie et la société, autrement dit de l'intérêt collectif.

Nous avons ainsi identifié comme pertinente l'idée de l'intérêt collectif et le modèle du Common Good semble cohérent avec les attentes actuelles, à tous niveaux. Le contrôle de gestion pourrait ainsi s'inscrire dans cette approche en s'adaptant d'un point de vue stratégique, elle serait un acteur central en interne du point de vue du pilotage et pourrait également l'être du point de vue externe en étant un interlocuteur des parties prenantes. Les parties prenantes au sein d'une organisation à vocation sociale peuvent avoir un fort impact dans la création de valeur (Siebold, 2021). Chaque partie prenante présente différentes approches dont la valeur peut être créée et permettre ainsi de déployer un plus grand potentiel augmenter leur impact social. Nous identifions alors au sein des sociétés à vocation sociale, le besoin d'adapter leur fonctionnement et de ce fait leurs outils et fonctions de pilotage. Cette innovation en termes de vision de l'entreprise entraîne donc inévitablement des changements et l'innovation des processus et outils managériaux et de contrôle. Le pilotage et orientation stratégique seront alors adaptés et cohérents favorisant l'augmentation de leur impact social. Le contrôle de gestion pourrait contribuer à ce processus en mettant à profit un outil pertinent, qui permettrait de partager les performances et objectifs de l'organisation aux parties prenantes et au réseau de sociétés concernées. Il serait en effet pertinent de réfléchir au contrôle de gestion de demain, celui pour ce nouveau modèle de sociétés à vision responsable et engagées dans le bien

commun. Nous identifions alors le besoin d'adaptation des fonctions de gestion centrale, qui permettront d'allier les performances économiques et la mission au sein d'une société.

Notre analyse nous permet d'identifier que la société de mission et sa démarche innovante et responsable permet en effet de repenser l'entreprise et le contrôle de gestion, dont le rôle serait d'apporter pilotage et mesure de la performance en interne afin de lui permettre d'atteindre sa mission, et d'autant il contribue en externe étant un acteur important dans le fonctionnement de la société à travers ses échanges avec les parties prenantes externes. Nous observons dans la littérature une évolution des systèmes de contrôle vers une utilisation interactive et une utilisation diagnostic utilisées par les différents niveaux hiérarchiques (Berland, Essid, 2009). Une évolution des systèmes de contrôle serait donc pertinente et nécessaire face à l'innovation des sociétés, marquée par le monde en transition.

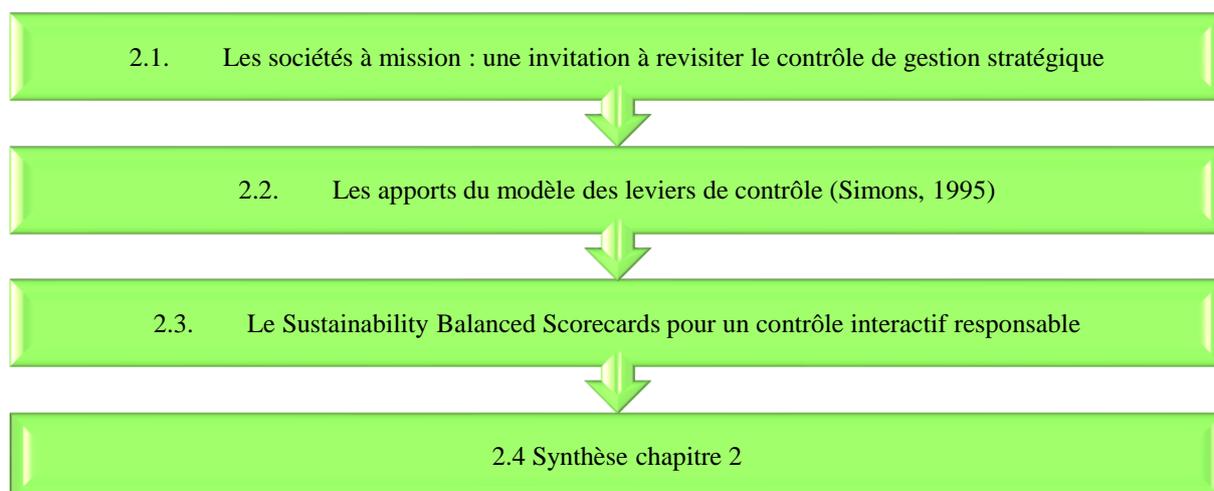
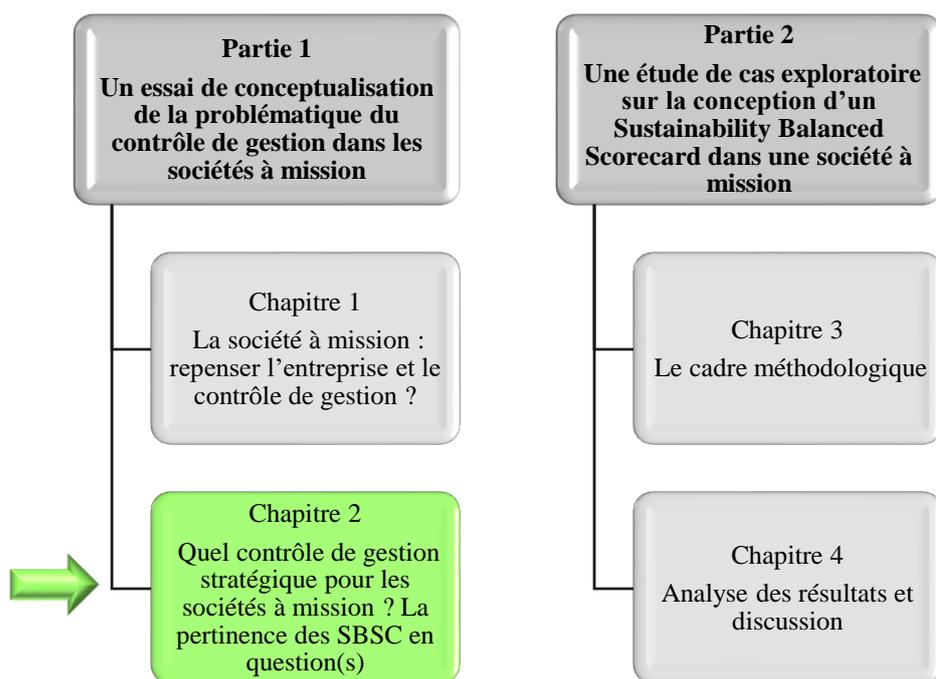
Nous proposons dans la figure 6, une analyse du modèle classique de l'entreprise et de la société à mission. Nous pouvons ainsi comparer les spécificités des deux modèles en termes d'objectifs, de mobilisation des parties prenantes et de ce fait nous avons réfléchi aux spécificités du contrôle de gestion. Nous constatons que le modèle classique de l'entreprise est essentiellement tourné vers le profit et une seule partie prenante dont l'intérêt porte sur la maximisation de la richesse. Le contrôle de gestion de ce modèle dit classique de l'entreprise soutient l'objectif à travers la mise en place de démarches et déploiement d'outils, permettant la réduction des coûts et l'optimisation du profit. La société à mission quant à elle se positionne comme une organisation dont l'objectif s'identifie à la notion de Common Good, avec la poursuite d'une raison d'être dont la finalité est sociétale ou environnementale. Le profit n'est plus un objectif central et le bien commun se présente comme la finalité des sociétés à mission. De ce fait les parties prenantes clés sont plus larges, elles sont internes et externes, ce qui souligne l'élargissement de la finalité de la société. Le contrôle de gestion est de ce fait amené à évoluer et s'adapter, il participe et contribue à la création collective de sens, en s'appuyant sur des outils et démarches collectives et inclusives qui permettront à la société de maîtriser l'accomplissement de sa raison d'être.

	Modèle classique de l'entreprise	Société à mission
Objectif	Maximisation du profit et de la richesse de l'actionnaire	Poursuite d'une raison d'être à finalité sociétale / environnementale
Parties prenantes clé	Actionnaires	Ensemble élargi de parties prenantes
Contrôle de gestion	Permet l'analyse de l'activité, la mesure de la performance, l'optimisation et la réduction des coûts Objectif : maximisation du profit	Participe à la création collective de sens Objectif : maîtriser l'accomplissement de la raison d'être

Figure 6 : Le modèle classique de l'entreprise vs la société à mission, production propre

Après cette synthèse de notre analyse de la littérature, jusqu'à ce stade, notre réflexion va se poursuivre sur l'adaptation du contrôle de gestion dans ce nouveau contexte de monde en transition et de nouvelles formes de sociétés donc la stratégie et démarche sont responsables et orientées vers le bien commun. Nous allons alors réfléchir au lien entre le contrôle de gestion et la stratégie d'une part ainsi qu'au modèle de contrôle qui pourrait être adapté pour la société à mission. La société à mission appelle à un système de contrôle de gestion qui lui permet d'accomplir et de garantir sa raison d'être. Notre réflexion va se poursuivre dans ce sens ; la société à mission possède une raison d'être, elle possède une mission et une vision, nous nous demandons alors comment va-t-on pouvoir s'assurer qu'on la poursuit et accomplit. Anthony (1965) définit le contrôle de gestion comme l'ensemble des processus par lesquels les sociétés s'assurent que les ressources soient utilisées avec efficacité et efficience dans l'accomplissement de sa raison d'être. Berland (2020) souligne le fait que le contrôle de gestion est créateur de sens au sein d'une organisation. On va alors réfléchir à la définition du contrôle de gestion dans la société à mission. Nous allons nous questionner sur le modèle pertinent de contrôle qui pourrait convenir à ces sociétés à raison d'être. Comment pouvons-nous piloter la stratégie d'une telle société afin de s'assurer qu'on ne dévie pas de sa mission ?

## Chapitre 2 : Quel contrôle de gestion stratégique pour les sociétés à mission ? La pertinence des SBSC en question(s)



La société à mission se présente comme une réponse au besoin d’agir et à la quête de sens face à la crise écologique et sociétale qui s’annonce. Comme nous l’avons constaté, elle n’entraîne pas une modification juridique fondamentale, mais elle se présente comme une réelle révolution organisationnelle au sein des sociétés engagées. Cela demande alors un ajustement stratégique, et par conséquent une adaptation du pilotage et de la mesure de la performance dans ces sociétés tournées vers un avenir meilleur. Il nous semble alors pertinent de repenser le lien entre contrôle et stratégie, mais pas n’importe quel contrôle. Nous pensons qu’une démarche innovante nécessite un contrôle tout aussi dynamique. Nous allons donc nous intéresser au contrôle ouvert et à la stratégie ouverte dans cette logique de responsabilité sociétale. Ce serait alors un contrôle de gestion participatif, transparent et collaboratif, dans une stratégie construite ensemble, pour les sociétés à mission tournées vers le bien commun. La pertinence du contrôle de gestion ouvert dans le cadre de l’émergence, de la mise en place ainsi que la mesure de la performance d’une stratégie ouverte, nous amène alors à réfléchir au modèle de contrôle cohérent dans cette démarche et vision. Nous allons porter notre attention vers le modèle des quatre leviers de Simons et nous demander s’il peut être un cadre d’analyse pertinent, qui permettrait à la société à mission de se doter d’un système de contrôle de gestion, à raison d’être créateur de sens, et de favoriser l’accomplissement et la maîtrise de sa raison d’être.

Notre objectif est alors de réfléchir au modèle de contrôle et au contrôle pertinent pour la société à mission. Nous souhaitons ainsi apporter un cadre opérationnel au cadre juridique de la loi PACTE (2019) en identifiant un outil de pilotage qui lui serait adapté. Nos travaux ont orienté notre réflexion vers le SBSC et sa carte stratégique.

Dans ce chapitre nous allons réfléchir au contrôle de gestion adapté pour la société à mission. Une qualité de société innovante et tournée vers un avenir plus vert et plus responsable, appellerait un contrôle et une vision de la stratégie plus ouverts et collaboratifs. Nous allons également réfléchir à la pertinence du SBSC pour la société à mission. Ce serait un outil innovant, fondé sur le BSC, apportant une dimension responsable et engagée. On se demandera s’il pourrait avoir sa place à part entière dans le cadre du pilotage et de la mesure des performances de la société à mission.

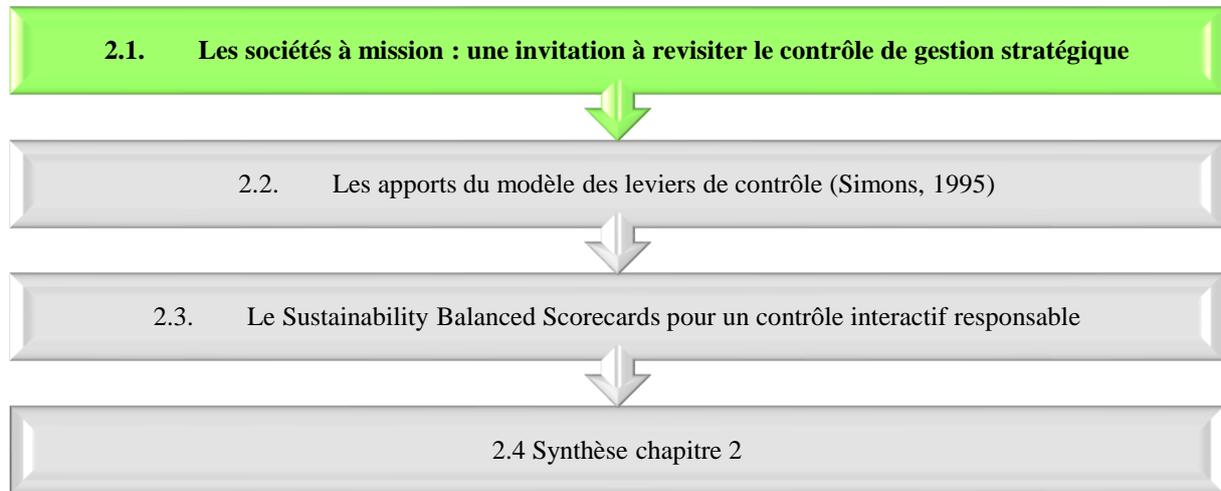
Nous nous interrogeons dans cette première partie sur les sociétés à mission et sur les défis qu’elles posent au contrôle de gestion stratégique. Les sociétés à missions sont une réelle

innovation juridique, elles ont le potentiel de répondre favorablement aux enjeux écologiques et sociétaux d'aujourd'hui. Une innovation appelle une innovation ou alors une approche dynamique nouvelle. Nous allons dans un premier temps nous questionner sur les relations entre le contrôle et la stratégie. On se demandera si le contrôle de gestion peut participer à sa construction, mais également à sa mise en place organisationnelle. Dans ce cadre dynamique, nous allons réfléchir à une approche collaborative, plus inclusive et transparente. Une logique de responsabilité sociétale et environnementale peut-elle être impulsée et développée par une approche de contrôle et de stratégie ouverte ? Cette innovation aura cependant besoin d'un cadre et d'un modèle.

Dans la deuxième partie de ce chapitre, nous allons réfléchir aux apports du modèle des leviers de contrôle de Simons (1995). Il explique justement que dans un monde très concurrentiel les entreprises doivent innover afin de rester compétitives et il est important dans cette dynamique particulièrement active de trouver le juste équilibre entre contrôle et autonomie. Ces modèles de contrôle étant particulièrement intéressants dans le cadre de notre étude, nous nous demandons quels seraient les leviers de contrôle pour la société à mission. Pourrions-nous nous appuyer sur le modèle des leviers de contrôle de Simons ?

Dans la troisième partie de ce chapitre nous apportons une réflexion sur le besoin d'un outil de pilotage pertinent pour la société à mission. Le BSC, qui permet une vision globale par axe avec une mesure de la performance des différents objectifs, tous orientés vers la stratégie de la société, pourrait se présenter comme un candidat intéressant. Nous allons alors porter notre réflexion dans un premier temps autour du BSC et de sa carte stratégique, puis nous allons nous questionner sur la pertinence du BSC pour une société à mission. Quel serait l'outil de pilotage au service d'une mission d'intérêt collectif ? Nous allons analyser le SBSC, évolution « verte » du BSC, qui souligne les performances économiques, environnementales et sociales. Nous nous questionnerons sur sa pertinence dans le cadre du pilotage d'une société à mission.

## 2.1. Les sociétés à mission : une invitation à revisiter le contrôle de gestion stratégique



La société à mission n'entraîne pas une modification juridique fondamentale, mais une réelle évolution organisationnelle au sein des sociétés engagées, ce qui demande un ajustement stratégique et par conséquent du pilotage et de la mesure de la performance. Il nous semble alors pertinent de repenser le lien entre contrôle et stratégie. Existe-t-il et est-il envisageable dans tous les aspects du contrôle de gestion ? Nous nous demandons également si le contrôle de gestion pourrait permettre de piloter une stratégie, mais également de participer à son émergence. L'émergence d'une stratégie, appelle à l'innovation, aux échanges et par conséquent à la participation de collaborateurs. Nous poursuivons notre réflexion par la question du contrôle ouvert pour une stratégie ouverte dans une logique de responsabilité sociétale. C'est à dire un contrôle de gestion participatif et transparent dans une stratégie coconstruite, pour les sociétés à mission. Ces sociétés dont la vision est le bien commun avec une mission sociétale ou environnementale.

### 2.1.1. Repenser les relations entre contrôle de gestion et stratégie

Nous avons souligné l'idée que le besoin d'innovation au sein des sociétés est incontestable face au dynamisme et aux exigences du monde actuel. Elles doivent être en mesure de répondre aux enjeux sociaux, sociétaux et commerciaux d'une part et le besoin de responsabilité de l'entreprise en termes d'écologie et d'environnement. La création de nouveaux modèles et fonctionnements au sein de l'entreprise semble nécessaire. On observe également un

mouvement mondial, des consommateurs et des collaborateurs des entreprises qui veulent donner du sens à l'entreprise. Les attentes des consommateurs évoluent et les entreprises doivent faire preuve de dynamisme et de démarches adaptées face au contexte. Il se dessine alors un réel besoin de revoir la façon de consommer et de produire à l'échelle mondiale. Afin d'atteindre cet objectif les entreprises et organisations doivent mettre en place des stratégies qui leur permettront par définition de se positionner par rapport à leur environnement (Mintzberg, 1987). La formulation de la stratégie vise en effet à l'orientation future de l'entreprise (Bourgeois, 1980 ; Fahey, Christensen, 1986 ; Hofer, Schendel, 1978 ; Miller, Friesen, 1978 ; Mintzberg, 1978). Les organisations et entreprises doivent s'adapter à toutes ces variables et mettre en place des actions concrètes pour y parvenir. Mintzberg (1987) identifie la stratégie comme un plan et une action, elle pointe en effet où l'entreprise souhaite aller et comment va-t-elle y parvenir.

Afin de compléter la définition de la stratégie de Mintzberg (1987) nous nous appuyons sur Bouquin (2000) qui la définit comme l'ensemble des actions qui déterminent durablement le succès d'une organisation, il souligne le fait qu'il s'agit d'actions, et pas seulement de décisions. Il semble en effet primordial d'identifier les actions stratégiques pertinentes qui pointeront dans la direction vers laquelle souhaite aller la société, puis de les mettre en place de façon concrète. Tout changement dans une entreprise peut être assimilé à une situation de crise, même si les changements sont positifs, comme une croissance en termes de taille par exemple. Ils entraînent des modifications dans le fonctionnement ou bien les processus internes, ce qui peut déséquilibrer la stabilité de l'organisation. Les changements doivent donc être encadrés et suivis par des démarches définies et concrètes afin de garantir leur succès et atteinte des objectifs. Afin de garantir l'atteinte des résultats prévus, la mise en œuvre d'une stratégie implique forcément la modification des structures de façon plus ou moins importante ainsi que des processus organisationnels (Galbraith, Kazanjian, 1986 ; Galbraith, Nathanson, 1978 ; Hrebiniak, Joyce, 1984 ; Lorangc, Murphy, 1984 ; Nutt, 1986).

Bouquin (2002) explique que la mise en place efficace de la stratégie peut être assimilée à un processus de construction structuré qui doit faire preuve de cohérence afin de garantir le succès de sa mise en application. Il présente cinq composantes de la stratégie qui sont complémentaires :

- Les *territoires*, autrement dit les domaines d'activité et les couples produits-marchés, qui sont visés par l'entreprise ;
- Les *missions*, qui sont assignées aux activités : développer, stabiliser, relancer, rentabiliser ;
- Les *atouts*, que l'on peut présenter comme les armes et leviers concurrentiels : par exemple, comme le présente Porter (1986), de ne pas différencier son offre et viser des coûts inférieurs à ceux des concurrents pour un même prix de vente, ou inversement différencier l'offre pour se distinguer ;
- Les *voies, moyens et ressources* à mettre en œuvre afin d'atteindre le positionnement visé et souhaité : croissance externe ou interne, processus clés concernés et identification des facteurs clés de succès ;
- Les *alliés* ou les *partenaires* qui peuvent compléter les potentiels et atouts propres et spécifiques de l'entreprise, lui permettant ainsi d'accéder à de nouvelles ressources ; cette démarche peut considérablement aider l'entreprise à résister face à ses challengers directs et indirects et concurrents.

Le succès de la mise en place d'un processus stratégique dépend donc d'éléments, internes et externes à la société. Ses parties prenantes ayant un rôle important à jouer, il est primordial d'avoir une compréhension globale de la société et de son organisation afin de pouvoir concevoir une stratégie cohérente et adaptée. Thompson (1991) soutient le fait qu'aligner la structure avec la stratégie est d'une importance capitale pour toute organisation. Il explique qu'afin que l'entreprise puisse évoluer vers une structure plus efficace et efficiente, elle doit réfléchir à son organisation et fonctionnement structurel, clarifier ses limites, ses responsabilités, ses objectifs et mission, ainsi que développer un système de comptabilité qui relie chaque unité administrative et centre de responsabilité aux politiques de fonctionnement global. La performance d'une entreprise résiderait donc dans la stabilité et fiabilité de son fonctionnement et de la cohérence de sa stratégie.

La littérature explique en effet, qu'une stratégie efficace devrait être un processus bien cadré et structuré qui respecte un protocole. Preble (1992) présente une synthèse du processus de management stratégique traditionnel, il s'appuie sur les travaux fondateurs de Daft et Macintosh

(1984) ; Schendel et Hofer (1979) et Steiner (1979) et explique qu'il s'agit d'une démarche en plusieurs étapes. Il s'agit dans un premier temps de formuler la stratégie, puis de la mettre en place, de l'évaluer ensuite ; un feedback de contrôle régulier, nous ramène à la réévaluation de la formulation de la stratégie. On identifie trois grandes étapes, une première théorique au cours de laquelle il s'agit de formuler la stratégie, en identifiant clairement les attentes et objectifs ainsi que les moyens à déployer, puis une deuxième pratique afin de mettre en place la stratégie sur le terrain et ensuite d'une phase de contrôle et retours, qui permet de s'assurer du bon fonctionnement et mise en place des processus et y apporter les ajustements nécessaires.

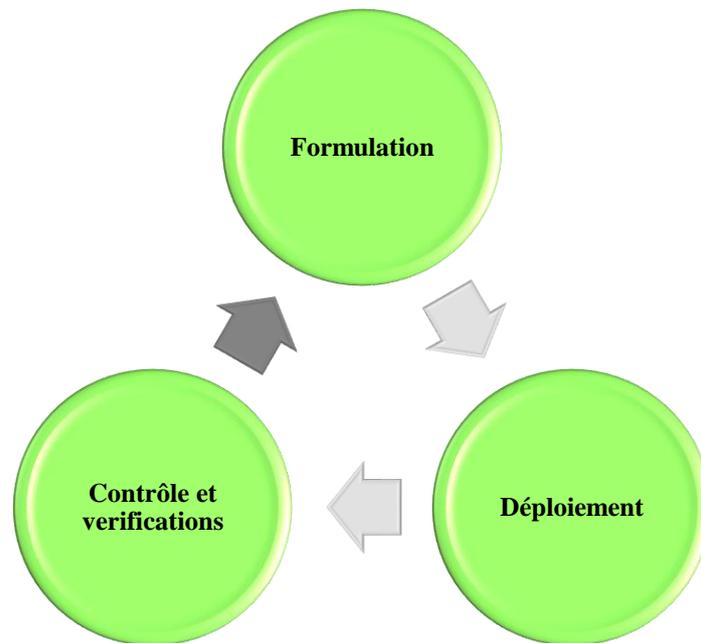


Figure 7 : Production propre, d'après les idées de Preble (1992)

Une réévaluation et adaptation sont souvent nécessaires, le contexte dynamique dans lequel évoluent les entreprises sous-entendent un besoin absolu de veille et de capacités d'adaptation rapides et efficaces constantes. Le contrôle permet d'être dans un objectif d'amélioration continue et de veille, ce qui entraîne un dynamisme stratégique constructif.

Les contrôles permettent ainsi de s'assurer du bon fonctionnement dans la durée de l'entreprise et il pourrait être pertinent de mettre en place des contrôles et vérifications réguliers afin d'être dans une dynamique d'adaptabilité permanente, non pas pour contrôler au sens propre, mais pour piloter et apporter des solutions afin d'être dans un objectif d'amélioration continue. C'est-à-dire identifier les sujets pour lesquels l'entreprise est performante et ceux pour lesquels un

ajustement ou actions sont nécessaires. Le contrôle de gestion pourrait être l'acteur central de la stratégie en entreprise. Il peut participer à sa construction et sa mise en place organisationnelle par la suite. En effet, les comptables savent depuis un certain temps sur la base des nombreuses recherches que les systèmes de contrôle sont utilisés par les gestionnaires pour les guider dans la formulation et la mise en œuvre des objectifs (Anthony, 1965). On peut donc envisager un lien étroit entre stratégie et contrôle.

En s'appuyant sur les travaux des auteurs fondateurs nous constatons que ceux d'Anthony (1965) placent le contrôle de gestion entre la planification stratégique et le contrôle de la mise en place opérationnelle. Anthony (1965) explique que le contrôle de gestion peut être défini comme « *un processus par lequel les managers s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience dans l'accomplissement des buts organisationnels* » (Anthony, 1965). Anthony (1988) approfondira la dimension stratégique du contrôle de gestion en le définissant comme « *un processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour appliquer les stratégies* ». Le contrôle de gestion étant un outil de pilotage et de support à la prise de décision, son lien et son rôle dans les processus stratégiques semblent être important. Nous pouvons distinguer deux étapes majeures : la construction de la stratégie et sa mise en place opérationnelle dans lesquelles la participation du contrôle de gestion semble être capitale. Nous pouvons envisager que le contrôle de gestion pourrait également jouer un rôle dans la construction de la stratégie, étant un outil de support à la prise de décision et de contrôle.

Les systèmes de contrôle de gestion peuvent en effet, être définis comme des outils de support à la prise de décision de la direction qui sont financiers et non financiers (Chenhall, 2003). Il explique qu'afin de produire des outils de prise de décision pertinents, les systèmes de contrôle de gestion s'appuient sur des éléments financiers, mais également marketing, commerciaux, concurrentiels, production etc. Il s'agit donc d'un outil multifacettes qui intègre les dimensions de la budgétisation telles que la participation, l'importance du respect des budgets, la formalité des communications et la sophistication des systèmes, les liens avec les systèmes de récompense (Bruns, Waterhouse, 1975 ; Merchant 1981), les marges de manœuvre budgétaires (Dunk, 1993 ; Merchant, 1985a ; Van der Stede, 2000 ; Dunk, Nouri, 1998), les audits après achèvement (Chenhall, Morris, 1993 ; Smith, 1993) et l'analyse des écarts (Emsley, 2000). Les systèmes de contrôle de gestion fournissent donc des informations complètes et utiles aux

managers afin d'être performants. Ils permettent également de les assister dans les démarches de développement et constitution de modèles de comportement (Otley, 1999). Les nombreux travaux et recherches sur le contrôle de gestion illustrent et confirment qu'il se positionne comme un outil indispensable de support à la prise de décision. Il permet en effet d'avoir une bonne compréhension de la situation des entreprises en interne et en externe. Des activités comme le suivi des coûts et le suivi budgétaire par exemple, puis permettre d'avoir une bonne connaissance de la situation en interne de la société et des interrelations entre les différentes fonctions de la société. Il a également une connaissance de la position externe de l'entreprise via la veille concurrentielle par exemple réalisée dans le cadre de ses travaux qualitatifs qui lui permettent d'affiner les éléments quantitatifs qu'il a pu calculer. Prenons l'exemple du calcul de la prévision des ventes. Les résultats obtenus par projection mathématique sur base de l'historique de ventes des années passées lui permettent d'obtenir une donnée quantitative, qu'il faudra affiner par des données qualitatives obtenues après échanges avec les responsables de différents services au sein de la société. Le contrôle de gestion se tient en effet au courant de la situation de l'entreprise vis-à-vis de la concurrence, du coût de la matière première, de l'avancement des produits innovants. Elle lui est essentielle afin de pouvoir analyser la situation du marché et ainsi apporter des outils de prise de décision cohérents et stratégiques. Le contrôle de gestion du fait de sa connaissance et de sa compréhension de l'entreprise se distingue comme un acteur pertinent dans la formation de la stratégie.

De nombreux travaux fondateurs portent sur le lien entre le contrôle et la stratégie. Simons (1995) notamment définit le contrôle de gestion comme « *les processus et procédures formels fondés sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation* ». Ainsi il soutient le fait le lien entre la stratégie et le contrôle est important et étroit. Plus récemment les travaux de Kober et al. (2007) ont également mis en évidence le lien entre les systèmes de contrôle de gestion et de la stratégie. Ils ont expliqué le fait que l'utilisation des systèmes de contrôle de gestion aide à mettre en place les changements stratégiques ainsi que les systèmes de contrôle de gestion permettent les changements stratégiques.

Comme nous l'avons identifié, une stratégie doit être pensée, construite puis mise en place et enfin contrôlée et révisée ; ce sont des étapes cruciales dans l'atteinte des objectifs fixés initialement. La construction de la stratégie peut être ainsi considérée comme un élément clé dans l'atteinte des objectifs d'une entreprise. Denis (2002) s'appuie sur de nombreux travaux

et met en évidence les rôles du contrôle de gestion dans sa relation avec la stratégie. Il explique que l'on peut identifier quatre pôles : le levier de déploiement stratégique, l'exercice de la vigilance managériale sur le bien-fondé de la stratégie, le levier de conduite du changement stratégique et l'alignement des variables en cohérence avec la stratégie pour focaliser les énergies. Nous nous sommes intéressée en détails aux travaux de Denis (2002) afin de poursuivre notre réflexion et recherches sur ces quatre pôles et leurs apports qu'ils pourraient avoir dans notre dans notre réflexion :

- **Levier de déploiement stratégique** : Denis (2002) indique que pour qu'il soit efficace l'exercice du contrôle stratégique doit être initié et mis en place par la direction ou au moins par un niveau élevé de la hiérarchie ; ceci permettrait la mise en place d'actions pertinentes qui exercent une influence sur l'ensemble de la structure.
- **Exercer la vigilance managériale sur le bienfondé d'une stratégie** : Weick (1979), Argyris et Schön (1978) et Prebble (1992) développent l'idée que la fonction première du contrôle stratégique, des objectifs et du plan d'action, font preuve de remise en cause continuelles. Le changement est constant et omniprésent, une stratégie ne peut donc être figée, les entreprises évoluant dans un contexte dynamique et effervescent. Cela appelle à être dans une démarche et vision d'apprentissage continu, en testant régulièrement la pertinence des actions mises en place par l'organisation (Denis, 2002). L'installation du contrôle stratégique doit donc être à un niveau suffisamment haut dans la hiérarchie de l'organisation afin d'avoir une connaissance suffisamment précise du contexte interne et externe dans lequel évolue l'entreprise ainsi qu'un réel impact et influence sur les décisions prises.
- **Levier de conduite au changement stratégique** : Bouquin (2002) propose une nouvelle conception et approche du lien entre stratégie et contrôle. Il explique que le contrôle permet aux dirigeants de favoriser et entraîner l'émergence de stratégies. Ses travaux sont en adéquation avec le dynamisme omniprésent du contexte dans lequel évoluent les entreprises. L'émergence de nouvelles idées est un levier clé.
- **Aligner des variables en cohérence avec la stratégie pour focaliser les énergies** : Bartlett et al. (1991) présentent l'alignement stratégique comme l'ensemble des processus formels et informels qui agissent dans un même but commun et qui aura un

effet de renforcement mutuel de l'organisation de l'entreprise. Il s'agit de focaliser les énergies vers un but commun, cette stratégie a fait ses preuves dans de nombreux domaines autre que le monde de l'entreprise comme dans l'armée, les clubs sportifs ou bien les organisations spirituelles. Bungay et Goold (1991) pensent qu'il est pertinent d'aligner le contrôle avec les facteurs clé de succès de la stratégie, l'ayant identifié comme puissant levier. En alignant le contrôle avec des éléments visant à développer un avantage concurrentiel à long terme, l'objectif du contrôle sera de mesurer si l'attention des managers est bien dirigée vers des éléments clé de la performance. Encore une fois il s'agit de contrôler avec une idée de pilotage et un objectif d'amélioration des performances et non simplement de vérification. Enfin Certo et Peter (1991) expliquent qu'un contrôle stratégique efficace demande l'équilibre entre quatre paramètres clé au sein d'une entreprise : la structure, les incitations, les systèmes d'information et la culture. Ils défendent l'idée qu'un changement stratégique entraîne des changements en termes de structure et aussi de contrôle stratégique. Tout changement constitue un bouleversement, il est donc pertinent de l'amener avec une démarche stratégique et réfléchi afin qu'il soit les prémisses d'une action visant le succès.

Ces travaux nous amènent à la constatation que le contrôle de gestion occupe une place à tous les niveaux de la stratégie, qu'il joue un rôle important dans chacun des processus et que celui-ci est capital pour une entreprise. Lorsque la direction d'une organisation envisage la mise en place ou l'évolution de sa stratégie, il serait pertinent de considérer le contrôle de gestion comme outil de déploiement, de mise en place et de contrôle. Après cette analyse, si nous revenons sur les travaux de Preble (1992), le contrôle de gestion aurait un rôle à jouer dans les trois étapes de mise en place d'une stratégie : formulation, déploiement et vérifications. Simons (1994) met en avant le fait que les changements stratégiques sont généralement gérés par la direction générale. En effet comme le souligne Denis (2002) la mise en place du contrôle stratégique doit donc être à un niveau suffisamment haut dans la hiérarchie afin d'avoir un réel impact et influence sur les décisions prises. Simons (1994) explique qu'au cours de changements stratégiques, les systèmes de contrôle sont majoritairement utilisés par la direction générale afin de formaliser les croyances, identifier et fixer les limites du cadre stratégique, définir et mesurer les indicateurs de performances ainsi que fixer leurs cibles et motiver et générer le débat et la discussion sur les incertitudes stratégiques. Il poursuit son raisonnement en expliquant qu'en complément des méthodes traditionnelles de mesure et suivi des

performances, les systèmes de contrôle sont utilisés par la direction générale afin de surmonter les interférences organisationnelles, de communiquer de nouvelles démarches stratégiques, établir des calendriers et des objectifs de mise en œuvre ainsi que d'assurer une attention en continu des initiatives stratégiques.

L'analyse de la littérature nous permet de constater que le lien entre contrôle et stratégie est fort et ne s'arrête pas à la simple vérification, mais joue un rôle à toutes les étapes de la mise en place d'une stratégie. Nous pouvons noter que le contrôle de gestion est une fonction qui a évolué et continue à s'élargir. A l'origine il ne s'agissait que d'une fonction rattachée à la performance financière. Or aujourd'hui elle permet de plus en plus d'intégrer, de motiver, d'assister les prises de décisions, de communiquer les objectifs, de générer du feedback et la liste n'est pas exhaustive (Cunningham, 1992). En effet, le contrôle de gestion joue un rôle de pilote et support à la visualisation de l'état des lieux de la situation de l'entreprise, du fait de sa connaissance et compréhension de l'entreprise et de son organisation. Cela ajoute un argument faisant le rapprochement entre le contrôle de gestion et la stratégie. Les systèmes de contrôle du fait de leur caractère multifacette peuvent en effet être envisagés comme des outils pertinents de la construction et la mise en place d'une stratégie. Les résultats de Henri (2006) soutiennent cette vision, mais conçoivent aussi les systèmes de contrôle de gestion comme des outils stimulant l'émergence de nouvelles stratégies.

C'est précisément sur ce point que porte notre attention. Il nous paraît important de distinguer ces deux éléments, en effet comme nous l'avons analysé la mise en place d'une stratégie est un processus complexe et nécessite un protocole et une mise en place structurée afin de garantir son succès. Le contrôle de gestion peut jouer un rôle dans la conception, la mise en œuvre et le contrôle des résultats issues de la stratégie déployée. L'émergence de nouvelles stratégies est la phase préliminaire à ce processus et le contrôle de gestion aurait également un rôle important à jouer. La pertinence du lien entre contrôle et stratégie se dessine de façon incontestable et nous constatons que le contrôle de gestion joue un rôle à plusieurs niveaux.

Le lien entre contrôle et stratégie paraît pertinent à tous niveaux, du moment de la conception à la mise en œuvre. Tavakoli et Perks (2001) présentent cinq facteurs modèles du contrôle stratégique (Figure 8) sur lesquels nous appuyer pour illustrer notre idée :

- **Avantage concurrentiel** : le contrôle permet de fournir un cadre à l'organisation et ainsi permettre d'avoir une visibilité sur les compétences de celles-ci, pouvant ainsi orienter ses actions afin de conserver ou d'accroître ses parts de marché ;
- **Capacités stratégiques** : le contrôle permet de structurer le fonctionnement de l'entreprise et de formuler la stratégie afin de contribuer à l'élaboration ainsi qu'à la mise en œuvre efficace de celle-ci ;
- **Facteur clé de succès de l'industrie** : le contrôle du fait de sa connaissance des processus permettant le fonctionnement de l'entreprise se présente comme la fonction ayant une visibilité sur l'ensemble de ses interactions fonctionnelles, il peut ainsi favoriser leur maintien et amélioration continue ;
- **Objectifs stratégiques** : le contrôle favorise la formulation des objectifs, des valeurs cibles et de la mesure de ceux-ci afin de permettre la mise en place d'un état de la situation de l'entreprise par rapport aux objectifs fixés ;
- **Principes de planification** : le contrôle participe à la planification des tâches et la structuration des projets, permettant ainsi une gestion des budgets et ressources en termes de temps et de moyens.

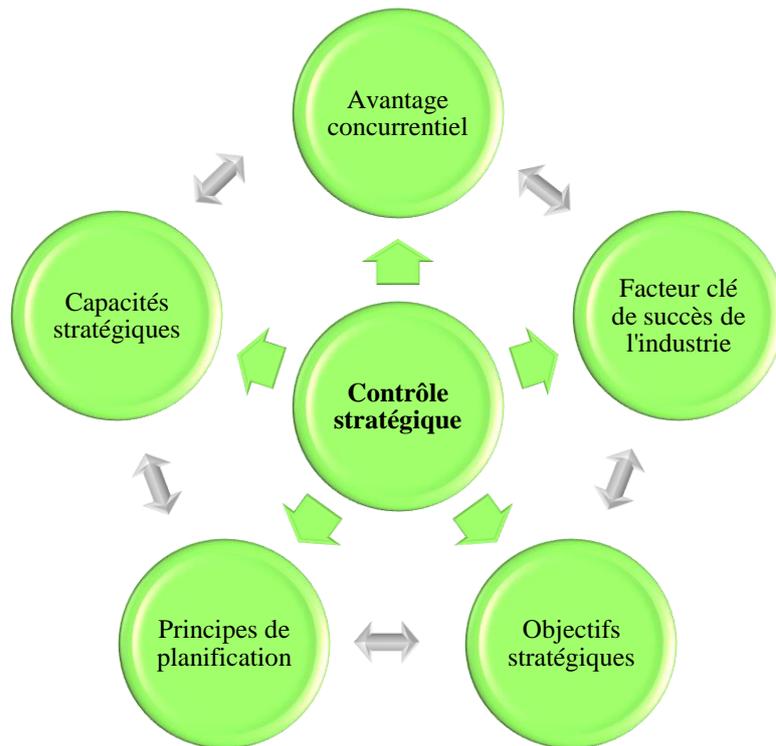


Figure 8 : Les cinq facteurs modèles du contrôle stratégique (Tavakoli, Perks 2001)

Ces cinq facteurs jouent un rôle capital dans la performance et pérennité de l'entreprise du fait de leur lien direct avec les différents processus stratégiques. Nous pouvons constater qu'ils sont tous directement liés au contrôle, mais également qu'ils sont interdépendants les uns des autres. Le contrôle se positionne comme un des acteurs principaux dans la construction de la stratégie et de sa mise en œuvre. L'avantage concurrentiel est directement lié aux capacités stratégiques et aux facteurs clés de succès de l'industrie. Les capacités stratégiques sont directement liées aux principes de planification. Ces derniers sont liés aux objectifs stratégiques. Les objectifs stratégiques quant à eux sont liés aux facteurs clés de l'industrie. Ces cinq facteurs sont des éléments clé dans le succès et le bon fonctionnement de l'entreprise. Ils dépendent tous des collaborateurs et des interactions entre les acteurs de l'organisation. Ils sont interdépendants, mais sont tous directement liés au contrôle. Il se présente alors comme un acteur central et stratégique au sein d'une entreprise directement lié à l'intelligence collective.

Nous l'avons souligné, l'innovation est essentielle à la survie de nombreuses entreprises et elle est désormais considérée comme un processus organisationnel à part entière. Il est capital pour une entreprise d'être en mesure de s'adapter et comme nous l'avons mis en avant, le contexte mondial est extrêmement dynamique et appelle au changement et à l'adaptation. Les systèmes de contrôle de gestion du fait de leur caractéristiques pourraient appuyer ces processus

d'innovation au sein d'une organisation. Ramos et Hidalgo (2003) travaillent justement sur cette question d'évolution et d'adaptation. Cette évolution entraîne une nouvelle approche des mécanismes de contrôle de gestion qui doivent s'adapter en fonction du dynamisme de l'entreprise et son activité. Mintzberg et Westley (1992) défendent l'idée que le changement stratégique peut intervenir à deux niveaux, au niveau conceptuel et au niveau concret de façon opérationnelle. Ils expliquent que le niveau conceptuel suppose la vision et le positionnement de l'entreprise et le niveau concret entraîne la mise en place des programmes, des démarches et des actions.

Simons (1994) explique que les systèmes de contrôle de gestion semblent être vitaux dans la construction d'une stratégie et son implication et mise en œuvre efficace. Il travaille sur le fait que les systèmes de contrôle peuvent être utilisés comme leviers de changement stratégique, d'évolution et de progrès. Simons (1990) souligne l'idée que le contrôle de gestion joue un rôle important dans la constitution d'une stratégie. Il explique que les systèmes interactifs de contrôle de gestion focalisent l'attention des entreprises sur les incertitudes et failles stratégiques qui peuvent exister au sein de la structure et le fonctionnement de l'entreprise. En effet, selon ses travaux, les directions utilisent des systèmes formels pour guider l'émergence de nouvelles stratégies et assurer ainsi des avantages concurrentiels. Il explique également qu'il doit y avoir un lien étroit et dynamique entre processus formels et stratégie. Simons (1990) démontre que les processus de contrôle de gestion interactifs peuvent être utilisés dans le cadre de la recherche de l'émergence d'une stratégie.

Marginson (2002) démontre à l'appui des différents travaux de Simons et de son étude empirique que les systèmes de contrôle de gestion peuvent affecter les développements et l'émergence de nouvelles idées et initiatives au sein d'une entreprise. Etant présents au sein des processus et ayant un lien direct avec le déploiement stratégique, la place du contrôle de gestion dans l'innovation de celle-ci semble évidente. Ils permettent du fait de leur multitude d'outils d'apporter un réel soutien au pilotage et à la prise de décision en entreprise. Le contrôle de gestion se dessine comme l'interlocuteur clé, celui qui fait aisément le lien entre la direction et les autres services, étant la fonction qui connaît tous les services de l'entreprise, ses fonctionnements et spécificités. Ses travaux au quotidien l'amènent effectivement à être en interaction régulière avec les différents services de l'entreprise afin de mener à bien et atteindre les objectifs de celle-ci. Le contrôle de gestion entraîne ainsi une logique et la création d'un langage commun ainsi que des croyances communes (Swieringa, Weick, 1987). La motivation

des équipes sera plus aisée lorsqu'elles comprennent les enjeux, les objectifs et les démarches mises en place. Il est plus évident d'adhérer et retenir des concepts et idées qui parlent et qui ont du sens pour ses interlocuteurs. L'émergence de nouvelles stratégies, pertinentes, en adéquation avec l'entreprise et son fonctionnement, paraît cohérente lorsque la direction s'appuie sur un système interne qui la connaît bien et qui saura d'une part la faire émerger de façon constructive et d'autre part la traduire dans le langage propre de l'entreprise. Le rôle du contrôle de gestion dans l'émergence de nouvelles stratégies nous paraît particulièrement adéquat et propice à une innovation stratégique efficace.

Le contrôle de gestion peut ainsi faire partie à part entière du processus de conception de stratégies et de leur implémentation. Il est primordial qu'il comprenne la vision de la direction ainsi que d'avoir une idée précise de l'orientation à prendre. Il est tout aussi important que les membres dirigeants comprennent et se mettent à la place des acteurs du contrôle de gestion afin que l'échange soit constructif et fructifiant. Bouquin (2002) propose une nouvelle conception et approche du lien entre stratégie et contrôle. Il explique que le contrôle permet aux dirigeants de favoriser et entraîner l'émergence de stratégies. Le dirigeant doit ainsi se transformer en contrôleur afin d'accompagner l'émergence de stratégies ; il joue un rôle clé dans ce processus, il est donc obligé de prendre le rôle de stratège afin de mener à bien ces démarches (Denis, 2002). Le contrôle de gestion et les processus d'innovation peuvent être considérés comme des outils qui ont un impact direct à tous niveaux au sein d'une entreprise. L'innovation stratégique et l'émergence de nouvelles stratégies, devient alors une notion palpable ayant vocation à prendre la forme d'une pratique à part entière.

Notre analyse nous permet de constater le lien direct entre contrôle et stratégie. Les systèmes de contrôle joueraient en effet un rôle à tous niveaux de la stratégie, de la conception, son déploiement ainsi qu'à la vérification. Nous nous trouvons dans un contexte de transition qui appelle à l'innovation, nous nous interrogeons alors sur le contrôle et stratégie adaptés dans une logique de RSE. La finalité des sociétés se tournant de plus en plus vers le bien commun, les dirigeants prenant conscience des enjeux du monde en transition et les Etats développant de nouvelles législations, nous nous questionnons sur la vision adaptée de contrôle et stratégie. La vision de la RSE se veut d'être ce bien commun, d'être responsable et inclusive. Le sujet concerne et impacte tous les collaborateurs d'une organisation. Nous pouvons alors réfléchir à la pertinence d'une approche stratégique et de contrôle ouverte, inclusive et transparente.

### ***2.1.2. Un contrôle ouvert pour une stratégie ouverte dans une logique de responsabilité sociétale***

Nous nous appuyons sur les travaux de Simons (1995) qui explique que les entreprises doivent être en mesure d'innover afin de rester compétitives. Ce qui confirme nos observations et réflexions établies jusqu'à présent. Il souligne que les managers ne peuvent pas orienter tous leurs efforts vers la surveillance de leurs équipes, qu'il n'est pas non plus réaliste de penser que le simple fait d'embaucher des personnes compétentes suffirait à atteindre les objectifs de l'entreprise. Il poursuit sa réflexion et pense qu'il serait nécessaire d'encourager des processus innovants en interne afin de trouver le juste équilibre entre contrôle et autonomie. Face aux récentes interrogations et observations, nous pouvons nous questionner sur une nouvelle approche de la stratégie, plus précisément de sa construction, qui fait appel à différents acteurs au sein de l'entreprise afin de les impliquer au processus. Nous pouvons nous appuyer sur les différents travaux de Whittington qui s'intéresse à la notion de « *stratégie ouverte* » : il lui confère la notion de transparence, c'est-à-dire que tout le monde doit avoir l'information dont il est question et la notion de l'inclusion, autrement dit qu'un maximum de personnes y participent. La communication et l'échange des données, d'informations et d'idées, font partie des piliers dans toutes relations humaines, que ce soit au niveau professionnel ou personnel. Ils permettent d'ouvrir le champ vers la confiance et la transparence et donc entraîner la cohésion globale. La participation de tous permet ainsi une implication générale, cela peut entraîner une dynamique positive et la mobilisation de tous vers un but commun. Comme nous l'avons expliqué, cette idée est nettement visible dans les clubs sportifs par exemple, mais également dans l'armée, les organisations religieuses et spirituelles, les clubs de supporters sportifs et toutes organisations ayant un but commun. En effet, lorsque les personnes sont réunies autour d'une même aspiration, elles sont fortement impliquées et investies. Cela génère une dynamique riche des connaissances, savoirs et idées diversifiés du fait de la multitude des acteurs, de leurs expériences propres à chacun. On peut alors se demander si le succès de la construction d'une stratégie serait logé dans son émergence collective.

Les premières notions de stratégie ouverte se sont appuyées sur différentes perceptions de l'ouverture. Chesbrough et Appleyard (2007), qui ont été les premiers à utiliser le terme de « *stratégie ouverte* », mettent l'accent sur l'échange d'idées avec des acteurs externes, tandis

que d'autres perçoivent la stratégie ouverte comme un processus dans lequel les entreprises établissent activement des stratégies de coûts avec de multiples parties prenantes externes (Doz et al., 2008). L'émergence de stratégie ouverte est donc un processus faisant appel à l'implication de plusieurs acteurs ainsi que de processus englobant le fonctionnement de l'entreprise dans son ensemble. L'objectif étant d'identifier et mettre en place une démarche ayant vocation à faire évoluer et progresser l'entreprise de façon efficace et durable. Nous pouvons observer dans la littérature deux branches de la stratégie ouverte : une branche que l'on peut nommer « *contenu* » qui examine la capacité des entreprises à se maintenir économiquement avec une approche ouverte de l'innovation (Chesbrough, Appleyard, 2007) ; et une seconde branche identifiée comme « *processus* » qui explore les systèmes qui peuvent améliorer la formulation de la stratégie en favorisant la participation des acteurs internes et externes et en améliorant la transparence à l'intérieur et à l'extérieur de l'entreprise (Whittington et al., 2011). Les deux doivent être considérés afin de viser le succès d'une démarche ouverte, étant dépendants l'un de l'autre. Nous soulignons le fait qu'au cours des dernières années, de nouvelles pratiques radicales ont vu le jour dans le domaine de l'élaboration de stratégies qui, par analogie avec « *l'innovation ouverte* », ont été décrites comme une « *stratégie ouverte* » (Chesbrough, Appleyard, 2007 ; Doz, Kosonen, 2008 ; Whittington et al., 2011). S'appuyant sur la notion d'innovation ouverte, la stratégie ouverte est un terme générique utilisé pour décrire les processus et les pratiques par lesquels les organisations augmentent l'inclusivité et la transparence du travail de stratégie à une cohorte plus large d'acteurs internes et externes (Hautz et al., 2017 ; Whittington et al., 2011). L'innovation ouverte peut être vue comme un sous-ensemble de la stratégie ouverte : l'innovation n'est qu'un des nombreux processus stratégiques de plus en plus soumis à l'ouverture (Whittington et al., 2011). La stratégie ouverte pourrait être considérée comme la stratégie de demain. Elle établit un équilibre entre les principes de la stratégie traditionnelle et les promesses de l'innovation ouverte (Chesbrough, Appleyard, 2007). Chesbrough et Appleyard (2007) poursuivent leurs travaux en présentant l'idée que la stratégie ouverte intègre les avantages de l'ouverture, comme moyen d'accroître la création de valeur pour les entreprises. Elle introduit également de nouveaux modèles commerciaux cohérents avec les attentes du marché actuel, basés sur l'innovation et la coordination au sein d'un groupe de collaborateurs orientés vers la créativité et l'innovation (Chesbrough, Appleyard, 2007). Chesbrough et Appleyard (2007) expliquent ainsi que la stratégie ouverte est une démarche réaliste et cohérente quant à la nécessité de maintenir les approches d'innovation ouverte dans le temps. S'appuyant en effet sur les idées collectives et adoptant une approche participative,

les perspectives d'innovation semblent considérablement favorisées. Ils poursuivent leurs travaux en soutenant l'idée que le maintien d'un modèle d'entreprise nécessite en effet un moyen de capturer une partie de la valeur créée par l'innovation. La vente à tout prix, n'étant plus l'objectif central des entreprises, il n'existe plus un modèle de fonctionnement unique, chaque entreprise va identifier ce qui la caractérise afin de se différencier sur le marché par ses forces. Les démarches de construction de la stratégie ouverte, permettront à l'entreprise d'identifier ce qui la rend différenciable et quelle est sa valeur ajoutée propre. Une stratégie ouverte et efficace équilibrera la capture de la valeur et la création de valeur, au lieu de perdre de vue la capture de la valeur pendant la poursuite de l'innovation, la stratégie ouverte est donc une approche importante pour ceux qui souhaitent diriger par l'innovation (Chesbrough, Appleyard, 2007). La stratégie ouverte permet donc d'équilibrer les puissantes forces de création de valeur que l'on peut trouver chez les individus créatifs, les communautés d'innovation et les initiatives prises dans un objectif de collaboration avec la nécessité de capturer et saisir la valeur afin de maintenir la participation et le soutien continus à ces initiatives prises (Chesbrough, Appleyard, 2007). La stratégie ouverte permettra donc d'une part de faire émerger des idées innovantes et d'autre part d'impliquer les collaborateurs dans sa mise en œuvre du fait de leur participation à son élaboration.

Considérer la stratégie comme une pratique et non à travers son contenu, implique une nouvelle direction dans la réflexion sur la stratégie. Whittington (1996) explique dans ses travaux, que la perspective pratique de la stratégie, déplace la préoccupation de la compétence de base de l'entreprise, vers la compétence pratique du manager en tant que stratège. En effet, il est intéressant de reconsidérer les objectifs d'une stratégie et la place des collaborateurs dans la construction de celle-ci. Une entreprise gagne en compétence lorsque ses collaborateurs, qui sont les acteurs du devant de la scène et des coulisses, deviennent des figures opérationnelles dans les démarches stratégiques. Lorsque les membres de la direction s'impliquent, cela donne de la légitimité au process et il devient un procédé opérationnel issu du travail collaboratif des acteurs de l'entreprise. En effet l'importance de travailler avec les membres de la direction comme des partenaires de recherche plutôt que de tenir informés comme des acteurs passifs (Balogun et al. 2002) peut favoriser la mise en place d'un nouveau processus. Ceci est également vrai pour les collaborateurs de tous niveaux hiérarchiques, s'ils sont impliqués, ils se sentiront concernés et ne seront pas des observateurs passifs d'une démarche, mais les acteurs favorisant son succès. La participation des membres de la direction est importante, en effet leur implication au processus, permettra une personnalisation et adaptation de la démarche à l'image

de l'entreprise, de sa vision et stratégie d'une part et permettra l'implication des collaborateurs d'autre part en légitimant celle-ci et en la rendant centrale. L'implication des collaborateurs dans les démarches stratégiques, leur donne indéniablement une orientation pratique, concrète et palpable. Le rôle et apport sera différent suivant la place des acteurs dans la hiérarchie de l'entreprise. Les membres de la direction auront surtout vocation à participer à la construction de la stratégie, à essaimer et légitimer la démarche, alors que les collaborateurs acteurs directs du fonctionnement de l'entreprise, pourront également jouer un rôle dans l'élaboration de la stratégie, mais également dans sa mise en application directe sur le terrain au quotidien. Selon Whittington (1996) la stratégie vise le niveau managérial, l'objectif est plus large que la simple analyse de l'orientation stratégique, il s'agit en effet, de savoir comment les managers et les collaborateurs agissent et interagissent dans l'ensemble de la séquence d'élaboration de la stratégie. Cela donne au processus une dimension collective à l'émergence et la construction d'une stratégie. Le rôle de la direction est d'initier le processus afin de permettre un travail collaboratif à l'image de l'entreprise. La perspective de la pratique s'intéresse à l'activité managériale, la manière dont les managers « *font de la stratégie* » (Whittington, 1996). L'élaboration d'une stratégie est en effet une source d'inspiration : il s'agit de trouver des idées et de repérer des opportunités qui permettront à l'entreprise de se développer, de se différencier et d'atteindre ses objectifs. La stratégie doit être orientée vers la mission et la vision de l'entreprise afin que les actions stratégiques soient orientées vers un objectif cohérent et constructif et ainsi donner du sens au déploiement de cette approche. Il nous semble important de noter qu'il s'agit d'une démarche qui fait appel à la créativité des collaborateurs, leur permettant d'illustrer sous forme d'idées leurs aspirations et visions, afin de faire progresser et avancer l'entreprise. Le dialogue entre les collaborateurs permet d'initier des idées nouvelles et ainsi de construire les bases d'une stratégie innovante et orientée vers une démarche terrain. Notons que la réussite du déploiement d'une démarche innovante pourrait dépendre du processus et des outils mobilisés, mais également des membres de l'entreprise à tous niveaux de la hiérarchie. Les outils ainsi que les acteurs jouent en effet et de façon incontestable un rôle dans la mise en place d'un projet et par conséquent ils le pourraient dans la construction collective de la stratégie. L'implication et la participation directe des collaborateurs pourraient exercer une influence sur les résultats de l'initiative engendrée, influencer ainsi directement sur sa mise en œuvre et avoir un impact sur les résultats de la démarche. Les collaborateurs de chaque niveau de l'organigramme peuvent exercer une action constructive dans cette démarche en apportant leur contribution, ayant chacun un point de vue différent de l'organisation.

La participation des collaborateurs se dessine comme une nouvelle approche de la stratégie. Ils peuvent en effet, jouer un rôle important et innovant dans le fonctionnement interne de l'entreprise et sa position par rapport à la concurrence, ainsi que vis à vis des acteurs externes avec lesquels elle interagit. Nketia (2016) fait quatre propositions concernant l'influence de la participation des employés à la stratégie ouverte sur leur engagement envers la stratégie :

- La participation d'un employé à la stratégie ouverte donne du sens à la stratégie qui est formulée par un acteur qui connaît et vit le quotidien de l'entreprise d'une part et d'autre part cela engendre un investissement de la part du collaborateur qui se sent valorisé d'autre part ;
- L'engagement d'un employé au cours du processus de construction de la stratégie, sous forme de stratégie ouverte, engendre de l'implication et aiguise le sens de la responsabilité individuelle en tant qu'acteur opérationnel de la stratégie ;
- La relation entre la participation d'un employé à la stratégie ouverte ainsi que son engagement envers la démarche peuvent être expliquées par la prise de conscience de ce dernier, autrement dit sa compréhension de la démarche et des enjeux. Plus le niveau de prise de conscience est élevé, plus l'employé sera associé à un engagement élevé envers la stratégie ;
- La relation entre la participation d'un employé à la stratégie ouverte et l'engagement envers la stratégie peut être expliquée par le sentiment d'habilitation du collaborateur, qui s'identifie comme un acteur opérationnel dans ce processus.

Le rôle des collaborateurs dans la construction de la stratégie est ainsi souligné comme capital. La stratégie devient le guide accessible à tous, compris par tous, parce qu'il a été conçu par la participation des collaborateurs impliqués dans le processus. Whittington dans ses travaux soutient de façon générale que le dialogue et le débat sont nécessaires afin de favoriser l'émergence de stratégies nouvelles. En effet, du dialogue est des échanges naissent les idées les plus riches et pertinentes. La multitude d'interlocuteurs amène à l'échange d'idées et points de vue divers, ouvrant ainsi un large panel de possibilités et visions. Afin d'apporter un cadre à cette approche à fort potentiel d'innovation stratégique pour une entreprise, le contrôle de gestion peut apporter une démarche structurante. Les dialogues et échanges desquels émergent

les idées nouvelles peuvent être effervescentes et manquer de cadre donc de structure dans l'élaboration d'un plan d'action. L'innovation stratégique peut naître du dialogue, sa conceptualisation cependant nécessite un cadre et une méthodologie qui peuvent être apportés par les aspects structurants du contrôle de gestion. Notons que Whittington (1996) présente une façon générique de construire la stratégie, elle se transforme en modèle propre à chaque entreprise. Il explique que par conséquent, la compétence pratique requiert une volonté de travailler dans le cadre des structures et routines existantes, plutôt que la connaissance d'un idéal théorique. La pratique et les démarches se transforment donc en un processus opérationnel structurant. Selon Whittington (1996), l'idée essentielle de la perspective de la pratique réside en le fait que la stratégie est bien plus qu'une simple propriété des organisations ; il soutient qu'il s'agit de quelque chose que les gens conçoivent, avec des éléments qui viennent de l'extérieur comme de l'intérieur des entreprises et avec des effets qui imprègnent le fonctionnement entier de celles-ci. Il est pertinent de considérer les processus internes de l'entreprise et son fonctionnement au cours de la construction d'une stratégie. En effet, les méthodes de budgétisation, de planification, la gestion des comités de direction et de suivi de l'activité, la tenue de documents officiels et tous les processus internes qui peuvent être structurants, doivent être pris en compte et intégrés aux réflexions et à l'émergence d'idées nouvelles. La démarche créative doit inclure une réflexion structurée incluant les données propres à l'entreprise et à ses processus internes comme, la gestion des réunions, du traitement des chiffres et des données par lesquels la stratégie est formulée et surtout mise en œuvre. En effet, Whittington (1996) souligne le fait que l'exécution des tâches implique les routines qui peuvent être fastidieuses et souvent répétitives. Il explique dans ses travaux que la pratique de la stratégie n'est pas la même pour tous. Il poursuit par l'idée qu'une démarche est efficace lorsqu'elle comprend à la fois les processus et fonctionnement habituels de l'entreprise et également les différentes actions impliquées dans l'élaboration de la stratégie. La notion d'équilibre et d'ajustement est omniprésente, le succès d'une démarche nécessite en effet, une bonne pondération entre la structure de l'entreprise et les démarches innovantes souhaitées. Il nous semble pertinent de proposer un cadre à la construction collective d'une stratégie, qui doit être un dosage judicieux entre créativité collective et structure. On se demande alors si le contrôle de gestion pourrait être l'outil qui permettrait d'apporter de la structure au processus de construction collective de la stratégie et comment peut-il favoriser son émergence.

Pour résumer notre idée de la « *stratégie ouverte* », nous pouvons nous appuyer sur les travaux de Schmitt (2010), qui explique que l'essence de ce type de stratégie est qu'au lieu d'essayer de

dicter directement ce que les gens doivent ou ne doivent pas faire, il faut essayer de suivre un processus logique, en créant les conditions qui permettent l'interaction et encouragent les arrangements pour faire face aux problèmes, en agissant comme un facilitateur, un coach et un joueur d'équipe. Il s'agit en effet d'un nouvel état d'esprit qui se différencie d'une logique managériale purement instrumentale (Schmitt, 2010). La stratégie ouverte offre un programme de recherche riche et efficace (Hautz et al., 2017). Le potentiel irréfutable de la stratégie ouverte face aux enjeux actuels des entreprises, est une piste de réflexion qui a en effet attiré l'attention des chercheurs. Hautz et al. (2017) soutiennent que l'adoption croissante d'approches plus ouvertes de la stratégie exige une réponse de la part de la communauté des chercheurs. Ils prônent que la promesse de la stratégie ouverte est attrayante et son potentiel est vaste et a été développée par Hautz (2017) qui suggère que le processus stratégique est façonné par les interactions sociales entre les individus. Il explique en effet que l'introduction de l'ouverture affecte les caractéristiques structurelles et relationnelles des individus, qui ont un impact sur la génération de nouvelles idées stratégiques, et l'intégration de celles-ci dans l'ensemble des routines existantes. L'innovation, bien qu'elle soit un phénomène positif, entraînant le progrès, entraîne également des bouleversements et des modifications au sein des organisations. Nous l'avons déjà soulevé, l'ouverture, appelle à l'implication des collaborateurs et permet des interactions enrichissantes. Les modifications évoquées par Hautz (2017) peuvent avoir un impact sur le fonctionnement habituel des interactions entre collaborateurs et également instaurer de nouvelles façons de faire, donc de nouveaux processus. Lorsqu'il n'y a pas de fonction propre de contrôle interne au sein d'une entreprise, le contrôle de gestion peut avoir la charge de la rédaction et du suivi des procédures internes. La stratégie ouverte est un nouveau phénomène émergent, qui semble changer fondamentalement le travail du stratège (Hautz, 2017). La stratégie peut en effet être considérée comme un pilier collaboratif de communication et d'échanges visant au progrès continu de l'entreprise grâce à l'implication de chacun. Ces perceptions sont toutes capturées par la conceptualisation de Hautz et al. (2017b) qui définissent la stratégie ouverte comme un ensemble dynamique de pratiques stratégiques visant à accroître la transparence et l'inclusion concernant les questions stratégiques, en impliquant les parties prenantes internes et externes. La stratégie n'étant plus réservée à une élite et gardée secrète (Dobusch et al., 2015) elle tend vers des démarches transparentes, appelant les échanges afin de contribuer à la construction de la stratégie de demain au sein de l'entreprise. Avec une ouverture accrue, davantage d'informations stratégiques sont mises à disposition, et davantage d'acteurs sont en mesure de s'engager dans la conversation stratégique (Hautz et al., 2017b). En effet, l'implication de divers acteurs apporte de la richesse du fait de leurs expériences variées

d'une part et de leurs différentes positions hiérarchiques au sein de l'entreprise et donc de point de vue, d'autre part. La formulation d'une stratégie ouverte est donc un processus par lequel la stratégie d'une entreprise est développée et conçue par un engagement collaboratif d'une variété de parties prenantes, de sorte que les suggestions émergentes dérivent vers des perspectives pour l'entreprise (Stieger et al., 2012 ; Whittington et al., 2011). Nous nous trouvons aux portes d'une révolution en termes de stratégie, qui pourrait répondre aux enjeux face auxquels se trouvent les entreprises. La participation des collaborateurs en tant qu'acteurs de cette conception et non seulement en tant qu'acteurs de son application est un changement majeur dans l'approche de la stratégie. Le risque de ce type de démarches serait le manque de structure. Collecter des données et ne pas savoir comment les traiter et les mettre en œuvre. La nécessité de cadre et structure se dessine de façon claire. Innover dans les approches stratégiques, stimuler l'effervescence d'idées et multiplier les acteurs, paraît tout aussi passionnant que fondamental. Le besoin de s'appuyer sur une démarche structurée semble primordial pour garantir le succès de la démarche de façon opérationnelle.

Une nouvelle approche est synonyme d'inconnu, afin de bénéficier des avantages considérables d'une innovation au sein d'une entreprise, il serait judicieux de choisir et identifier un outil pertinent afin de la mettre en place. L'émergence et la mise en œuvre d'une stratégie sont des processus faisant appel à l'ensemble des fonctions d'une société. Le contrôle de gestion étant une fonction dont un des objectifs est d'apporter à la direction des outils de pilotage et de prise de décisions en ayant une analyse et compréhension globale du fonctionnement de celle-ci peut jouer un rôle pertinent et direct dans la construction d'une stratégie. La stratégie était traditionnellement considérée comme le domaine exclusif réservé à une élite au sein d'une entreprise et traitée dans le plus grand secret, les entreprises semblent désormais tendre de plus en plus vers l'ouverture, dans le sens où elles choisissent de plus en plus de divulguer des informations sur leurs sujets stratégiques et d'impliquer un plus grand nombre de personnes dans les discussions concernant la stratégie (Dobusch et al., 2015). Le contrôle de gestion semble être un acteur pertinent étant directement impliqué dans les sujets centraux de l'entreprise. Il a le rôle de collecter et analyser les données de l'entreprise afin de produire des données illustrant la situation de celle-ci sur des sujets différents. Il s'agit d'un acteur qui connaît le fonctionnement ainsi que les processus de l'organisation, donc tout à fait pertinent au cours d'une innovation et de la mise en œuvre de nouvelles démarches. De sa connaissance large de l'entreprise et de son fonctionnement le contrôle de gestion serait également un bon interlocuteur avec les acteurs externes ou du moins en mesure de produire pour la direction des

éléments de communication pertinents. Bon nombre des moteurs de l'innovation ouverte sont également à l'origine de l'ouverture de la stratégie, et en effet, Chesbrough et Appleyard (2007) suggèrent eux-mêmes que l'ouverture pourrait s'étendre à la stratégie de manière plus générale. De façon plus générale l'approche ouverte peut être considérée comme une nouvelle page pour le fonctionnement des entreprises, l'approche de la stratégie comme un outil et non comme une réglementation à respecter et dont la mise en œuvre est supportée par le contrôle de gestion, acteurs multifacettes de l'entreprise.

Il existe une littérature abondante qui met en avant l'importance de l'innovation de la mesure de la performance (Atkinson et al., 1997 ; Hronec, 1993 ; Kaplan, Norton, 1996 ; Lynch, Cross, 1995). Les systèmes de contrôle se positionnent comme des fonctions ayant un impact et rôle direct dans les démarches stratégiques. Ekoka (2003) propose un nouveau modèle de contrôle de gestion stratégique-opérationnel dans lequel le contrôleur de gestion devient un acteur et participe à la déclinaison des objectifs stratégiques en actions opérationnelles. Le rôle du contrôle de gestion dans le suivi des processus stratégiques est incontestable. Afin de mesurer l'efficacité d'une démarche ou d'un processus il peut se présenter comme pertinent d'avoir une bonne connaissance de son origine. Le contrôle de gestion peut donc se positionner non seulement comme acteur de la mesure de la performance et de l'atteinte de objectifs stratégiques, mais également comme un membre actif de la construction de celle-ci. Widener (2007) démontre que l'accent mis sur les systèmes de contrôle, influence la performance à travers leur effet sur l'apprentissage et l'attention de la direction. Impliquer le contrôle de gestion au processus de construction de la stratégie se présente comme une démarche cohérente et en adéquation avec le fonctionnement d'une entreprise. Il se positionne comme un allié de la stratégie et des interactions entre direction et fonctions. Le contrôle de gestion évolue de façon dynamique, il passe d'un outil passif vers un outil actif et opérationnel (Chenhall, 2003) jouant un rôle de plus en plus important au sein de l'entreprise notamment dans la participation à la construction de la stratégie et de son suivi.

Nous identifions la pertinence du contrôle de gestion dit ouvert lors du déploiement d'une stratégie ouverte. Il s'inscrirait dans l'ensemble des activités de l'entreprise. Nous identifions comme pertinent dans ce contexte innovant, de nous appuyer sur la notion de contrôle de gestion en tant que package en termes de fonctionnement. En effet, selon Malmi et Brown (2008) la compréhension des composantes du contrôle de gestion passe par la mise en place d'une approche plus globale sous forme de package qui faciliterait selon eux le développement d'une

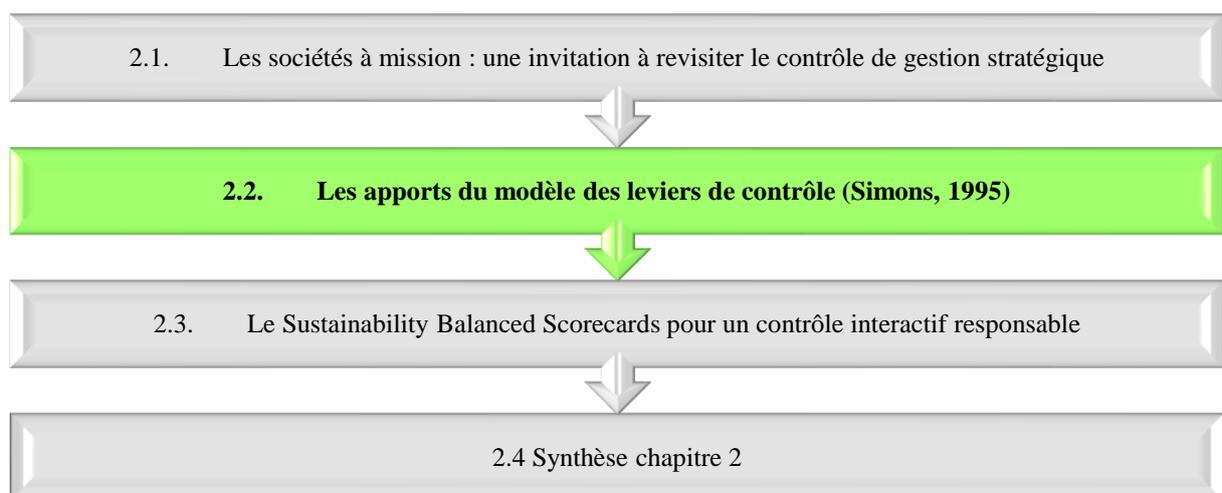
théorie plus pertinente, contrôlerait les activités au sein de la société et pourrait stimuler d'une façon générale la performance organisationnelle. Ils travaillent sur le concept que les systèmes de contrôle de gestion fonctionnent comme un package, qui a été développé par Otley (1980). Malmi et Brown (2008) pensent qu'il est réellement pertinent de concevoir le contrôle de gestion comme un package, pour plusieurs raisons : le contrôle de gestion ne fonctionne pas de façon isolée, il intervient et interagit avec les autres fonctions au sein de la société, ils soulignent également le fait que l'acquisition d'une compréhension plus large des systèmes de contrôle de gestion, en tant qu'ensemble pourrait faciliter le développement d'une meilleure théorie sur la façon de concevoir une série de contrôles pour soutenir les objectifs de l'organisation, les activités de contrôle et la performance de l'organisation. Malmi et Brown (2008) proposent une nouvelle typologie des systèmes de contrôle de gestion structurée autour de cinq axes : planification, cybernétique, récompense et compensation, contrôles administratifs et culturels. Leur travail est basé sur la distinction entre la prise de décision et le contrôle, ils s'intéressent aux contrôles que les managers utilisent pour diriger le comportement des employés.

Nous l'avons souligné dans notre analyse l'innovation et le besoin d'adaptation semblent être des leviers centraux dans la performance et pérennité des entreprises à long terme. Les entreprises ont besoin de sens, la stratégie doit embrasser les nouveaux besoins et aspirations des entreprises et leurs collaborateurs. En effet, la créativité en stratégie face à un contexte dynamique et qui peut sembler de ce fait instable en raison des changements constants, pourrait être une démarche clé. Chesbrough et Appleyard (2007) réfléchissent à un nouveau type d'innovation, l'innovation ouverte, qui oblige les entreprises à réévaluer leur position de leader, qui reflète directement les résultats de leurs stratégies commerciales. Il semble opportun de juxtaposer certains nouveaux phénomènes d'innovation à la vision académique traditionnelle de la stratégie commerciale (Chesbrough, Appleyard, 2007). Ils poursuivent leurs travaux par l'idée que l'innovation ouverte crée de nouveaux phénomènes empiriques qui cohabitent difficilement avec les théories bien établies de la stratégie commerciale. La stratégie commerciale traditionnelle, a en effet selon Chesbrough et Appleyard (2007), guidé les entreprises à développer essentiellement des actions de positionnement concurrentiel, plutôt que de promouvoir l'ouverture et l'innovation stratégique de façon moins ciblée. Être compétitif de façon commerciale était un élément central à une période précédant celle dans laquelle nous nous trouvons, dont les aspirations et objectifs sont plus responsables. La consommation à tout prix, n'est plus un enjeu central des consommateurs et par conséquent des entreprises. Les tendances actuelles vont dans les sens de limiter la consommation pour préserver

l'environnement. Consommer moins et surtout consommer mieux, de façon responsable en limitant les déchets et éléments à usage unique par exemple. La course effrénée des entreprises visant des objectifs commerciaux toujours plus hauts semble révolue. La RSE prend une place de plus en plus importante au sein des entreprises et s'inscrit dans la législation Française notamment par la loi PACTE (2019). Les travaux de Chesbrough et Appleyard (2007) mettent en avant des entreprises qui expérimentent de nouveaux modèles d'entreprise fondés sur l'exploitation de la créativité collective par l'innovation ouverte. Ils expliquent que le succès apparent de certaines de ces expériences peut remettre en question les points de vue dominants en matière de stratégie.

Nous nous trouvons alors face au besoin d'innover la vision et l'aspiration des entreprises, celui de concevoir de nouveaux modèles cohérents avec les enjeux mondiaux. Ayant identifié le lien direct entre contrôle et stratégie, nous poursuivons notre réflexion par l'idée que les entreprises à vision responsable, qui inscrivent dans leur fonctionnement et stratégie la logique de la responsabilité sociétale et environnementale pourraient avoir besoin d'un modèle de contrôle sur lequel s'appuyer afin de déployer leur démarche de façon efficace et efficiente. Face au monde en transition qui entraîne de nombreux changements, nous pensons qu'il serait pertinent d'orienter notre recherche vers un modèle de contrôle solide.

## **2.2. Les apports du modèle des leviers de contrôle (Simons, 1995)**



Nous avons identifié la pertinence du contrôle de gestion ouvert dans le cadre de l'émergence, de la mise en place ainsi que la mesure de la performance d'une stratégie ouverte. En effet, pour qu'un changement ou la mise en place d'une nouvelle stratégie soit efficace, les actions doivent opérer aux deux niveaux. La construction d'une stratégie de façon conceptuelle est le fondement de sa mise en application terrain. Simons (1995) identifie de son côté, deux principales sortes de contrôle : le contrôle diagnostique et le contrôle interactif. En alliant des deux idées, on peut comprendre qu'il est primordial de bien préparer et réfléchir à la base de la démarche de la construction d'une stratégie afin qu'elle soit un succès lors de sa mise en œuvre. Le lien entre contrôle de gestion et stratégie est incontestable, les deux peuvent s'influencer mutuellement afin de permettre à l'entreprise de développer et déployer d'une façon efficace et efficiente une nouvelle stratégie ce qui permettra d'améliorer et renforcer le système de contrôle de gestion existant.

Nous nous questionnons à présent au sujet du modèle de contrôle cohérent dans cette démarche et vision. Le modèle des quatre leviers de Simons (contrôle de diagnostic, contrôle de croyances, contrôle des limites, contrôle interactif) nous paraît être un choix cohérent qui permettrait de mettre en place un contrôle. Nous analysons ce modèle ainsi que chaque levier dans une première partie et dans la seconde partie nous transposons ces quatre leviers pour la société à mission. Nous cherchons à identifier si ce modèle fondateur semble cohérent et pertinent pour une qualité juridique de société innovante, dont l'objectif est d'apporter une réponse en termes d'évolution de l'entreprise face à ce monde en transition.

Notre revue de littérature nous a permis d'identifier que la société à mission est une société à raison d'être. Nous poursuivons notre réflexion et nous nous interrogeons sur la démarche et le déploiement des actions en vue d'accomplir cette raison d'être. Nous nous demandons comment une société à mission peut s'assurer de la maîtrise, de l'accomplissement et de l'alignement stratégique de sa mission sociale. Quels seraient les liens avec le contrôle et comment peut-il favoriser l'accomplissement de sa raison d'être ?

### *2.2.1. Quatre leviers de contrôle interreliés dans une dynamique stratégique*

Simons (1995) explique que dans un monde très concurrentiel les entreprises doivent innover afin de rester compétitives. Ce qui confirme nos observations et réflexions. Il souligne que les managers ne peuvent pas orienter tous leurs efforts vers la surveillance de leurs équipes, qu'il n'est pas non plus réaliste de penser que le simple fait d'embaucher des personnes compétentes suffirait à atteindre les objectifs de l'entreprise. Il poursuit sa réflexion et pense qu'il serait nécessaire d'encourager des processus innovants en interne afin de trouver le juste équilibre entre contrôle et autonomie. Il se demande alors comment définir la notion de contrôle afin de pouvoir la lier à la stratégie de façon pertinente et opérationnelle, les deux étant étroitement liées. Il définit alors quatre leviers du contrôle qui ont chacun un rôle important dans l'atteinte des objectifs et donc du succès d'une organisation : un système de contrôle de diagnostic qui permet de s'assurer que les objectifs sont atteints de façon efficace et efficiente, un système de croyances qui permet d'encourager individuellement à la recherche de nouvelles opportunités, un système de frontières qui permet de cadrer les travaux et actions des systèmes de contrôle interactifs, qui permet à la direction générale de se concentrer sur les incertitudes stratégiques, la situation et évolution de l'organisation par rapport à la concurrence afin de répondre de façon proactive. Ces quatre leviers du contrôle sont particulièrement pertinents et illustrent les fonctionnements au sein d'une entreprise. L'interdépendance et le besoin d'un équilibre entre de contrôle et stratégie sont illustrés.

Pour nos travaux de thèse nous mobilisons le cadre théorique des leviers de contrôle de Simons (1995). Analysons-les afin d'y prendre appui dans notre démarche :

- **Systèmes contrôle de diagnostic :** Le système de contrôle de diagnostic permet à travers une analyse des performances de piloter la stratégie en s'appuyant sur l'analyse de ces dernières dans un objectif de contrôle, également considéré comme pilotage, depuis le diagnostic de la situation observée. Simons (1995) met en évidence la situation globale de l'entreprise avec un suivi des performances principales et leur évolution tel dans un cockpit d'avion. Cette représentation d'ensemble permet à la direction de suivre l'atteindre et l'état d'avancement des principaux objectifs. Cependant ce système n'est pas suffisant pour garantir un contrôle efficace, il peut engendrer de la pression au sein des équipes ce qui peut entraîner l'échec du contrôle, plus perçu comme de la surveillance que du pilotage. Simons (1995) termine sa réflexion sur ce levier par le fait

qu'un des principaux objectifs en contrôle de diagnostic est de ne pas surcharger la direction d'un besoin de contrôle continu.

Simons (1995) explique à travers plusieurs exemples tirés de ses travaux que la plupart des entreprises s'appuient sur des systèmes de contrôle de diagnostic pour suivre la progression au sein d'une organisation à plusieurs niveaux, comme celle des collaborateurs, des différents départements ou des fonctions vers des objectifs identifiés comme stratégiquement importants. Elle s'appuie ainsi sur ces systèmes pour surveiller l'atteinte des objectifs ainsi que la rentabilité des activités de l'organisation d'une part, et également pour mesurer les progrès vers des objectifs stratégiques fixés. Simons explique de ce fait qu'une mesure périodique des résultats leur permet ainsi de réaliser une analyse de la performance en comparant les résultats aux cibles définies. Cette analyse permettrait selon lui à la direction d'ajuster et d'affiner les intrants et les processus de manière à ce que les extrants correspondent mieux aux objectifs. Le contrôle de diagnostic permet donc une vision d'ensemble sur les performances en mesurant l'atteinte des objectifs et les résultats obtenus. Simons (1995) souligne cependant que les systèmes de contrôle diagnostic ne suffisent pas à garantir un contrôle efficace. Il explique en effet qu'il ne suffit pas de déterminer des cibles et de primer leur succès, pour que les collaborateurs s'appliquent à les atteindre. Ainsi le risque d'échec du contrôle serait élevé, lorsque la barre des performances est placée plus haut et que les récompenses des employés. Ceci souligne la nécessité pour les managers de réfléchir aux trois autres leviers essentiels du contrôle afin de permettre un équilibre stratégique.

- **Système de croyances** : Le contrôle des croyances permet de piloter dans un objectif de mobilisation des collaborateurs autour des valeurs de l'organisation et ainsi de les impliquer autour d'une vision à laquelle ils adhèrent. Simons (1995) explique en effet que ce levier permet d'inspirer et promouvoir l'engagement des valeurs de l'organisation. Il poursuit son raisonnement par le fait qu'ils peuvent inspirer et encourager les collaborateurs à innover en termes de création de valeur. En effet Simons (1995) met en avant le fait que les systèmes de croyances peuvent contribuer avec le contrôle du diagnostic pour donner plus de pouvoir à la direction.

Simons (1995) explique que les entreprises utilisent des systèmes de croyances afin d'articuler les valeurs et les orientations qu'elles veulent voir adopter par leurs

collaborateurs. Il explique que les systèmes de croyances ont pour objectif d'attirer l'attention des employés sur les éléments clés de l'entreprise comme sur la manière dont elle crée de la valeur ; le niveau de performance qu'elle souhaite atteindre ; la manière dont elle gère les relations internes et externes. Les systèmes de croyances sont présentés de façon suffisamment large pour s'adresser et surtout toucher l'ensemble des collaborateurs. L'objectif serait d'inspirer et promouvoir l'adhésion aux valeurs fondamentales d'une organisation. Ceci présente cependant un risque, du fait qu'ils sont vastes, ils peuvent être perçus comme manquant de substance et compris sans engagement réel de la direction, mais parce qu'ils semblent à la mode. Simons (1995) poursuit son raisonnement en expliquant que si les dirigeants croient dans les valeurs de l'organisation, il peut s'agir d'un puissant levier de contrôle. Il nous semble important de souligner qu'il rappelle cependant que les entreprises sont devenues beaucoup plus complexes, ce qui rend plus difficile pour les individus de comprendre l'objectif et la direction de l'organisation. Simons (1995) explique que les collaborateurs peuvent être amenés à faire des hypothèses sur ce qui constitue un comportement acceptable dans les nombreuses circonstances différentes et imprévisibles qu'ils rencontrent, en l'absence de valeurs fondamentales clairement articulées. Ce qui nous laisse penser que la formulation et la communication efficace des valeurs semble importante.

Si les collaborateurs se sentent impliqués et proches des valeurs de la société, Simons (1995) soutient que les systèmes de croyances peuvent inciter les employés à créer de nouvelles opportunités en cherchant de nouvelles façons de créer de la valeur. Lorsque nous sommes impliquée et investie, nous pouvons souhaiter consacrer du temps et de l'énergie à des activités qui nous paraissent utiles et qui ont du sens. Simons (1995) pense qu'il serait alors judicieux de chercher à inspirer les collaborateurs dans toute l'organisation en communiquant activement et surtout de façon efficace et impactante, les valeurs et les missions fondamentales de celle-ci. Il poursuit son raisonnement en expliquant que les individus de manière générale ont besoin de comprendre l'objectif d'une démarche et de pouvoir identifier la façon de laquelle ils peuvent y contribuer. Ainsi il serait judicieux de s'appuyer sur des collaborateurs impliqués pour générer de nouvelles idées et de ce fait, un avantage concurrentiel. Le modèle du contrôle des croyances permettrait également d'impliquer toutes les parties prenantes de l'organisation afin de leur permettre de comprendre aussi clairement que possible les buts et la mission de leur entreprise (Simons, 1995).

Selon le modèle des leviers de contrôle de Simons (1995), ces systèmes de croyances peuvent compléter les systèmes de contrôle diagnostic pour donner aux managers un plus grand contrôle. Cependant, ils ne constituent qu'une partie de la solution : « *considérez-les comme le yang de la philosophie chinoise - le soleil, la chaleur et la lumière. En face d'eux se trouvent des limites sombres et froides - le yin - qui représentent le prochain levier de contrôle* » (Simons, 1995). La notion d'équilibre se dessine, l'équilibre entre contrôle et créativité.

- **Système de frontières ou des limites** : Le contrôle des limites permet de contrôler les démarches afin d'identifier les risques et ainsi déployer une stratégie en tenant compte de ces derniers. Pour ce troisième axe Simons (1995) explique que si une entreprise souhaite que ses salariés innover, il serait plus pertinent de leur dire ce qu'ils ne peuvent pas faire au lieu de ce qu'ils doivent faire. Il soutient que dire aux employés quoi faire, les enferme, biaise considérablement leur créativité, et décourage la prise d'initiative. Il poursuit son raisonnement par le fait que le système de croyances et le système des frontières sont comme le Yin et le Yang, ils fonctionnent ensemble et engendrent ainsi une dynamique, ensemble ils entraînent motivation et inspiration tout en gardant un cadre. Une des deux forces est plutôt active et émettrice et l'autre plus passive et réceptrice, ces forces opposées sont en harmonie l'une avec l'autre et c'est précisément cela qui entraîne cette énergie positive.

Simons (1995) explique que les systèmes de délimitation reposent sur un principe de gestion simple, que l'on peut appeler le « *pouvoir de la pensée négative* ». Selon ses travaux contrairement aux systèmes de contrôle diagnostic dont l'objectif est de surveiller les résultats critiques en matière de performance, ou aux systèmes de croyances, dont l'objectif est de communiquer les valeurs fondamentales de l'organisation ; les systèmes de limites sont énoncés en termes négatifs ou autrement dit en tant que normes minimales, il s'agit des freins d'une organisation. Simons (1995) à travers des exemples issus de ses travaux explique que toute entreprise a besoin de freins et que plus celle-ci est importante, plus les freins doivent être définis et clairs. Afin d'illustrer ses réflexions, il explique que les êtres humains sont inventifs et, lorsqu'ils sont confrontés à des situations difficiles ou des opportunités nouvelles, ils cherchent souvent des moyens de créer de la valeur ou de surmonter les obstacles rencontrés. Il souligne

que les pressions exercées pour obtenir de bons résultats, en raison de la tentation ou de la pression sur le lieu de travail, se heurtent parfois aux codes de comportement. Les systèmes de limites sont particulièrement critiques dans les entreprises pour lesquelles une réputation fondée sur la confiance est un atout concurrentiel essentiel. Il semble donc primordial selon Simons (1995) qu'afin d'anticiper les tentations, il serait judicieux de définir des règles qui permettent d'éviter les risques inhérents à leur stratégie et les appliquent clairement et sans ambiguïté.

Simons (1995) explique qu'en travaillant ensemble de façon combinée, les systèmes de limites et les systèmes de croyances peuvent être considérés comme le Yin et le Yang qui créent ensemble une tension dynamique. Les croyances seraient selon lui, chaudes, positives et inspirantes et se présentent comme un contrepoids aux contraintes sombres et froides des limites. Le résultat se présenterait comme une tension dynamique entre l'engagement et la punition. Ainsi Simons (1995) souligne qu'ensemble, ces systèmes peuvent transformer des opportunités illimitées en un domaine ciblé, combiné ; ils peuvent de ce fait établir une direction stratégique, motiver et inspirer, mais également protéger contre des comportements opportunistes potentiellement dommageables pour l'organisation.

- **Système de contrôle interactif** : Le contrôle interactif permet de favoriser les interactions en vue de favoriser des prises de décisions stratégiques cohérentes et pertinentes. Dans ce dernier axe, Simons (1995) explique que dans les petites structures, la direction et les collaborateurs peuvent aisément s'asseoir autour d'une table et travailler ensemble sur les menaces et opportunités de l'organisation. Il poursuit, que dans les grandes structures le contact entre la direction générale et les collaborateurs est moins évident et moins facile à engendrer, il faut donc créer des systèmes afin de développer la créativité et l'émergence d'idées innovantes en vue de développer l'activité de l'organisation. Le contrôle interactif présenté par Simons (1995) est fondé sur quatre caractéristiques, la première caractéristique est qu'ils se concentrent sur des informations en constante évolution que la direction générale a identifié comme stratégique, la seconde caractéristique est que l'information est suffisamment importante pour garder l'attention de la direction, la troisième caractéristique est que les données générées par le système interactif sont mieux interprétées et analysées en

réunions et la quatrième caractéristique est que le contrôle interactif est un catalyseur de débats sur les sujets mis en évidence ; le contrôle interactif identifie et suit les incertitudes stratégiques.

Simons (1995) explique que les données échangées dans le cadre du contrôle interactif, sont contrôlées à partir d'un point central dans l'objectif d'identifier les tendances du changement. Il compare les systèmes de suivi météorologique et les systèmes de contrôle interactifs, en expliquant que ce sont les systèmes d'information formels que les managers utilisent pour avoir une vision d'ensemble afin de s'impliquer dans les prises de décision. Selon Simon (1995), cela favorise la participation des collaborateurs dans les prises de décisions, ce qui permet de concentrer l'attention et l'apprentissage de l'organisation sur les questions stratégiques clés. Il est par conséquent important de rendre le système de contrôle interactif, favorisant ainsi l'attention des participants dans toute l'entreprise. Simons (1995) explique que les systèmes de contrôle interactifs présentent quatre caractéristiques qui les distinguent des systèmes de contrôle diagnostic :

- Ils se concentrent sur des informations qui sont en constante évolution, identifiées comme potentiellement stratégiques par la direction.
- Ces informations sont suffisamment importantes pour exiger une attention fréquente et régulière de la part des responsables opérationnels à tous les niveaux de l'organisation.
- Les données générées par le système interactif sont mieux interprétées et discutées lors de réunions.
- Le système de contrôle interactif est le catalyseur d'un débat permanent sur les plans d'action.

Simons (1995) explique que les systèmes de contrôle interactifs génèrent le dialogue et le débat et font souvent apparaître de nouvelles stratégies. Il poursuit par l'idée qu'elles permettraient ainsi aux dirigeants d'avoir une vue d'ensemble et fournissent suffisamment de détails pour identifier les vulnérabilités spécifiques, les opportunités et la source problème nécessitant des réponses proactives.

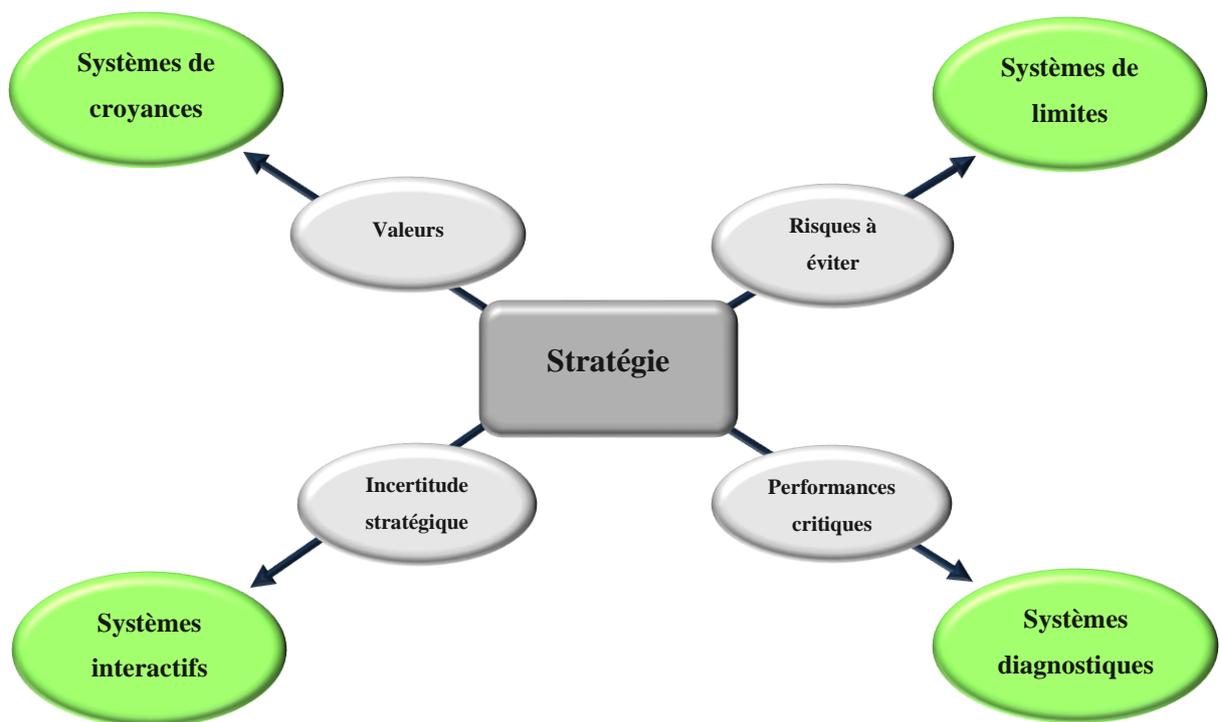


Figure 9 : Les leviers de contrôle Simons (1995), adaptation propre

Simons (1995) souligne en se basant sur ses travaux que les dirigeants qui font preuve d'efficacité, donnent du pouvoir à leur organisation parce qu'ils croient au potentiel inné des personnes à innover et à apporter une valeur ajoutée. Il poursuit son explication par le fait qu'un système de contrôle doit être utilisé de manière interactive. Ces travaux sur les leviers de contrôle montrent que collectivement, ces quatre leviers mettent en mouvement des forces qui se renforcent mutuellement. Il soutient qu'en utilisant efficacement les leviers de contrôle, les dirigeants peuvent être certains que les avantages de l'innovation et de la créativité ne sont pas obtenus au détriment du contrôle.

Le monde en transition exige des managers de la flexibilité, de l'innovation et de la créativité. Le modèle des quatre leviers de Simons permet de mettre en place un contrôle cohérent ainsi que de générer de la création de valeur. Nous pouvons constater que les leviers ne s'opposent pas mais qu'ils peuvent être gérés en complémentarité, ce qui apporterait une dimension large et complète de l'activité. En effet, nous remarquons deux catégories, des leviers qui pourraient être perçus comme engendrant un contrôle positif par l'inspiration : le contrôle des croyances et contrôle interactif le permet et la seconde catégorie plus perçue comme une contrainte : le

contrôle des limites et le contrôle diagnostic. Cependant notre analyse nous permet de nous questionner si les deux catégories ne s'équilibreraient pas, permettant ainsi de contrôler efficacement la stratégie d'entreprise en apportant un cadre de pilotage tout en étant ouvert à l'innovation et à une démarche transparente. Les leviers de contrôle de Simons (1995) se présentent comme un cadre qui pourrait être employé dans une réflexion et stratégie orientée vers le bien commun. Leur champ d'application large, pourrait convenir à une société dont la finalité n'est pas le profit. Nous pouvons poursuivre notre réflexion et nous nous questionnons sur la finalité et la pertinence du modèle de Simons dans la société à mission.

### ***2.2.2. Quels leviers de contrôle pour les sociétés à mission ?***

Comme nous l'avons souligné dans le premier chapitre, la société à mission peut être assimilée à une société dont l'objectif n'est pas le profit financier. Elle répond à l'appel social et écologique urgent au niveau mondial. Nous constatons donc une innovation des modèles d'entreprises à vocation sociale, ce qui soulève la question de la conceptualisation de la double création de valeur sociale et également valeur économique (Weerawardena et al., 2021). Bien que le profit ne soit la mission d'une société, elle doit dégager du profit financier afin de pouvoir fonctionner. Les organismes à mission sociale sont reconnus pour leur contribution à la société, ils offrent des solutions innovantes en s'attaquant à des problèmes de société et en générant un changement positif (Ballesteros et al., 2017 ; George et al., 2016). C'est l'objectif de la loi PACTE, penser à un nouveau modèle de vision de l'entreprise qui sera tourné vers le bien commun. La société à mission se dessine comme une réelle innovation juridique, qui répond d'une part, à l'urgence constatée au niveau mondial, et d'autre part à la vision des dirigeants qui développent une approche plus responsable d'un point de vue social, sociétal et écologique. Nous nous trouvons dans un bouleversement, la société telle que nous l'avons connu évolue au rythme d'un monde en pleine transition. Les sociétés sont au cœur du débat et il a été identifié qu'elles peuvent être les acteurs du changement, ceux du monde de demain. Les Etat impulsent le changement par la mise en place de cadres juridiques innovants orientés vers l'avenir, suivis par les acteurs des sociétés, les dirigeants, les collaborateurs et les consommateurs, qui sont en quête de sens, dont la position se dessine de plus en plus responsable. Le ciment de cette dynamique seraient les outils qui permettraient de déployer ces cadres et satisfaire les attentes. Notre réflexion porte sur la loi PACTE et la société à mission. Comme le souligne le rapport

Rocher qui en a effectué une analyse complète, le besoin d'un outil de pilotage semble être incontestable. En effet, pour conserver sa qualité elle doit être en mesure de prouver sa raison d'être et l'atteinte de sa mission ou en tous cas le déploiement d'actions le visant en s'appuyant sur une analyse de ses performances. Afin de produire ces informations elle devrait être en mesure d'effectuer un reporting efficace et complet de son activité. Rappelons que les sociétés à mission sont évaluées de façon périodique par un organisme tiers indépendant afin de conserver leur qualité. Il semble donc nécessaire de s'appuyer sur un outil de démarche efficace de contrôle du diagnostic et d'incitateurs de performance, tout en mettant en place un pilotage innovant, nécessaire par le cadre tout aussi innovant de la société à mission. Nous identifions comme pertinent de nous appuyer dans ce cadre juridique nouveau, nécessitant un management et un pilotage innovants sur un modèle quant à lui solide et ayant fait ses preuves. En effet, le changement est essentiel pour l'évolution, il souligne un esprit d'initiative visionnaire et de leadership, mais pour en garantir le succès à long terme, il serait judicieux de fonder son travail sur des bases et fondations solides. Le modèle des leviers de Simons, nous semble être un modèle particulièrement adapté dans le cadre de notre réflexion relative à l'innovation et l'évolution du contrôle de gestion, qui serait pertinent dans ce cas pour la société à mission. Ils répondent en effet, aux éléments identifiés pertinents dans la loi PACTE, qui donne un cadre juridique précis et le Rapport Rocher qui en présente une analyse pratique. Le modèle de Simons présente selon notre analyse non seulement un caractère pertinent, mais également nécessaire pour satisfaire les conditions de la société à mission. En effet en nous appuyant sur le modèle des leviers de Simons, le cadre juridique de la société à mission, et notre analyse, nous identifions :

- **Le contrôle des croyances** : permet de donner du sens en communiquant sur les valeurs de la société. Cela favorise le sentiment d'engagement et l'implication des collaborateurs. Pour la société à mission cet élément semble particulièrement important, les collaborateurs doivent en effet se sentir impliqués et convaincus par la démarche de la direction afin de favoriser l'atteinte de la mission et travailler de façon collaborative dans le sens de la vision de la société à mission, le contrôle des croyances est particulièrement fort pour la société à mission.
- **Le contrôle interactif** : permet le pilotage des actions stratégiques ; elles peuvent être remises en causes par des facteurs extérieurs ou intérieurs à la société, mais ne dépendent et ne proviennent pas forcément de la direction, cela favorisant les remontées

des éléments du terrain par exemple en permettant ainsi une adaptation et ajustement de la stratégie cohérente avec le milieu dans lequel évolue l'organisation. Pour la société à mission il s'agit d'un facteur particulièrement important, il a en effet un caractère inclusif, il permet la participation en interne des collaborateurs et en externe permet l'adaptation de la stratégie en s'appuyant sur les parties prenantes externes à travers le comité de mission, qui peut être perçu comme levier de contrôle interactif à part entière.

- **Le contrôle des limites** : il permettra la délimitation des domaines d'activité stratégique ; pour la société à mission l'intérêt du contrôle des limites serait de s'assurer que les activités vont dans le sens de la mission et de la vision de celle-ci, mais qu'elles permettent également à la société de générer suffisamment de valeur économique afin de fonctionner. Elles pourraient également lui permettre une vision de son champ d'activités afin d'envisager des diversifications par exemple, la société à mission, elle ne va pas non plus s'engager dans des activités risquées sur le plan stratégique qui serait contraire à sa mission, le contrôle des limites permet donc de lui donner un cadre.
  
- **Le contrôle diagnostic**: se rapproche du contrôle de gestion dit traditionnel, il permet de fixer des objectifs et vérifier l'évolution des indicateurs qui y sont attachés ; permettant ainsi un pilotage efficace ; on pourrait s'appuyer sur des outils de pilotage stratégique comme le BSC par exemple qui permet une vision d'ensemble sur tous les axes de la société et oriente ses objectifs vers la vision de la société ; pour la société à mission le contrôle diagnostic permettrait de mesurer la performance des actions mises en place dans l'objectif de l'atteinte de la mission et ainsi pouvoir ajuster la stratégie de façon transparente et accessible aux collaborateurs, afin qu'ils puissent avoir une compréhension globale de la démarche et de la finalité de la société à mission.

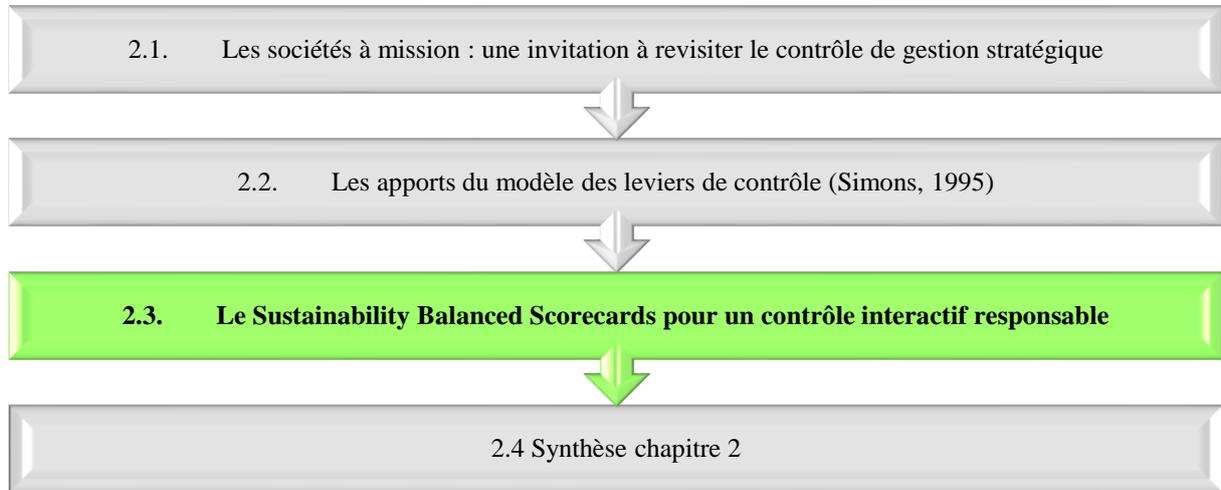
Le contrôle des croyances, se présente comme un élément de cohésion au sein de la société à mission, il rassemble ses parties prenantes autour d'une idée forte et favorise ainsi leur implication. C'est particulièrement ce qui a été identifié comme élément caractérisant la société à mission dans le Rapport Rocher. Le contrôle interactif quant à lui, présente un axe de réflexion particulièrement pertinent dans notre sujet de recherche, son caractère inclusif, favorise la participation des parties prenantes internes et externes, souligné par l'obligation pour les sociétés à mission à avoir un comité de mission, organe de conseil, de guide et de contrôle. Le

contrôle des limites, souligne la pertinence du caractère d'engagement responsable du dirigeant, elle ne s'engagera en effet pas dans des activités risquées sur le plan stratégique qui seraient contraires à sa mission et à sa vision. Le contrôle diagnostic enfin illustre le besoin d'un outil de pilotage pertinent pour la société à mission, qui permettrait une vision globale et une mesure de la performance par des indicateurs précis.

Notre analyse nous permet de souligner que pour une société à mission, les quatre leviers de Simons paraissent particulièrement pertinents, répondant chacun aux spécificités de la société à mission et favorisant ainsi l'atteinte de la mission. Le modèle de Simons permettrait ainsi de mettre en place un contrôle efficace, par le contrôle des limites d'une part et une création de valeur par le contrôle des croyances et contrôle interactif d'autre part. La vision et la mission de la société seront ainsi au centre des quatre leviers apportant chacun une variable indispensable au pilotage de la société à mission.

Nous pouvons alors nous questionner sur l'approche pratique du déploiement d'une démarche au sein d'une société à mission et sur l'outil pertinent sur lequel il serait judicieux de s'appuyer pour déployer le modèle des leviers de Simons. La recherche se développe sur ce sujet tourné vers l'avenir et on constate que de nombreux auteurs ont suggéré l'utilisation du BSC comme un outil efficace (Epstein and Manzoni, 1998 ; Radcliffe, 1999 ; Epstein and Wisner, 2001, 2006 ; Figge et al., 2002 ; Bonacchi and Rinaldi, 2007). Afin de poursuivre notre revue de littérature, nous allons orienter notre réflexion dans ce sens. Les besoins des différents contrôles nous permettent d'orienter notre recherche vers un outil comme le BSC, outil de pilotage, qui permet une vision globale par axe avec une mesure de la performance des différents objectifs, tous orientés vers la stratégie de la société, qui peut être interprétée comme la vision et la mission de la société à mission. Notre réflexion portera sur l'adaptation du BSC, qui permettrait le pilotage stratégique d'une société dont la finalité est le bien commun.

## 2.3. Le Sustainability Balanced Scorecards pour un contrôle interactif responsable



Nous avons identifié le besoin palpable d'un outil de contrôle de gestion permettant pilotage et mesures pour la société à mission afin de permettre un pilotage interactif, ouvert et responsable. Dans la première partie nous allons présenter les spécificités du BSC de Kaplan et Norton (1992) du fait de son approche multidimensionnelle, il paraît être un outil adapté. Nous nous intéresserons également à sa carte stratégique qui permet la construction de la stratégie. Le contexte de transition écologique et sociétale dans lequel nous nous trouvons appelle à l'innovation des outils, qui doivent s'adapter à la société de demain. Nous nous demandons alors si le SBSC, issu du BSC pourrait permettre le pilotage d'une société à mission d'intérêt collectif.

### 2.3.2. *Le BSC et sa carte stratégique : un instrument de pilotage stratégique*

Le BSC développé par Kaplan et Norton (1992) est un outil de gestion emblématique qui soutient la mise en œuvre réussie des stratégies d'entreprise (Figge et al., 2002). Il a une approche multidimensionnelle de la mesure de la performance et équilibre les mesures de performance financières et non financières, à court et à long terme (Mio et al., 2021).

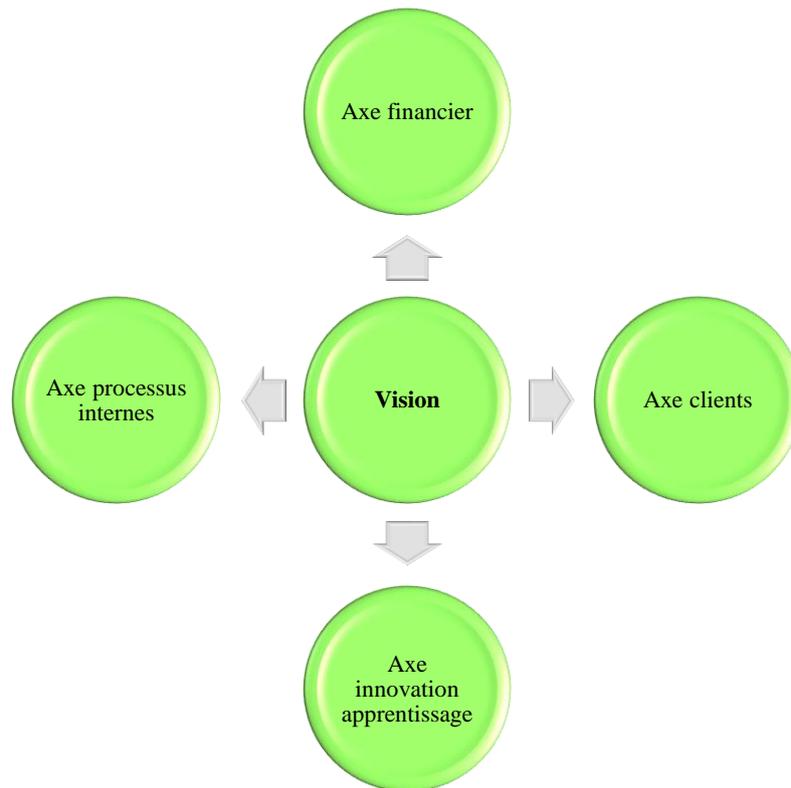


Figure 10 : Production propre, représentation du BSC, Kaplan et Norton (1992)

Il peut être vu comme un système de management complet, orienté autour de la vision de la société. Les quatre axes : financier, clients, processus et innovation, permettent d'avoir une vision d'ensemble sur les activités de la société. Chacun des axes mettra en œuvre des actions en vue d'atteindre la vision stratégique de la société. Elles seront concrétisées par des objectifs et des cibles, permettant ainsi d'une part de piloter la société dans un objectif centré sur la vision et d'autre part de mesurer sa performance et ainsi pouvoir adapter la stratégie. Sa dimension large et complète permet au BSC d'être associé à la planification stratégique et à sa mise en œuvre, ce qui est utile en tant que cadre de gestion permettant d'identifier les facteurs que les entreprises pourraient exploiter pour optimiser leur stratégie (Kaplan, Norton, 2001). Un BSC peut être utilisé comme un outil de gestion stratégique pour mesurer les stratégies et un système de gestion complet (Hansen, Schaltegger, 2014). Il traduit la stratégie en termes d'objectifs, de mesures et de cibles (Figge et al., 2002) pour accroître l'efficacité de la gestion. C'est donc un outil fiable et adaptable sachant embrasser la stratégie, le contexte et besoin de l'entreprise, qui fait référence de manière opérationnelle, étant utilisé dans de nombreuses entreprises à commencer par le géant Américain General Motors, et dans la littérature faisant l'objet de nombreuses publications d'auteurs et ouvrages. Le contrôle de gestion et un de ses outils phares

qui peut se présenter comme un pilier dans la construction de la stratégie au sein d'une entreprise.

De nombreux auteurs comme Norreklit (2000) soutiennent l'idée que le BSC est un outil qui élargit systématiquement les domaines de mesure traditionnellement impliqués dans la comptabilité. Il poursuit ses travaux en expliquant qu'il vise ainsi à contribuer à réduire les problèmes liés à l'utilisation des seules mesures financières à des fins de contrôle. Le BSC se présente alors comme un outil permettant de lier les fonctions financières et comptables avec les questions de mesures au sein d'une entreprise. La finance et la comptabilité se présentent comme indissociables du fonctionnement d'une entreprise, le contrôle de gestion et sa mallette d'outils se dessine comme un allié redoutable permettant à l'entreprise de se différencier et perdurer. Norreklit (2000) explique que le contrôle de gestion ne se présente pas seulement comme un système de mesure, mais aussi comme un système de contrôle. Il s'agit du sens de pilotage plutôt que de vérification, autrement dit de guider les actions de l'entreprise d'une façon générale dans une direction identifiée comme pertinente pour donner suite aux mesures effectuées. Le contrôle de gestion insère ainsi les mesures non financières dans un cadre de contrôle stratégique, de sorte qu'il ne s'agit pas simplement de systèmes locaux faiblement couplés, mais d'une chaîne causale qui traverse l'ensemble de l'entreprise (Norreklit, 2000). Il peut contribuer à améliorer la communication au sein de l'entreprise dans la mesure où il ne se limite pas aux mesures financières, mais inclut également les mesures non financières, ce qui donne une image plus complète de l'entreprise (Norreklit, 2000). Le contrôle de gestion et ses outils se présentent comme des alliés pertinents pour une entreprise permettant de lui apporter un large panel de supports. Le BSC semble être un outil particulièrement complet ouvrant ainsi le champ du possible à des aspirations d'évolution et améliorations considérables. L'innovation stratégique peut se présenter comme une démarche permettant l'évolution d'une entreprise, mais peut s'avérer complexe lors de sa construction et mise en application.

Le BSC constitue un objet d'étude particulièrement intéressant et multitâches, qui peut être considéré autant comme un levier de contrôle interactif que comme un levier de contrôle diagnostique (Malina, Selto, 2001 ; Tuomela, 2005 ; Kaplan, 2009 ; Kaplan, Norton, 2001b). S'intéresser au rôle du BSC dans les processus stratégiques conduit à étudier les relations complexes qui relient contrôle et stratégie et constituent les bases d'un contrôle de gestion stratégique (Naro, Travaillé, 2019). Ces relations pourraient se révéler pertinentes pour l'évolution du contrôle de gestion de demain qui pourrait être un acteur central de la stratégie.

Les outils de contrôle de gestion peuvent se révéler particulièrement utiles au sein du fonctionnement de l'entreprise, permettant la mesure, l'orientation des actions et la mise en place de démarches. L'évolution des systèmes de contrôle de gestion tend en effet vers des sujets comme les BSC (Chenhall, 2003). Le contrôle de gestion peut être considéré comme un pilier dans le fonctionnement opérationnel et stratégique des entreprises. Il permet en effet de mesurer, contrôler, favoriser les interactions et participer à l'émergence d'idées et stratégies. La liste n'est pas exhaustive, mais illustre les nombreuses fonctionnalités du contrôle de gestion et met en avant son potentiel considérable. L'évolution du contexte actuel, l'instabilité palpable du monde dans lequel évoluent les entreprises appelle à l'innovation, l'évolution et l'adaptation des modèles connus. Chenhall (2005) explique qu'il existe un intérêt considérable pour le rôle des systèmes de mesure de la performance stratégique, tels que les BSC, pour aider les managers à développer des stratégies compétitives et se différencier de la concurrence. Il semble alors pertinent de s'appuyer sur des modèles qui existent, de les faire évoluer et de les utiliser d'une façon opérationnelle qui répondra aux besoins actuels. Les entreprises peuvent ainsi s'appuyer sur le BSC afin de s'adapter, rester compétitives et orienter leurs stratégies. Le contrôle de gestion se présente alors comme une fonction centrale apportant un outil solide pour répondre aux problématiques actuelles des entreprises.

Sur un plan théorique, comme nous l'avons identifié le modèle des leviers de contrôle de Simons (1995) paraît pertinent pour s'appuyer sur le BSC comme un levier de contrôle interactif participant aux processus de formation de la stratégie (Naro, Travaillé, 2010). Les travaux des nombreux auteurs travaillant sur le BSC montrent qu'il pourrait être perçu comme un outil qui permet de générer la réflexion permanente sur l'évolution stratégique au sein d'une organisation. Il s'agit donc d'un outil interactif et dynamique qui génère ainsi une évolution et adaptation de l'entreprise la rendant ainsi plus compétitive. Naro et Travaillé (2019) expliquent que sur la base de leurs travaux le BSC ne paraît pas réductible à un simple outil, regroupant des indicateurs de performance au sein d'un tableau de bord. Il peut en effet être considéré comme un instrument complet permettant notamment de construire et piloter la stratégie ainsi que mesurer les performances de l'organisation. De ce fait il permet la mobilisation et l'implication des collaborateurs rendant la démarche collective et proactive. L'outil phare de Kaplan et Norton aurait ainsi un potentiel beaucoup plus large que le fait de piloter et mesurer l'activité de la société, en ce qui concerne sa conception et qu'il peut être perçu comme un outil de construction et conception de la stratégie. Il s'agirait donc d'un outil permettant l'émergence de stratégies au sein des organisations qui peut également accompagner sa mise en place. En

effet, les résultats des travaux de Naro et Travaillé (2011) montrent que le BSC entraîne un processus d'élaboration collective de stratégies émergentes. Ils expliquent que le BSC semble être un outil pertinent de contrôle interactif. De nombreuses études et recherches prennent appui sur le BSC et il y est démontré que le modèle de Simons pourrait fournir un cadre théorique pertinent pour éclairer la pratique du contrôle stratégique d'une part et de l'innovation et l'évolution des sociétés d'autre part. Concevoir, implémenter et contrôler semblent possibles avec un seul outil, qui peut devenir central et incontournable pour la direction d'une entreprise. Othman (2006) a démontré l'importance de la formalisation de la stratégie afin de permettre le succès de l'implémentation du BCS. Selon ses travaux, l'absence d'une stratégie formalisée entraînerait des difficultés dans la mesure des démarches non financières et la construction d'un plan d'action stratégique. Stratégie et contrôle de gestion sont donc liés et leur collaboration permettrait d'entraîner le succès des démarches entreprises par l'organisation.

Ayant souligné l'importance du BSC dans la construction et mise en place de la stratégie et son rapport pertinent avec le contrôle de gestion, il semble à présent pertinent de porter notre réflexion sur la construction de l'outil lui-même. Une base solide et bien définie favorise en effet la stabilité et la durabilité d'une démarche. Kaplan et Norton (1998) expliquent l'importance fondamentale de la carte stratégique dans la construction du BSC. Elle est en effet l'étape préliminaire qui permet de dessiner les fondements de l'outil de pilotage et de mesure de la performance. C'est pour cela que nous envisageons la carte stratégique du BSC comme un élément central de notre problématique de recherche. Kaplan et Norton modélisent la stratégie sous la forme d'un système d'hypothèses portant sur un ensemble de relations causales structurées au sein d'une carte stratégique. Elle constitue une part consubstantielle et intégrante du concept de BSC (Kaplan et Norton, 1998, p. 49). Le BSC ainsi mobilisé dans une approche interactive et collaborative, pourrait favoriser l'apprentissage dès lors que la carte stratégique est le résultat d'échanges interactifs entre les membres de l'entreprise (Naro, Travaillé, 2019). Nous pouvons donc nous questionner sur le rôle de la carte stratégique dans la construction de la stratégie. Serait-elle un outil pertinent qui permettrait l'émergence d'une stratégie ouverte ?

Le BSC est présenté par ses concepteurs comme un tableau de bord stratégique structuré en quatre axes, finance, clients, apprentissage et processus internes, mais rapidement dans leurs publications (Kaplan, Norton : 1996a, 1996b, 2001a, 2001b, 2004, 2006, etc.), la carte stratégique va prendre une place centrale et fondamentale dans le modèle. Elle se dessine effectivement comme la base fondamentale d'un BSC opérationnel, illustrant les objectifs et

leurs interactions communes permettant ainsi une visualisation claire du fonctionnement interne de l'organisation. Kaplan et Norton lui consacrent un article (Kaplan, Norton, 2000), puis un ouvrage complet (Kaplan, Norton, 2004). La notion de stratégie est directement liée aux principes de la construction de la carte stratégique. Kaplan et Norton (2001a), définissent la stratégie comme un modèle d'hypothèses sur des relations de causes à effet. Naro et Travaillé (2019) expliquent que cela peut se traduire par une carte stratégique qui, si l'on s'appuie sur le concept d'Argyris et Schön (1978), peut être identifiée comme la « *théorie d'action* » de l'organisation. Ils poursuivent leur raisonnement par l'idée que cette « *théorie d'action* » relate des paradigmes fondateurs et aux valeurs directrices sur lesquelles sont construites les « *stratégies d'action* ». Une carte stratégique peut en effet être associée aux théories fondatrices et être à l'origine de l'identification d'actions stratégiques à mettre en place, mais également à leur mise en application efficace. Il s'agirait donc d'un processus d'apprentissage pour les collaborateurs qui permettra d'implémenter une nouvelle dynamique engendrée par la stratégie naissante.

Nous avons souligné la dimension collective du BSC et son rôle dans la construction de la stratégie. En nous appuyant sur les nombreux travaux de Kaplan et Norton nous observons que par sa méthodologie, il amène à une réflexion collective et apporte ainsi un cadre favorable à un processus de construction collective de la stratégie. Ceci apporte un cadre structurant à la construction stratégique d'une part et permet d'envisager sa mise en place de façon ordonnée permettant un suivi mesurable des démarches mises en place d'autre part. Naro et Travaillé (2019) s'appuient sur ces idées et présentent le fait que dans la même perspective, la conception collective de la carte stratégique et des liens causaux qui la structurent, les mécanismes de discussions sur le choix des objectifs et celui d'indicateurs, favorisent les interactions entre acteurs. Afin de mettre en place un BSC efficace il serait pertinent de construire en premier la carte stratégique. Elle permettra de reprendre les bases fondamentales des axes de fonctionnement de l'entreprise ainsi que de soulever toutes les questions pertinentes relatives à son fonctionnement et aspirations futures. Cette démarche fait appel à des échanges et discussions entre les collaborateurs, desquels vont émerger les futures idées stratégiques qui pourront structurer l'organisation. La carte stratégique peut être assimilée à un classique qui a fait ses preuves, autant dans la littérature que sur le plan opérationnel. Nous pouvons maintenant nous intéresser à son rôle, ainsi que le fonctionnement du BSC qui en découle, dans une société d'une nouvelle forme, orientée de façon adéquate avec la tendance de l'urgence sociale et écologique actuelle.

« *L'intérêt du BSC réside dans ses vertus pédagogiques, notamment lors de l'élaboration de la carte stratégique et les processus managériaux qu'il suscite tout particulièrement lors de sa phase de conception* » (Naro, Travaillé, 2010). La phase de construction peut en effet être perçue comme le fondement de la construction stratégique, elle peut être utilisée comme base à la conception d'un outil comme le BSC. Le travail sur une carte stratégique permet à l'équipe de direction de passer en revue les axes de son fonctionnement ainsi que de soulever des questions au sujet de l'orientation stratégique. En effet, ces cartes peuvent être un outil très performant pour aider les directions à se concentrer sur les fondements d'un problème, à trouver les points de contrôle critiques, à guider les efforts de gestion et d'atténuation des risques, à formuler et à communiquer une stratégie et à enseigner les relations causales dans un système complexe (Scavarda, 2006). Une carte stratégique permet en effet d'attirer l'attention des membres dirigeants sur des problèmes existants au sein de l'entreprise afin de mettre en œuvre des actions allant dans le sens de leur régulation. Elle permet ainsi de mettre en place un système de contrôle afin de vérifier et suivre la pertinence des actions déployées. Une carte peut être envisagée comme un guide, en mettant en place des démarches visant à limiter les risques identifiés au sein de l'organisation. Elle peut être considérée comme un outil de formulation de la stratégie et ainsi de communication au sein de l'entreprise. Elle permet finalement d'illustrer et permettre la mise en œuvre d'interactions et de relations de cause à effet au sein de l'organisation. Une carte stratégique est un donc un outil qui permet de formuler la stratégie et permet sa mise en place ainsi que son suivi.

Naro et Travaillé (2010) expliquent que le BSC, tout comme la stratégie, ne seraient plus des éléments qui s'imposent aux collaborateurs d'une entreprise à tous niveaux hiérarchiques, mais qu'il serait plus judicieux de les voir « *émerger* » au cours d'une démarche collective d'émergence de la stratégie. La stratégie n'est en effet plus un sujet secret, les entreprises semblent désormais tendre vers l'ouverture, elles choisissent de plus en plus de divulguer des informations sur leurs sujets stratégiques et surtout d'impliquer un grand nombre de collaborateurs dans les discussions concernant la stratégie (Dobusch et al., 2015). Impliquer les collaborateurs dans la construction de la stratégie avec à l'appui un outil performant semble alors tout à fait pertinent, la construction d'une carte stratégique pourrait être un processus interactif et participatif favorisant ainsi l'intelligence collective. Ceci lui donnera de la richesse en termes de données du fait de la participation des collaborateurs, ainsi qu'il permettra d'impliquer les collaborateurs qui seront acteurs et plus seulement exécuteurs d'actions

imposées. Les idées stratégiques vont pouvoir émerger depuis des points de vue différents et permettre ainsi un plus large panel de suggestions. Ainsi le rôle de la direction serait de stimuler et activer l'initiative d'une démarche collective au sein de l'entreprise, sans avoir préalablement défini les idées. Afin d'impliquer et embarquer les collaborateurs dans le processus il semble important de leur donner l'opportunité de s'exprimer et participer ainsi à ce processus structurant. Les échanges qui peuvent avoir lieu au cours de ce type de démarches permettront de faire des choix pertinents et en adéquation avec le fonctionnement interne de l'entreprise ainsi que de sa position par rapport à la concurrence et les parties prenantes externes. Kaplan et Norton dans leurs travaux sur la carte stratégique expliquent que sa construction collective et interactive de la carte stratégique met en avant les relations causales qui la composent. L'implication des collaborateurs favorise les interactions et donc l'émergence d'idées pouvant impacter favorablement le fonctionnement de l'organisation. Il est question du choix d'axes, d'objectifs et d'indicateurs. Les collaborateurs compétents pour chaque axe pourront apporter leur expertise afin de générer une dynamique proactive et constructive. Les mécanismes de délibération et de choix des objectifs et des indicateurs qui composent la carte stratégique, peuvent permettre aux différents acteurs de l'entreprise d'interagir et surtout de se rassembler autour d'un modèle de performance (Naro, Travaillé, 2010).

La construction de la carte stratégique entraîne donc des actions allant dans le sens de la stratégie qui est née de ses interactions. Il s'agit ensuite de s'assurer que les objectifs sont atteints et de suivre de façon opérationnelle et constructive la démarche en cours. Il s'agira dans un premier temps de mesurer la performance à travers l'évolution des indicateurs qui pourront donner l'impulsion suivante afin de garder une dynamique visant l'objectif stratégique de la direction. Kaplan et Norton (2001a), soutiennent qu'il s'agit de réaliser l'alignement stratégique et de « traduire la stratégie en actions » (Kaplan et Norton, 2001a ; 2006) par la mise en place de démarches visant à atteindre les cibles des indicateurs relatifs à chaque objectif. Naro et Travaillé (2019) présentent un apprentissage, en « double boucle » qui consiste à remonter jusqu'aux fondements de la stratégie (Schreyögg, Steinmann, 1987) en s'appuyant de manière interrogative sur la carte stratégique. Ils expliquent qu'il s'agit d'identifier les valeurs directrices qui fondent les « stratégies d'action » sur lesquelles sont définis les objectifs et cibles

La stratégie pourra être dessinée grâce aux axes identifiés, comme nous l'avons présenté, chaque axe sera composé d'objectifs mesurables par des indicateurs. Les indicateurs peuvent

se voir attribués des valeurs cibles afin de guider les actions. La cartographie stratégique peut permettre une meilleure orientation dans sélection restreinte d'indicateur (Trébucq, 2009). La carte stratégique se dessine comme un outil de la construction de la stratégie (Naro, Travaillé, 2019) et de sa mise en place opérationnelle à long terme. Lors de la réflexion préliminaire, de la construction de la carte stratégique sont générés des mécanismes d'acquisition, de distribution et d'interprétation des connaissances. Ils joueront un rôle fondamental dans la mémoire organisationnelle et la capitalisation des connaissances (Naro, Travaillé, 2019). La démarche de construction d'une carte stratégique peut en effet s'avérer être un temps d'échange particulièrement riche et constructif. De ces échanges peuvent émerger des idées, des questionnements et des discussions, importantes mais mises de côté du fait du rythme effréné des journées des collaborateurs et des urgences à gérer de chacun.

On peut se demander si la carte stratégique est vraiment nécessaire et pertinente au cours de la construction d'un BSC. Comme l'ont montré plusieurs études (Othman, 2006 ; Trébucq, 2009), le BSC ne s'accompagne pas toujours de la conception d'une carte stratégique. Elle ne constitue pas une étape obligatoire, mais semble capitale. La carte stratégique paraît en effet indissociable au concept de BSC, dans leurs publications, les concepteurs de ce dernier en font un élément central et fondamental (Naro, Travaillé, 2010). Kaplan et Norton (1998) définissent la stratégie comme « *un ensemble d'hypothèses sur des causes et leurs effets* ». Ils poursuivent en présentant l'idée que « *le BSC doit mettre en évidence les relations (hypothèses) entre les objectifs (et les indicateurs) dans les différents domaines suivis, pour que ces objectifs soient validés et qu'ils servent à guider les actions* » (Kaplan, Norton, 1998, p. 42). En s'appuyant sur les travaux de Kaplan et Norton (1998), la carte stratégique apparaît alors de façon évidente comme un élément fondateur dans la construction et l'élaboration de la stratégie au sein d'une entreprise (Naro, Travaillé, 2010). Aujourd'hui, tous les projets de BSC établissent d'abord une carte stratégique ainsi que ses objectifs et ne sélectionnent qu'ensuite les paramètres de chacun d'entre eux ainsi que leurs valeurs cibles (Kaplan, 2009).

Les nouvelles stratégies entraînent inévitablement des changements à tous niveaux au sein d'une entreprise. Un changement malgré son objectif positif peut se révéler comme un bouleversement important dans l'organisation. Les nouvelles stratégies devraient donc être accompagnées d'outils efficaces permettant leur mise en place de façon opérationnelle et structurée. Kaplan et Norton (1996) expliquent que le BSC représente une avancée considérable en termes de contrôle stratégique. Il se présente comme un outil complet et pertinent en termes

d'approches stratégiques. Naro et Travaillé (2010) expliquent ainsi que le BSC, par sa méthodologie et fonctionnement, amène à une réflexion collective sur des éléments fondamentaux tels que la vision, le métier, la mission, les valeurs, le positionnement au sein de l'entreprise. Nous constatons qu'il s'agit donc d'un outil complet pouvant faire collaborer les fonctions de l'entreprise entre elles et ainsi favoriser les interactions. Nous avons souligné qu'elles sont particulièrement importantes au cours du processus de construction de la stratégie ouverte qui offre de nombreux avantages aux entreprises. Selon les réflexions de Kaplan et Norton le BSC permettrait donc l'identification et la construction de la stratégie au sein d'une entreprise, la démarche incluant les collaborateurs lui donne ainsi une vision collective.

Ces éléments de réflexion nous ont permis de souligner la pertinence opérationnelle et stratégique du BSC et de sa carte stratégique. Ils pourraient être les alliés du contrôle de gestion en pleine évolution, s'adaptant ainsi au monde en pleine transition. Face à un outil solide reconnu par les professionnels et mis au défi par de nombreux chercheurs, on se demande si le BSC et sa carte stratégique pourraient eux aussi évoluer et s'adapter au contexte mondial actuel. Pourrions-nous envisager un BSC et une carte stratégique plus verts, adaptés à la société à mission ?

### ***2.3.3. Du BSC au SBSC : pilotage au service d'une mission d'intérêt collectif***

Nous pouvons nous questionner sur la façon de piloter une société dont l'objectif principal n'est pas le profit financier, plus précisément une société à mission. Comment pourrions-nous mesurer ses performances ou bien comment peut-être formuler et définir sa stratégie ? Kaplan (2002), fondateur du BSC, se penche sur la question de l'émergence de celle-ci et explique qu'en déployant des mesures de performances stratégiques, les organisations à but non lucratif peuvent se concentrer sur leur mission et fournir ainsi des informations indispensables à leurs parties prenantes. Cela permettrait d'avoir un fonctionnement plus efficace. En effet l'avantage que le BSC peut apporter aux organisations à but non lucratif est d'atteindre une vision et un suivi pertinent de leur activité (Kaplan, 2002). Nous soulignons le rôle des parties prenantes et de la transparence comme étant essentiels pour empêcher la dérive de la mission et pour renforcer la légitimité, ce qui remet en question la recherche sur la nature contraignante des

parties prenantes (Klein et al., 2021). Le BSC serait donc un outil pertinent pour les sociétés à but non lucratif.

Kaplan (2002) souligne le fait que la plupart des organisations à but non lucratif n'ont pas de stratégie clairement définie, succincte et opérationnelle. Or, elle est fondamentale, la stratégie des organisations à but non lucratif doit illustrer ce que l'organisation prévoit de faire à ce qu'elle a l'intention d'accomplir, il est en effet important que les résultats puissent être mesurés (Kaplan, 2002). Les dirigeants d'organisations à but non lucratif peuvent utiliser le BSC pour que leur organisation soit davantage axée sur la stratégie, il leur permettrait ainsi de fournir des performances démontrables, mesurables et surtout alignées sur leur vision et leur mission (Kaplan, 2002). Grâce à cette dynamique et gestion de la stratégie, ce "troisième secteur" de la société a vocation à devenir beaucoup plus efficace, afin d'apporter des avantages à la société (Kaplan, 2002). S'appuyer sur la carte stratégique pour définir clairement la stratégie et utiliser le BSC pour mesurer la performance de la société semblerait tout à fait cohérent. Cependant, Kaplan (2002) dit que la performance financière n'étant pas leur objectif premier, les organisations à but non lucratif peuvent rencontrer des difficultés avec l'architecture standard du BSC. Une réorganisation de la carte stratégique semblerait nécessaire. La carte stratégique traditionnelle pourrait être revue et réorganisée en plaçant la mission de la société au sommet de leur BSC (Kaplan, 2002). De nombreux auteurs comme Figge et al. (2002) et Hansen et Schaltegger (2014) soulignent l'interconnexion entre les performances sociales, environnementales et sociales et commerciales, ce qui illustre la réelle pertinence de s'appuyer sur le BSC à travers cette vision stratégique nouvelle pour les sociétés. Ainsi le BSC et sa carte stratégique pourraient convenir à une société à mission, mais on se demande si l'outil est pertinent tel quel. N'y aurait-il pas une évolution qui serait plus adaptée ?

Une variante du BSC, le SBSC, a été développée à partir du BSC de Kaplan et Norton (1992). Notons que Kaplan et Norton ne le nomment pas ainsi dans leurs travaux. Il aborde ce sujet pertinent et actuel qui répond aux principales exigences de l'écologie, du social et de la performance en termes économiques (Figge et al., 2002). Les questions de développement durable sont en effet, des sujets de plus en plus présents en recherche en raison de la situation environnementale mondiale. Elles deviennent la question principale de nombreuses organisations, mais nous ne disposons pas d'un outil officiel pour gérer cette nouvelle façon de faire et d'aborder le pilotage des entreprises. De nombreuses études et recherches décrivent des moyens d'intégrer la durabilité dans la stratégie. La revue systématique de littérature de Chehimi

(2022) identifie la pertinence de développer un outil dérivé du BSC afin d'inclure la RSE dans la stratégie des entreprises et le SBSC se présenterait comme un outil innovant qui permet d'associer les questions financières et non financières dans la gestion stratégique. Le SBSC se distingue du BSC par son architecture, en reconnaissant explicitement les objectifs et les mesures de performance directement liées à la RSE (Hansen, Schaltegger, 2016). Cet outil montre la relation entre les performances économiques, environnementales et sociales (Figge et al., 2002). Les chercheurs ont souligné le potentiel du SBSC pour intégrer à la gestion stratégique des organisations, la gestion de la durabilité (Figge et al. 2002a) il permet en effet à la direction d'aborder les objectifs dans les trois dimensions de la durabilité en intégrant les trois questions économiques, environnementales et sociales, alors que d'autres recherches se concentrent sur une seule variable sans nécessiter des systèmes parallèles (Hansen, Schaltegger, 2016). Sur la base de ces analyses, les chercheurs ont développé le SBSC (par exemple, Figge et al. 2002a ; Hansen et Schaltegger 2012), « *sustainability scorecard* » (SIGMA 2003) ou « *responsive business scorecard* » (van den Brink and van der Woerd 2004 ; van der Woerd et van den Brink 2004 ; van Marrewijk 2004), nous identifions également d'autres variantes au SBSC comme l'« *integrated scorecards* » (Journeault, 2016), ou l'« *integrated risk scorecards* » (Trébuq, 2015), ou le « *new CSR scorecards* » (Mehralian, 2019, Wong, 2016). Bien que tous ces modèles présentent un intérêt certain, nous avons choisi à ce stade de notre étude, de porter notre attention sur les travaux de Kaplan et Norton.

Selon la littérature, le SBSC peut être un outil viable pour satisfaire de nombreux besoins de gestion concernant des sujets, tels que les questions de durabilité des entreprises, aider les entreprises dans le processus de mise en œuvre d'une stratégie du développement durable, permettre la prise de décision ainsi que pour soutenir les exigences de données réglementaires (Schaltegger, Wagner, 2006). Selon Schaltegger et Wagner (2006), le SBSC est un instrument permettant une "*meilleure intégration des aspects environnementaux, sociaux et économiques*" (p. 686) ; ils expliquent que cet outil permet également d'identifier les questions environnementales stratégiquement pertinentes et d'évaluer leur influence potentielle sur le succès de l'entreprise. Les travaux de Hansen et Schaltegger (2016) sur le SBSC fournissent un cadre prometteur pour intégrer les stratégies orientées vers la RSE dans les entreprises. Bieker et Gminder (2002) et Hansen et Schaltegger (2016), se sont intéressés à l'identification d'architectures de SBSC selon les stratégies des entreprises vis-à-vis de la RSE et présentent différents modèles. Cette variante du BSC qui prend également appui sur la carte stratégique

pourrait être un outil pertinent liant suivi des performances, pilotage et durabilité, notion centrale pour la société à mission.

Hansen, Schaltegger (2016) réfléchissent aux architectures possibles du SBSC. En effet plusieurs approches de l'outil peuvent être possibles, comme de conserver les quatre axes du BSC et intégrer des objectifs de RSE dans chacun ou bien ajouter un cinquième axe spécifique pour les questions de RSE. Face à une innovation, il est toujours intéressant de prendre du recul et réfléchir à la meilleure option possible. Nous nous demandons cependant s'il y en a vraiment une seule, ou si l'architecture de la carte stratégique devrait être adaptée à chaque société qui souhaite adopter le SBSC. Nous devons également réfléchir aux indicateurs du SBSC, s'ils ne sont pas orientés vers une optimisation économique, leur mesure pourrait être plus subjective et moins évidente. Le tableau de bord est équilibré entre des mesures de résultats objectifs, qui sont facilement quantifiables et des facteurs de performance plus subjectifs dont la mesure des résultats et des performances peut être plus complexe (Kaplan et Norton 1996). En effet, certains paramètres ne peuvent pas être exprimés uniquement en termes monétaires ou chiffrés. Cela conduit Möller et Schaltegger (2005) à poser une question importante : quels sont les mesures et paramètres clés décrivant l'efficacité en matière de protection de l'environnement et de durabilité ? Cela nous amènera à réfléchir sur la pertinence des indicateurs identifiés pour chaque objectif ainsi que leur mesurabilité.

Le SBSC est identifié comme un cadre prometteur pour les sociétés dont la stratégie est axée sur les questions de durabilité (Hansen, Schaltegger, 2014) et dont la direction souhaite déployer une vision responsable. Il serait alors un outil innovant, construit à partir du solide BSC, adapté à la société à mission dont le pilotage nécessite visibilité globale, inclusion, stratégie orientée vers la mission et qui intègre de façon opérationnelle les questions de la RSE. Notre revue de littérature nous permet alors de nous questionner sur la pertinence du SBSC pour la société à mission.

## 2.4.Synthèse : Chapitre 2 - Quel contrôle de gestion stratégique pour les sociétés à mission ? La pertinence des SBSC en question(s)

Le contrôle de gestion est un outil fiable de pilotage et de support à la prise de décision, avec un rôle important dans les processus stratégiques. Ils lui permettront d'améliorer et renforcer le système de contrôle de gestion existant. On peut envisager un lien étroit entre stratégie et contrôle.



Les entreprises à vision responsable, inscrivent dans leur fonctionnement et stratégie la logique de la responsabilité sociétale et environnementale à travers un management ouvert et collaboratif. La stratégie ouverte permettra de faire émerger des idées innovantes cohérentes avec la société et d'impliquer les collaborateurs dans sa mise en œuvre. Le rôle des collaborateurs dans la construction de la stratégie semble important et utile, il apporte créativité, implication et émergence d'idées. La nouvelle stratégie ainsi devient un guide accessible à tous et compris par tous.



Simons (1995) explique que dans un monde très concurrentiel les entreprises doivent innover afin de rester compétitives, il est donc important de trouver le juste équilibre entre contrôle et autonomie. Il définit alors quatre leviers du contrôle qui ont chacun un rôle important dans l'atteinte des objectifs et donc du succès d'une organisation. Les quatre leviers de Simons répondent chacun aux spécificités de la société à mission et favorisent ainsi l'atteinte de la mission. Ils permettent de mettre en place un contrôle efficace et une création de valeur.



Le BSC peut être considéré comme un système de management complet, orienté autour de la vision de la société. Sa dimension large et complète lui d'être associé à la planification stratégique et à sa mise en œuvre. La carte stratégique du BSC est l'étape préliminaire qui permet de dessiner les fondements de l'outil. Elle amène à une réflexion collective et apporte ainsi un cadre favorable à un processus de construction collective de la stratégie.



Le SBSC, adaptation du BSC, pourrait satisfaire de nombreux besoins de gestion concernant des sujets, tels que les questions de durabilité des entreprises, aider les entreprises dans le processus de mise en œuvre d'une stratégie du développement durable, permettre la prise de décision ainsi que pour soutenir les exigences de données réglementaires. Il souligne la relation entre les performances économiques, environnementales et sociales. Le SBSC est alors identifié comme un cadre prometteur pour les sociétés dont la stratégie est axée sur les questions de durabilité.

Face au dynamisme et aux exigences du monde actuel, le besoin d'innovation au sein des sociétés est incontestable. La création de nouveaux modèles et fonctionnements au sein de l'entreprise semble nécessaire. Les entreprises doivent mettre en place des stratégies qui leur permettront par définition de se positionner par rapport à leur environnement (Mintzberg, 1987). Selon de nombreux auteurs la formulation de la stratégie vise à l'orientation future de l'entreprise. Notons que le succès de la mise en place d'un processus stratégique dépend d'éléments, internes et externes à la société, ses parties prenantes ont donc un rôle important à jouer. Une compréhension globale de la société et de son organisation semble nécessaire afin de pouvoir concevoir une stratégie cohérente et adaptée. A travers notre analyse des travaux existants, nous avons identifié l'idée qu'une stratégie efficace devrait être un processus bien cadré et structuré qui respecte un protocole. Preble (1992) présente trois grandes étapes : formuler la stratégie, mise en place de la stratégie, contrôle et retours. Dans ce cas, le contrôle permet de se positionner dans un objectif d'amélioration continue. Les systèmes de contrôles permettent ainsi de s'assurer du bon fonctionnement dans la durée ainsi que d'être dans une dynamique d'adaptabilité permanente. Le contrôle de gestion se dessine comme un acteur central de la stratégie en entreprise. Il peut en effet participer à sa construction et également à sa mise en place organisationnelle par la suite. Comme nous l'avons présenté, Anthony (1988) approfondit la dimension stratégique du contrôle de gestion en le définissant comme « *un processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour appliquer les stratégies* ». Le rôle du contrôle de gestion dans les processus stratégiques paraît évident, les deux peuvent s'influencer mutuellement afin de permettre à l'entreprise le développement d'une nouvelle stratégie. Celle-ci lui permettra d'améliorer et renforcer le système de contrôle de gestion existant. On peut donc envisager un lien étroit entre stratégie et contrôle.

Les systèmes de contrôle de gestion semblent vitaux dans la construction d'une stratégie et de sa mise œuvre efficace (Simons, 1994). Le lien entre contrôle et stratégie semble en effet cohérent, nous nous sommes appuyée sur les travaux de Simons (1995). Whittington s'intéresse à la notion de « *stratégie ouverte* », il la définit comme transparente, autrement dit accessible et inclusive. L'émergence de stratégie ouverte est donc un processus faisant appel à l'implication d'acteurs variés au sein de la société. L'objectif étant d'identifier et mettre en place une démarche ayant vocation à faire évoluer et progresser l'entreprise de façon efficace et durable. La stratégie ouverte permettra donc d'une part de faire émerger des idées innovantes

cohérentes avec la société et d'autre part d'impliquer les collaborateurs dans sa mise en œuvre, donc de favoriser son efficacité. Le rôle des collaborateurs dans la construction de la stratégie semble incontestablement important et utile. La nouvelle stratégie devient un guide accessible à tous et compris par tous. Cependant, cette nouvelle démarche peut être synonyme d'inconnu et de flou, afin de bénéficier des avantages d'une innovation au sein d'une entreprise, il serait judicieux de choisir et identifier un outil pertinent afin de la mettre en place. L'émergence et la mise en œuvre d'une stratégie sont des processus faisant appel à l'ensemble des fonctions d'une société. Le contrôle de gestion met à disposition de la direction des outils de pilotage, de mesure de la performance et ainsi de prise de décision grâce à son analyse et compréhension globale du fonctionnement de la société. Il peut de ce fait jouer un rôle pertinent dans la construction d'une stratégie. Nous nous appuyons sur la littérature qui met en avant l'importance de l'innovation de la mesure de la performance (Atkinson et al., 1997 ; Hronec, 1993 ; Kaplan, Norton, 1996 ; Lynch, Cross, 1995). Les systèmes de contrôle se positionnent alors comme des fonctions jouant un rôle direct dans les démarches stratégiques. Face à ce monde en pleine évolution, les entreprises sont en quête de sens, la stratégie doit alors embrasser les nouveaux besoins et aspirations des organisations ainsi que de leurs collaborateurs dont le rôle est de plus en plus important. La créativité en stratégie, apportée par la diversité des idées des collaborateurs face à un contexte dynamique pourrait être une démarche clé. Les entreprises à vision responsable, inscrivent dans leur fonctionnement et stratégie la logique de la responsabilité sociétale et environnementale à travers un management ouvert et collaboratif.

Comme nous l'avons souligné, Simons (1995) explique que dans un monde très concurrentiel les entreprises doivent innover afin de rester compétitives. Il explique qu'il est important de trouver le juste équilibre entre contrôle et autonomie. Le contrôle et la stratégie étant étroitement liés, il définit alors quatre leviers du contrôle qui ont chacun un rôle important dans l'atteinte des objectifs et donc du succès d'une organisation :

- **Contrôle de diagnostic** qui permet de s'assurer que les objectifs sont atteints de façon efficace et efficiente ;
- **Contrôle de croyances** qui permet d'encourager individuellement à la recherche de nouvelles opportunités ;
- **Contrôle de limites** qui permet de cadrer les travaux et actions dans un objectif défini ;

- **Contrôles interactifs** qui permet à la direction générale de se concentrer sur les incertitudes stratégiques, la situation et évolution de l'organisation par rapport à la concurrence afin de répondre de façon proactive.

Le monde actuel dynamisé par la transition vers de nouvelles visions, exige des managers de la flexibilité, de l'innovation et de la créativité. Le modèle des quatre leviers de Simons permet de mettre en place un contrôle cohérent ainsi que de générer de la création de valeur. Cela nous amène à nous questionner sur la pertinence de ces quatre leviers de contrôle dans la société à mission. La société à mission répond à l'appel sociétal et écologique urgent au niveau mondial par un cadre juridique innovant et responsable. Nous constatons ainsi une innovation des modèles d'entreprises à vocation sociale. Il est alors judicieux de se questionner au sujet de la conceptualisation de la double création de valeur sociale et également valeur économique (Weerawardena et al., 2021). C'est l'objectif de la loi PACTE, penser à un nouveau modèle et vision de l'entreprise qui sera tourné vers le bien commun. Comme le souligne le rapport Rocher qui en a effectué une analyse complète, le besoin d'un outil de pilotage semble être incontestable. Le modèle des leviers de contrôle de Simons pourrait alors se présenter comme un cadre qui fonctionne pour la société à mission aux quatre niveaux :

- **Contrôle des croyances** : travailler de façon collaborative dans le sens de la vision de la société à mission, permet une implication forte des parties prenantes ;
- **Contrôle interactif** : son caractère inclusif, lui permet la participation en interne des collaborateurs et en externe permet l'adaptation de la stratégie en s'appuyant sur les parties prenantes externes à travers le comité de mission, qui peut être perçu comme levier de contrôle interactif à part entière ;
- **Contrôle des limites** : d'une part s'assurer que les activités vont dans le sens de la mission et de la vision, que les activités entreprises ne sont pas risquées sur le plan stratégique qui seraient contraires à sa mission, d'autre part s'assurer que les activités permettent à la société de générer suffisamment de valeur économique afin de fonctionner, le contrôle des limites permet donc de lui donner un cadre ;
- **Contrôle diagnostic** : permet de mesurer la performance des actions mises en place dans l'objectif de l'atteinte de la mission et ainsi pouvoir ajuster la stratégie de façon

transparente et accessible aux collaborateurs, afin qu'ils puissent avoir une compréhension globale de la démarche et de la finalité de la société à mission.

Nous pouvons alors souligner que les quatre leviers de Simons paraissent particulièrement pertinents, répondant chacun aux spécificités de la société à mission et favorisant ainsi l'atteinte de la mission. Le modèle de Simons permettrait ainsi de mettre en place un contrôle efficace, par le contrôle des limites d'une part et une création de valeur par le contrôle des croyances et contrôle interactif d'autre part. Les besoins des différents contrôles nous permettent d'orienter notre recherche vers un outil comme le BSC, outil de pilotage, qui permet une vision globale par axe avec une mesure de la performance des différents objectifs, tous orientés vers la stratégie de la société, qui peut être interprétée comme la vision et la mission de la société à mission.

Le BSC développé par Kaplan et Norton (1992) est un outil de gestion emblématique qui soutient la mise en œuvre réussie des stratégies d'entreprise (Figge et al., 2002). Son approche multidimensionnelle permet la mesure de la performance et l'équilibre des mesures des questions financières et non financières, à court et à long terme (Mio et al., 2021). Il peut être alors considéré comme un système de management complet, orienté autour de la vision de la société. Les quatre axes : financier, clients, processus et innovation, permettent d'avoir une vision d'ensemble sur les activités de la société. Sa dimension large et complète permet au BSC d'être associé à la planification stratégique et à sa mise en œuvre, ce qui est utile en tant que cadre de gestion permettant d'identifier les facteurs que les entreprises pourraient exploiter pour optimiser leur stratégie (Kaplan, Norton, 2001). De nombreuses études et recherches prennent appui sur le BSC et il y est démontré que le modèle de Simons pourrait fournir un cadre théorique pertinent pour éclairer la pratique du contrôle stratégique d'une part et de l'innovation et l'évolution des sociétés d'autre part. Kaplan et Norton (1998) expliquent l'importance fondamentale de la carte stratégique dans la construction du BSC. Elle est en effet l'étape préliminaire qui permet de dessiner les fondements de l'outil de pilotage et mesure de la performance. C'est pour cela que nous envisageons la carte stratégique du BSC comme un élément central de notre problématique de recherche. Elle se dessine effectivement comme la base fondamentale d'un BSC opérationnel, illustrant les objectifs et leurs interactions communes permettant ainsi une visualisation claire du fonctionnement interne de l'organisation. La notion de stratégie est directement liée aux principes de la construction de la carte stratégique. En nous appuyant sur les nombreux travaux de Kaplan et Norton nous

observons que par sa méthodologie, il amène à une réflexion collective et apporte ainsi un cadre favorable à un processus de construction collective de la stratégie. Ceci apporte un cadre structurant à la construction stratégique d'une part et permet d'envisager sa mise en place de façon ordonnée permettant un suivi mesurable des démarches mises en place d'autre part. Kaplan et Norton (1996) expliquent que le BSC représente une avancée considérable en termes de contrôle stratégique. Face à un outil solide reconnu par les professionnelles et mis au défi par de nombreux chercheurs, on se demande si le BSC et sa carte stratégique pourraient eux aussi évoluer et s'adapter au contexte mondial actuel. Pourrions-nous envisager un BSC et une carte stratégique plus verts ?

Nous nous sommes alors questionnée sur la façon de piloter une société dont l'objectif principal n'est pas le profit, plus précisément une société à mission. Kaplan (2002), fondateur du BSC, se penche sur la question de l'émergence de celle-ci et explique qu'en déployant des mesures de performances stratégiques, les organisations à but non lucratif peuvent se concentrer sur leur mission et fournir ainsi des informations indispensables à leurs parties prenantes. Le BSC se présenterait donc comme un outil pertinent pour les sociétés à but non lucratif. Kaplan (2002) dit que la performance financière n'étant pas leur objectif premier, les organisations à but non lucratif peuvent rencontrer des difficultés avec l'architecture standard du BSC. Une réorganisation de la carte stratégique semblerait nécessaire. La carte stratégique traditionnelle pourrait être revue et réorganisée en plaçant la mission de la société au sommet de leur BSC (Kaplan, 2002). De nombreux auteurs comme Figge et al. (2002) et Hansen et Schaltegger (2014) soulignent l'interconnexion entre les performances sociales, environnementales et sociales et commerciales, ce qui illustre la réelle pertinence de s'appuyer sur le BSC à travers cette vision stratégique nouvelle pour les sociétés. Une variable du BSC, le SBSC a été développé à partir du BSC de Kaplan et Norton (1992). Le SBSC aborde ce sujet pertinent et actuel qui répond aux principales exigences de l'écologie, du social et de la performance en termes économiques (Figge et al., 2002), il se distingue du BSC par son architecture, en reconnaissant explicitement les objectifs et les mesures de performance directement liées à la RSE (Hansen, Schaltegger, 2016). Selon la littérature, le SBSC pourrait satisfaire de nombreux besoins de gestion concernant des sujets, tels que les questions de durabilité des entreprises, aider les entreprises dans le processus de mise en œuvre d'une stratégie du développement durable, permettre la prise de décision ainsi que pour soutenir les exigences de données réglementaires (Schaltegger, Wagner, 2006). Il souligne en effet la relation entre les performances économiques, environnementales et sociales (Figge et al., 2002). Cette variante

du BSC qui prend également appui sur la carte stratégique pourrait être un outil pertinent liant suivi des performances, pilotage et durabilité, notion centrale pour la société à mission. Le SBSC est alors identifié comme un cadre prometteur pour les sociétés dont la stratégie est axée sur les questions de durabilité (Hansen, Schaltegger, 2014) et dont la direction souhaite déployer une vision responsable. Il serait alors un outil innovant, construit à partir du solide BSC, adapté à la société à mission dont le pilotage nécessite visibilité globale, inclusion, stratégie orientée vers la mission et qui intègre de façon opérationnelle les questions de la RSE.



## **Conclusion première partie : Modèle conceptuel et proposition de recherche**

Nous avons constaté que le dynamisme dans lequel évoluent les entreprises entraîne des exigences toujours plus importantes du marché. Le besoin d'innovation est incontestable, afin d'y faire face de façon efficace, il semble primordial de voir émerger la création de nouveaux modèles et fonctionnements au sein des organisations. Face à l'urgence écologique et sociale, la loi PACTE, apporte en 2019 une réelle innovation sur le plan législatif et pratique avec la société à mission, dont le but est d'engager les dirigeants à entretenir une finalité d'ordre social ou environnemental en apportant une modification aux statuts de la société. Nous nous intéressons alors au contrôle de gestion pour la société à mission. La littérature ne présente pas nombreux de travaux et le sujet nous paraît pertinent dans le contexte mondial actuel. Le monde de demain a en effet besoin d'entreprises responsables, dont les actions visent l'intérêt social, sociétal écologique et la littérature de nouveaux modèles et outils. La société à mission s'adresse aux entreprises qui souhaitent s'inscrire dans une démarche responsable et dont l'objectif n'est pas uniquement le profit financier à tout prix. La stratégie pourrait être un élément central dans le succès d'une entreprise et d'une nouvelle démarche. L'idée est en effet, soutenue par de nombreux auteurs. Elle permet de garantir la pérennité de celle-ci à long terme. La stratégie, peut être considérée comme une pratique à part entière. L'implication des collaborateurs pourrait être une approche pertinente pour faire émerger la stratégie d'une façon innovante et collective. Cela générerait une dynamique opulente des connaissances, des savoirs et des idées riches en diversité du fait de la multitude des acteurs de de leurs expériences propres à chacun. Le rôle des collaborateurs dans la construction de la stratégie semble alors incontestablement capital. La stratégie ouverte permettra donc d'une part de faire émerger des idées innovantes et d'autre part d'impliquer les collaborateurs dans sa mise en œuvre du fait de leur participation à son élaboration. L'émergence de stratégie ouverte est donc un processus faisant appel à l'implication de plusieurs acteurs au sein de l'entreprise rendant ainsi la démarche riche et constructive. Nous avons démontré qu'une stratégie efficace devrait être un processus structuré qui respecte un protocole. La performance d'une entreprise résiderait donc dans la stabilité et fiabilité de son fonctionnement et de la cohérence de sa stratégie et sa mise en place.

La participation des collaborateurs favoriserait la créativité en termes d'émergence de stratégies nouvelles. Les entreprises à vision responsable, inscrivent dans leur fonctionnement la logique de la responsabilité sociétale et environnementale à travers un management ouvert et collaboratif qui permet l'implication et le sentiment d'appartenance au projet pour tous. Ce mode de fonctionnement particulièrement dynamique pourrait nécessiter de cadre, voire de modèle théorique sur lequel s'appuyer. Simons (1995) explique justement que les entreprises doivent innover afin de rester compétitives et qu'il est important de trouver le juste équilibre entre contrôle et autonomie. Il définit alors quatre leviers du contrôle qui ont chacun un rôle important dans l'atteinte des objectifs et donc du succès d'une organisation, mais nous identifions également deux catégories distinctes dans les leviers, qui s'équilibrent parfaitement afin de générer un système de contrôle efficace :

- Contrôle par la contrainte/vérification :
  - o **Contrôle diagnostic** qui permet de s'assurer que les objectifs sont atteints de façon efficace et efficiente ;
  - o **Contrôle de limites** qui permet de cadrer les travaux et actions dans un objectif défini ;
- Contrôle par l'ouverture/interaction :
  - o **Contrôles interactifs** qui permet à la direction générale de se concentrer sur les incertitudes stratégiques, la situation et évolution de l'organisation par rapport à la concurrence afin de répondre de façon proactive ;
  - **Contrôle de croyances** qui permet d'encourager individuellement à la recherche de nouvelles opportunités.

Nous proposons un schéma (Figure 11) qui nous permet d'analyser la pertinence des leviers de contrôle de Simons (1995) pour la société à mission. Le cadre de Simons semblerait en effet pertinent pour accompagner une société à mission dans l'accomplissement de sa raison d'être. Il permet ainsi, une réelle mobilisation des parties prenantes autour de sa raison d'être, ce qui permet d'entraîner un cadrage des démarches et actions orientées vers celle-ci. Ce contrôle des limites permet d'identifier le cadre de l'activité, il doit être délimité en adéquation avec la raison d'être et vision de la société à mission. La mesure de ses performances permet quant à elle d'opérer une analyse précise basée sur des indicateurs. L'analyse des performances peut entraîner et favoriser les échanges avec à l'appui des outils et instruments stratégiques. Ceci

nous ramène à l'accomplissement de la raison d'être et à la mesure de la réussite de la société dans sa démarche.

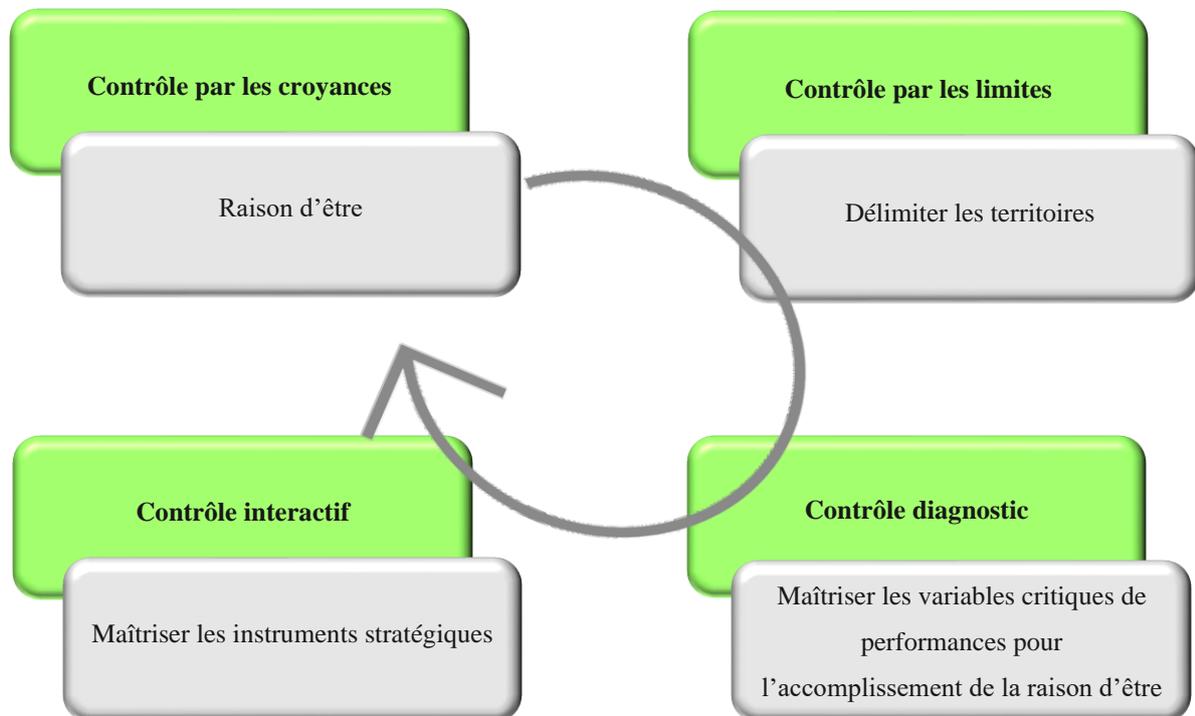


Figure 11 : Les leviers de Simons (1995) pour la société à mission, production propre

La loi PACTE à travers la société à mission nous permet de penser à un nouveau modèle et vision de l'entreprise qui sera tourné vers le bien commun. Le rapport Rocher qui en a effectué une analyse complète souligne le besoin évident d'un outil de pilotage. Nous avons poursuivi notre réflexion par la recherche d'un outil pertinent afin de mettre en place ces modèles de façon concrète et efficace. De nombreuses études et recherches prennent appui sur le BSC et il y est démontré que le modèle de Simons pourrait fournir un cadre théorique pertinent pour éclairer la pratique du contrôle stratégique d'une part et de l'innovation et l'évolution des sociétés d'autre part. Le modèle des leviers de contrôle de Simons se présente selon la littérature, comme un cadre qui fonctionnerait pour les quatre axes du BSC. L'emblématique outil de Kaplan et Norton, pilotage, qui permet une vision globale par axe avec une mesure de la performance des différents objectifs, tous orientés vers la stratégie de la société, qui peut être interprétée comme la vision et la mission de la société à mission, pourrait être la solution à notre réflexion. Son approche multidimensionnelle permet la mesure de la performance et l'équilibre des mesures des questions financières et non financières, à court et à long terme (Mio et al.,

2021). Il ne répond cependant pas à première vue à la question de la durabilité. On s'est alors demandé si nous pourrions-nous envisager un BSC et une carte stratégique plus verts.

Afin de répondre à cette question nous avons identifié qu'une réorganisation de la carte stratégique semblerait nécessaire. La carte stratégique traditionnelle pourrait être revue et réorganisée en plaçant la mission de la société au sommet de leur BSC (Kaplan, 2002). Toujours dans ce sens, une variante du BSC, le SBSC a été développé à partir de ce dernier. Ainsi nous avons identifié que le SBSC aborde ce sujet pertinent et actuel qui répond aux principales exigences de l'écologie, du social et de la performance en termes économiques (Figge et al., 2002). Bien qu'il prenne fondation sur le BSC, il se distingue par son architecture, en reconnaissant explicitement les objectifs et les mesures de performance directement liées à la RSE (Hansen, Schaltegger, 2016). Il souligne la relation entre les performances économiques, environnementales et sociales (Figge et al., 2002). Cette variante du BSC, prend également appui dans le cadre de sa construction sur la carte stratégique. Le SBSC pourrait selon nos analyses de la littérature, être un outil pertinent liant suivi des performances, pilotage et durabilité, notion centrale pour la société à mission. Nous l'identifions alors comme un cadre prometteur pour les sociétés dont la stratégie est axée sur les questions de durabilité (Hansen, Schaltegger, 2014) et dont la direction souhaite déployer une vision responsable, c'est-à-dire pour les sociétés à mission.

Notre réflexion porte sur l'adaptation du BSC et de ce fait de sa carte stratégique en SBSC avec une carte stratégique orientée mission pour les sociétés non orientées vers le profit financier, plus particulièrement la société à mission. Notre recherche portera sur le fait de trouver le contrôle de gestion adapté pour la société à mission. Nous nous demandons alors, quelle est la pertinence du Sustainability Balanced Scorecard pour le contrôle de gestion stratégique des sociétés à mission.

**Au terme de cette revue de littérature nous pouvons formuler à ce stade trois propositions de recherche :**

- P1 : Le SBSC peut constituer un instrument de pilotage stratégique pertinent pour les sociétés à mission.
- P2 : S'il est mobilisé comme un levier de contrôle interactif, il peut favoriser une stratégie ouverte (transparente et inclusive) au service d'une mission d'intérêt collectif.
- P3 : Ce levier de contrôle interactif interagit avec les autres leviers de contrôle en vue de l'accomplissement de la mission de l'organisation.



**Deuxième partie : Une étude de cas exploratoire  
sur la conception d'un Sustainability Balanced  
Scorecard dans une société à mission**



## Introduction : Deuxième partie

Nous présentons dans cette partie notre démarche de recherche afin de répondre à la problématique que nous avons identifiée comme pertinente dans le cadre de notre réflexion. Nous souhaitons expérimenter sur le terrain nos idées afin d'apporter à la pratique un outil répliquable et ouvrir à la théorie un nouvel axe de réflexion permettant d'enrichir la littérature. La société à mission est un concept nouveau, proposé par la législation, répondant à une problématique mondiale, le nombre de sociétés qui le deviennent croît de façon exponentielle. Il semble judicieux de rechercher un modèle et un outil de contrôle de gestion pertinents qui lui seraient adaptés. Nous allons nous intéresser à un cas unique, une société à mission en croissance qui nécessite les apports du contrôle de gestion afin de faire émerger une stratégie adaptée, piloter son activité et mesurer sa performance.

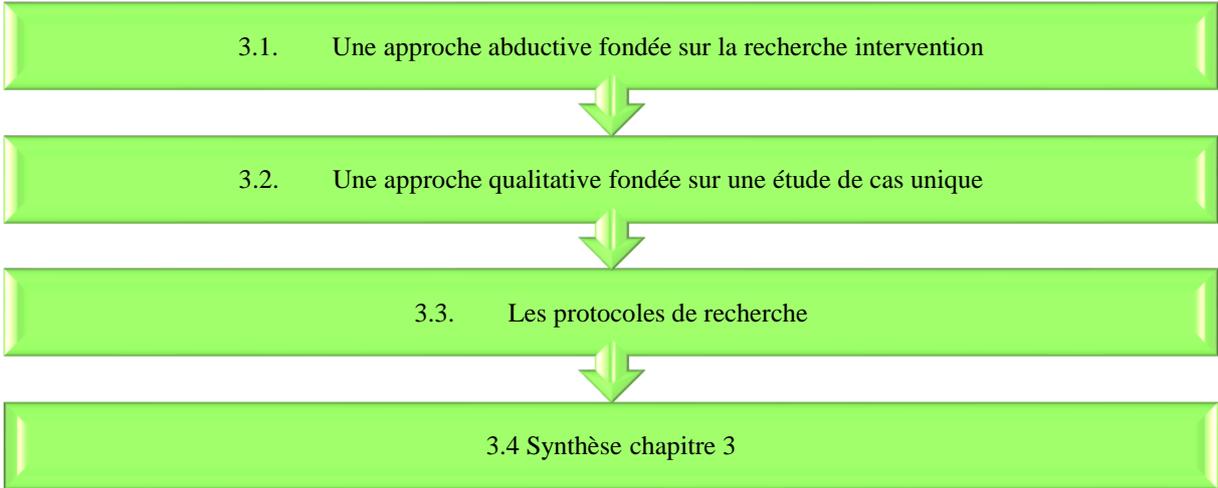
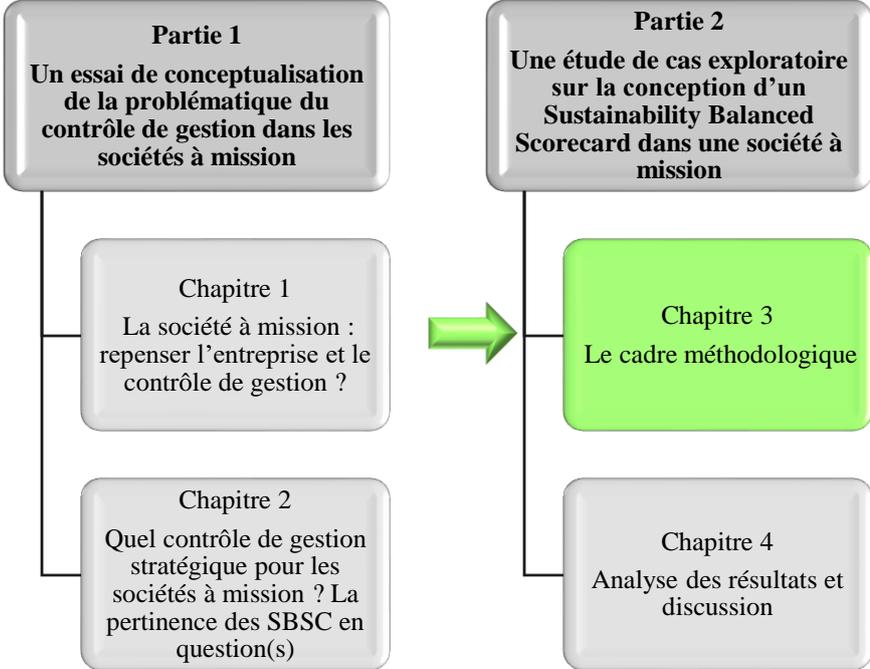
L'objectif des travaux de cette seconde partie de la thèse est de mettre en pratique les éléments issus de notre analyse de la littérature, en vue d'en identifier un modèle de fonctionnement qui pourrait être répliquable à toutes les sociétés à mission. Nous allons réaliser notre étude au sein d'une des premières sociétés à mission en France qui ressent le besoin d'avoir une vision plus claire sur les moyens stratégiques afin d'atteindre sa mission ainsi que de s'appuyer sur un outil de pilotage et de mesure des performances.

Dans le troisième chapitre de cette thèse, nous présentons la méthodologie. Dans la première partie de ce chapitre, nous expliquons notre approche abductive fondée sur la recherche intervention. Nous expliquons ensuite notre choix en termes de travaux qualitatifs, fondés sur un cas unique, ainsi notre travail nous permet d'une part d'être acteurs sur le terrain. Puis dans la dernière partie de ce chapitre nous présentons en détails notre protocole de recherche qui va nous permettre d'obtenir les résultats de nos travaux de recherche, intervention auprès de la société à mission *Primum Non Nocere*, pour laquelle nous allons concevoir une carte stratégique et une maquette de SBSC.

Le quatrième chapitre de notre thèse présente le terrain de notre étude, nos données et la confrontation entre nos données et les apports de la littérature. La première partie de ce quatrième chapitre présente notre cas unique, le terrain sur lequel portera notre étude. La société à mission *Primum Non Nocere* experte en coaching RSE au niveau national du secteur de la

santé, du médico-social et collectivités ainsi que l'objet de notre recherche intervention : la construction collective d'une carte stratégique en vue de la mise en place d'un SBSC. La deuxième partie du chapitre présente les données de notre étude phase par phase et étape par étape, illustrées par les verbatims pertinents à l'appui de nos arguments collectés et enregistrés sur le terrain. Dans la dernière partie de ce chapitre nous présentons une discussion à travers un retour sur nos propositions de recherche et questionnements émergents. Notre objectif dans cette partie est d'apporter des éléments d'ouverture et d'innovation en termes de recherche.

# Chapitre 3 : Le cadre méthodologique



Quelle est la meilleure méthodologie face à un questionnement ? Face au contexte d'innovation de la société à mission, qui ne présente pas une littérature dense pour le moment, nous avons identifié comme pertinent de travailler sur un cas unique, qui nous permettra de creuser, d'observer et de participer et ainsi de s'en imprégner pleinement afin d'en ressortir des données exploitables et transposables au cadre théorique que nous avons identifié comme pertinent.

Nous présentons notre cadre méthodologique et nos choix en ce sens afin d'expliquer notre démarche sur le terrain qui nous permettra d'obtenir les résultats de notre recherche. Nous avons choisi de travailler sur un cas unique. La démarche est d'autant plus pertinente qu'il existe très peu d'études sur la société à mission et à notre connaissance aucune qui traite du contrôle de gestion pour la société à mission.

Dans le troisième chapitre de cette thèse, nous présentons la démarche et méthodologie débouchant sur la partie de notre intervention terrain, qui nous permettra d'obtenir des informations concrètes et exploitables afin de tenter de répondre à notre problématique.

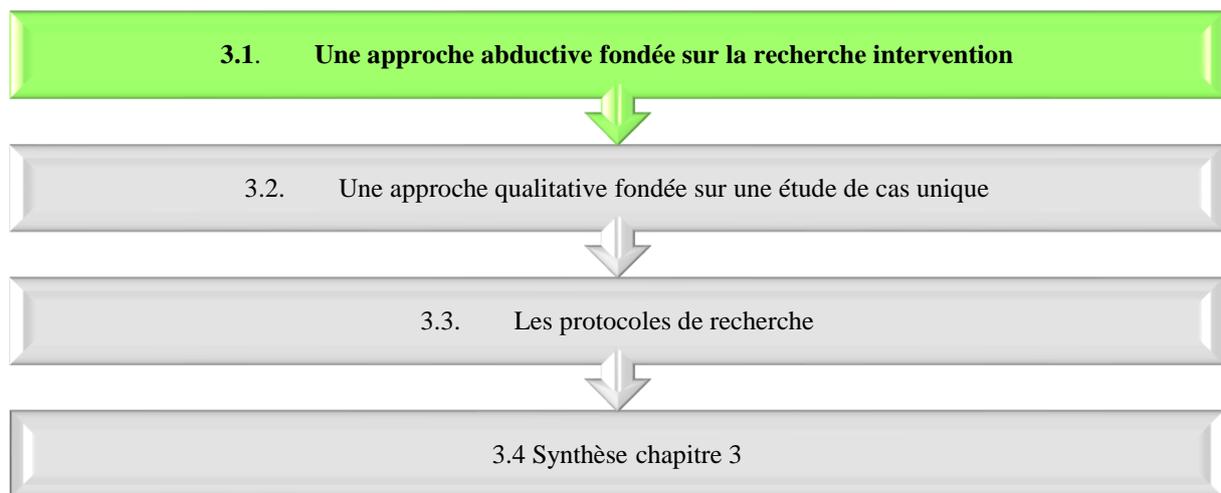
Dans une première partie de ce chapitre, nous expliquons notre approche abductive qui sera fondée sur la recherche intervention. Nous nous appuyons sur la théorie enracinée et la méthode abductive dans le cadre de notre thèse. Un raisonnement abductif, serait fondé sur l'idée de progresser du cas particulier à la situation générale, à partir d'un raisonnement sur des faits établis par l'observation, afin de conceptualiser, des hypothèses, modèles ou théories afin d'en déduire des lois universelles (Thietart, al., 2014).

Nous présentons dans la deuxième partie notre choix en termes de travaux qualitatifs, fondés sur un cas unique. Thietart et al. (2014, p.176) expliquent que les démarches qualitatives peuvent servir à « *construire, enrichir ou développer des théories* », elles s'appuient généralement sur des études de cas. Notre travail nous permet d'une part d'être acteurs sur le terrain et d'autre part à obtenir des réponses profondes et riches sur des situations concrètes que nous avons observées.

Puis dans la dernière partie du troisième chapitre nous entrons dans le vif du sujet en présentant en détails notre protocole de recherche qui va nous permettre d'obtenir les résultats de nos travaux. Nous avons travaillé sur le cas unique de la société à mission *Primum Non Nocere*,

dans le but de concevoir collectivement avec une équipe de collaborateurs de tous niveaux de la hiérarchie, une carte stratégique permettant de construire un SBSC. Nos travaux se présentent en plusieurs phases et étapes, cela nous permet d'avoir une visibilité précise sur tous les temps de la démarche et ainsi de pouvoir les analyser de façon méthodique et scientifique.

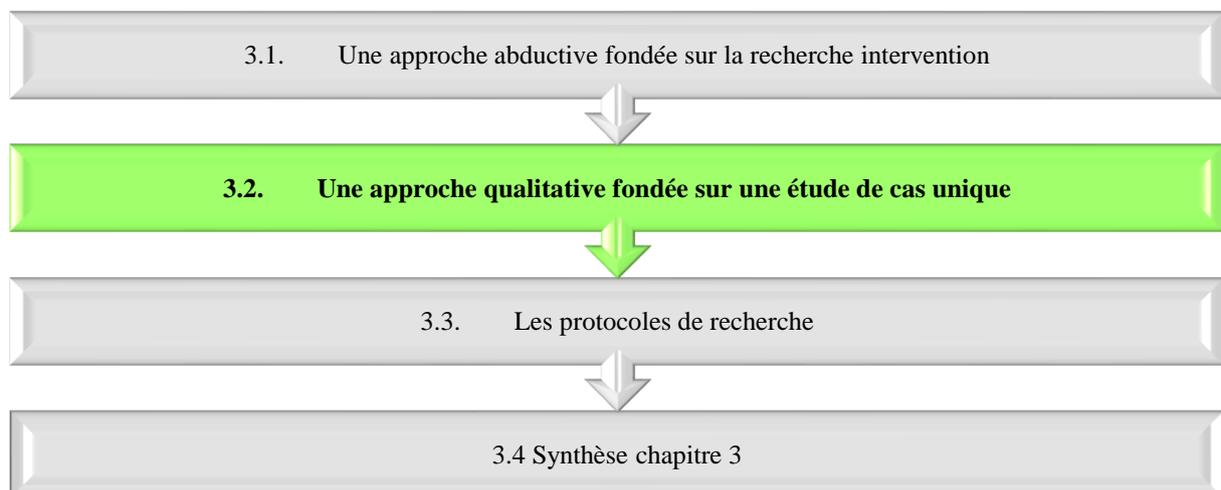
### 3.1. Une approche abductive fondée sur la recherche intervention



Afin de répondre à notre problématique, nous nous appuyons sur la théorie enracinée et la méthode abductive. Par définition il s'agit de construire une théorie qui repose sur la collecte et l'analyse méthodique des informations sur le terrain. Nous allons donc commencer notre travail de recherche par une intervention sur notre terrain, afin d'observer, collecter les données et leur analyse nous permettra d'obtenir des réponses à notre question de recherche. Cette méthodologie entraîne un processus d'interprétation et permettra d'établir une cause à un fait observé. Ce dernier permettra ainsi de formuler une hypothèse qui résulte de cette même cause. Un raisonnement inductif ou abductif, est donc fondé sur l'idée de progresser du cas particulier à la situation générale (Thietart, al, 2014). Il s'agirait donc d'observer les faits sur le terrain afin d'identifier un questionnement pertinent. Il nous paraissait pertinent dans ce contexte et face à ce sujet innovant d'adopter une approche abductive. Un travail sur la littérature dans un second temps permettra de conceptualiser les observations terrain afin de les faire évoluer vers une constatation générale. La définition de l'abduction qui fait sens dans le domaine de la gestion a été définie par Koeing (1993) en s'appuyant sur les travaux de Blaug (1982). Il s'agit d'une méthode qui consiste à tirer de l'observation terrain, des sujets de réflexion, qu'il convient de

tester et discuter ensuite. Le principe de l'approche abductive est donc de fonder son raisonnement sur des faits établis par l'observation, afin de conceptualiser, des hypothèses, modèles ou théories afin d'en déduire des lois universelles (Thietart, al, 2014). Explorer, observer et réfléchir sur un contexte concret et réel était une approche qui nous a paru cohérente et particulièrement intéressante à explorer. La société à mission est un sujet nouveau, peu présent dans la littérature, nous souhaitons l'aborder avec un regard neutre afin d'en identifier des principes et questionnements à partir de nos observations avec l'objectif d'en déduire des concepts universels pour cette qualité d'entreprise qui se développe de façon constante et conséquente.

### **3.2. Une approche qualitative fondée sur une étude de cas unique**



La théorie enracinée a été fondée par Glaser et Strauss dans leur ouvrage en 1967. Par la suite à l'appui des méthodes inductives quantitatives du sociologue Américain Paul Lazarsfeld, la méthode a ensuite été développée par Glaser (Christiansen, 2008). La théorie enracinée a continué à évoluer (Mills, et al., 2006) il s'agit d'une méthode riche, qui permet d'avoir une approche terrain pertinente. La méthodologie que nous avons choisie de mettre en place dans ce travail de recherche, prend appui sur la recherche action (Kemmis, McTaggart, 2008). Intervenir sur le terrain permet en effet d'observer tout en mettant en place des actions pouvant modifier et visant à apporter une amélioration dans le fonctionnement actuel. Kaplan (1998) présente une variante, pouvant être traduite comme la recherche action en innovation. Ses nombreux travaux au cours de plus de quinze ans ont permis de mettre en avant que cette démarche permet de tester la théorie émergente directement sur le terrain, de la développer,

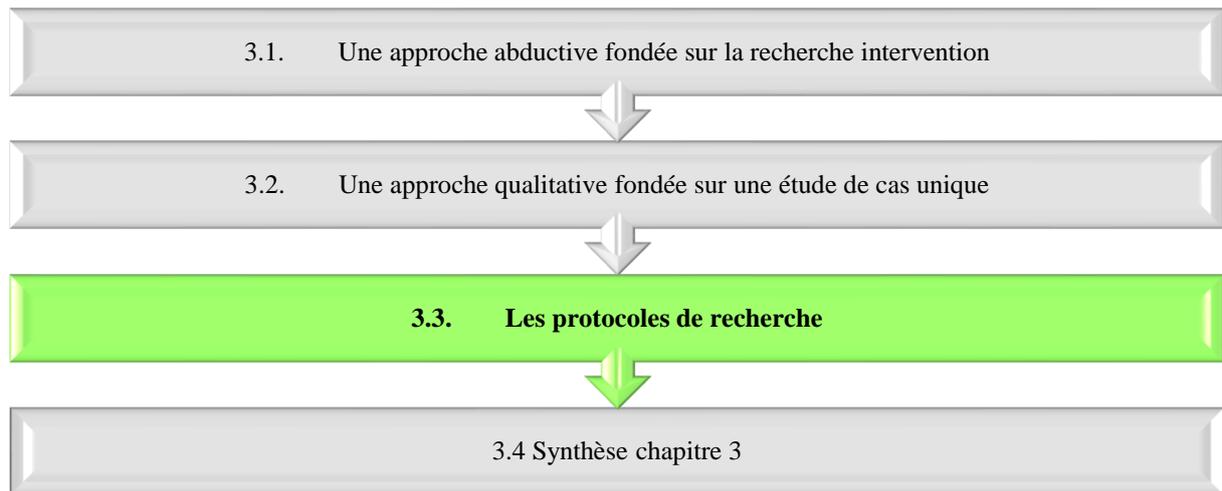
ainsi que d'en connaître les limites. Cette approche offre l'opportunité d'avoir une vision globale et pratique sur les conditions organisationnelles qui permettent de mener à la réussite ou éventuellement à l'échec de la mise en œuvre de la théorie développée par les chercheurs (Kaplan, 1998). Agir sur le terrain avec l'appui du cadre théorique, semble être une approche dynamique et concrète, permettant le développement d'innovations managériales ou la création d'outils. Kaplan (1998) explique que cette approche présente l'avantage que la théorie développée sera accessible aux chercheurs mais également à un grand nombre de praticiens. Ceci rendrait alors les travaux de recherche opérationnels et leur donnerait une dimension universelle pouvant être répliquée de façon multiple. La recherche intervention est d'une part la démarche que nous avons choisie et d'autre part une approche plus qualitative fondée sur l'étude d'un cas. En effet, Thiétart et al. (2014, p.176) expliquent que les démarches qualitatives peuvent servir à « *construire, enrichir ou développer des théories* », elles s'appuient généralement sur des études de cas. Celles-ci peuvent être considérées de façon large comme l'étude d'un système délimité qui intégrera le contexte du cas afin d'effectuer les travaux de recherche (Langley, Royer, 2006). La démarche des études de cas peut être envisagée différemment selon les auteurs, mais tous s'accordent sur la pertinence de la méthode et de la richesse du contenu qui peut en ressortir. Yin (2014) ne fait pas de distinction entre le cas unique et le cas multiple, l'étude de cas permettrait en effet de confronter théorie et littérature, afin de la faire évoluer ou renforcer les idées existantes. Nous nous appuyons sur la position de Stake (2000) pour qui le cas unique a un intérêt intrinsèque. Le travail sous forme de recherche intervention sur une étude de cas unique, nous permettra d'être acteur sur le terrain. Nous allons animer et assister à de nombreuses réunions et entretiens qui nous amèneront à une étude qualitative riche de données. Les recherches intervention sont par définition des démarches qualitatives qui permettent de transformer la réalité du terrain d'étude par la mise en place de dispositifs adaptés au contexte. Il s'agit d'une recherche sur le terrain, qui fait partie des études de cas, le chercheur est immergé dans l'objet de son étude, il interagit directement avec les acteurs qu'il observe et participe à la démarche (Lukka, 2005). Cette interaction permet au chercheur de transformer et de pouvoir observer les changements émergents de la démarche. La recherche intervention est donc une méthodologie collaborative et transformative (Lewin, 1946 ; Argyris et al., 1985 ; Schein, 1985 ; Van de Ven, Johnson, 2006). Cappelletti (2010) rappelle que la littérature en contrôle portant sur les recherches de terrain, particulièrement sur l'étude de cas, est considérable. Il poursuit son raisonnement en soulignant que la recherche intervention en contrôle de gestion se présente comme une recherche collaborative favorisant les interactions, elle vise à coproduire des démarches permettant de développer des

connaissances avec les acteurs de l'organisation. Elle entraîne alors des changements au sein de l'organisation. La recherche intervention vise la formalisation et la contextualisation du changement, elle cherche en effet à transformer l'organisation à différents niveaux comme les comportements et les structures (Cappelletti, 2010). La transformation de l'objet de recherche est ainsi considérée comme source de connaissance (Lewin, 1997). David (1999) explique qu'une transformation intentionnelle au sein de l'organisation par un groupe d'acteurs qui peut inclure le chercheur peut être entraînée par une recherche intervention. Krief et Zardet (2013) expliquent que les connaissances de la démarche sont conçues pour et par l'organisation du fait de la dimension collaborative de celle-ci, dans une logique de transformation. Ils identifient ainsi deux objectifs indissociables : accompagner l'entreprise dans une action volontaire de changement, ainsi que créer de la connaissance à partir de l'observation des transformations réalisées. Cela nous amène à la constatation que l'objectif d'intention scientifique engendré par la démarche et l'objectif sociétal de contribution à l'amélioration des pratiques sociales sont indissociables (Krief, Zardet, 2013). Ce changement peut être analysé sous son degré de formalisation et son degré de contextualisation. Ils indiquent respectivement à quel degré les changements réalisés sont formellement définis et à quel point les changements réalisés sont intégrés (David, 1999). Les méthodes de recherche intervention s'inscrivent alors dans une perspective à plusieurs volets, elles permettent de décrire, d'expliquer et de transformer l'objet de recherche (Savall, 1978 ; Moisdon, 1984 ; Avenier, 1989 ; Savall, Zardet, 1996, 2004 ; David, 2000 ; Plane, 2000). Elles visent ainsi à donner du sens, en allant au-delà de la description (Royer, Baribeau et Duchesne, 2009).

Il nous a donc semblé intéressant de démarrer nos travaux pas une immersion en entreprise. C'est à partir de nos observations sur le terrain que nous avons souhaité identifier une problématique pertinente et en adéquation avec la réalité dans laquelle évoluent les entreprises. En effet à partir de nos travaux sur le terrain, nous avons été en mesure d'observer, d'interagir et nous questionner. Ce qui nous a amené à poser notre question de recherche. Nous envisageons de nous appuyer sur le cas d'une entreprise et de réaliser des entretiens individuels ainsi que de participer et animer des réunions afin de mener à bien nos travaux de recherche. Nos travaux ont pour vocation à apporter une solution opérationnelle à notre terrain d'étude, nous allons effectuer une recherche intervention. Nous nous positionnerons comme acteurs et allons élaborer une solution concrète que nous développerons en nous appuyant sur la solide théorie développée dans la littérature. Cette méthodologie nous paraît tout à fait adaptée à notre

démarche abductive et notre souhait de mettre en œuvre un outil dont nous pourrions suivre l'évolution et l'utilisation à court et moyen terme.

### 3.3. Les protocoles de recherche



Nous présentons dans une première partie notre démarche sur le terrain au sein de la société à mission *Primum Non Nocere* ; puis dans une seconde sous partie, nous présentons notre protocole de traitement des données qui nous permettra d'en tirer nos résultats de recherche. Notons que dans le chapitre 4, une partie est destinée à la présentation de *Primum Non Nocere*.

#### 3.3.1. Démarche sur le terrain

Avant de commencer les travaux nous nous sommes de nouveau entretenue pendant une heure avec le directeur des opérations afin de lui expliquer le projet en détails ainsi que les étapes de celui-ci. Cela lui a permis de visualiser le temps qui sera nécessaire et de réfléchir aux collaborateurs qu'il sollicitera pour participer au groupe de travail dédié.

Une première réunion collective s'est tenue, à distance, avec tous les collaborateurs qui participeront au projet afin de nous présenter, de leur expliquer l'objectif de notre intervention, le résultat attendu en termes d'outil utilisé pour eux ainsi que de programmer toutes les séances de travail collectif à venir.

Afin de tenter de répondre à notre problématique, nous avons interagi avec un groupe de collaborateurs formé dans le cadre de ce projet. Nous les avons rencontrés lors de plusieurs réunions collectives et des entretiens individuels avec chacun d’entre eux. Le protocole d’intervention était divisé en trois grandes phases détaillées dans le tableau ci-dessous.

Phase	Type d’échange	Thème - objectif
<b>Phase 1</b>	Réunion collective	Prise de connaissance de la structure et présentation du SBSC, cette une première réunion nous a permis de présenter notre démarche au groupe de travail dédié au projet ainsi que de concevoir l’architecture de la carte stratégique collectivement.
	Réunion collective	Choix des objectifs avec à l’appui la première version de la carte stratégique.
	Réunion collective	Ajustements de la carte avec amorce du choix des indicateurs.
	Réunion collective	Choix des indicateurs pour chaque objectif.
	Réunion collective	Présentation et validation de la maquette, avec passage en revue des objectifs et indicateurs.
<b>Phase 2</b>	Entretiens individuels	Questionnaire administré à chaque participant - retour d’expérience.
<b>Phase 3</b>	Réunion collective	Comité de mission - première approche pratique de l’outil.

Figure 12 : Phases de la recherche intervention, production propre

Le groupe de travail dédié au projet est composé de sept collaborateurs de l’agence, presque tous avec des postes à hautes responsabilités dans la hiérarchie de la société. La majorité parmi

eux font partie du comité de mission. L'identité des collaborateurs a été anonymisée, le tableau ci-dessous présente leurs postes, sexe, ainsi que le fait s'ils sont membres au comité de mission. Nous avons noté que les collaborateurs du groupe de projet, sont tous jeunes, dynamiques, particulièrement volontaires et investis et dont le souhait et aspiration est de faire évoluer le monde et y apporter du sens. Nous avons noté que la dynamique globale de l'ensemble des consultants au sein de l'agence est identique. Ce sont de jeunes personnes, qui veulent faire changer et bouger le monde actuel. Ils sont en quête de structuration et notre démarche est perçue comme une opportunité pour eux qui va dans le sens de leurs attentes. Ils se montrent ainsi ouverts aux innovations, aux nouvelles idées et visions et notre approche semble répondre à leurs attentes.

<b>Fonction</b>	<b>Sexe</b>	<b>Membre du comité de mission</b>
Président de la direction générale (PDG)	H	X
Responsable juridique et financier	H	X
Directeur des opérations	H	
Directeur du développement	H	X
Responsable performance et qualité	F	X
Responsable recherche et développement (R&D)	H	
Consultant	F	

*Figure 13 : Membres du groupe de travail de la recherche intervention de Primum Non Nocere, production propre*

Chacune des réunions et entretiens individuels ont été enregistrés, en ayant obtenu l'accord préalable des participants. Cela nous a permis d'analyser et traiter les données du processus complet afin de traduire et interpréter les données et pouvoir nous appuyer sur des verbatims précis et exacts.

Afin de présenter notre mode opératoire sur le terrain, nous détaillons ci-dessous le processus des trois phases de notre démarche, avec les principaux objectifs pour chacune d'entre elle.

## Phase 1 : Construction de la carte stratégique

Cette première phase de travaux consiste en quatre réunions collectives. Nous nous sommes rendue sur place pour effectuer un travail de construction collective de la maquette de la carte stratégique. Ce travail a été effectué en quatre grandes étapes :

### 1. Présentation du SBSC et travail préliminaire

---

Au cours de cette réunion, nous avons présenté le SBSC, ses objectifs, son utilité et pertinence terrain afin de permettre au groupe de travail de comprendre le contexte. Nous leur avons présenté les étapes du travail à réaliser et avons répondu à leurs questions. Il s'agissait dans un premier temps d'un travail de présentation afin que les membres du groupe de travail comprennent bien les objectifs et la démarche. Nous avons dans un second temps collecté des informations au sujet de la raison d'être de *Primum Non Nocere*, de la vision, des objectifs, nous avons discuté des enjeux de la société à mission ainsi que de l'organisation hiérarchique et organisationnelle de l'agence. L'échange a été riche et nos interlocuteurs se sont montrés impliqués et motivés. Ce premier échange nous a permis de collecter des informations fondatrices pour notre travail de recherche intervention. Nous avons assisté à une réunion dynamique et riche d'échanges ce qui nous a permis de préparer les étapes suivantes de façon adaptée à nos interlocuteurs.

Dans un second temps, nous avons travaillé sur l'architecture de la carte stratégique. L'objectif était de permettre au groupe de travail de choisir de façon collective l'architecture de la carte qui leur semblait cohérente avec leur activité, organisation et vision. Il était question de choisir une carte avec cinq axes, la RSE étant un axe à part ou bien avec quatre axes, avec dans chacun d'entre eux des objectifs RSE. Le choix s'est porté de façon unanime sur une carte à quatre axes. Nous avons ensuite guidé la construction de la carte avec l'interaction des axes entre eux en vue d'atteindre leur vision et raison d'être.

### 2. Choix des objectifs

---

Lors de notre deuxième intervention, nous les avons guidés dans le choix des objectifs pertinents et atteignables dans chacun des axes. Le but de notre travail était de choisir

des objectifs réalistes et concrets, cohérents avec la vision et la raison d'être de *Primum Non Nocere*. L'atteinte de ces objectifs leur permettrait de se rapprocher de leur vision et raison d'être. La difficulté a résidé dans le choix limité des objectifs, face aux multiples possibilités.

Il a été nécessaire de tenir une seconde réunion avant la phase de choix des indicateurs. Elle a été mise en place à la demande du groupe de travail qui a eu besoin de revoir les objectifs et interactions entre les axes avant l'étape suivante pour laquelle les objectifs devaient être définis.

### 3. Choix des indicateurs

---

Les échanges de l'étape du choix des indicateurs ont été très dynamiques et nous avons observé une réelle démarche de construction ouverte. Il a fallu choisir pour chaque objectif un indicateur, possible à obtenir ou calculer, qui reflète l'objectif de façon pertinente. Nous nous sommes trouvés pour plusieurs objectifs en difficultés afin de choisir un indicateur qui permettrait d'obtenir une donnée non seulement pertinente mais également utile. Au cours de la réunion la question de la façon d'alimenter l'outil a été soulevée à plusieurs reprises, ce qui nous a permis de constater que le groupe de travail se projetait déjà dans l'utilisation de l'outil au sein de l'agence.

### 4. Présentation de la maquette de la carte stratégique en vue de construire le SBSC

---

Nous avons travaillé sur la maquette de la carte stratégique sur base des trois étapes précédentes. Lors de la dernière réunion de cette première phase de travail, nous avons présenté la maquette construite à l'issue des réunions collectives. Nous avons pu observer les interactions et réactions face à la maquette de l'outil qui leur servirait afin de piloter et faire évoluer la stratégie de l'agence.

## **Phase 2 : Entretiens individuels**

Nous avons construit un guide d'entretien de treize questions et avons prévu entre 30 et 45 minutes pour chacun. Notre objectif était de comprendre comment le processus de construction de la carte stratégique a été vécu et voir dans quelle mesure il a joué un rôle dans la réflexion

stratégique. Ci-dessous le questionnaire que nous avons administré aux collaborateurs qui ont participé au projet.

1	Quelles sont vos premières impressions et qu'en avez-vous retenu ?
2	Que pensez-vous plus spécifiquement de l'outil « carte stratégique » ?
3	Quels sont, à votre avis, les apports principaux de l'expérience
4	Quelles sont au contraire les limites de ce type d'expérience et que faudrait-il améliorer ?
5	Avez-vous appris des choses ?
6	Est-ce que cela a apporté quelque chose en termes d'échange et de dialogue avec vos collègues ? (Échanges d'idées, d'informations, ...)
7	Est-ce que la méthode a engendré des débats sur des questions qui étaient mises de côté et n'étaient pas soulevées jusqu'à présent ?
8	Est-ce que ces idées sont nées plus spécifiquement du débat que la méthode a engendré entre vous ?
9	Est-ce que ça a amélioré votre connaissance de la stratégie ?
10	Est-ce que ça a fait émerger des idées nouvelles sur la stratégie ?
11	Est-ce que la démarche a permis de formaliser une stratégie ?
12	Est-ce que la démarche est de nature à modifier vos orientations stratégiques ?
13	Comment envisagez-vous d'utiliser le SBSC lorsqu'il sera opérationnel ?

*Figure 14 : Questionnaire des entretiens individuels, production propre*

A l'appui du guide d'entretiens, nous avons mené sept entretiens qui ont duré 45 minutes chacun avec les collaborateurs qui ont participé au projet :

- PDG
- Directeur des opérations

- Responsable performance et qualité et membre du comité de mission
- Responsable juridique et financier et membre du comité de mission
- Directeur du développement et membre du comité de mission
- Responsable R&D
- Consultant

Les entretiens individuels ont été riches en informations et en commentaires ce qui nous a permis d'en tirer de nombreuses données constructives et utiles dans notre démarche.

### Phase 3 : Comité de mission

En dernière étape de notre protocole de recherche, nous avons assisté et participé au comité de mission de *Primum Non Nocere*. Nous avons effectué une observation participant lors de ce premier conseil du comité de mission. Comme nous l'avons présenté, selon la loi PACTE une société à mission a l'obligation d'avoir un comité de mission qui lui permettra de se développer et de s'assurer qu'elle évolue dans un sens propre aux sociétés à missions. L'outil que nous développons au sein de *Primum Non Nocere* a été identifié comme l'outil de pilotage stratégique central pour la société à mission, notamment lors des comités de mission qui ont lieu plusieurs fois par an.

Bien que notre collecte de données terrain au cours de la recherche intervention soit riche, nous avons souhaité consulter des documents qui nous ont permis de mieux comprendre et confirmer certaines des données. Ainsi afin de compléter notre travail, nous nous sommes également appuyée sur la documentation interne et externe de *Primum Non Nocere*. Elle nous a permis d'avoir un regard d'ensemble sur le fonctionnement de la société ainsi que sur sa performance et ses objectifs.

Type de document	Nombre de pages	Source	Commentaires
Déclaration de la performance extra-financière (DPEF) 2021	62 pages	Interne	Synthèse des actions déployées pour couvrir les questions sociales, environnementales, sociétales et de gouvernance.

Feuille de route du PDG	10 pages	Interne	Objectifs, vision et mission de la société à mission, rédigée par le PDG.
Rapport de l'organisme tiers indépendant	5 pages	Externe	Vérification de l'exécution des objectifs sociaux et environnementaux.
Rapport du comité de mission 2021	14 pages	Interne	Synthèse sur les activités, chiffres clé et bilan de l'année écoulée.
Règlement intérieur du comité de mission	8 pages	Interne	Présentation, déontologie et fonctionnement juridique.
Note méthodologique – société à mission	14 pages	Interne	Fonctionnement, objectifs et organisation de la société à mission.
Label qualité THQSE	4 pages	Interne	Présentation du label.

Figure 15 : Documents de *Primum Non Nocere* utilisés dans le cadre de la recherche intervention, production propre

### 3.3.2. Traitement des résultats

Un travail en quatre étapes nous a permis de traiter les résultats obtenus grâce aux réunions et entretiens, afin de pouvoir les analyser et interpréter. Les données des trois phases ont été traitées séparément selon le même mode opératoire. Les documents sur lesquels nous nous sommes appuyée, nous ont permis de comprendre le contexte et le fonctionnement de *Primum Non Nocere*, afin de pouvoir prendre le recul et hauteur nécessaire au moment de l'analyse.

#### 1. Extraction des données brutes

Nous avons effectué une écoute attentive des enregistrements deux fois. Une première fois afin de rapprocher les notes prises et se remémorer le contexte et idées fortes, puis une seconde fois pour compléter de façon minutieuse les notes et identifier les éléments clés que nous allons utiliser dans notre analyse. Ce travail a été utile afin de pouvoir analyser le processus entier dans une continuité chronologique.

## 2. Traitement des données

---

Après une vision d'ensemble sur la quantité des données à traiter, nous avons décidé d'utiliser un tableur pour traiter les données. Nous avons dans un premier temps divisé les notes en thèmes, chaque thème a été répertorié et les idées qui s'y attachent ont été notées dans les colonnes respectives à chaque thème. Cela nous a ainsi permis de classer nos données brutes afin de pouvoir les coder et ainsi les analyser.

## 3. Codage des données

---

Le regroupement des données par thèmes, nous a permis de définir un code pour chaque idée récurrente. Le code représentait un mot ou un groupe de mots synthétiques qui résume la notion que nous avons identifiée comme pertinente et surtout récurrente. Une fois que toutes les idées ont été codées, nous avons généré un tableau croisé dynamique sur Excel, qui nous a permis d'avoir une vision globale des résultats de notre étude. Nous avons ainsi sous chaque thème la fréquence à laquelle un code donné a été utilisé.

## 4. Interprétation et analyse

---

Afin d'interpréter les résultats, nous nous sommes appuyée sur les tableaux croisés dynamiques afin d'interpréter et analyser les données de notre étude afin d'en dégager les principales idées. Nous présentons dans la partie « Résultats » nos résultats des trois phases ainsi que dans la dernière sous partie, la synthèse de ceux-ci sous forme de tableau. Nous nous sommes appuyée sur les verbatims des différents collaborateurs afin d'illustrer nos analyses et résultats.

L'analyse des résultats a été effectuée en trois niveaux. Nous avons identifié dans le premier niveau les idées récurrentes et nous les avons regroupées en catégories dans le deuxième niveau ; dans le troisième et dernier niveau nous avons identifié les idées communes et fortes des différentes catégories, ce qui nous a permis de déterminer les résultats de notre recherche.

### 3.4.Synthèse : Chapitre 3 - Cadre méthodologique

Nous avons une démarche abductive et une recherche intervention qualitative sur un cas unique. Le principe de l'approche abductive est de fonder son raisonnement sur des faits établis par l'observation, afin de conceptualiser, des hypothèses, modèles ou théories et d'en déduire des lois universelles. La recherche intervention présente l'avantage que la théorie développée aux cours de la recherche, sera accessible aux chercheurs mais également aux praticiens sur le terrain. Les démarches qualitatives peuvent servir à construire ou enrichir les théories. Nous avons choisi de travailler sur un cas unique et espérons que nos travaux nous permettront de dégager une notion universelle face à un contexte innovant qui présente peu de littérature.



Le travail sous forme de recherche intervention sur une étude de cas unique, nous permettra d'être acteur sur le terrain. Nous avons travaillé sur le cas de la société à mission *Primum Non Nocere*, afin de développer avec la collaboration d'une équipe dédiée au projet une carte stratégique permettant de construire un SBSC. Nous avons pris appui sur 20h de réunions collectives et entretiens individuels, ainsi que sur de nombreux documents internes et externes.

Comme nous l'avons présenté nous nous appuyons sur la théorie enracinée et la méthode abductive dans le cadre de notre thèse. Thietart, al. (2014) expliquent qu'un raisonnement abductif, est fondé sur l'idée de progresser du cas particulier à la situation générale. Ils développent leur raisonnement par le fait que le principe de l'approche abductive est de fonder son raisonnement sur des faits établis par l'observation, afin de conceptualiser, des hypothèses, modèles ou théories afin d'en déduire des lois universelles. La recherche intervention, est d'une part la démarche que nous avons choisie et d'autre part une approche plus qualitative fondée sur l'étude d'un cas. Kaplan (1998) explique que la recherche intervention présente l'avantage que la théorie développée aux cours de la recherche, sera accessible aux chercheurs mais également aux praticiens sur le terrain. Dans leur ouvrage, Thietart et al. (2014, p.176) expliquent que les démarches qualitatives peuvent servir à « *construire, enrichir ou développer des théories* », elles s'appuient généralement sur des études de cas. Nous avons choisi de travailler sur un cas unique et espérons que nos travaux nous permettront de dégager une notion universelle comme Michel Crozier, qui dans ses études sur un cas unique, met en avant le fait qu'il lui permet d'en tirer des notions universelles. Le travail sous forme de recherche-intervention sur une étude de cas unique, nous permettra d'être acteur sur le terrain.

Nous avons travaillé sur le cas de la société à mission *Primum Non Nocere*, dans une démarche de recherche intervention afin de développer au sein de l'agence avec la collaboration d'une équipe dédiée au projet une carte stratégique permettant de construire un SBSC. Afin de répondre à notre question de recherche, nous avons pris appui sur presque 20h de réunions collectives et entretiens individuels, avec la participation du PDG, de certains membres de la direction, de collaborateurs, ainsi que sur sept documents regroupant presque 120 pages de données.

Phases	Type de réunion	Durée	Objectif	Participants
<b>Phase 1</b>	Réunion collective	2h23	Présentation du SBSC, objectifs, démarche et architecture de la carte stratégique	<ul style="list-style-type: none"> <li>- PDG</li> <li>- Directeur des opérations</li> <li>- Responsable performance et qualité</li> <li>- Responsable juridique et financier</li> <li>- Directeur du développement</li> <li>- Responsable R&amp;D</li> <li>- Consultant</li> </ul>
	Réunion collective	3h12	Choix des objectifs	
	Réunion collective	0h28	Ajustements carte + amorce du choix des indicateurs	
	Réunion collective	3h11	Choix des indicateurs	
	Réunion collective	0h58	Présentation maquette	
<b>Phase 2</b>	Entretiens individuels (7 entretiens de 45 minutes chacun)	5h15	Retours sur le processus	

<b>Phase 3</b>	Réunion collective	3h54	Approche pratique sur l'utilisation du SBSC	
<b>Total réunions et entretiens</b>		<b>19h21</b>		

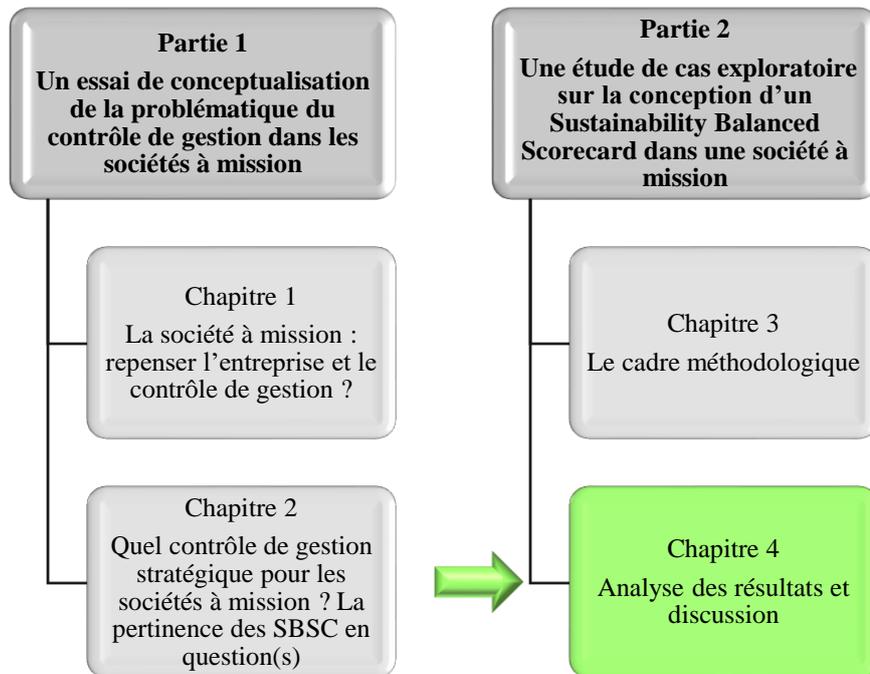
Figure 16 : Synthèse de la démarche de recherche intervention sur le terrain, production propre

Synthèse des documents internes et externes utilisés :

Source	Quantité de documents	Nombre de pages analysées	Document
Interne	6	112	Déclaration de la performance extra-financière (DPEF) 2021
			Feuille de route du PDG
			Label qualité THQSE
			Rapport du comité de mission 2021
			Règlement intérieur du comité de mission
			Note méthodologique – société à mission
Externe	1	5	Rapport de l'organisme tiers indépendant
<b>Total documents internes et externes</b>		<b>7 documents - 117 pages</b>	

Figure 17 : Synthèse des documents utilisés dans le cadre de la recherche intervention, production propre

## Chapitre 4 : Analyse des résultats et discussion



Nous avons réfléchi et nous nous sommes interrogée sur les fondements de la société, les rapports entre le contrôle de gestion et la stratégie, sur les outils et modèle pertinents. Intéressons-nous maintenant à ce qui se passerait lorsque ces concepts et modèles se trouvent confrontés à une situation concrète. Nous allons nous intéresser à un cas unique, une société à mission particulièrement dynamique croissante qui nécessite les apports théoriques du contrôle de gestion afin de faire émerger une stratégie adaptée, piloter son activité et mesurer sa performance. Allons-nous pouvoir lui proposer un outil adapté et répondre à sa problématique ?

Nous présentons dans ce chapitre l'aboutissement de notre travail de recherche qui nous permettra de répondre à la question de recherche et aux propositions de recherches identifiées. Nous nous appuyons sur notre expérience sur le terrain, observations et analyses des données afin de produire un raisonnement pertinent avec des apports théoriques.

Ce chapitre présente notre terrain d'étude, la société à mission *Primum Non Nocere*. Une étude détaillée de nos données nous permet ensuite d'arriver aux résultats de notre recherche, que nous confrontons ensuite à la littérature.

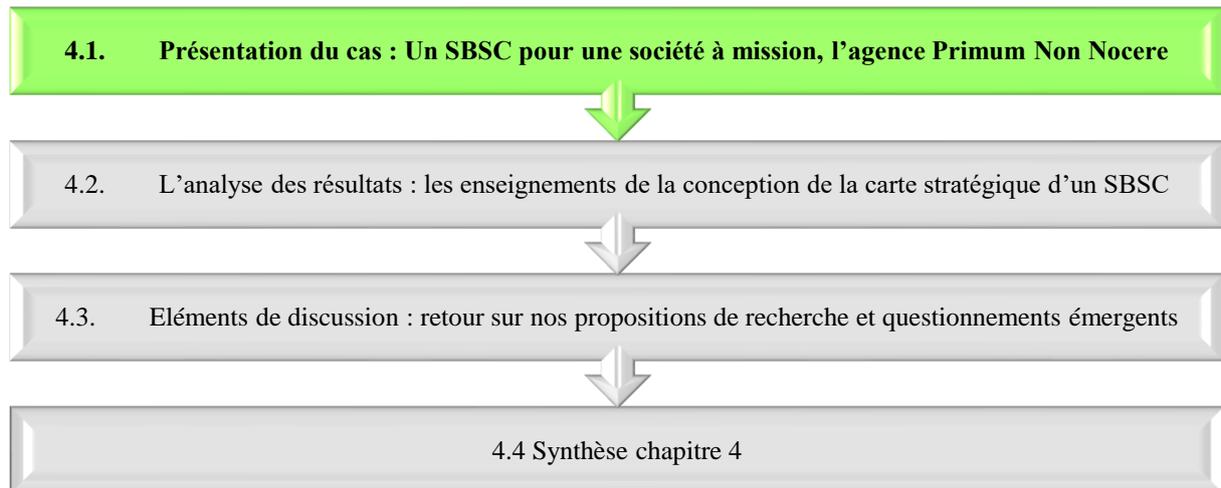
La première partie de ce quatrième chapitre de notre thèse présente notre cas unique, le terrain sur lequel portera notre étude. Il a été identifié que l'agence manque d'outil de pilotage et donc de vision claire sur leur stratégie et surtout de plan d'action. Nous présentons dans cette partie l'objet de notre recherche intervention : la construction collective d'une carte stratégique en vue de la mise en place d'un SBSC.

La deuxième partie du chapitre présente les données de notre étude phase par phase et étape par étape. Nous illustrons ainsi la finalité de notre démarche à travers la présentation de l'évolution de la carte stratégique construite et de la présentation les résultats obtenus ainsi que leur analyse. Nous présentons les verbatims pertinents à l'appui de nos arguments et axes de réflexions qui illustrent le contexte dans lequel nous avons été immergée au cours de nos travaux.

Dans la dernière partie de ce chapitre nous présentons une discussion à travers un retour sur nos propositions de recherche et questionnements émergents. Nous tentons d'identifier à travers nos travaux de recherche et nos résultats, nos apports à la théorie, nous réfléchissons de façon constructive aux limites de notre démarche et enfin pensons à des perspectives de recherches

qui prendraient fondations sur notre thèse. Notre objectif dans cette partie est d'apporter des éléments d'ouverture et d'innovation en termes de recherche.

#### **4.1. Présentation du cas : Un SBSC pour une société à mission, l'agence *Primum Non Nocere***



« *Primum Non Nocere*® est une agence de coaching de Responsabilité Sociétale des Entreprises (RSE), experte dans les domaines du développement durable, de la santé environnementale et de la sécurité sanitaire » ([www.agenceprimum.fr](http://www.agenceprimum.fr)). Elle a été créée en 2009 par le PDG actuel. *Primum Non Nocere*, signifie en latin « *d'abord ne pas nuire* » qui un des premiers principes de prudence appris aux étudiants en médecine et fait partie des idées fortes du Serment d'Hippocrate. Son PDG a toujours été particulièrement sensible aux questions de responsabilité sociétale et écologique qui deviennent aujourd'hui seulement, un enjeu mondial. *Primum Non Nocere* est société à mission depuis novembre 2020. L'équipe de l'agence est composée de collaborateurs jeunes, motivés et investis, qui ne comptent pas leurs heures de travail et qui travaillent avec beaucoup de passion et de volonté. Ils souhaitent changer le monde, la vision des entreprises et leurs approches. L'agence accompagne les entreprises du territoire français du secteur de la santé, du médico-social et collectivités dans leur démarche de RSE en réalisant des diagnostics ainsi que des études techniques comme des audits énergie, des bilans carbone, des diagnostics déchets etc. permettant ensuite un accompagnement sur mesure dans le déploiement des actions visant à améliorer la position et les actions RSE de ces derniers. Sensible aux questions touchant à la RSE et à la santé environnementale, l'agence a

développé et déposé un label de qualité : Très Haute Qualité Sanitaire, Sociale et Environnementale (THQSE®).

En amont de nos travaux de recherche afin de comprendre le fonctionnement et activité de *Primum Non Nocere*, nous avons observé une des activités de l'agence sur le terrain. Nous avons assisté pendant plusieurs semaines à la démarche d'évaluation RSE donnant lieu à un « *scoring* » (évaluation de la performance RSE de l'entreprise par rapport à une échelle donnée) au cours d'un processus de diagnostic RSE complet. Il s'agit du score des résultats obtenus à la suite de la réalisation d'un audit à blanc sous forme d'entretiens, questionnaires et observations. Celui-ci aura vocation à être suivi d'un accompagnement réalisé par l'agence et audit réalisé par un organisme indépendant qui sont prévus prochainement. Ce travail a été effectué dans un grand groupe d'établissements médico-sociaux composé d'un siège et de ses vingt entités. Bien que nous n'ayons pas assisté à la démarche complète depuis le diagnostic à l'accompagnement puis à la labélisation, nous avons pu participer à l'ensemble des étapes, de la réalisation du diagnostic ainsi que de la présentation du « *scoring* ». Nous allons très certainement poursuivre nos observations de cette mission, ce qui pourrait nous donner l'opportunité d'identifier une problématique pertinente et nous permettre ainsi d'apporter notre contribution intellectuelle à la littérature suite à l'observation de ce cas. Nous avons observé les étapes préliminaires à l'accompagnement qui peuvent être considérées comme fondatrices de la démarche et illustrent bien l'organisation et fonctionnement de l'agence. Cela nous a en effet permis de comprendre les enjeux et spécificités de la démarche. Ce projet nous a aidé à nous familiariser avec l'organisation de l'agence en interne et son fonctionnement sur le terrain avec des acteurs externes. Au cours de ce diagnostic nous avons participé à une première réunion de présentation de l'agence et de la démarche à venir chez le client avec comme personnes présentes, son Président de la Direction Générale ainsi que tous les membres du comité de direction. Lors de cette présentation le chargé d'affaires de l'agence *Primum Non Nocere* ainsi que le PDG de l'agence ont présenté leurs activités, sensibilisé l'auditoire sur l'importance des questions RSE en entreprise ainsi qu'expliqué les grandes lignes de la labélisation et du processus à venir. Lors de la visite sur site suivante, nous avons assisté aux entretiens individuels d'au moins une heure chacun, avec tous les membres du comité de direction au cours desquels le chargé d'affaires de l'agence a saisi les réponses sur la plateforme dédiée à cet effet. Nous avons ainsi pu constater et observer l'organisation et la structure de la démarche, ainsi que l'intérêt des membres du comité de direction du client de l'agence. Une troisième rencontre a permis d'effectuer la saisie des questionnaires relatifs au diagnostic par les directeurs de chaque établissement en simultanément.

chacun sur son ordinateur, directement connecté sur la plateforme spécifique. Les échanges qui ont suivi ont été extrêmement enrichissants et nous ont permis de comprendre les difficultés face auxquelles peuvent se trouver les collaborateurs de l'agence. Bien que les démarches RSE soient évidentes dans le monde de l'entreprise d'aujourd'hui nous avons constaté le manque d'implication ou de compréhension du sujet de nombreux directeurs d'établissements. Le rôle de *Primum Non Nocere* serait donc beaucoup plus large que la réalisation du diagnostic et l'accompagnement en vue d'être labellisé. La saisie a donné lieu à un travail conséquent pour le chargé de mission de l'agence afin de réaliser le « *scoring* » du siège et des établissements. Ce dernier a été présenté, lors de la quatrième rencontre, aux membres du comité de direction sous un format visuel, selon nous tout à fait propice aux échanges (Figure 18). Un document complet détaillant chaque sujet a été remis à l'équipe dirigeante du client de l'agence. Cette présentation a soulevé plusieurs questions et un débat intéressant sur les résultats obtenus. Les étapes futures seront le choix des axes et indicateurs pertinents, l'accompagnement de la mise en place des actions ayant vocation à préparer les établissements à l'audit permettant la labellisation.

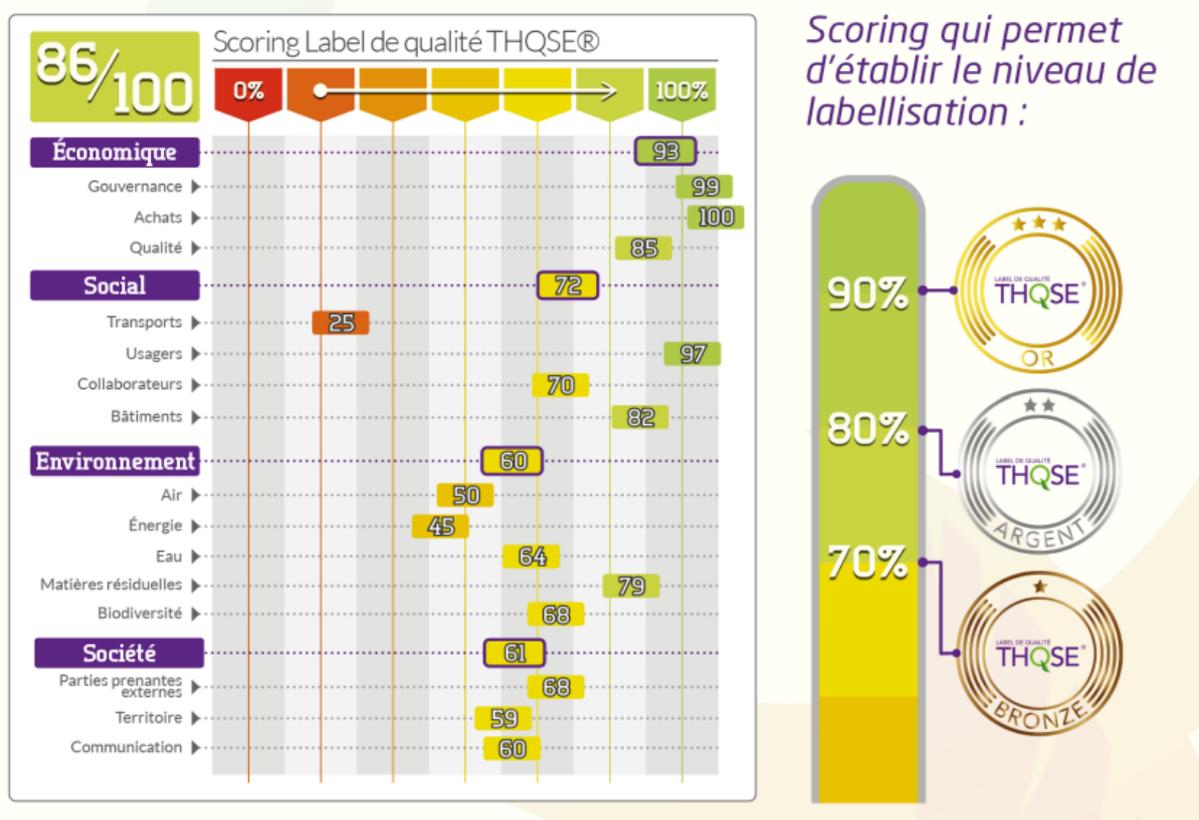


Figure 18 : Exemple de « scoring » - Plaquette THQSE® - Primum Non Nocere

Notre présence à l'ensemble des réunions et des différents entretiens individuels nous a permis de nous positionner comme des observateurs directs de chacune des étapes. Cela nous a permis de comprendre et suivre la démarche afin de nous immerger de façon opérationnelle dans l'activité de notre terrain d'études, d'identifier les étapes de labellisation et nous imprégner de l'esprit de l'agence.

L'agence semble particulièrement sensible à la santé environnementale et de ce fait amène son expertise dans le secteur sanitaire et le secteur médico-social vers l'obtention du label de qualité THQSE développé et déposé par l'agence. Ils expliquent être conscients que des risques avérés font l'objet d'une prise de conscience globale et qu'il est indispensable d'associer à la RSE la santé environnementale. Ils se sont donc penchés sur ces questions et cela leur a permis de développer en interne le label THQSE. Il compte de nombreux objectifs que l'agence présente dans sa communication externe :

- Améliorer la qualité de vie au sein des établissements et structures concernés ;
- Structurer la démarche en s'appuyant sur des indicateurs et un protocole défini ;
- Valoriser les actions et les approches mises en œuvre ;
- Augmenter les performances des établissements et structures en s'appuyant sur leurs points forts et en développant ceux identifiés comme fragiles ;
- Limiter l'impact environnemental en encourageant le déployant d'actions responsables ;
- Mettre en réseau les acteurs afin de créer une cohésion et une dynamique positive et efficace s'appuyant sur l'esprit collaboratif ;
- Co-construire une vision à long terme, ce qui illustre les objectifs des démarches RSE ;
- Essaimer les bonnes pratiques afin de les répandre au plus grand nombre ;
- Reconnaître les efforts afin d'encourager les actions et initiatives futures.

Nous pouvons constater que le processus de labellisation compte des questions génériques tous secteurs confondus avec des questions adaptées à chacun d'entre eux. Il présente le label comme une approche multisectorielle, concise et flexible abordant des thématiques qui peuvent paraître indispensables comme l'économie, le social, la société et l'environnement. Le processus formalisé en huit étapes détaillées donne une réelle structure à la démarche. Il s'agit d'un exemple des activités de l'agence et des outils et services qu'elle a développés. Cette immersion

nous a permis de nous rendre compte des enjeux et problématiques terrains face auxquelles peut se trouver l'agence ainsi que d'avoir une vision d'ensemble sur son fonctionnement interne et externe à l'appui d'un exemple concret. Notre méthodologie de recherche-intervention se présente comme tout à fait pertinente et adaptée au contexte, ainsi que notre approche abductive qui nous fera identifier une problématique à partir de nos travaux et observations sur le terrain. Cela nous donnera l'opportunité de rendre la théorie de la littérature vivante et surtout de la faire évoluer vers des besoins terrains.

Ayant connaissance de nos activités, domaines et sujets de recherches actuels, *Primum Non Nocere* s'est tournée vers nous afin de nous demander de les aider à mettre en place un outil de pilotage stratégique qui les aiderait à gérer leur croissance et de ce fait la mise en place d'une nouvelle organisation interne. La construction de cet outil nous permettra de les guider dans la construction de leur stratégie ainsi que dans l'émergence d'idées stratégiques et démarches visant l'atteinte de la mission de la société. L'agence est en effet en pleine réorganisation managériale et stratégique. Elle connaît une forte croissance au niveau des effectifs et connaît de nombreux changements au niveau de la hiérarchie. Bien que cette croissance soit un signe de progrès et d'efficacité, elle peut être difficilement gérée au sein de la direction de l'agence.

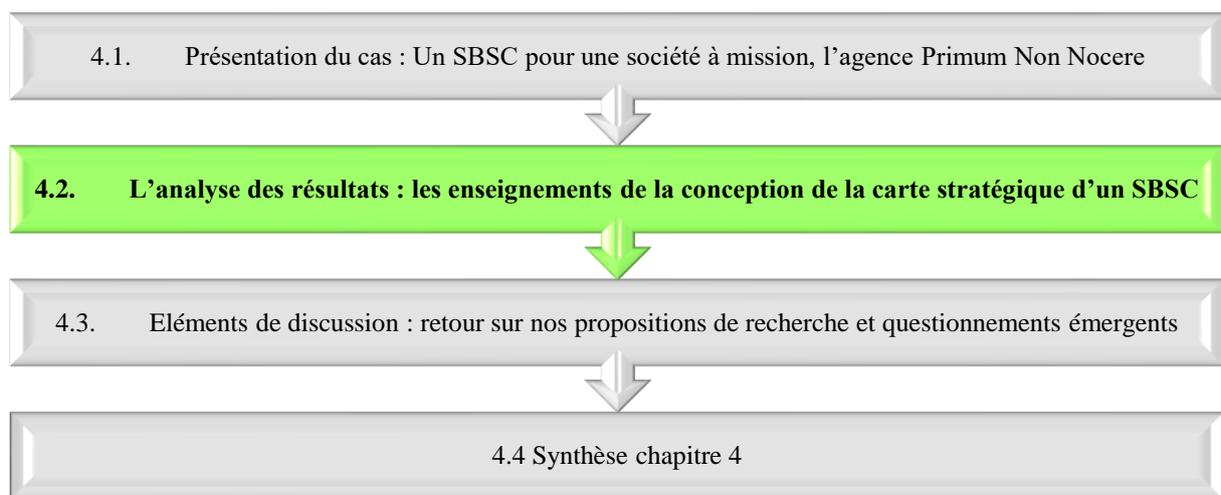
Après un entretien de plus d'une heure avec le directeur des opérations, il a été identifié que l'agence manque d'outil de pilotage et donc de vision claire sur leur stratégie et surtout de plan d'action. Il ne semble y avoir aucun outil de suivi sur leur situation et évolution ou bien d'atteinte des objectifs. Il est difficile de piloter, de mettre en place des actions ou parler de stratégie lorsqu'il n'y a pas de visibilité.

Les ambitions du PDG de l'agence sont grandes, il prévoit notamment une croissance à venir en termes d'effectifs et un élargissement de la clientèle visée. Le domaine de la santé ne sera en effet plus le seul secteur d'activité auquel proposera ses services l'agence. La situation de *Primum Non Nocere* est effervescente et dynamique. Un réel besoin de structure et de cadre se fait ressentir. Ils se sont naturellement tournés vers nous afin de nous demander de les aider dans la conception d'un outil de pilotage stratégique leur permettant de piloter leur activité à l'aide d'un support.

Après analyse de la situation nous lui avons proposé de travailler ensemble afin de construire un outil utile et efficace. Nous lui avons proposé un travail en plusieurs temps. Il nous paraissait

primordial dans un premier temps de définir quelle est leur stratégie, puis construire leur carte stratégique, qui sera le pilier de nos travaux et de la mise en œuvre de leur stratégie et outil de suivi et contrôle. Nous leur avons proposé de nous appuyer sur la carte stratégique du BSC, l'outil paraît parfaitement adapté au contexte ainsi qu'à leurs besoins.

## **4.2.L'analyse du cas : les enseignements de la conception de la carte stratégique d'un SBSC**



Nous présentons dans cette partie les étapes de l'évolution de la carte stratégique, puis une analyse préliminaire des résultats phase par phase afin d'illustrer les résultats de l'évolution du projet de façon chronologique et dans une dernière sous partie nous présentons l'analyse détaillée des données avec une présentation des principaux verbatims nous ayant permis d'obtenir les résultats de notre recherche.

### ***4.2.1. Présentation des différentes étapes de la construction de la carte stratégique***

Nous allons présenter toutes les étapes de construction de la carte stratégique conformément à ce que nous avons présenté dans le protocole de recherche :

- Architecture de la carte ;
- Choix des objectifs ;

- Ajustement des objectifs et amorce des indicateurs ;
- Présentation de la maquette finale.

Nous présentons toutes les étapes, qui permettent ainsi de constater l'évolution de la carte au fur et à mesure que les travaux de recherche intervention avançaient.

#### Architecture de la carte

---

L'objectif de la première étape de notre intervention était de construire la structure préliminaire de la carte stratégique, autrement dit de définir son architecture. Comme nous l'avons expliqué dans le protocole de recherche, c'est au cours de notre première intervention que nous avons collecté les informations nécessaires afin de construire de façon collégiale la première version de la carte stratégique.

Le concept étant très peu connu, nous avons présenté dans un premier temps le SBSC, ses objectifs, son utilité et pertinence sur le terrain afin de permettre au groupe de travail de comprendre le contexte et surtout l'intérêt de notre démarche pour l'agence. Nous leur avons présenté les étapes du travail et avons dès cette première approche, eu des échanges constructifs et intéressants. Nous avons constaté le besoin d'outil, le besoin de clarification, de cadre et le besoin de centralisation des démarches et objectifs. L'équipe est jeune, pleine de volonté et de projets et la société à mission est une source d'inspiration forte. Notre objectif était dans un premier temps de nous assurer que les membres du groupe de travail comprennent bien les objectifs et la démarche.

Nous avons dans un second temps à travers notre échange, collecté des informations au sujet de la raison d'être de *Primum Non Nocere* ainsi que de sa vision étant les points de départ de la construction de la carte stratégique. Il était important de comprendre quelle est la raison d'être de *Primum Non Nocere*. Nous avons également discuté des objectifs, bien que cela fera l'objet d'une réunion entière. Nous avons également échangé sur les enjeux de la société à mission, nous connaissions les principes de façon théorique. Il est toujours plus riche d'observer les faits sur le terrain avec un exemple réel. Nous avons évoqué de nombreux sujets comme l'organisation hiérarchique, le fonctionnement organisationnel de l'agence. Le fait d'avoir déjà travaillé sur deux projets au sein de l'agence nous a permis de connaître les processus et le fonctionnement de *Primum Non Nocere*. L'échange a été riche et nos interlocuteurs se sont

montrés impliqués et motivés. Ce premier échange nous a permis de collecter des informations fondatrices pour notre travail de recherche intervention. Nous avons assisté à une réunion riche d'échanges ce qui nous a permis de préparer les étapes suivantes de façon adaptée à nos interlocuteurs.

A l'issue de la collecte des données et de la présentation de la démarche, nous avons travaillé de façon collégiale sur l'architecture de la carte stratégique. L'objectif était de permettre au groupe de travail de choisir de façon collective l'architecture de la carte qui leur paraissait cohérente avec leur activité, organisation et vision. Notre rôle était de les guider dans la démarche, mais de les laisser travailler ensemble. Nous avons constaté dès le début l'implication de l'équipe et la pertinence qu'elle ressentait par apport à la démarche.

Nous leur avons proposé de choisir entre deux possibilités d'architectures afin de leur montrer ce qui est attendu et étions ouverts à la proposition d'une architecture différente, si elle immergeait. Nous nous sommes basée sur une architecture prenant comme base les quatre axes du BSC et leur avons présenté la possibilité d'une carte avec cinq axes, la RSE étant un axe à part ou bien une carte avec quatre axes, avec dans chacun d'entre eux des objectifs RSE. Le choix s'est porté de façon unanime quasi immédiate sur une carte à quatre axes, surtout sur une carte qui intègre des éléments RSE dans chacun de ses axes. Pour eux la société à mission doit inclure dans toute son activité des éléments responsables.

Nous avons ensuite débuté la construction de la carte. Cela nous a permis de guider la construction tout en observant les interactions entre les collaborateurs. L'objectif était dans un premier temps d'identifier les axes et ensuite d'organiser l'interaction des axes entre eux en vue d'atteindre leur vision et raison d'être : *Promouvoir un développement pérenne préservant l'environnement et la santé de chacun*. Il a été ainsi décidé de construire la carte avec cinq axes :

- Axe apprentissage ;
- Axe processus ;
- Axe réseau ;
- Axe parties prenantes ;
- Axe finance.

Nous avons discuté sur chacun des axes afin de comprendre les objectifs qu'ils y voyaient et ainsi faire émerger des idées pouvant viser la raison d'être de la société. Nous n'avons pas

rempli la carte en direct avec eux, la structure ne leur était pas familière et nous les avons laissés échanger sur les différents axes afin que la discussion soit riche de données et spontanée.

A l'issue de cette réunion et à l'appui des notes et de l'enregistrement de la réunion, nous avons développé la maquette de la carte stratégique. Nous avons identifié des objectifs sur base des échanges que nous avons eu avec l'équipe pour chacun des axes. L'objectif était de présenter cette maquette lors de la prochaine réunion, afin de pouvoir l'ajuster à ce moment-là. Nous avons construit la maquette de carte ci-dessous, elle présente cinq axes avec leurs objectifs et sous-objectifs provisoires. Les échanges ont été très riches et il était difficile pour nous de faire un choix, nous avons donc organisé les éléments, mais laissé les nombreux objectifs que nous avons identifiés.

Figure	Commentaires
Figure 19	Nous présentons la maquette de la carte stratégique à l'issue de la première collecte de données. Nous avons à ce stade identifié l'architecture de la carte, ses axes et les objectifs permettant d'atteindre la raison d'être.

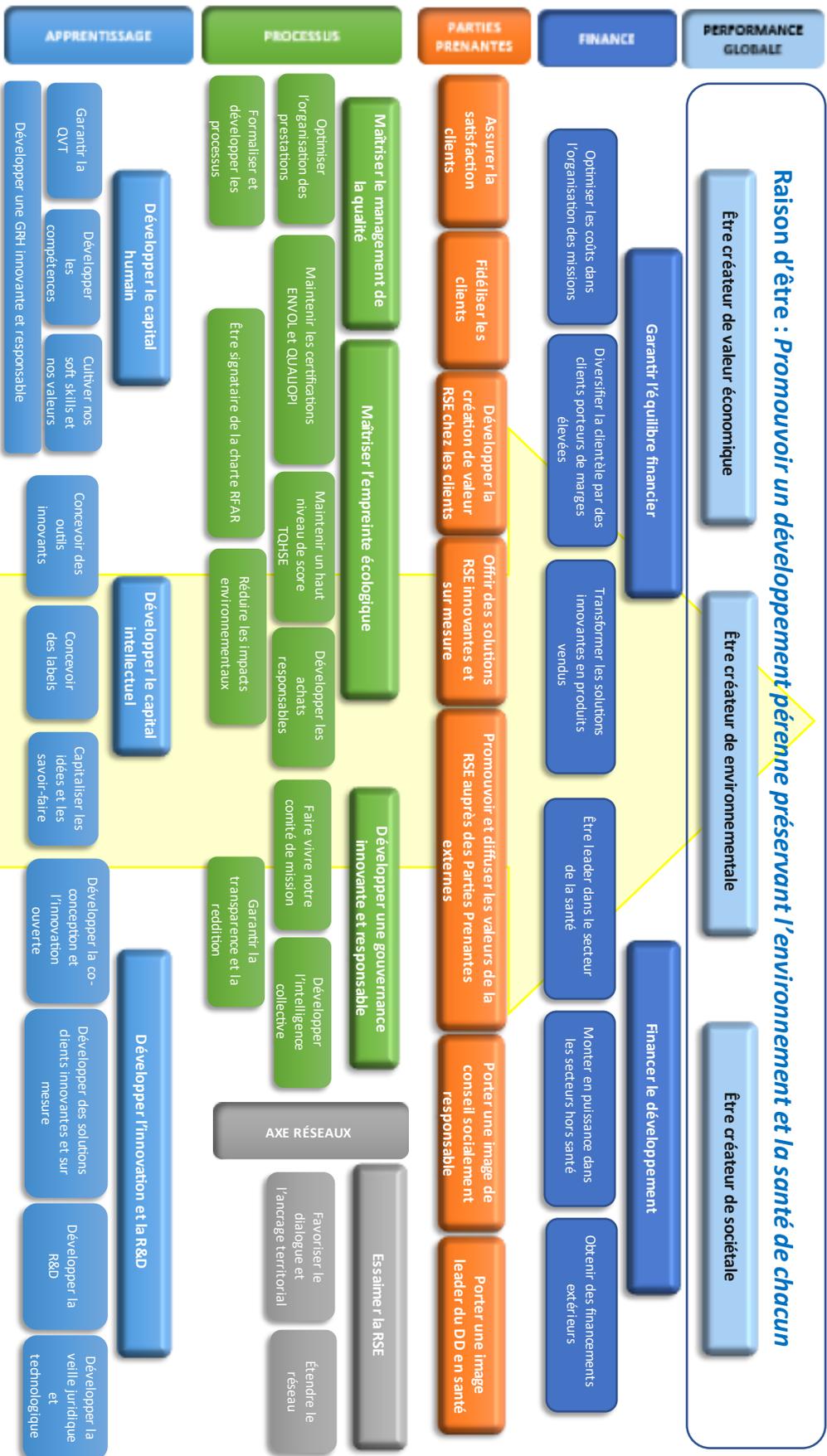


Figure 19 : Maquette de carte stratégique, production propre

## Choix des objectifs

---

Comme nous l'avons présenté dans le protocole de recherche, le but de notre deuxième intervention était de déterminer les objectifs de chacun des axes définis lors de notre intervention précédente.

Nous avons présenté dans un premier temps la maquette de l'architecture de la carte avec les axes et les objectifs qui avaient été évoqués. Après une analyse axe par axe nous avons apporté les modifications nécessaires identifiés par les collaborateurs de *Primum Non Nocere*. Nous avons notamment supprimé l'axe réseau qui a été jugé alourdissant la carte. Ses objectifs ont été orientés vers l'axe processus. Les nouveaux axes définis étaient :

- Axe apprentissage et innovation ;
- Axe processus et réseaux ;
- Axe parties prenantes ;
- Axe finance.

Le second temps de travail était le plus important de la réunion, nous avons analysé axe par axe, tous les objectifs que nous leur proposons sur base des éléments collectés lors de la réunion précédente. La réflexion portait systématiquement sur la pertinence de l'objectif, son utilité, sa mesurabilité et sa faisabilité. Le but de chacun d'entre eux était d'être orienté vers la raison d'être de la société.

Nous avons noté l'enthousiasme des collaborateurs participant au projet, la démarche leur paraissait tout à fait cohérente avec leur fonctionnement et épousait leur besoin. L'avantage important que nous avions était que nous connaissions déjà bien le fonctionnement interne de la société du fait de notre participation aux deux projets qui se sont soldés par l'échec de la recherche, mais finalement par un avantage conséquent sur le terrain de notre recherche intervention.

Nous avons pris des notes en direct sur la maquette de la carte en construction, en les projetant afin de permettre à l'ensemble de l'équipe d'avoir un visuel concret sur la construction de celle-

ci. Les interactions entre axes et objectifs paraissaient alors concrètes et il était facile pour les collaborateurs de l'agence de se projeter dans la future utilisation de l'outil. Nous avons également enregistré la réunion complète et nous sommes appuyée sur nos notes ainsi que les données de l'enregistrement après la réunion, afin de faire évoluer le visuel de la carte stratégique et lui apporter des améliorations de fond et de forme en tenant compte des échanges.

Afin de simplifier la lecture de la carte et lui apporter une dimension opérationnelle, nous avons fait le choix de présenter la carte avec les axes et le premier niveau des objectifs sur une page, puis d'avoir une page dédiée à chaque axe qui présente les objectifs et leurs sous-objectifs. Nous avons créé des boutons permettant de naviguer de façon très intuitive entre la carte principale et les pages d'axes.

Les échanges et débats étaient particulièrement riches, cela nous a permis de collecter des données pertinentes dans le cadre de l'analyse de notre travail de recherche. Lors de cette réunion nous avons ainsi guidé le groupe de travail dans le choix final d'objectifs pertinents et atteignables pour chacun des axes. Le but et en même temps la difficulté de notre travail étaient de les guider dans un choix limité d'objectifs réalistes et concrets qui serait cohérents avec la vision et la raison d'être de la société. Une carte stratégique doit en effet être un document clair, lisible et opérationnel, la quantité d'objectifs doit donc être limitée et concise. Nous avons noté la difficulté dans le choix limité des objectifs, face aux multiples possibilités.

Figure	Commentaires
Figure 20	Nous présentons la maquette de la carte stratégique, réajustée après nos différents échanges avec les collaborateurs du groupe de travail. Nous présentons les axes avec les principaux objectifs, qui vont être détaillés dans les sous parties de la carte.
Figure 21	Il s'agit de la sous-partie de la carte relative à l'axe finance avec ses deux objectifs principaux identifiés comme pertinents par les collaborateurs de <i>Primum Non Nocere</i> et les sous-catégories d'objectifs.
Figure 22	Il s'agit de la sous-partie de la carte relative à l'axe des parties prenantes, également avec deux objectifs principaux et des

	sous-objectifs, dont la pertinence a été évaluée au cas par cas lors de la réunion.
Figure 23	Il s'agit de la sous-partie de la carte qui présente l'axe processus et réseaux. Pour cet axe ont été identifiés quatre objectifs principaux avec chacun plusieurs sous-objectifs.
Figure 24	Il s'agit de la sous-partie de la carte qui présente l'axe apprentissage et innovation et ses trois objectifs principaux. Les sous-objectifs ont également été sélectionnés au cours des échanges entre les collaborateurs lors de la réunion dédiée aux objectifs.

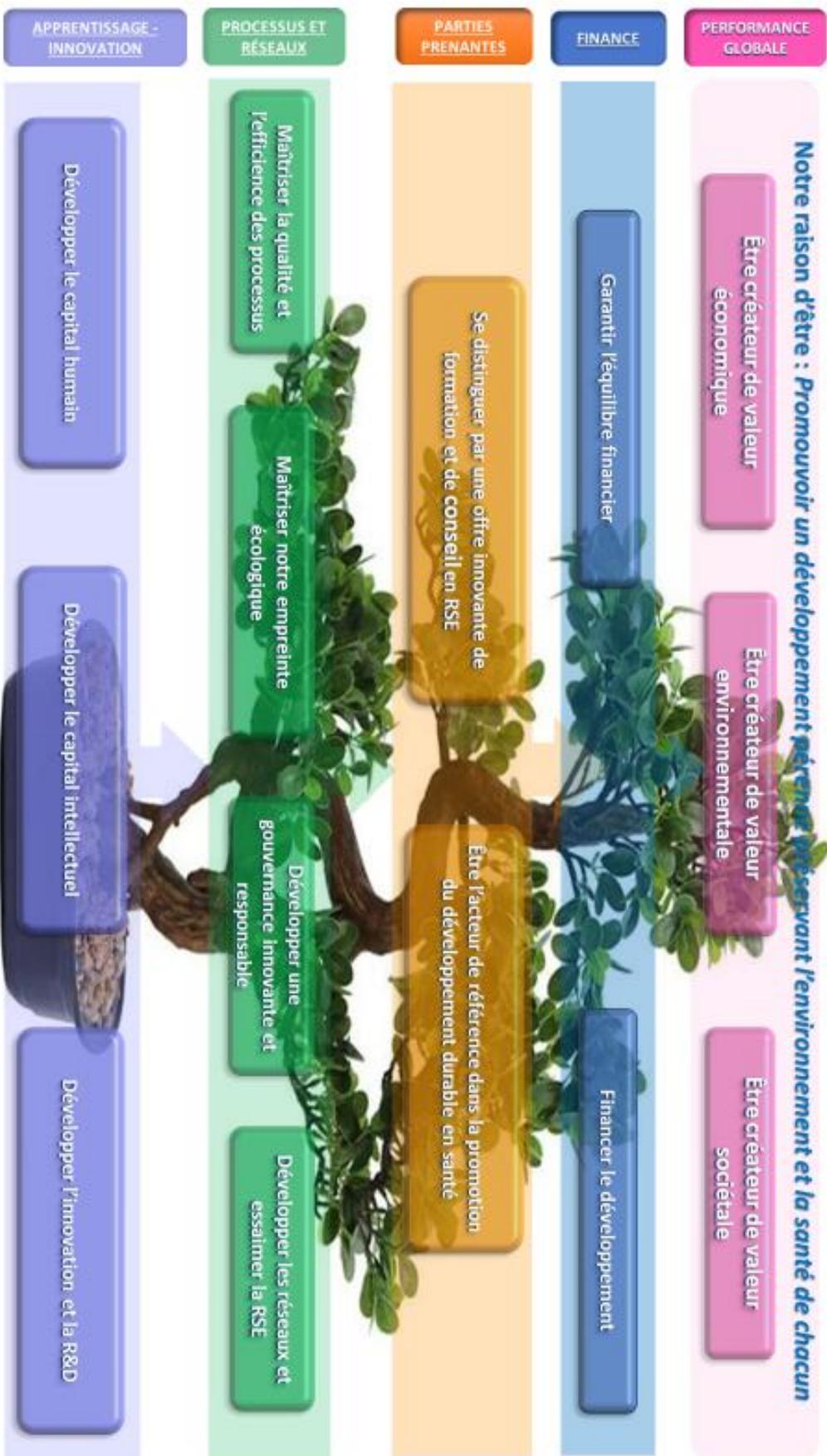


Figure 20 : Maquette de carte stratégique, production propre

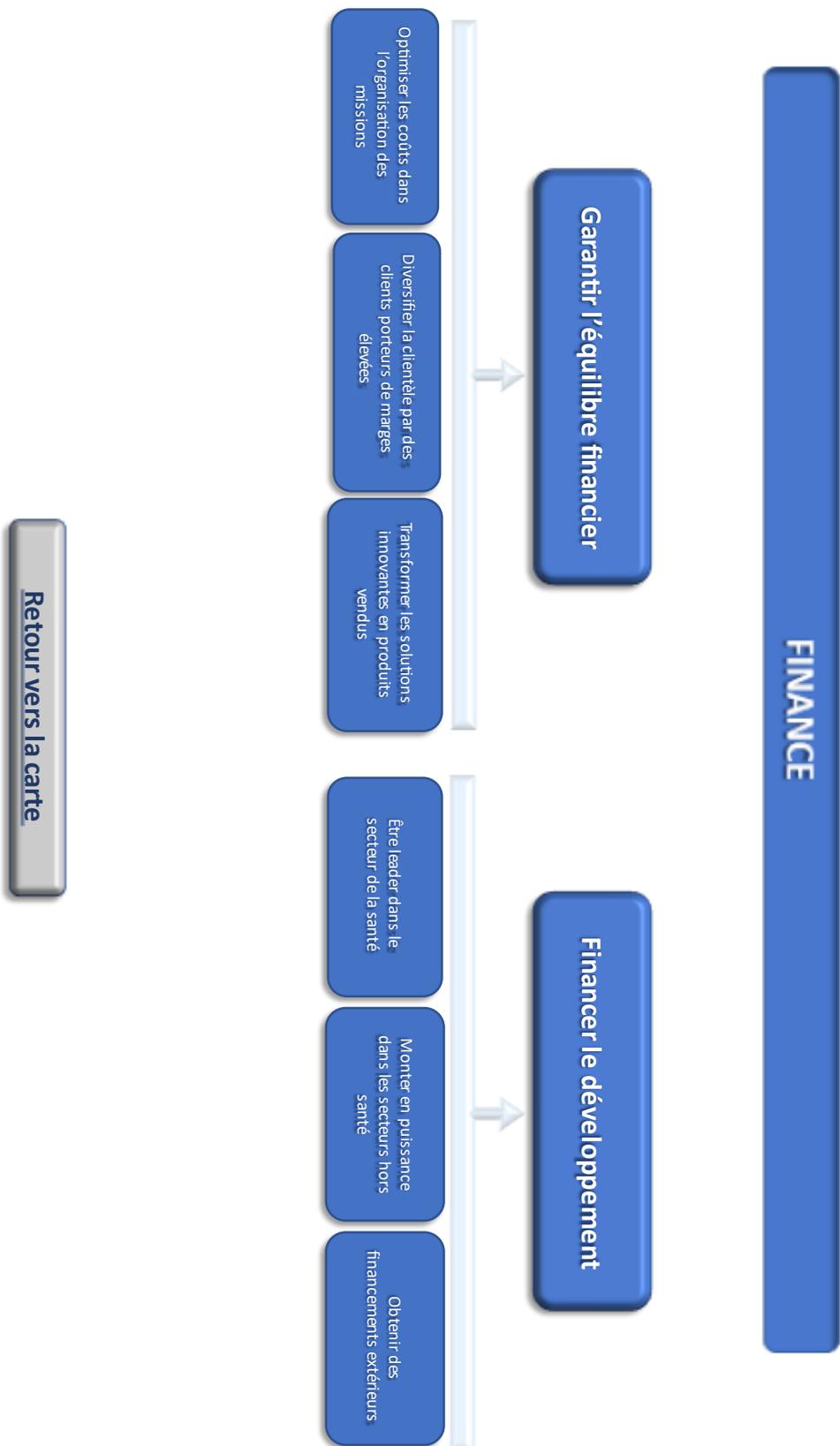


Figure 21 : Maquette de carte stratégique axe finance, production propre



Figure 22 : Maquette de carte stratégique axe parties prenantes, production propre

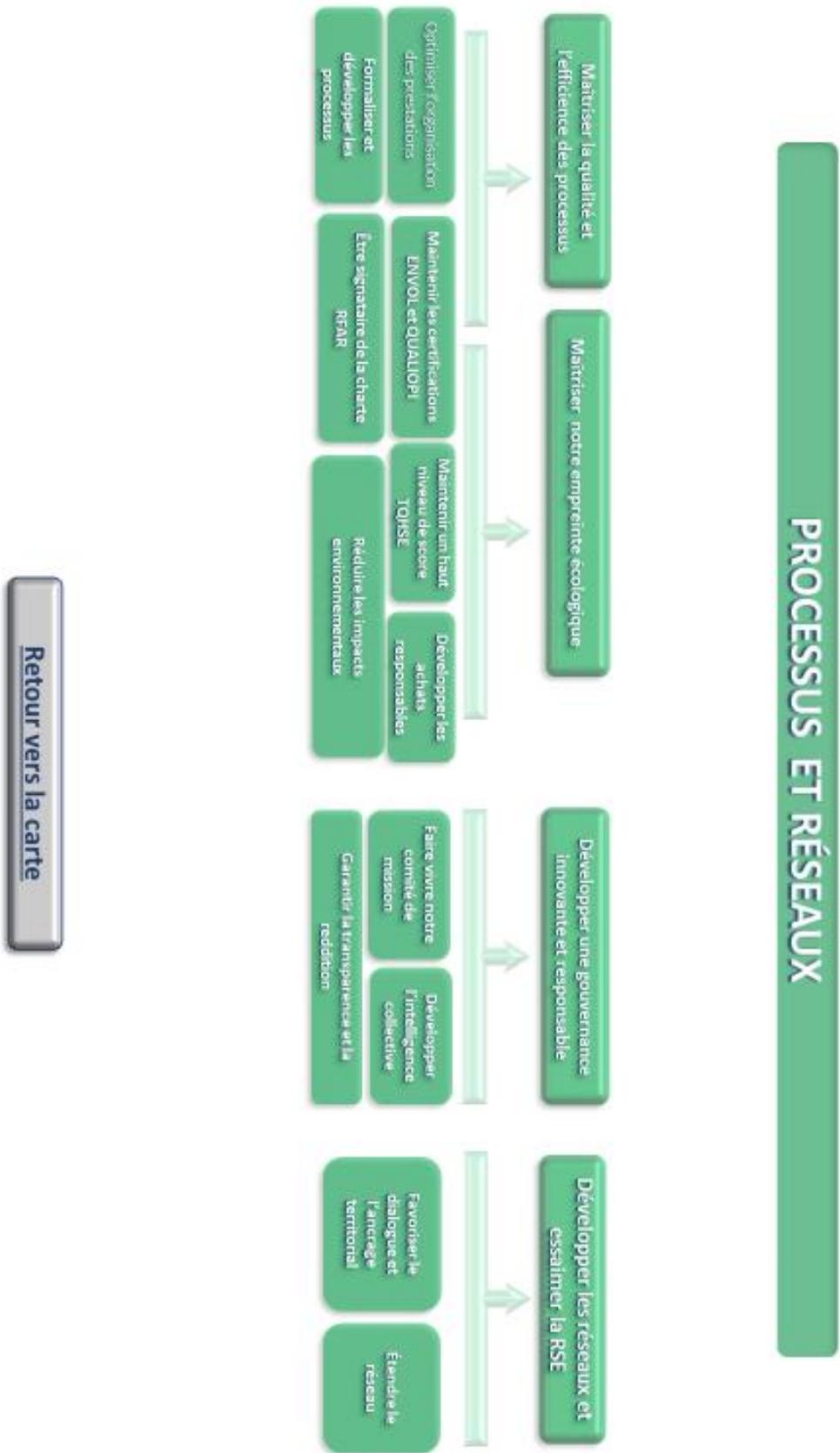


Figure 23 : Maquette de carte stratégique axe processus et réseaux, production propre

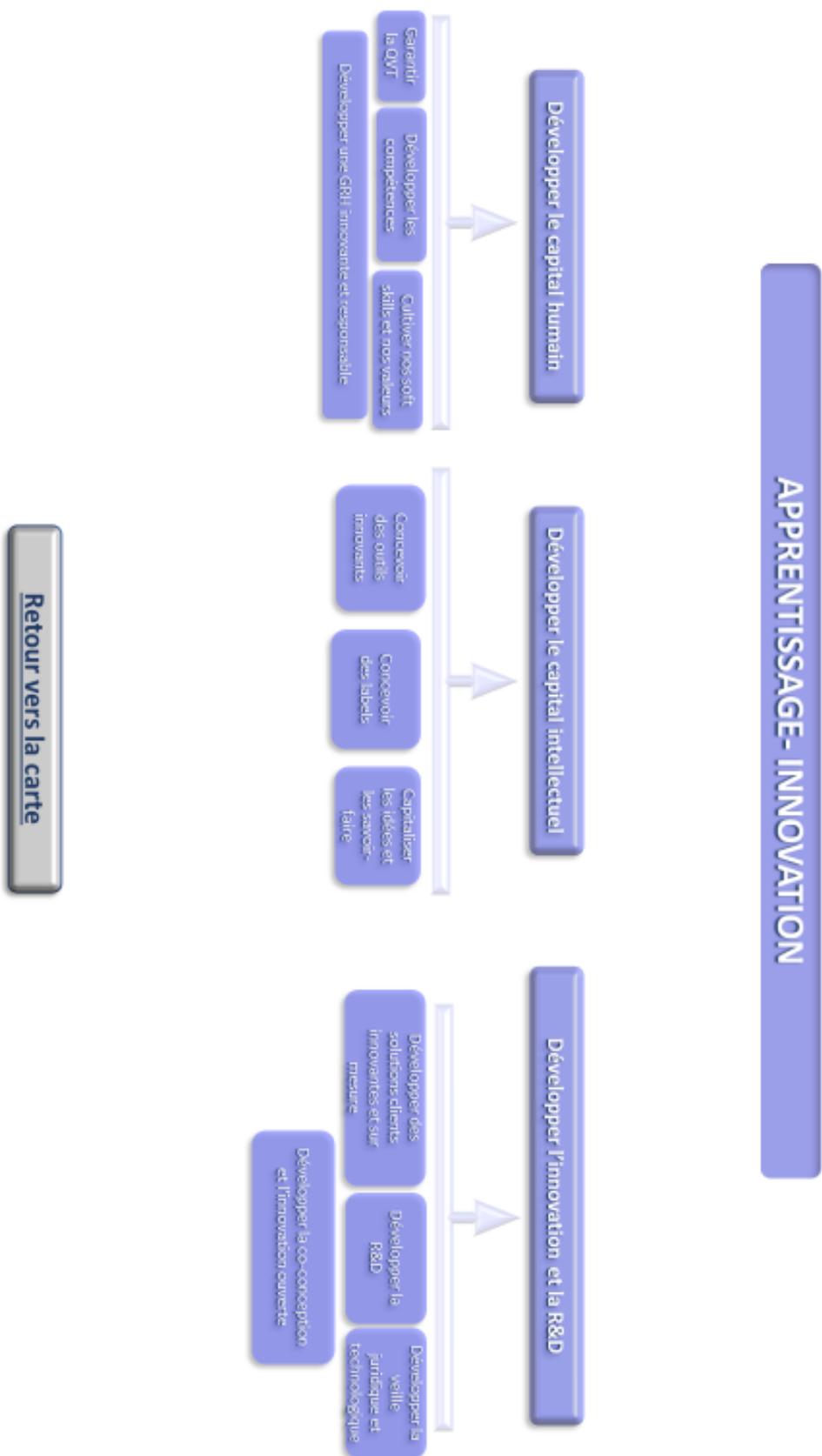


Figure 24 : Maquette de carte stratégique axe apprentissage et innovation, production propre

Lorsque nous avons finalisé les ajustements de fond et de forme à la maquette, nous les avons fait parvenir à l'équipe de *Primum Non Nocere*. Ils sont revenus vers nous afin de nous demander de programmer une réunion avant l'étape suivante, ayant vu des éléments qu'ils souhaitent modifier.

Lors de cette réunion nous avons apporté quelques ajustements des objectifs ainsi que des sous-objectifs. Nous avons également commencé à aborder la question des indicateurs, en effet, un objectif pertinent devrait être mesurable avec un indicateur cohérent et dont les données sont accessibles. Nous leur avons alors demandé sur base de la maquette validée de réfléchir à des indicateurs pour chaque objectif et sous-objectif.

Il nous restait à choisir les indicateurs et présenter la maquette de la carte stratégique à la réunion de présentation de l'outil que nous étions en train de développer. Les nombreux ajustements et notre rôle dans cette démarche de création d'un outil, nous ont permis d'observer le processus et de réfléchir sur le rôle central du contrôle de gestion. Il semble être l'élément qui va permettre de porter un projet.

Figure	Commentaires
Figure 25	Nous présentons la maquette de la carte stratégique, réajustée après nos différents échanges avec les collaborateurs du groupe de travail. Nous présentons les axes avec les principaux objectifs, qui vont être détaillés dans les sous-parties de la carte.
Figure 26	Il s'agit de la sous-partie de la carte relative à l'axe finances avec ses sous-objectifs réajustés.
Figure 27	Il s'agit de la sous-partie de la carte relative à l'axe des parties prenantes avec ses objectifs et sous-objectifs réajustés.
Figure 28	Il s'agit de la sous-partie de la carte qui présente l'axe processus et réseaux avec ses objectifs et sous-objectifs réajustés.

Figure 29	Il s'agit de la sous-partie de la carte qui présente l'axe apprentissage et innovation et ses trois objectifs principaux avec ses objectifs et sous-objectifs réajustés.
-----------	--

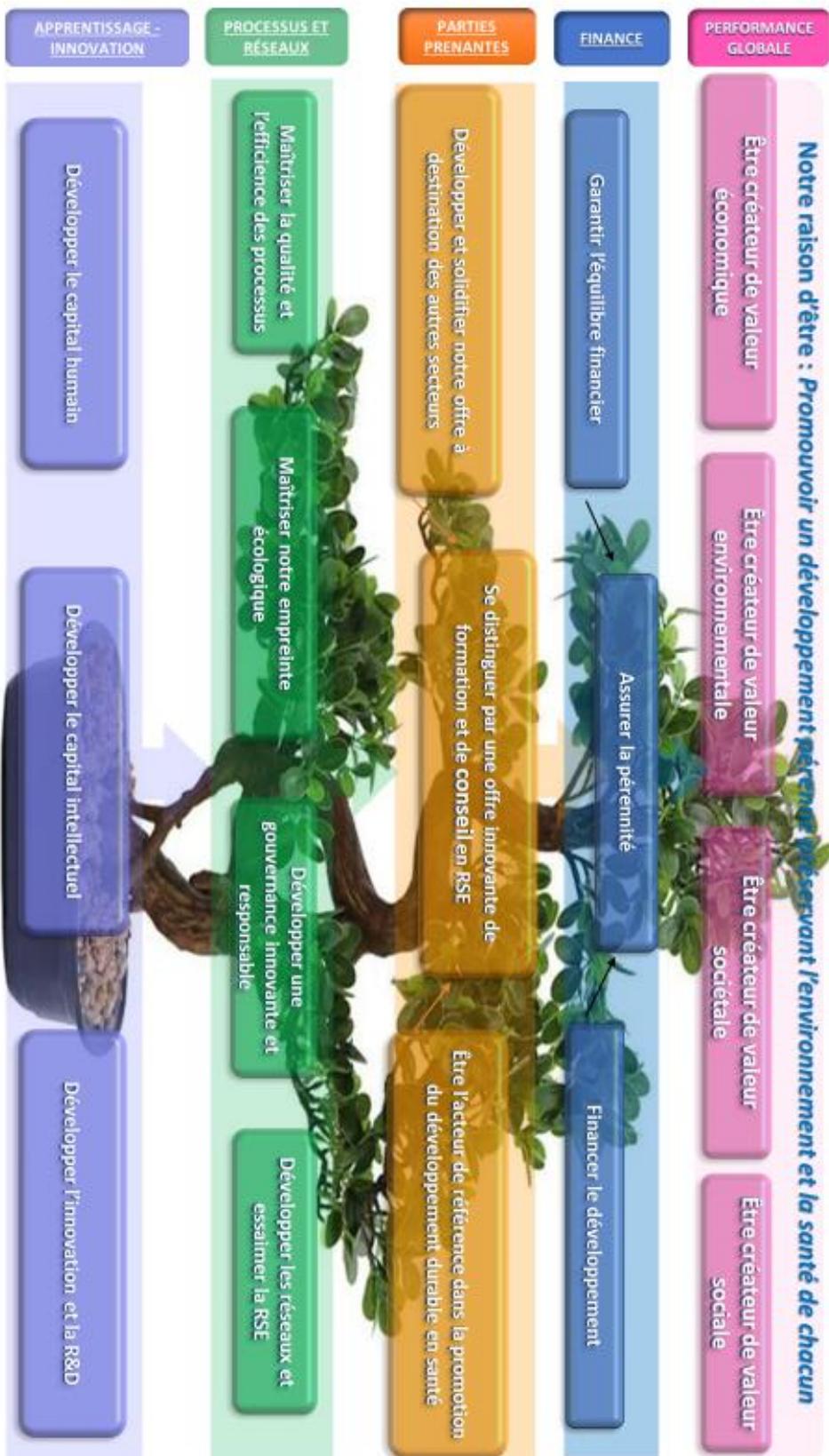


Figure 25 : Maquette de carte stratégique, production propre

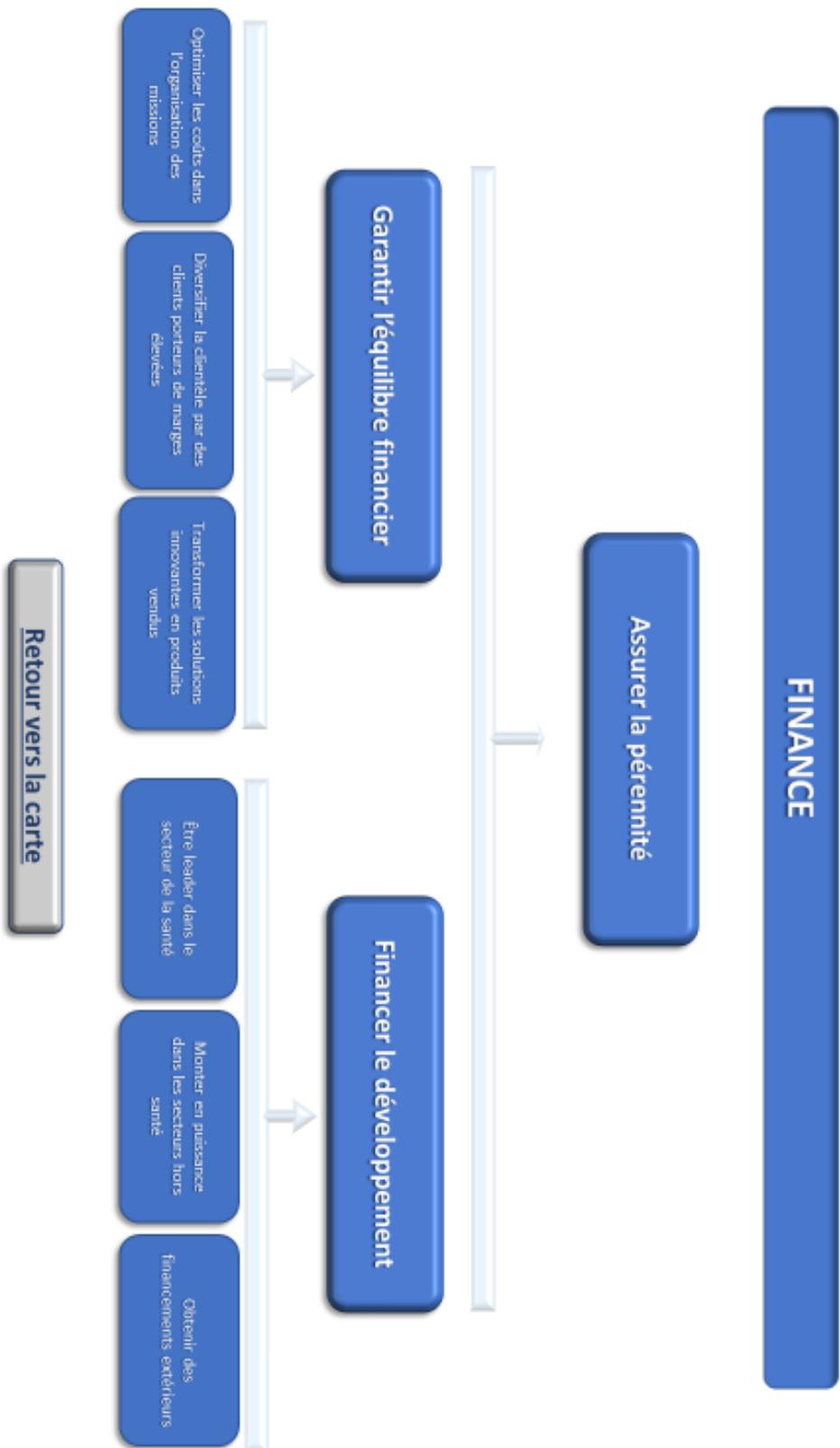


Figure 26 : Maquette de carte stratégique axe finance, production propre

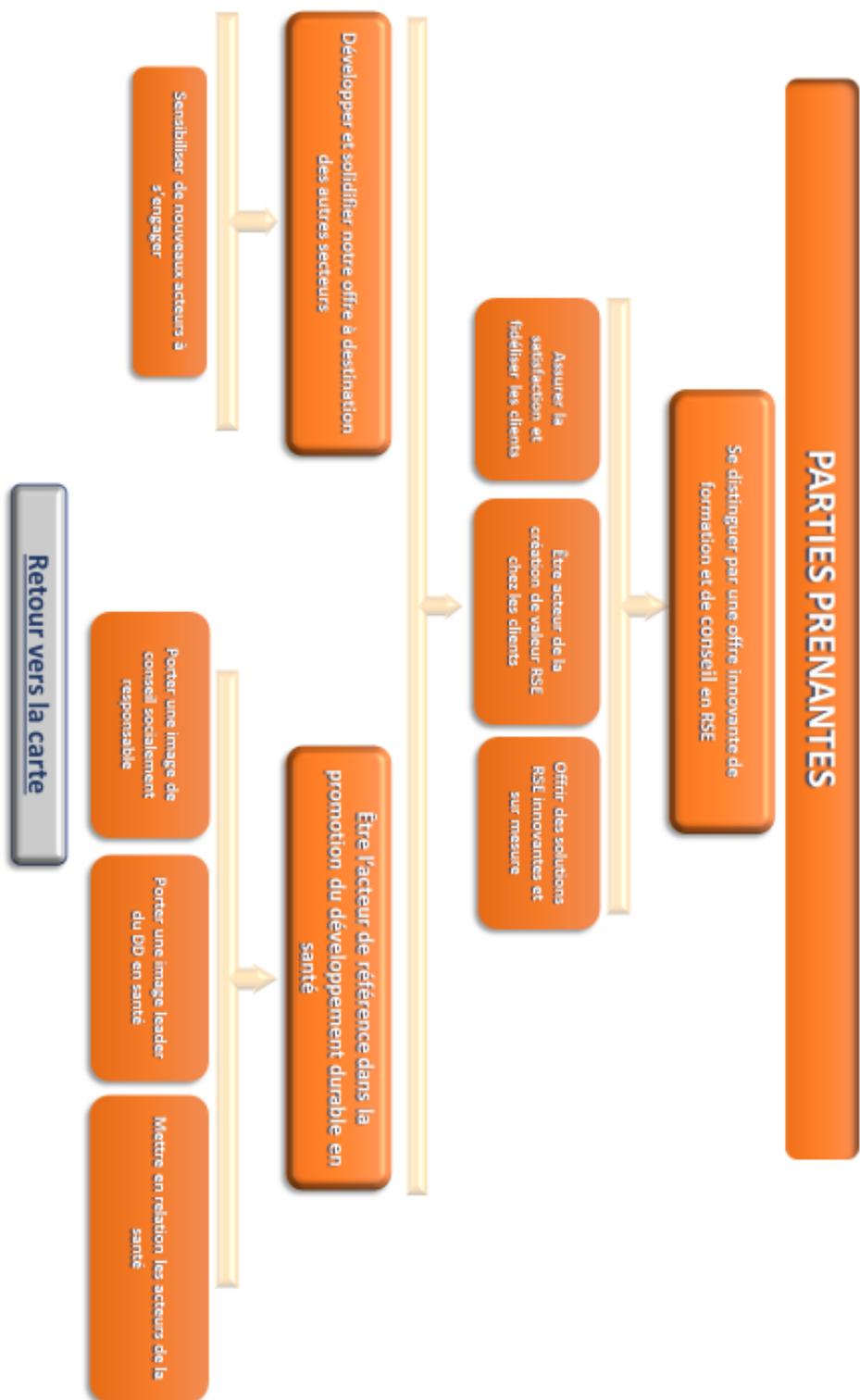


Figure 27 : Maquette de carte stratégique axe parties prenantes, production propre

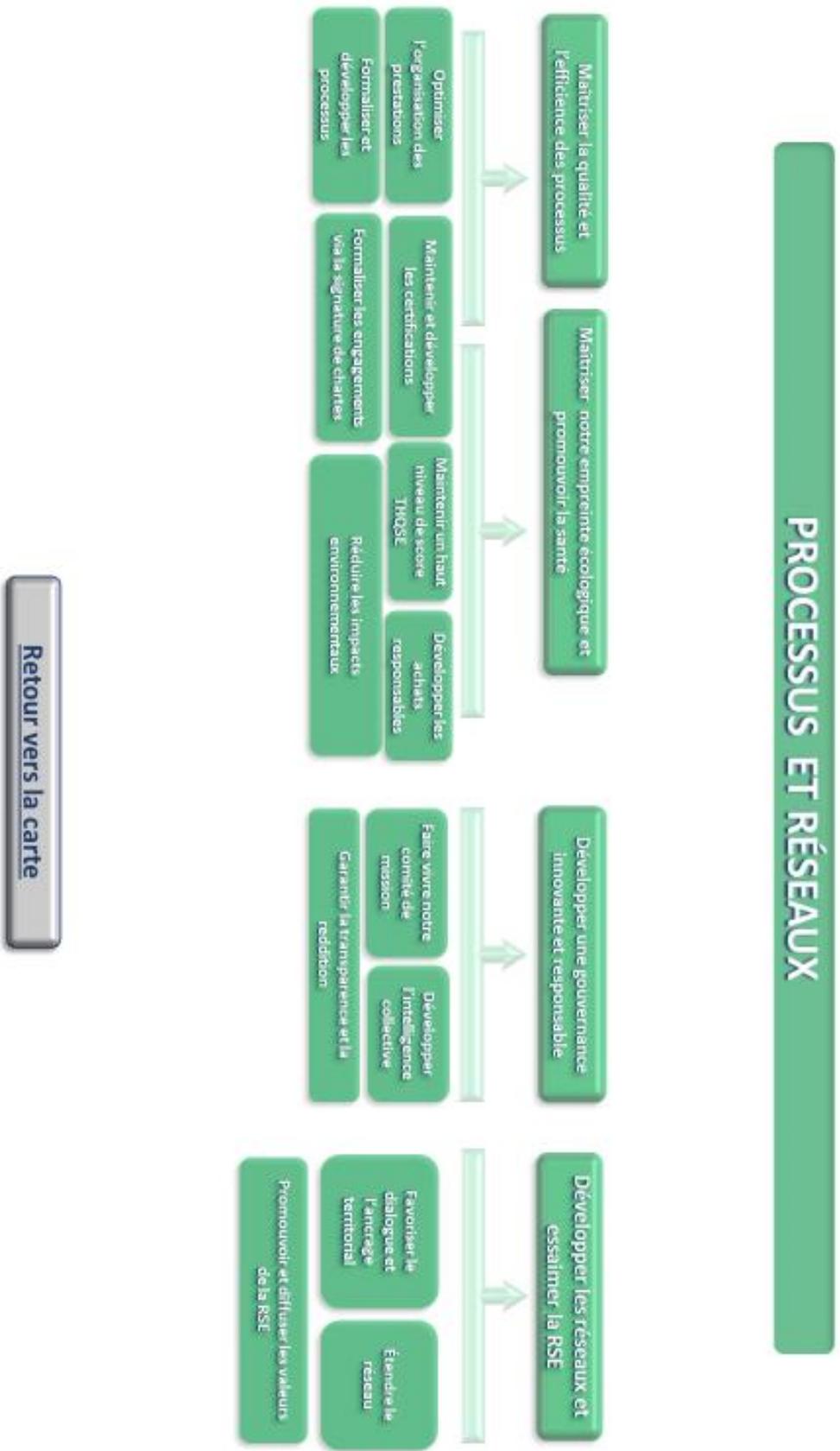


Figure 28 : Maquette de carte stratégique axe processus et réseaux, production propre

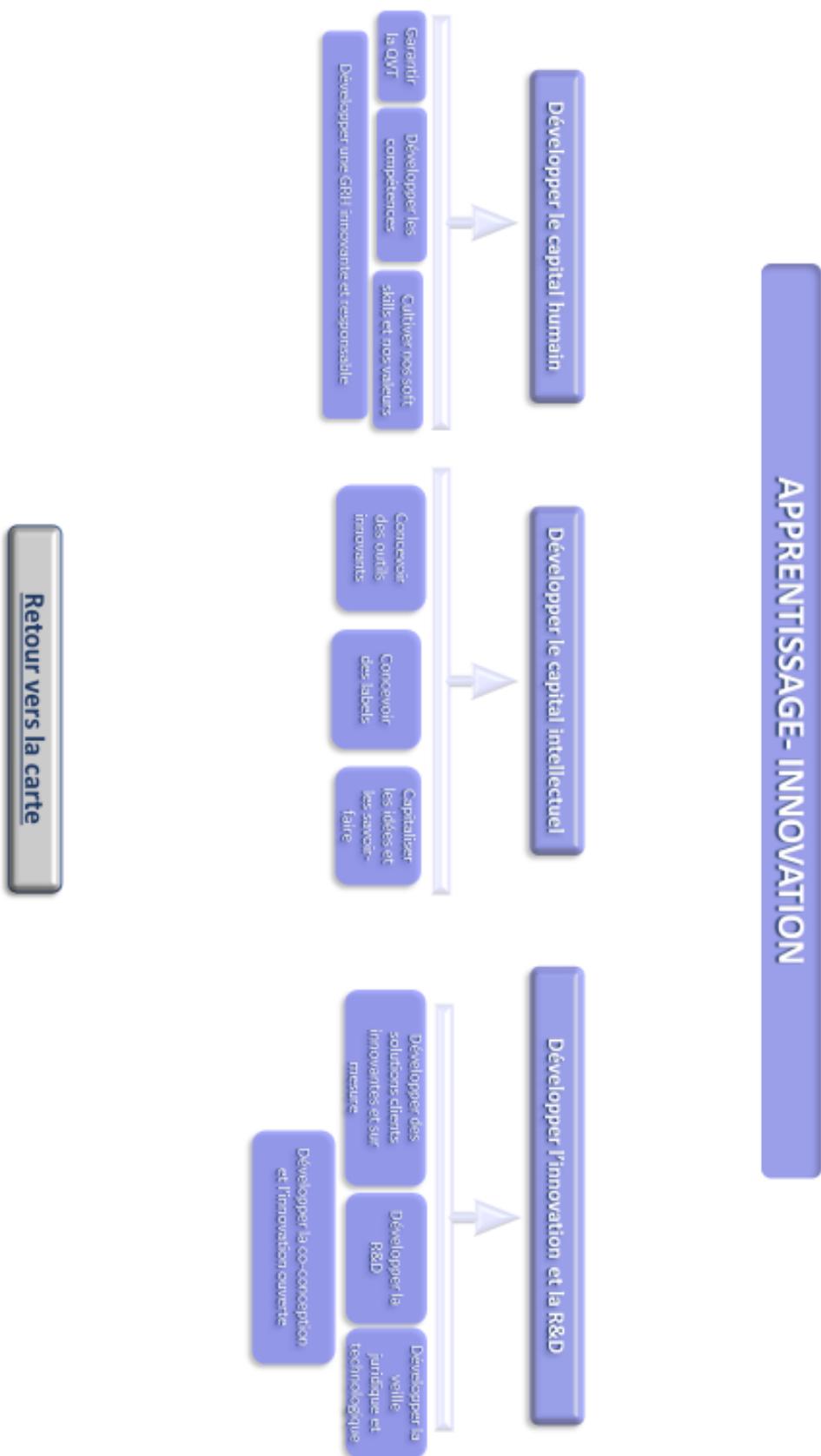


Figure 29 : Maquette de carte stratégique axe apprentissage et innovation, production propre

Nous avons noté que les échanges de l'étape du choix des indicateurs ont été très dynamiques. Il y a eu beaucoup de discussions et d'échanges entre les collaborateurs, nous avons observé un réel processus de prises de décisions collectives. Il a fallu, en effet, choisir pour chaque objectif un indicateur, il devait être possible à obtenir ou calculer, qui reflète l'objectif de façon pertinente. Nous nous sommes trouvée pour plusieurs objectifs en difficultés afin de choisir un indicateur qui permettrait d'obtenir une donnée non seulement pertinente mais également utile, qui serait pertinente pour une analyse dans le temps. La question de la façon dont l'outil sera alimenté en données a été soulevée à plusieurs reprises, ce qui nous a permis de constater que le groupe de travail se projetait déjà dans l'utilisation de l'outil au sein de l'agence.

Nous avons travaillé sur les quatre pages par axe et avons analysé objectif par objectif afin d'identifier un indicateur pertinent pour chacun d'entre eux. Ce travail collectif a été enrichissant pour les collaborateurs participants au projet parce que nous avons abordé des sujets qui n'étaient pas forcément de leur domaine d'expertise. Nous avons travaillé directement sur la maquette en la projetant sur un écran, ainsi nous avons un visuel et cela rendait l'approche plus claire. Nous avons également pris des notes détaillées pour chacun des indicateurs.

Après la réunion et à l'appui des deux documents et l'enregistrement, nous avons repassé en détail chaque indicateur afin de nous assurer avec le recul, qu'ils sont cohérents, mesurables et compréhensibles. Nous avons identifié des anomalies et avons de nombreuses questions sur des éléments techniques du métier. Nous avons donc préparé un document qui reprend les axes et tous les indicateurs et avons indiqué nos commentaires et questions directement dessus. Afin de pouvoir finaliser la carte, nous avons besoin du retour de l'agence sur le document.

L'équipe en charge du projet de *Primum Non Nocere* nous a fait un retour détaillé de tous les points que nous avons identifiés comme nécessitant une clarification ou une modification. A l'appui de ces informations nous avons été en mesure de finaliser la maquette de la carte qui

allait être présentée lors de la dernière réunion de cette phase 2 de nos travaux de recherche intervention.

La réunion de présentation de la maquette a été dynamique, le PDG et les membres du projet ont validé l’outil tel que nous leur avons présenté. La carte stratégique était la base de ce qui sera le SBSC opérationnel qui servira d’outil de pilotage et mesure de la performance au sein de la société à mission.

Figure	Commentaires
Figure 30	Nous présentons la maquette de la carte stratégique avec les axes et les principaux objectifs, qui vont être détaillés dans les sous parties de la carte.
Figure 31	Il s’agit de la sous partie de la carte relative à l’axe finance avec ses objectifs et sous objectifs ainsi que les indicateurs qui permettront de mesurer la performance de ces derniers.
Figure 32	Il s’agit de la sous partie de la carte relative à l’axe des parties prenantes avec ses objectifs et sous objectifs ainsi que les indicateurs qui permettront de mesurer la performance de ces derniers.
Figure 33	Il s’agit de la sous partie de la carte qui présente l’axe processus et réseaux avec ses objectifs et sous objectifs ainsi que les indicateurs qui permettront de mesurer la performance de ces derniers.
Figure 34	Il s’agit de la sous partie de la carte qui présente l’axe apprentissage et innovation et ses objectifs et ses sous objectifs ainsi que les indicateurs qui permettront de mesurer la performance de ces derniers.

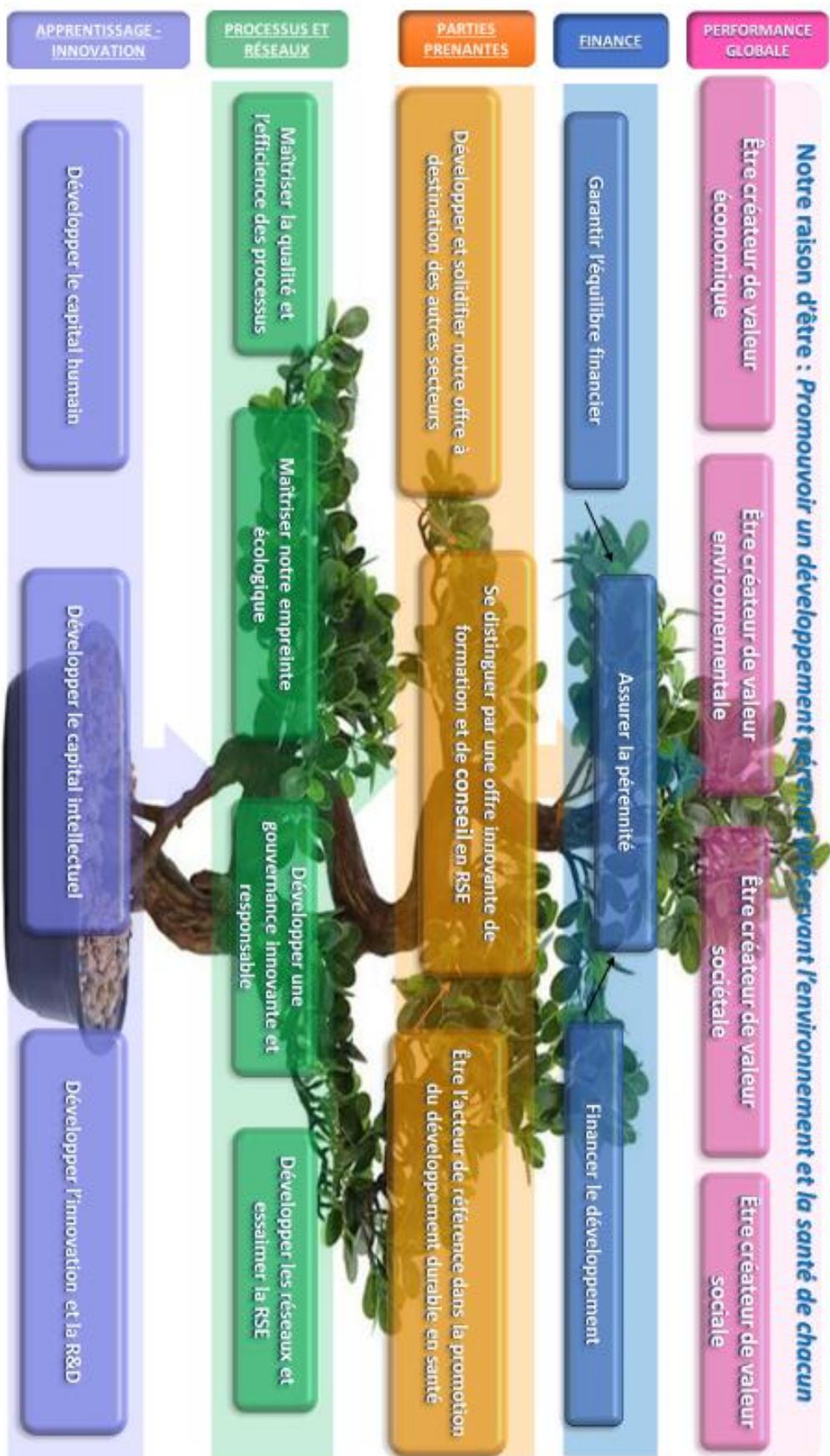


Figure 30 : Maquette de carte stratégique, production propre

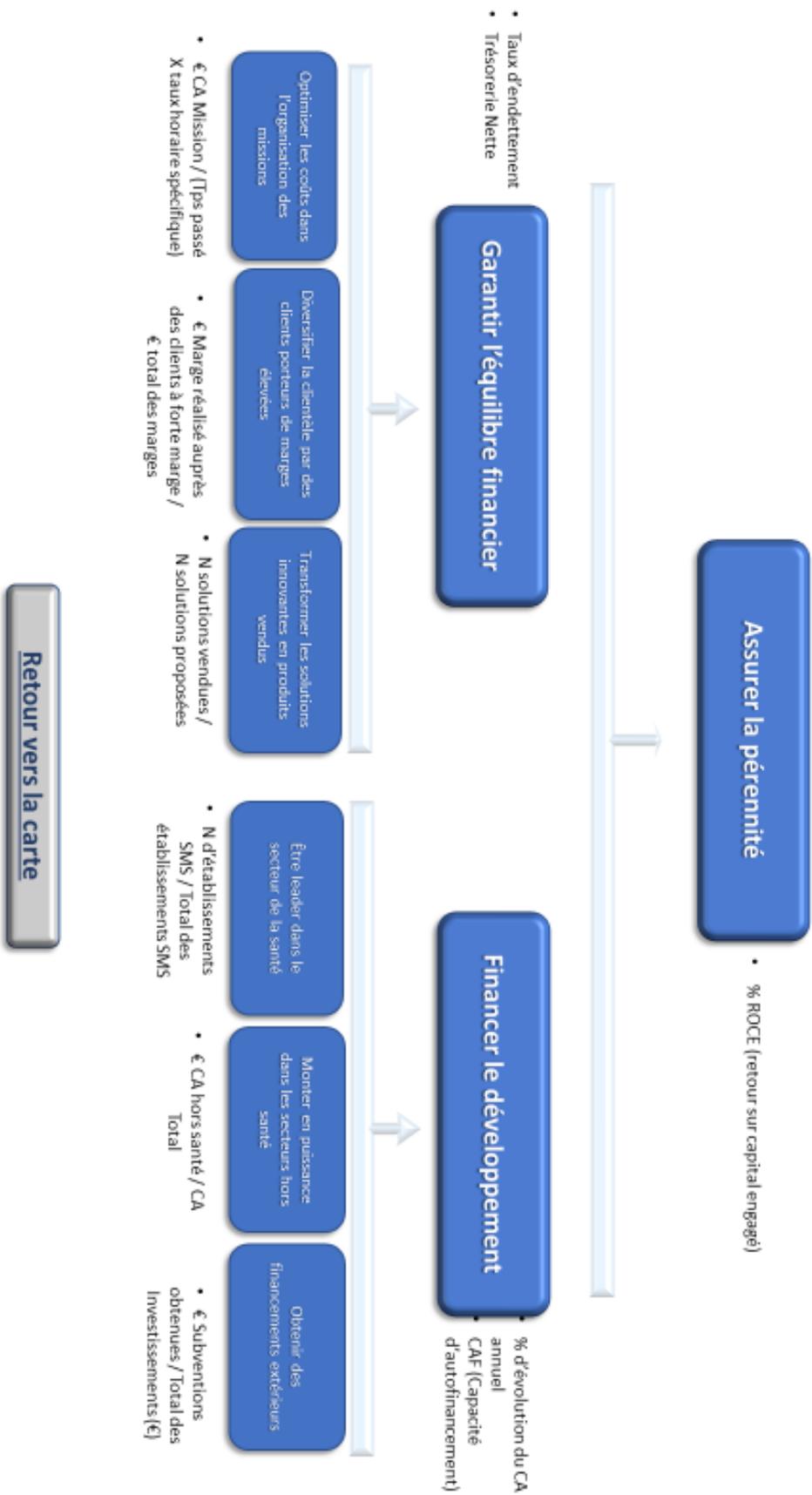


Figure 31 : Maquette de carte stratégique axe finance avec indicateurs, production propre

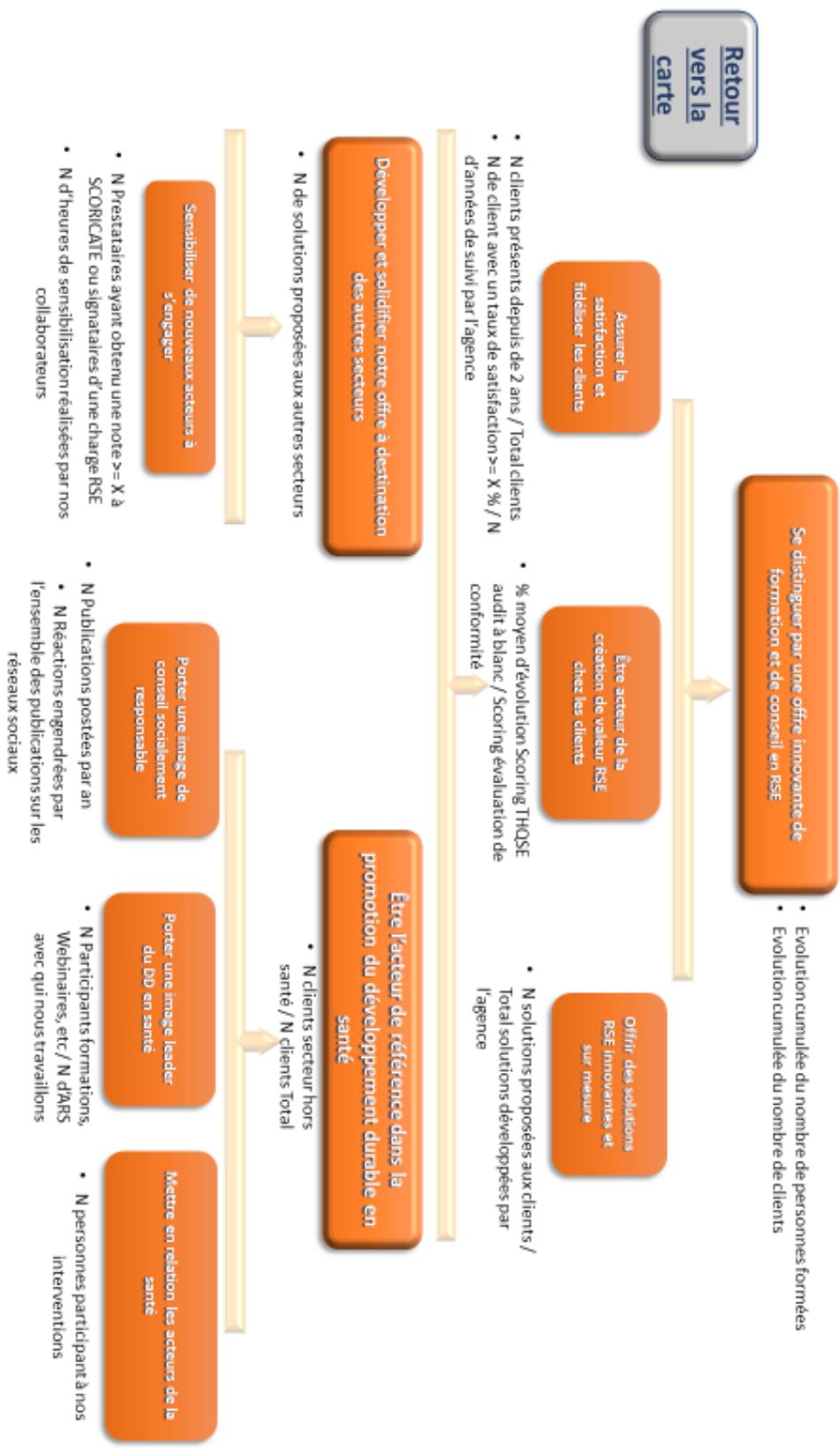


Figure 32 : Maquette de carte stratégique axe parties prenantes avec indicateurs, production propre



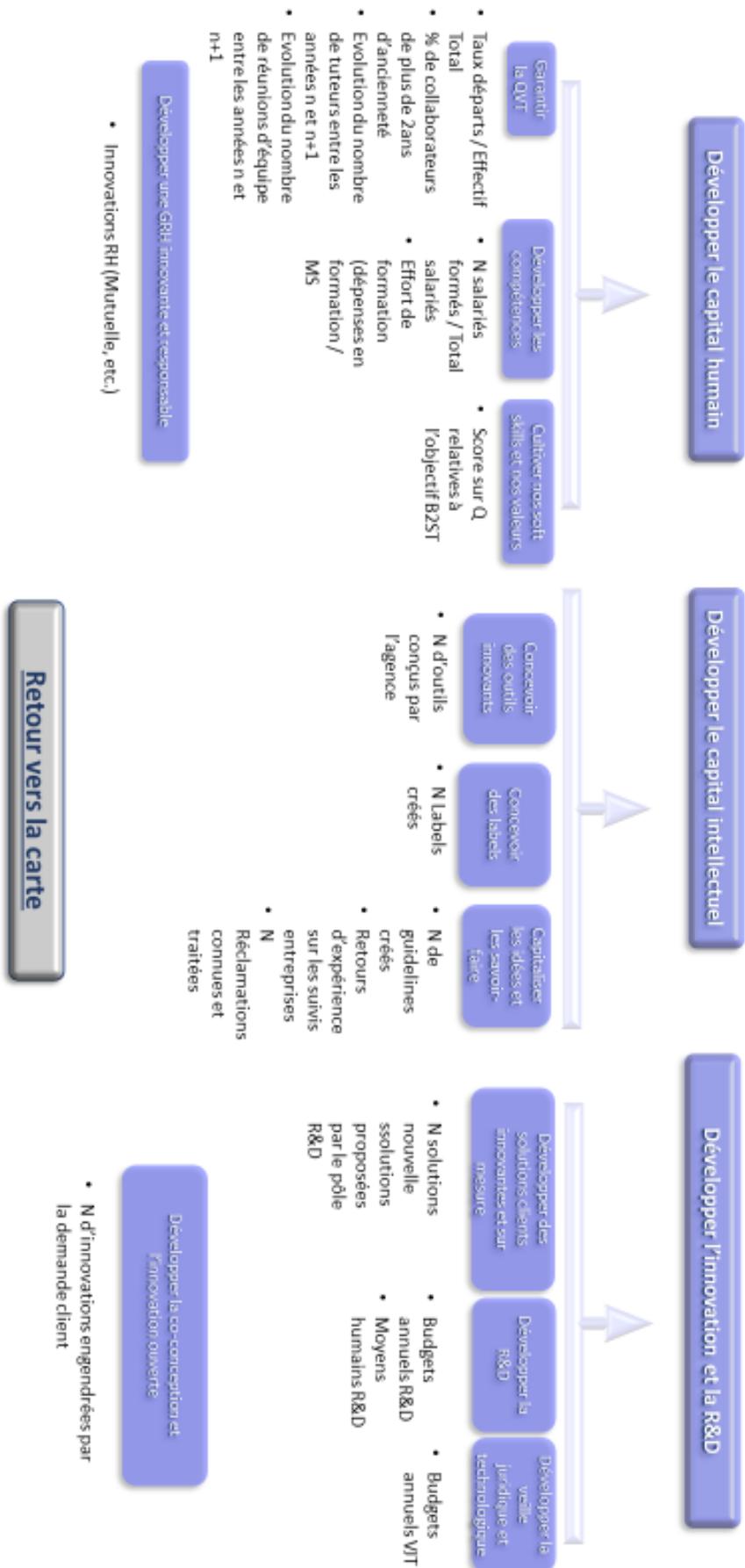


Figure 34 : Maquette de carte stratégique axe apprentissage et innovation avec indicateurs, production propre

#### ***4.2.2. Analyse préliminaire des résultats à l'issue de chaque phase***

Nous présentons dans cette sous partie les grandes idées des résultats obtenus grâce à l'analyse de nos données à l'issue de chacune des phases. Elles nous ont permis de présenter la réflexion chronologique de nos travaux en suivant l'évolution de la carte stratégique phase par phase. Nous nous sommes appuyée sur les données collectées tout au long du processus de recherche-intervention. Afin d'éviter toute redondance, les verbatims à l'appui de l'analyse que nous avons réalisée se trouvent dans la partie suivante.

#### **Phase 1 : Construction de la carte stratégique**

Comme nous l'avons présenté dans la méthodologie, cette première phase est constituée de réunions collectives. Nous avons ainsi guidé la construction collective de la maquette après avoir présenté les grands principes et apports du SBSC et de la carte stratégique. Nous avons présenté un document vierge cohérent avec l'architecture de la carte identifiée comme pertinente par le groupe de travail et avons guidé la construction de la carte en commençant par le choix des axes, puis le choix des objectifs pour finir par le choix des indicateurs. Les échanges ont été riches et nous ont permis d'observer une dynamique collective favorisant l'émergence d'idées et la prise de décision collégiale.

Nous avons commencé nos travaux par la présentation de la démarche par l'équipe de *Primum Non Nocere*, elle a soulevé des interrogations ainsi que des remarques intéressantes qui nous ont permis d'avoir un aperçu sur l'orientation que pourraient prendre nos travaux. Ils ont immédiatement fait le rapprochement entre le SBSC et le comité de mission, permettant de guider la société à mission et de présenter les résultats de cette dernière. La dynamique des échanges nous a permis d'identifier la richesse des nombreuses interactions entre les collaborateurs ainsi que la démarche ouverte favorisant clairement l'émergence des idées. L'échange sur la carte stratégique nous a permis d'identifier de façon pratique le besoin au sein de l'agence. Cela confirme des éléments que nous avons identifiés dans les documents consultés. Elle permettra d'avoir une vision plus claire de la stratégie, ce qui permettra de choisir des indicateurs opérationnels utiles et pertinents. La démarche permet, en effet, de construire un outil qui se traduit en une démarche de qualité, de fonctionnement ainsi que

d'organisation interne plus claire. Nous identifions également une adhésion immédiate à la démarche, la société est en pleine réorganisation, elle connaît une croissance considérable et de nouveaux outils et démarches semblent nécessaires afin de structurer les nouveaux projets. Bien qu'à ce stade le projet ne permettait pas d'avoir une vision claire sur son déroulement, les collaborateurs semblaient ouverts à adopter cette nouvelle voie qui permettra de donner un cadre et formaliser leur stratégie en actions concrètes et outils de mesures.

La question centrale sur le choix et l'utilisation des indicateurs est soulevée dès le début du processus de construction de la carte stratégique. La détermination des objectifs permettant de guider l'activité de la société dans une direction cohérente avec sa vision, a immédiatement fait appel au besoin de mesure de la performance. Nous devinons déjà l'amorce sur le débat du choix des indicateurs pertinents, la fréquence de leur suivi ou bien de la collecte des données qui les mettra à jour. La construction de la carte se présente comme un processus collaboratif, ouvert et dynamique, au cours duquel l'intelligence collective sera le carburant principal. Les échanges entre les collaborateurs dans le cadre du choix des objectifs et des indicateurs de mesure de leur atteinte entraînent des discussions et soulève des problèmes organisationnels de fond. Le choix des indicateurs illustre la construction collective de la stratégie et de la prise de décision collective et d'éléments de pilotage. Cela stimule le débat et la mise en lumière des problèmes fonctionnels au sein de l'entreprise.

La réunion de la présentation de la maquette a confirmé la pertinence et l'utilité de la démarche et du SBSC pour la société à mission. Il était perçu comme un outil particulièrement adapté pour la société à mission, qui permet de mesurer sa performance, comme un outil de gouvernance pertinent, permettant un pilotage transparent du fait de son visuel clair, ainsi qu'une implication des collaborateurs entraînant une dynamique collaborative des prises de décision. L'outil est à vocation à être utilisé de façon incontestable lors des comités de mission au cours desquels le besoin d'un outil semble être une nécessité. Nous avons relevé les résultats complémentaires à ceux que nous avons déjà identifiés dans notre analyse. Les échanges ont porté sur l'utilisation pratique de l'outil, ce qui nous a permis de noter que la construction collective de la carte a permis une implication et une appropriation de la carte stratégique avec une vision opérationnelle.

L'analyse des résultats à la suite de la présentation de la maquette de la carte stratégique nous permet de relever le lien fait naturellement entre le pilotage et surtout la présentation des

résultats de la société à mission et l'outil. La société à mission semble nécessiter un outil qui permette de mesurer, piloter et ordonner ses activités, ainsi que de donner une vision d'ensemble de tous les indicateurs.

## **Phase 2 : Entretiens individuels**

Comme nous l'avons présenté dans le protocole de recherche, cette phase présente les résultats des entretiens individuels de 45 minutes avec chaque membre du groupe de travail, issus du questionnaire de 13 questions. Nous avons collecté de nombreuses données et leur analyse révèle des résultats très riches et exploitables dans le cadre de notre recherche. Nous les présentons résultants dans l'ordre chronologique de nos questions. Rappelons que pour éviter toute forme de redondance, les verbatims qui nous ont permis d'obtenir les résultats sont présentés dans la partie suivante.

L'analyse des données nous permet de relever qu'au sujet des premières impressions de la démarche, les deux notions majeures que nous avons identifiées sont l'idée que la démarche a été perçue comme intéressante et particulièrement pertinente par une grande partie des personnes interrogées. Le besoin d'un outil permettant une vision globale étant clairement soulignée. Nous avons en effet pu identifier le ressenti des collaborateurs du groupe de travail, que la démarche permet d'avoir une vision claire et concrète sur l'activité et la stratégie de l'entreprise. Elle générerait ainsi un visuel sur lequel les collaborateurs pourraient s'appuyer. Cela leur a permis de prendre du recul, afin de réfléchir à la raison d'être de la société et d'identifier les moyens de l'entreprise afin de mener à bien son projet.

Nous pouvons également noter le lien direct effectué par le PDG de *Primum Non Nocere* entre la démarche de construction de la carte stratégique avec la perspective de son utilisation sous la forme de SBSC et la société à mission ainsi que le Territoire à Mission. L'appellation « Territoire à Mission » a été déposée à l'INPI par *Primum Non Nocere*, dont le PDG souhaite labelliser le processus à un niveau national. Nous développerons et définirons la notion dans la partie suivante. Il souligne également le fait que le SBSC sera l'outil central et pertinent pour les réunions du comité de mission. La pertinence de l'outil pour la société à mission semble évidente selon les affirmations de plusieurs membres du groupe de travail.

La carte stratégique a été perçue comme un outil qui permet d'avoir une vision globale sur la stratégie et l'activité. Les collaborateurs soulignent que la démarche permet de se rendre compte de la nécessité d'aller analyser l'activité de l'entreprise dans le détail, ainsi aucune information n'est mise de côté et tous les sujets sont étudiés. Cela entraîne ainsi une réflexion profonde sur l'activité de l'entreprise et permet d'apporter de la structure dans ce processus qui se présente comme pertinent et nécessaire.

La démarche permet de favoriser la réflexion commune et ainsi d'impliquer les collaborateurs afin de produire un outil qui contribue à projeter l'organisation dans une représentation visuelle. L'identification des indicateurs quant à elle permet aux collaborateurs d'en avoir une vision et compréhension plus précise ainsi que d'apporter des connaissances sur des sujets plus larges que les compétences de chacun. Il pourrait donc s'avérer pertinent de mettre en place un guide de suivi des indicateurs avec des définitions précises sur chacun afin de les rendre compréhensibles de tous.

Un des apports principaux observés, est que la démarche permet de donner du sens à l'activité et l'entreprise. Elle permet aux collaborateurs impliqués de prendre du recul et ainsi d'y voir plus clair afin de prendre des décisions en s'appuyant sur un visuel. Elle a permis de créer le dialogue entre les collaborateurs et ainsi de leur permettre d'identifier les points faibles de leur fonctionnement.

La démarche a également permis d'engendrer l'identification d'indicateurs qui permettront de mesurer l'évolution des actions et ainsi l'impact des décisions prises. Ils affirment que cela permettra d'illustrer comment allier la performance aux actions.

Nous avons pu identifier plusieurs limites à la démarche comme le fait que pour une utilisation efficace et optimale, le besoin d'un ERP semble primordial afin de permettre une automatisation des processus. Le processus nécessite également la mobilisation de beaucoup de temps de la part des collaborateurs. D'autres limites ont été identifiées comme la difficulté du choix des indicateurs et le fait de devoir en limiter la quantité. En effet, l'identification et la sélection des indicateurs se révèlent complexes lorsque l'on part d'une base sans aucun indicateur. Cela peut générer des croisements entre eux et nécessite donc une bonne compréhension et coordination entre les collaborateurs. Nous avons également identifié la limite organisationnelle sur l'utilisation de l'outil avec des interrogations sur son utilisation technique et son pilotage futur.

Nous avons pu noter que l'expérience a été enrichissante pour les collaborateurs en termes de connaissances sur l'entreprise, elle leur a permis de comprendre et identifier des éléments jusqu'à présent peu clairs. La démarche a ainsi apporté structure et clarifications au sein des collaborateurs.

Nous constatons que la démarche a permis de créer du lien entre les collaborateurs et qu'elle favorise nettement les échanges et le dialogue. Nous avons également observé qu'elle a favorisé les échanges de façon collégiale sur des sujets spécifiques non abordés habituellement. Ceci est tout à fait cohérent avec l'objectif final de l'outil qui sera utilisé pour le pilotage de la société notamment dans les démarches de la société à mission. Le lien entre le SBSC et la société à mission est régulièrement souligné. Il est perçu comme un outil qui permettra de la piloter et de lui donner de la visibilité.

La démarche a réellement permis de favoriser le débat entre les collaborateurs. Nous avons identifié le fait que la démarche aidé à la compréhension de la stratégie et que la carte stratégique se présente comme un outil de visualisation et de compréhension. Elle a permis aux collaborateurs de comprendre que tout est lié au sein d'une organisation.

D'un point de vue opérationnel nous pouvons noter que la démarche semble propice à la mise en place d'une stratégie ainsi que favoriser l'amélioration de celle-ci. Elle a permis de stimuler le dialogue autour de l'émergence de nouvelles idées stratégiques, comme pour la stratégie en externe le fait de se développer dans le secteur hors santé et la nécessité réelle d'évaluation de la qualité du travail des prestations et en interne, la nécessité d'affiner les indicateurs identifiés, le besoin de formation des collaborateurs de façon équitable. Nous pouvons donc noter que la création de la carte stratégique semble favoriser la formation de la stratégie. Elle permet ainsi de la rendre plus claire, palpable et surtout en lien avec les activités de l'organisation. La société à mission se positionne encore une fois comme un enjeu central pour la démarche.

Les éléments majeurs relevés relatifs à l'utilisation de l'outil sont qu'il a l'avantage de permettre un suivi de l'activité de l'année et ainsi suivre son évolution de façon périodique. Cela peut ainsi permettre de prévoir l'activité de l'année à venir et adapter les actions. Le SBSC est en effet perçu comme un outil visuel qui favorise la discussion et l'implication des collaborateurs avec la mise en place de responsables par axes.

### Phase 3 : Comité de mission

Nous avons assisté au premier comité de mission de la société à mission qui a eu lieu à la suite de la création de la maquette. Cela a été pour nous une approche opérationnelle de notre démarche et intervention sur le terrain. Rappelons que la loi PACTE indique qu'une société à mission doit avoir un comité de mission dont le rôle principal est le suivi de l'exécution de la mission de la société. Il accompagne et guide la société à mission, permettant ainsi son pilotage en vue de l'atteinte de ses objectifs. Le fait qu'il soit composé de membres internes à la société ainsi que de membres externes, est un avantage majeur, cela permet d'avoir un avis extérieur et objectif.

L'ordre du jour du premier comité de mission a été de passer en revue les différents objectifs opérationnels, détermination du plan d'action jusqu'à fin 2022, réflexion sur les outils de suivi de la société à mission. Les présents de ce comité de mission étaient, le PDG, les collaborateurs de *Primum Non Nocere* membres du comité ainsi que les parties prenantes externes. Nous présentons un compte rendu du comité de mission permettant de comprendre le contexte en rapport avec le SBSC.

Nous avons noté que dans le cadre du travail sur le comité de mission pour la société à mission, l'équipe constate une cohérence et une pertinence dans la démarche de la construction de la carte stratégique du SBSC en vue. L'utilisation de l'outil de pilotage, se dessine de façon concrète et le travail sur la construction de la carte stratégique obtient tout son sens.

Au cours du comité de mission nous avons passé en revue les objectifs et indicateurs de la carte stratégique. Les membres externes ont eu un regard critique afin de permettre à la société à mission d'améliorer et affiner ses réflexions. Les difficultés et points bloquants sont souvent constructifs et permettent de prendre du recul afin de mieux avancer dans les différentes démarches. Bien que la démarche soit adoptée, que l'outil considéré comme pertinent, sur le plan de vue opérationnel il reste des points à améliorer et considérer, comme l'organisation interne qui est à ce stade très dynamique et connaît de nombreux changements rendant difficile la mise en place de processus ou l'identification d'indicateurs pertinents dont les données seraient facilement obtenables.

Les membres du comité de mission identifient le SBSC comme l'outil qui leur servira d'appui pour le pilotage de la société à mission. Il présentera les objectifs de celle-ci afin d'aller dans le sens de la mission. Le travail effectué pour la construction de la carte stratégique, leur permet déjà de se projeter dans l'utilisation opérationnelle de l'outil. Il est considéré comme l'outil qui leur permettra de piloter les actions visant atteindre les objectifs de la société à mission ainsi que de construire la stratégie de la société à mission.

Nos travaux en trois phases nous ont ainsi permis d'analyser le processus de création et développement de la carte stratégique du SBSC. Nous avons effectué une analyse lors de la phase de découverte et présentation de la démarche, nous avons observé et participé au processus de création et avons eu un aperçu des premiers échanges quant à l'utilisation opérationnelle de l'outil en création.

### ***4.2.3. Analyse et interprétation des résultats***

Notre démarche de recherche intervention nous a permis à l'appui de notre protocole d'identifier les résultats à l'issue de l'analyse des données. Nous nous sommes appuyée sur les trois phases de nos travaux de recherche afin de traiter et analyser les données, pour rappel :

- Phase 1 : Construction de la carte stratégique ;
- Phase 2 : Entretiens individuels ;
- Phase 3 : Comité de mission.

Nous présentons dans cette sous partie l'aboutissement de notre travail de recherche intervention. Les résultats que nous exposons sont obtenus après à l'analyse intégrale des données collectées au cours de ces trois phases ainsi qu'au codage présenté dans le protocole de recherche. Les thématiques qui ont immergé proviennent de ce fait de notre analyse qui se structure à partir du traitement de données collectées et les rend ainsi interprétables dans l'objectif de répondre à notre question de recherche et apporter une contribution à la littérature.

Rappelons que pour éviter toute forme de redondance, les verbatims à l'appui de l'analyse que nous avons réalisée, ainsi que cette dernière, se trouvent dans la partie suivante. Nous présentons dans un premier temps une vue d'ensemble de nos résultats à travers une synthèse sous forme de schéma. Le raisonnement abductif, nous permet de partir d'une observation et d'en tirer un résultat. Comme nous l'avons présenté dans la méthodologie, notre analyse des données en trois niveaux est illustrée dans le schéma ci-dessous. Il nous a permis d'identifier dans le premier niveau, représenté en bleu, les idées récurrentes, nous les avons regroupées en catégories, dans le deuxième niveau représenté en vert, puis dans le troisième et dernier niveau, représenté en jaune, nous avons identifié les idées communes et fortes des différentes catégories, ce qui nous a permis de déterminer les résultats de notre recherche. Nous présentons également une interprétation synthétique pour chacune des trois idées identifiées. Cela permet d'avoir une compréhension d'ensemble des résultats que nous avons obtenus.

Dans un deuxième temps de cette sous partie, nous présentons l'analyse détaillée des données pour chacun des résultats obtenus en respectant le schéma afin de simplifier la compréhension de ces derniers. Nous nous appuyons sur les verbatims forts afin d'illustrer notre analyse. Nous

repreons au début de chaque analyse détaillée la partie du schéma correspondante. La recherche intervention que nous avons déployée nous a permis de trouver que :

- Le SBSC peut être un outil de référence pour la société à mission ;
- La construction de la stratégie ouverte peut être effectuée à l'aide de la carte stratégique ;
- Le SBSC permet un pilotage transparent et collaboratif.



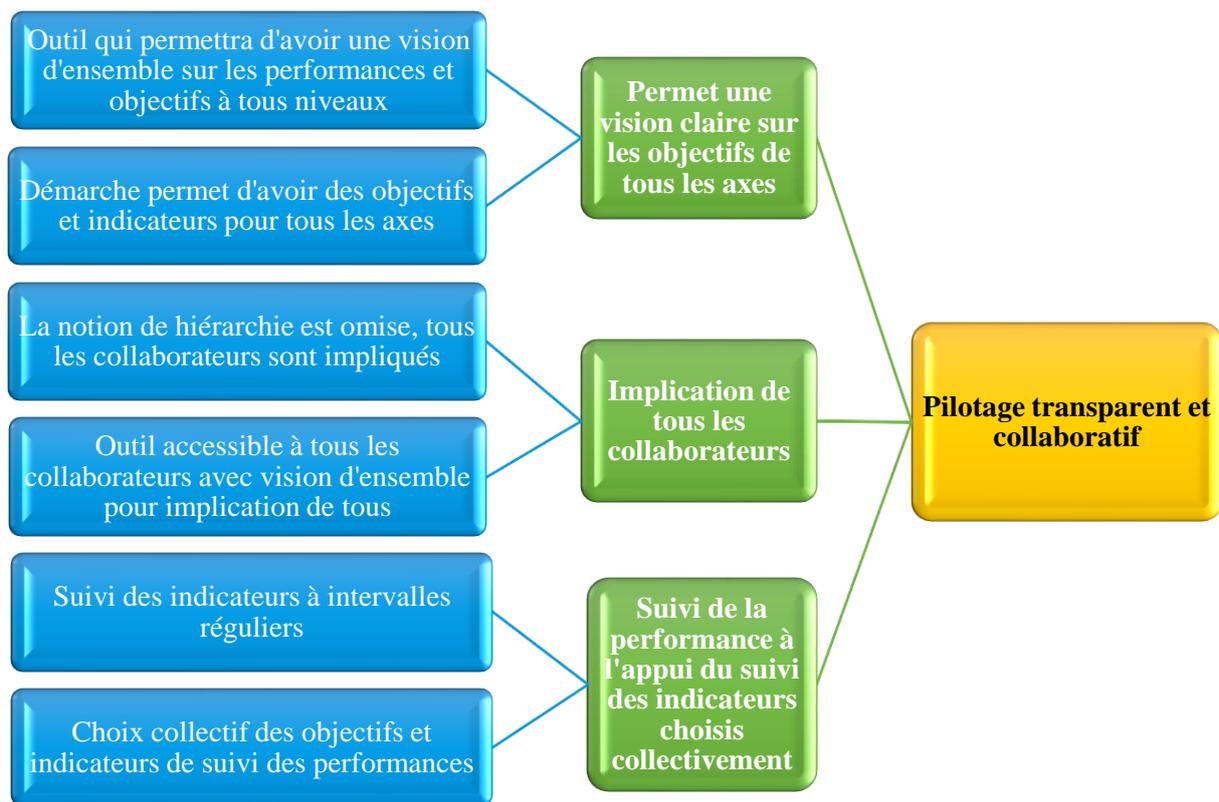


Figure 35 : Résultats de la recherche intervention, production propre

- **Le SBSC peut être un outil de référence pour la société à mission**

Nous avons en effet identifié le fait que le SBSC est perçu par l'équipe de *Primum Non Nocere* comme l'outil qui sera principalement utilisé lors des comités de mission. Au cours des comités de missions, sont présentés les résultats de la société à mission, le niveau d'atteinte de ses objectifs et de la mission de celle-ci. En ayant une vision claire sur la performance des différents objectifs, le pilotage vers la mission devait être plus facile. Au cours de la création de la carte stratégique, la démarche ainsi que la finalité de l'outil ont été immédiatement identifiées comme pertinentes pour l'animation des réunions de comité de mission.

Le SBSC est également identifié comme un outil de pilotage et de mesure des performances, pertinent et orienté RSE, ce qui répond à leur besoin en interne, mais également en externe, comme produit à rendre générique et à proposer à leurs clients. Bien avant d'être société à mission de façon officielle *Primum Non Nocere* a toujours fonctionné avec cette vision et aspiration. Les question sociales, sociétales et

environnementales ont toujours été au centre des discussions et objectifs. Il leur manquait cependant un outil de pilotage et de mesure de la performance. Le statut de société à mission entraîne des obligations, étant donné que le maintien du statut est validé périodiquement par un organisme externe. Un outil tel que le SBSC permettrait donc une vision claire sur la stratégie ainsi que sur les actions à déployer afin d'atteindre de façon efficace la mission fixée dans les statuts.

- **La construction de la stratégie ouverte peut être effectuée à l'aide de la carte stratégique**

Au cours de notre intervention au sein de la société à mission *Primum Non Nocere*, nous avons noté que la démarche de création de la carte stratégique a stimulé de nombreux échanges, d'idées et l'implication active de tous les membres de l'équipe, ce qui a entraîné l'émergence collégiale d'idées stratégiques pertinentes et cohérentes avec l'activité et les objectifs de la société à mission. Nous avons noté que les discussions autour de la carte stratégique ont réellement favorisé le dialogue entre les collaborateurs et ainsi la prise de décisions collective. De nombreuses réflexions sur idées nouvelles ont émergé, stimulées par les discussions. Ces échanges leur ont donc permis de formaliser la stratégie grâce aux nombreuses interactions entre eux.

Nous avons également constaté que la démarche a réellement favorisé le débat entre les collaborateurs, elle a ainsi permis la prise de décision sur les questions stratégiques qui se posaient. Elle leur a permis d'avoir une vision d'ensemble incluant tous les axes et donc plus claire sur la situation, ce qui a facilité le processus de formalisation de la stratégie. Les nombreux échanges que nous avons observés ont entraîné des débats réellement constructifs sur la stratégie ce qui a permis d'engendrer des prises de décisions innovantes afin d'atteindre les objectifs et mission de la société à mission.

- **Le SBSC permet un pilotage transparent et collaboratif**

Nous pouvons noter à l'appui de nos observations que le projet de SBSC permet d'avoir une vision claire sur les objectifs de tous les axes sur un seul document. Il a été souligné qu'un des grands avantages de la démarche est d'avoir des objectifs et indicateurs pour

tous les axes afin de pouvoir définir un plan d'action sans oublier des sujets. Ce qui permet à tous les collaborateurs qui en prennent connaissance d'avoir une vision sur la performance de la société à tous niveaux. Selon le retour des échanges que nous avons eu, l'outil permettra en effet, d'avoir une vision d'ensemble sur les performances et objectifs à tous niveaux et pourra être communiqué de façon ouverte et transparente.

Au cours de notre intervention nous avons pu noter que la démarche a entraîné l'implication active de tous les membres du groupe du projet sur tous les sujets et axes, mais que l'utilisation de l'outil est prévue accessible à l'ensemble des collaborateurs. Cela permettra à tous d'avoir une vision d'ensemble sur les performances de la société afin de favoriser une implication de tous dans le cadre de l'atteinte de la mission. Au cours de la construction de la carte stratégique qui servira de base pour le SBSC, il nous a été souligné que la notion de hiérarchie est omise, en effet tous les collaborateurs participant au projet sont impliqués et traitent tous les sujets afin de prendre ensemble les meilleures décisions, permettant l'atteinte de la mission de la société.

Nos observations et échanges avec les collaborateurs participant au projet nous ont permis de noter que le SBSC permettra un suivi de la performance de la société à mission l'appui du suivi des indicateurs choisis collectivement. Il leur permettra ainsi un suivi de la performance de la société à intervalles réguliers, ce qui leur donnera la possibilité d'adapter leurs actions et choix stratégiques. L'avantage du choix collectif des objectifs et indicateurs de suivi des performances est d'une part, qu'ils sont cohérents avec l'activité, mesurables et permettent de fournir des informations pertinentes ; d'autre part, que cela entraîne l'implication et l'utilisation opérationnelle de ces derniers.

**Légende :**

Conclusion idées récurrentes (encadré bleu)



Conclusion catégories (encadré vert)

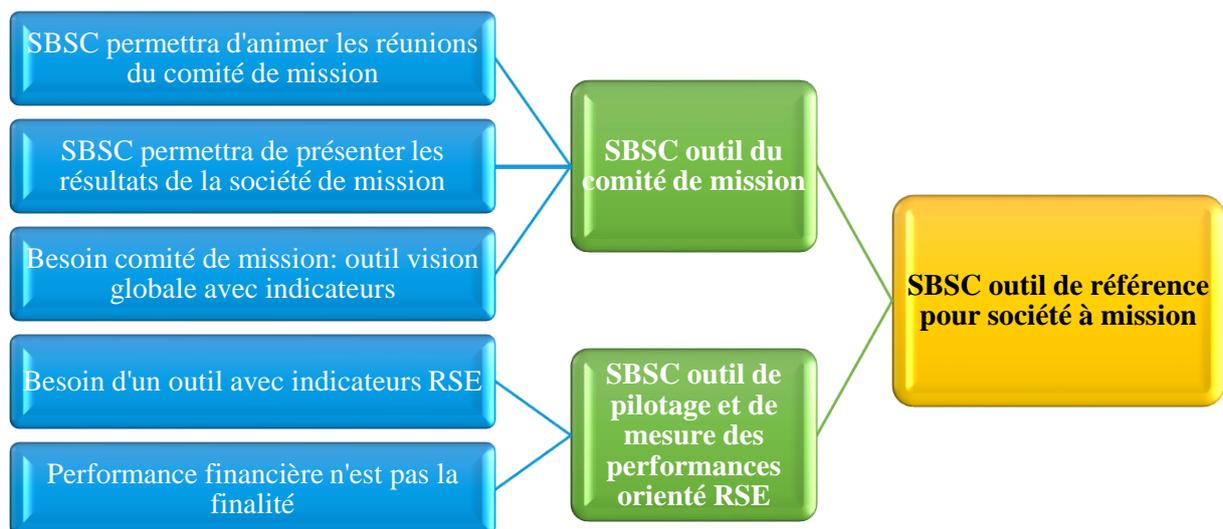


Conclusion partie – résultat (encadré jaune)



**Le SBSC outil de référence pour la société à mission**

Nous avons identifié les idées que le SBSC est un pertinent outil pour le comité de mission ainsi que le SBSC est un outil de pilotage et de mesure des performances orienté RSE. Ces deux idées fortes nous ont permis d'arriver au premier résultat de notre recherche : **le SBSC pourrait être un outil de référence pour la société à mission.**



**Le SBSC outil du comité de mission**

L'analyse de nos résultats nous a permis de rassembler les idées autour de trois axes : le SBSC permettra d'animer les réunions du comité de mission, le SBSC permettra de présenter les résultats de la société de mission et le besoin du comité de mission d'outil de vision globale avec des indicateurs de mesure. La pertinence de l'outil pour la société à mission semble évidente. Ceci est tout à fait cohérent avec l'objectif final de la démarche pour *Primum Non Nocere* qui souhaite utiliser le SBSC pour le pilotage de la société notamment dans les

démarches de la société à mission. Le SBSC peut ainsi être choisi comme outil pertinent pour le comité de mission. Rappelons que la loi PACTE indique qu'une société à mission doit avoir un comité de mission dont le rôle est le suivi de l'exécution de la mission. Il a pour rôle de guider, conseiller, apporter son support à la réalisation de la mission ainsi que de présenter annuellement un rapport qui est en complément au rapport de gestion. Le comité de mission permet ainsi d'accompagner la société à mission dans l'atteinte de celle-ci. Il est composé de membres internes à la société ainsi que de membres externes, pouvant donner un avis extérieur et objectif.

Le SBSC, est dès le début du projet considéré par les collaborateurs de *Primum Non Nocere* comme l'outil de référence pour la société à mission, comme le souligne son PDG lors de la phase 1 de nos travaux « *Le job du comité de mission sera de présenter les résultats en s'appuyant sur cet outil.* ». Il leur paraît en effet, particulièrement utile pour animer les réunions du comité de mission et peut servir de manière efficace comme outil de reporting et de gouvernance « *L'outil peut servir au comité de mission, ce sera l'outil de reporting principal du comité de mission. [...] C'est un outil de gouvernance, il permet de relier les objectifs de la société à mission à l'intéressement.* » PDG *Primum Non Nocere* – phase 2.

Le SBSC permettra d'animer les réunions du comité de mission

---

Le rôle du comité de mission est central au sein de la société à mission, il permet comme nous l'avons présenté de la guider, conseille et de lui apporter son support à la réalisation de la mission. Il est composé de membres internes et externes à la société à mission afin d'avoir une vision externe et interne et accompagner de la façon la plus riche possible la société vers sa mission. La participation des parties prenantes externes apporte de la richesse aux échanges et permet de challenger la société à mission. L'objectif est certes des fonctions de conseil et de support, mais également de pousser vers le haut la société afin de lui permettre d'atteindre les objectifs fixés et donc sa mission. Le SBSC sera un support visuel, qui fournira aux membres présents lors du comité un état des lieux rapide, synthétique et objectif sur la société à mission au moment donné.

- « *L'idée c'est qu'on ait dans le comité de mission, des parties prenantes, fournisseurs, personnes externes, personnes internes qui ont des trucs à dire. [...] C'est là qu'on présentera le SBSC.* » PDG *Primum Non Nocere* – phase 3

- « *Dans la société à mission, il y a un comité de mission, il y a des gens de l'extérieur, qui permettent d'avoir un regard extérieur.* » PDG *Primum Non Nocere* – phase 3

Nous avons participé à la première réunion du comité de mission, qui constitue la phase 3 de nos travaux de recherche. Nous avons pu noter que la discussion autour du SBSC, illustre le rôle de guide des membres du comité de mission. Les parties prenantes externes, membres du comité de mission, ont su apporter un avis objectif sur les éléments présentés, mais également ont soulevé des questionnements amenant à des échanges et réflexions constructives. Nous avons noté que cela a permis de challenger les collaborateurs de l'agence et de créer une dynamique de progrès continu.

- « *Il est important de se demander pourquoi on fait ce travail et s'assurer qu'il sera monitoré [...] l'objectif est que l'outil soit utile et si non c'est une perte de temps.* » Membre externe du comité de mission, communication spécialisée RSE – phase 3
- « *Mon rôle est de pointer les incohérences dans la construction des démarches et outils de la société à mission, en apportant un regard extérieur.* » Membre externe du comité de mission, communication spécialisée RSE – phase 3

Le PDG de *Primum Non Nocere* identifie dès le début du projet le SBSC comme l'outil qui servira d'appui pour le pilotage et la communication de la société à mission lors des comités de mission. Au fur et à mesure que nous avançons dans nos travaux, cela se confirme. Il présentera les objectifs et les résultats à l'appui des indicateurs afin d'aller dans le sens de la mission. Nous notons un besoin palpable d'outil dans le cadre du pilotage de la société à mission. Le travail effectué pour la construction de la carte stratégique, leur permet déjà de se projeter dans l'utilisation opérationnelle de l'outil. Il est perçu par le PDG de l'agence comme un outil pertinent de gouvernance et de reporting.

- « *Le job du comité de mission sera de présenter les résultats en s'appuyant sur cet outil.* » PDG *Primum Non Nocere* – phase 1
- « *Ça c'est le travail du comité de mission.* » PDG *Primum Non Nocere* – phase 2
- « *C'est le comité de mission qui fait ce travail de présentation au reste de l'équipe.* » PDG *Primum Non Nocere* – phase 2
- « *L'outil est parfait pour la société à mission. On pourra s'en servir lors des comités.* » PDG *Primum Non Nocere* – phase 2
- « *J'ai une question extrêmement importante, est ce que vous avez tenu compte des indicateurs de la société à mission dans tout ce que je viens de voir ? [...] tout ça ce sera le travail du comité de mission.* » PDG *Primum Non Nocere* – phase 1
- « *L'outil peut servir au comité de mission, ce sera l'outil de reporting principal du comité de mission. [...] C'est un outil de gouvernance, il permet de relier les objectifs de la société à mission à l'intéressement.* » PDG *Primum Non Nocere* – phase 2



A l'appui de notre analyse des données de notre recherche, nous pouvons en conclure que le SBSC se présente comme un outil qui permettra d'animer les réunions du comité de mission. Il a en effet été identifié par le PDG de l'agence, comme pertinent et utile pour échanger lors des comités de missions et servir de support visuel. Lors de ces réunions périodiques seront présents des parties prenantes internes et externes à la société. Le rôle du comité de mission étant de guider et challenger la société dans l'objectif de lui permettre d'atteindre sa mission. Il se dessine ainsi comme un outil central de reporting et de gouvernance sur lequel s'appuiera le comité de mission.

L'analyse de nos données nous permet de relever le lien fait naturellement entre le pilotage et la présentation des résultats de la société à mission et le SBSC. Il semble convenir de façon évidente au fonctionnement et méthodologie de la société, ce qui facilitera son déploiement et utilisation future. La société à mission semble à ce stade nécessiter d'un outil qui lui permettra de mesurer, piloter et ordonner ses activités, ainsi que de donner une vision d'ensemble de tous les indicateurs. Nous pouvons ainsi identifier la pertinence du SBSC à un stade précoce du projet. Il est en effet perçu comme un outil sur lequel la société à mission pourra prendre appui dans un objectif de pilotage, qui sera facilité par la vision globale de l'activité octroyée par la structure du SBSC.

- « *Notre PDG souhaite prendre appui sur le SBSC afin de lier le SBSC avec nos objectifs tels qu'ils le sont dans les statuts afin de piloter la société à mission.* » Responsable juridique et financier et membre du comité de mission – phase 2
  
- « *Oui, ça donne une vision globale de la stratégie de Primum, on a vu qu'elle n'est pas décousue des autres démarches. Ce qu'on fait à travers la société de mission épouse les activités actuelles et futures.* » Responsable performance et qualité et membre du comité de mission – phase 2
  
- « *C'est tout à fait pertinent, la démarche épouse complètement notre méthodologie et objectifs.* » Responsable performance et qualité et membre du comité de mission – phase 1

Le SBSC du fait de sa structure présente tous les axes de l'activité de la société et permet de voir sur un seul document tous ses domaines d'intervention. L'analyse des indicateurs permettra ainsi d'obtenir et pouvoir présenter les résultats des tous les axes de la société à mission. Ce qui lui confère une place centrale dans le pilotage de celle-ci.

- « *On pourra rapidement présenter les résultats de la société à mission avec cet outil-là, même si tout n'est pas renseigné à ce stade.* » PDG Primum Non Nocere – phase 1

- « *Le job du comité de mission sera de présenter les résultats en s'appuyant sur cet outil.* » PDG *Primum Non Nocere* – phase 1
- « *Son principal intérêt est d'avoir en un coup d'œil tous les domaines d'intervention et ressources de la boîte.* » Responsable performance et qualité et membre du comité de mission – phase 2



Nous pouvons alors en conclure que le SBSC est perçu comme un outil pertinent pour la société à mission. Il lui permettra de la piloter en permettant une vision globale et une présentation des résultats de toutes les fonctions et domaines de son activités.

#### Le besoin comité de mission : un outil vision globale avec indicateurs

---

Nous avons noté que le comité de mission est une obligation légale certes, mais surtout un organe fort dans le pilotage de la société à mission. Il permet un suivi des performances, un soutien dans l'atteinte de la mission et une mise en garde si nécessaire. Nous avons identifié la pertinence de l'animation des comités de mission par le SBSC. En nous appuyant sur les données de notre recherche, le lien entre le SBSC et la société à mission semble fort. En tant qu'outil du comité de mission il permet une présentation visuelle et d'ensemble de la situation de la société à mission aux collaborateurs de la société. Cela permettra de guider la discussion des comités de mission et favoriser les échanges constructifs sans laisser de côté des sujets et ainsi s'assurer que le fonctionnement de la société à mission est favorable à l'atteinte de sa mission.

- « *C'est le comité de mission qui fait ce travail de présentation au reste de l'équipe.* » PDG *Primum Non Nocere* – phase 2
- « *Son principal intérêt est d'avoir en un coup d'œil tous les domaines d'intervention et ressources de la boîte.* » Responsable performance et qualité et membre du comité de mission – phase 2

- « *La société à mission nous permet d'avoir une visibilité plus claire, sans elle, on aurait eu plus de mal.* » PDG Primum Non Nocere – phase 2
- « *Nous c'est simple, on a déjà la société à mission en interne, l'idée sera de retranscrire tout ça par un visuel graphique.* » Responsable juridique et financier et membre du comité de mission – phase 2

Cette visualisation globale, permet ainsi de regrouper les différents petits outils en un seul outil de pilotage. L'identification des objectifs pour chacun des axes permettra d'avoir un plan concret pour l'atteinte de la mission de la société. Afin de pouvoir piloter et prendre des décisions stratégiques, il semble nécessaire de mesurer la performance. Nous pouvons alors identifier le besoin d'unité de mesure des objectifs de la société à mission. L'analyse de l'évolution des indicateurs permettra ainsi de donner une appréciation concrète de la performance de la société à mission. Le SBSC permet une visibilité globale sur les performances de la société en s'appuyant sur des indicateurs concrets.

- « *On se rend compte en fait c'est qu'on a pas mal de petits outils, mais pas un global. On se pose les questions sur les objectifs, il nous manque les indicateurs pour la société à mission.* » Membre externe du comité de mission, communication spécialisée RSE – phase 3
- « *Les objectifs de la société à mission vont être présentés dans l'outil de pilotage que nous sommes en train de créer.* » PDG Primum Non Nocere – phase 3
- « *Le SBSC sera la base pour la société à mission et la stratégie de l'entreprise, ça nous permettra de redéfinir les objectifs.* » Responsable juridique et financier et membre du comité de mission – phase 3
- « *L'idée du SBSC était de mettre notre base de fonctionnement stratégique sur tous les plans de la société à mission.* » Responsable juridique et financier et membre du comité de mission – phase 3

Nous pouvons noter que la pertinence de la démarche de construction du SBSC en vue de son utilisation pratique semblent tout à fait pertinents. Le besoin de faisant ressentir, notre intervention répond à un réel besoin au sein de *Primum Non Nocere*. La démarche permet d'une part de mobiliser les collaborateurs autour de la question de la société à mission, d'autre part de fournir un support pour les comités de mission et finalement de répondre au besoin d'un nouvel outil, pour un nouveau « *statut* » de société.

- « *La démarche est pertinente, nous sommes justement en pleine phase de réorganisation.* » Responsable performance et qualité et membre du comité de mission – phase 1
- « *L'outil est le principe me parlent, la façon dont on va construire cet outil, beaucoup moins. C'est ce qui est intéressant.* » PDG *Primum Non Nocere* – phase 1
- « *La société à mission est entre l'entreprise à but lucratif et l'association, il y a un nouveau statut qui est la société à mission avec une raison d'être, des objectifs, des indicateurs, contrôlés par un tiers pour voir si la raison d'être est justifiée, si les indicateurs sont cohérents et s'ils sont atteints.* » PDG *Primum Non Nocere* – phase 3
- « *L'outil de pilotage de la société à mission c'est ce que vous avez commencé à construire.* » PDG *Primum Non Nocere* – phase 3
- « *Anthony depuis ne se sent plus seul sur la société à mission, il voit que nous sommes mobilisables.* » Responsable performance et qualité et membre du comité de mission - phase 2



L'analyse des données nous permet de conclure que le comité de mission nécessite un outil avec une vision globale et des objectifs pouvant ainsi guider l'atteinte de la mission de la société. Les indicateurs permettront une mesure de la performance qui sera

analysée par le comité de mission et il guidera ainsi la société de façon opérationnelle et objective. La dimension globale et le visuel de l'outil, permettront une mobilisation de l'ensemble des collaborateurs autour de la mission.



Notre analyse nous a permis d'identifier le SBSC comme un outil central de reporting et de gouvernance sur lequel s'appuiera le comité de mission. Il permet le pilotage et une vision globale de la société à mission ainsi qu'une présentation des résultats de toutes les fonctions et domaines de son activité. Les indicateurs permettront une mesure de la performance qui sera analysée par le comité de mission et il guidera ainsi la société de façon opérationnelle et objective. Il se présente alors comme un outil pertinent pour le comité de mission.

#### Le SBSC outil de pilotage et de mesure des performance orienté RSE

La société à mission par définition souligne le souhait du dirigeant à prendre des engagements responsables, ainsi la finalité de la société n'est plus la performance financière. Face à cette innovation, la nécessité d'indicateurs RSE partait alors absolue dans un outil qui permettrait son pilotage et gouvernance. Ils permettront l'orientation des actions responsables à tous les niveaux de la société sans que le profit soit une question centrale.

#### Le besoin d'un outil avec des indicateurs RSE

---

Notons que le SBSC est un outil qui prend ses bases sur le BSC, outil de pilotage et mesure de la performance, qui inclue des variables RSE. Ce besoin au sein de *Primum Non Nocere* est clairement manifesté par les collaborateurs du groupe de travail qui ont eu l'idée d'inclure des indicateurs d'environnement par exemple. Ils soulignent ainsi la nécessité d'avoir des indicateurs spécifiques à la RSE afin de pouvoir mesurer sa performance.

- « On peut inclure des indicateurs d'impact par exemple [...] comme les impacts sur l'environnement ; c'est du sur-mesure par rapport à notre activité. » Directeur des opérations – phase 1

- « *Nous devons trouver les indicateurs pertinents qui seront parlants [...] il ne s'agit pas d'avoir des indicateurs pour avoir des indicateurs [...] nous allons avoir des indicateurs pour mesurer notre performance RSE.* » Directeur des opérations – phase 1
- « *La bienveillance, ne se mesure pas, ce n'est pas une notion que l'on peut mesurer, c'est un ressenti.* » Membre externe du comité de mission, communication spécialisée RSE – phase 3



Le besoin d'indicateurs orientés RSE est clairement exprimée par les collaborateurs, cela leur permettra de pouvoir avoir des données parlantes allant dans le sens de leur mission. L'avantage de les avoir dans un seul outil, qui permet de donner de la valeur ajoutée à la RSE, qui se positionne ainsi comme une variable à part entière impactant directement sur la performance de la société.

### La performance financière n'est pas une finalité

---

Nous l'avons rappelé l'objectif de la société à mission est par définition le souhait du dirigeant à prendre des engagements responsables, s'inscrivant dans une dynamique en adéquation avec les attentes de la société, la finalité de la société n'est plus la performance financière. La raison d'être de la société devient un enjeu central et par conséquent la performance financière n'est plus le but. Nous identifions ainsi des axes avec des objectifs visant d'autres aspirations que le profit.

- « *Difficultés d'organisations internes, période compliquée [...] besoin d'organisation et de visibilité sur nos besoins pour être dans notre raison d'être.* » PDG Primum Non Nocere – phase 3

- « Nous avons une vision, la performance financière n'est pas notre but, il faut définir un plan d'attaque à plus grande échelle [...] l'outil nous permettra d'y voir plus clair. »  
PDG Primum Non Nocere – phase 1
- « On épouse complètement votre méthodologie, de se dire, on va fonctionner avec des rangs [...] les axes ne sont pas orientés uniquement sur la performance financière. »  
Responsable performance et qualité et membre du comité de mission - phase 1

 En adéquation avec la définition de la société à mission, sa raison d'être prend une place conséquente dans la stratégie et la finalité de la société à mission n'est pas la performance financière. Le SBSC permet de mettre en place un pilotage et mesure de la performance cohérent avec cette vision.

 Notre analyse nous a permis de noter que le besoin d'indicateurs orientés RSE est incontestable pour la société à mission. En adéquation avec la définition de la société à mission, sa raison d'être prend une place conséquente dans la stratégie et la finalité de la société à mission n'est pas la performance financière. Nous pouvons alors en conclure que le SBSC serait un outil de pilotage et mesure de la performance cohérent avec la finalité de la société à mission et adapté avec ses objectifs.

 L'analyse de nos données nous a permis de conclure que le SBSC se présente comme un outil qui peut permettre d'animer les réunions du comité de mission. Il a en effet été identifié comme pertinent et utile servir de support visuel périodique aux échanges menés par les parties prenantes internes et externes à la société. Nous savons que le rôle du comité de mission est de guider et challenger la société dans l'objectif de lui permettre d'atteindre sa mission. Le SBSC peut alors être considéré comme un outil central de reporting et de gouvernance sur lequel s'appuiera le comité de mission. Il permettra en effet vision globale des activités pour tous les axes ainsi qu'une présentation des résultats sur base de l'analyse des indicateurs, de toutes les fonctions et domaines de son activités. Les indicateurs permettront une mesure de la performance

qui sera analysée par le comité de mission qui guidera la société de façon opérationnelle et objective. Nous avons également noté que la dimension globale et le visuel de l’outil, permettront une mobilisation de l’ensemble des collaborateurs autour de la mission. Nous pouvons alors identifier le SBSC comme outil principal du comité de mission.

Afin d’aller plus loin dans notre analyse, nous savons que *Primum Non Nocere* est société à mission depuis 2020, mais agit avec ces mêmes idées bien avant la création légale de la qualité par la loi PACTE comme le souligne le PDG de l’agence lors du comité de mission, phase 3 de nos travaux, « *On est société à mission depuis toujours, je n’ai pas attendu que quelqu’un ponde une loi pour le devenir.* ». Le dirigeant de la société est très enthousiaste, investi et engagé. Il a eu l’idée innovante du « *Territoire à Mission* », qui reste encore à développer. Il s’inscrit dans la démarche de la société à mission, mais de façon plus globale et avec l’objectif de s’étendre au niveau national. Il permettrait aux entreprises d’une zone géographique de se regrouper autour d’objectifs communs afin de générer une dynamique allant dans le sens des engagements environnementaux et sociétaux. Le lancement du projet est prévu en septembre 2022, dans la région de l’Hérault, sur Montpellier, France, qui sera la ville pilote. L’objectif et la vision principale de la démarche est d’agir ensemble pour une qualité de vie durable en regroupant des acteurs différents autour d’un même objectif.

- « *Le Territoire à Mission est un modèle hybride qui aujourd’hui n’existe pas ; pour vous le résumer, on veut accompagner à l’échelle territoriale des collectivités, structures publiques et privées, dans une même raison d’être [...] ils agissent ensemble dans un but commun.* » PDG *Primum Non Nocere* – phase 3

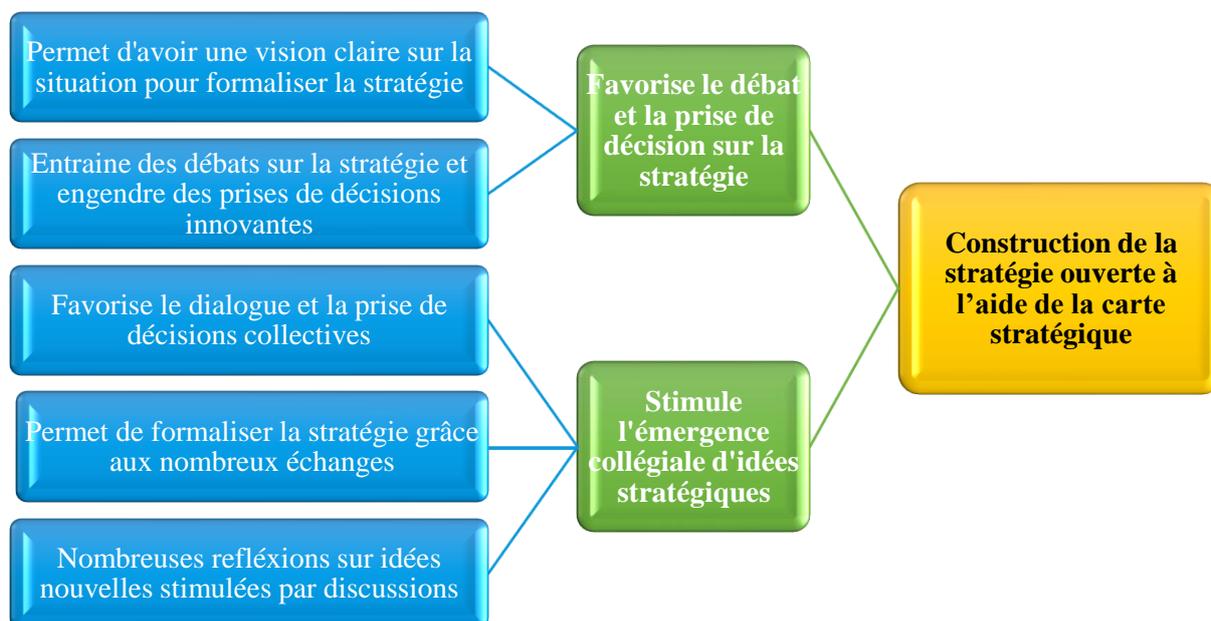
Nous pouvons également noter le lien direct effectué par le PDG de *Primum Non Nocere* entre la démarche de construction de la carte stratégique avec la perspective de son utilisation sous la forme de SBSC et la société à mission ainsi que le Territoire à Mission. Rappelons que l’appellation a été déposée à l’INPI par *Primum Non Nocere*, le PDG visionnaire souhaite labéliser le processus à un niveau national. Il regroupera des sociétés souhaitant s’engager, de tailles et de secteur d’activités divers, autour d’un objectif commun responsable. La finalité financière ne semble plus s’inscrire les stratégies des entreprises comme unique objectif. Le Territoire à Mission pourrait avoir un fort impact pour les sociétés de toutes taille au niveau national et aura besoin d’un outil de pilotage et de mesure de la performance. En nous appuyant

sur nos résultats, le SBSC semble tout à fait adapté. Son utilisation pourrait alors s'étendre aux sociétés du Territoire à Mission.



## La construction de la stratégie ouverte à l'aide de la carte stratégique

L'analyse des données nous a permis d'identifier le fait que la démarche que nous avons entreprise a permis de favoriser le débat ainsi que la prise de décision sur la stratégie. Elle a également stimulé l'émergence collégiale d'idées stratégiques. Ces deux idées nous ont permis d'arriver au deuxième résultat de notre recherche : **La construction collective d'une stratégie ouverte à l'aide de la carte stratégique.**



Le SBSC favorise le débat et la prise de décision sur la stratégie

Nos observations ainsi que l'analyse des données nous ont permis de constater que la construction de la carte stratégique, qui permettra le développement du SBSC pour *Primum Non Nocere* à engendré de nombreux débats et échanges entre les collaborateurs qui avaient grâce à la démarche une vision plus claire sur la stratégie de la société. Ces discussions leur ont permis de prendre collectivement des décisions stratégiques qui peuvent être innovantes.

Nous avons constaté que la démarche est reconnue comme permettant d'avoir une visibilité plus claire de la société et de sa stratégie. En effet, la réflexion sur les indicateurs dont l'objectif sera de mesurer la performance permettent d'avoir une vision plus claire et concrète de la stratégie. Le visuel du document apporte une vision épurée de la société ce qui permet des échanges constructifs sur une base plus concrète.

- « *On pourra identifier les indicateurs pertinents, lorsque nous aurons une vision plus claire sur la stratégie.* » Responsable performance et qualité et membre du comité de mission – phase 1
- « *Il est intéressant d'avoir une vision claire et concrète de l'entreprise, on part vraiment d'une base concrète, on travaille sur quelque chose de visuel sur lequel on peut s'appuyer.* » Consultant – phase 2
- « *La démarche m'a permis d'y voir plus clair.* » Responsable juridique et financier et membre du comité de mission – phase 2
- « *La démarche permet une vision claire et épurée. J'ai mieux compris l'entreprise.* » Consultante – phase 2
- « *[...] en termes de stratégie c'est plus clair.* » Responsable R&D – phase 2

La démarche a également permis aux collaborateurs d'avoir une bonne compréhension de la société grâce à l'outil. Notre intervention leur a permis de prendre du recul sur leurs activités propres à chacun et de réfléchir sur les processus et fonctionnement global. Cela a permis de traiter des sujets parfois mis de côté et surtout de comprendre que tout est lié au sein d'une organisation. Tous les sujets étant liés, il a été mis en avant qu'une décision stratégique peut impacter plusieurs axes.

- « *Cela m'a permis de clarifier la stratégie de l'entreprise. Outil de visualisation et de compréhension.* » Responsable juridique et financier et membre du comité de mission – phase 2
- « *[...] ça fait du bien, permet de prendre du recul, structurer ; se poser sur notre raison d'être, sur différences processus et moyens qu'on a pour les exécuter.* » Responsable performance et qualité et membre du comité de mission – phase 2
- « *Ce qui m'a beaucoup plus est que rien de passe sous le radar [...] impose d'être réflexif et d'aller étudier, dans les moindres recoins, la structure de l'entreprise.* » Responsable R&D – phase 2
- « *Très clairement que oui, cela permet de comprendre que tout est lié, comprendre la connexion de tous les sujets. Ça montre la connexion entre tous les sujets.* » PDG *Primum Non Nocere* – phase 2

Un des apports principaux observés, est que la démarche permet de donner du sens à l'activité et l'entreprise. Elle permet en effet comme nous l'avons présenté, de prendre du recul et ainsi d'y voir plus clair. Les collaborateurs font immédiatement le lien entre la raison d'être de la société à mission et les objectifs des axes identifiés au cours de la construction de la carte stratégique.

- « *Prendre du recul et décider et donner du sens.* » Directeur des opérations – phase 2
- « *La démarche apporte forcément, on ne ferait pas tout ça pour rien, si on n'avait pas d'objectif qui donne du sens.* » Directeur du développement et membre du comité de mission – phase 2
- « *[...] met en avant notre raison d'être, nos axes.* » Responsable R&D – phase 2

- « *Travail vraiment intéressant parce qu'il nous permet de nous poser et réfléchir sur notre organisation.* » Responsable performance et qualité et membre du comité de mission – phase 1

Nous avons noté que la démarche permet de formaliser et affiner la stratégie grâce au travail de réflexion sur le choix des indicateurs. Cela permet de rendre la stratégie palpable, elle devient un élément concret et opérationnel en mesure d'apporter des solutions sur le terrain en mettant en place des actions qui pourront être mesurées grâce aux indicateurs.

- « *[...] permet d'affiner, nos indicateurs et donc notre stratégie. Par exemple 100% des nouveaux entrants ont une formation alors que les anciens n'y ont pas accès, cela nous a permis de visualiser la situation et de la comprendre afin de la régler.* » PDG Primum Non Nocere – phase 2
- « *Forcément, elle permet de formaliser la stratégie et donc de rendre la stratégie palpable.* » Directeur du développement et membre du comité de mission – phase 2
- « *Oui, pour le moment ce n'était pas écrit, la stratégie n'était pas formalisée.* » Responsable performance et qualité et membre du comité de mission – phase 2
- « *Oui, notre vision de la stratégie est améliorée puisque ça nous permet de la mettre en place, ça va continuer à la faire évoluer dans les mois à venir lors de sa mise en place.* » Directeur des opérations – phase 2



Afin de conclure, nos observations nous ont permis de relever que la démarche permet d'avoir une visibilité plus claire de la société et de sa stratégie. Elle a également permis aux collaborateurs d'avoir une bonne compréhension de la société grâce à l'outil et de réfléchir sur les processus et fonctionnement global. Cela a donc permis de comprendre que tout est lié au sein d'une organisation, une décision stratégique peut donc impacter plusieurs axes. Nous avons relevé, que la démarche permet de donner du sens à l'activité

et l'entreprise. Les collaborateurs font immédiatement le lien entre la raison d'être de la société à mission et les objectifs des axes identifiés au cours de la construction de la carte stratégique. Nous avons donc noté que la démarche permet de formaliser et affiner la stratégie grâce au travail de réflexion notamment sur le choix des indicateurs. La stratégie devient ainsi palpable et concrète et cela favorise le processus de sa formalisation. L'analyse des données nous permet donc de conclure que la démarche permet d'avoir une vision claire sur la situation et qu'elle permet ainsi de formaliser la stratégie.

Le SBSC entraîne des débats sur la stratégie et engendre des prises de décisions innovantes

---

Nous avons constaté que la démarche a engendré la réflexion sur de décisions innovantes à différents niveaux, comme la GRH innovante, le souhait de mettre en place un progiciel type ERP pour faciliter le pilotage, la gestion des données et la mesure de la performance.

- « *L'indicateur au sujet de la GRH innovante et responsable, est un indicateur absolument inutile ; il faudrait le remplacer par l'innovation RH.* » PDG Primum Non Nocere – phase 1
- « *Pour le moment nous n'avons pas de logiciel [...] il est difficile de mesurer notre activité et produire certains indicateurs.* » PDG Primum Non Nocere – phase 1

La démarche a clairement favorisé le débat entre les collaborateurs. Elle a engendré de nombreux échanges et discussions animés notamment au moment de l'identification et de la sélection des indicateurs. Nous avons également noté qu'il y a eu des débats sur des sujets plus généraux sur le fonctionnement au sein de la société.

- « *Nous devons également réfléchir à l'utilité des indicateurs, si pas utile, si on ne sait pas quoi en faire, ils ne sont pas utiles.* » PDG Primum Non Nocere – phase 1

- « [...] beaucoup de débats comme je le dis. » Responsable performance et qualité et membre du comité de mission – phase 2
- « Une idée est sortie, le terme de résilience, on l'a mis trop vite de côté [...] on était plusieurs à débattre sur le sujet. » Responsable R&D – phase 2

Nous avons constaté que la démarche semble être en mesure de modifier l'orientation stratégique. Elle peut permettre d'analyser tous les sujets au sein de la société, de comprendre et visualiser leurs interactions et ainsi de pouvoir adapter les actions stratégiques en fonction de l'analyse qui a permis de faire la construction de la carte stratégique.

- « Oui oui. Les décisions on les prend à l'emporte-pièce sur des éléments stratégiques. » Directeur des opérations – phase 2
- « Si la démarche est investie au sein de l'agence oui. » Responsable R&D – phase 2
- « La carte permet d'instaurer une démarche qualité qui n'était pas forcément continue. » Responsable R&D – phase 1

La démarche a ainsi permis de pouvoir avoir le recul nécessaire afin de prendre des décisions en s'appuyant sur un visuel. Elle a permis de créer le dialogue entre les collaborateurs et ainsi de leur permettre d'identifier leurs points faibles. Cela leur permet de prendre des décisions innovantes et nouvelles afin d'apporter une réponse à ces dernières.

- « [...] poser des constats pour de meilleures décisions. » Directeur des opérations
- « Un autre apport est de pouvoir identifier les trous dans la raquette, voir sur quels sujets on n'est pas bons. » Responsable performance et qualité et membre du comité de mission

 Nous constatons que la démarche a favorisé le débat entre les collaborateurs et a engendré de nombreux échanges et discussions qui ont donné lieu à la réflexion sur des décisions innovantes. Elle a également permis de créer le dialogue entre les collaborateurs et ainsi de leur permettre d'identifier leurs points faibles. Ce qui contribue à prendre des décisions innovantes en regard de ces faiblesses. La démarche semble alors être en mesure de modifier l'orientation stratégique.

 Nous pouvons conclure par le fait que la démarche favorise le débat et la prise de décision stratégique. Elle permet en effet d'avoir une vision claire sur la situation de la société ce qui favorise la formalisation de la stratégie. Elle a permis aux collaborateurs d'avoir une bonne compréhension de la société et de réfléchir sur les processus et fonctionnement global. La démarche permet donc de donner du sens à l'activité et l'entreprise. Les collaborateurs ont immédiatement fait le lien entre la raison d'être de la société à mission et les objectifs des axes. La stratégie devient ainsi palpable et concrète et cela favorise le processus de sa formalisation. Elle a également permis de créer le dialogue entre les collaborateurs et ainsi de leur permettre d'identifier leurs points faibles. Ce qui leur permet de prendre des décisions innovantes en regard de ces faiblesses. La démarche semble alors être en mesure de modifier l'orientation stratégique. Elle entraîne des débats sur la stratégie ce qui permet de prendre des décisions innovantes.

Le SBSC stimule l'émergence collégiale d'idées stratégiques

Nous avons analysé les données afin d'observer si la démarche de construction de la carte stratégique du SBSC pouvait stimuler l'émergence collégiale d'idées stratégiques et de quelle façon. La démarche a en effet généré de nombreux échanges entre les collaborateurs et des questions d'innovations stratégiques ont été soulevées.

L'analyse des données nous permet de constater que le travail collectif engendré par notre démarche est perçu comme favorable et permet de se structurer en interne ce qui semble être un réel besoin au sein de la société.

- « *Le travail d'équipe va nous permettre de nous structurer plus facilement.* » Responsable juridique et financier et membre du comité de mission – phase 2
- « *Je trouve ça très intéressant, ça va nous permettre de structurer notre démarche en interne, on est en pleine restructuration.* » Responsable juridique et financier et membre du comité de mission – phase 2
- « *Très intéressant et structurant, dès mon arrivée j'ai remarqué l'insuffisance de process et de structuration.* » Responsable R&D – phase 2

La démarche a permis aux collaborateurs de dialoguer et échanger autour de sujets sur lesquels ils n'ont habituellement pas le temps de se pencher. Elle a considérablement favorisé les discussions entre les membres du groupe de travail dédié au projet.

- « *Ça nous a permis de nous poser, en général dans les entreprises c'est compliqué de se poser. Se poser, réfléchir et partir de plus belle.* » Responsable R&D – phase 2
- « *[...] favorise le dialogue, on dialogue tous ensemble autour du sujet.* » Consultant – phase 2
- « *La création de l'outil a engendré pas mal d'échanges.* » Responsable juridique et financier et membre du comité de mission – phase 2

Nous pouvons noter que notre intervention a stimulé les échanges notamment sur le choix des indicateurs. Les collaborateurs ont ainsi pris des décisions collectives afin d'identifier les indicateurs pertinents sur lesquels ils pourront s'appuyer dans le cadre du suivi de leur activité et l'atteindre des objectifs de la société à mission.

- « *Le choix des indicateurs est important, on ne peut pas faire de visuel, si on n'a pas de données.* » PDG *Primum Non Nocere* – phase 1
- « *On devra faire un état des lieux sur indicateurs, ceux qu'on peut avoir, ceux qu'il faut calculer [...] ça nous permettra d'y voir plus clair et organiser notre stratégie.* » Responsable performance et qualité et membre du comité de mission – phase 1



Nous pouvons conclure que le travail collectif engendré par notre démarche est perçu comme particulièrement structurant. Notons également qu'elle a favorisé le dialogue et les échanges entre les collaborateurs, ce qui a permis la prise de décisions collectives.

Le SBSC permet de formaliser la stratégie grâce aux nombreux échanges

---

L'analyse de nos données nous a permis de confirmer que la démarche a permis de formaliser et construire la stratégie. Elle a en effet permis de clarifier et ainsi mieux comprendre les enjeux de la société à mission et de son fonctionnement afin de formaliser une stratégie cohérente et adaptée.

- « *Oui, elle a permis de formaliser la stratégie, dans le sens de clarifier, on a une meilleure compréhension des enjeux, c'est un fil conducteur sur la raison d'être.* » Consultant – phase 2
- « *[...] outil sur lequel s'épauler pour construire la stratégie.* » Responsable juridique et financier et membre du comité de mission – phase 2

- « *Oui, clairement. Oui !* » PDG *Primum Non Nocere* – phase 2 (Est-ce que la démarche a permis de formaliser une stratégie ?)

Notons que la démarche a entraîné une réflexion profonde sur l'activité de l'entreprise et a permis d'apporter de la structure dans le processus, que nous avons engendré, qui se présente comme pertinent et nécessaire au sein de la société.

- « *La démarche impose d'être réflexif et d'aller étudier, dans les moindres recoins, la structure de l'entreprise.* » Responsable R&D – phase 2
- « *Je pense qu'il est pertinent, quand on a discuté en interne ça nous a permis de discuter de sujets qu'on n'avait pas forcément abordés.* » Responsable juridique et financier et membre du comité de mission – phase 2

Soulignons également que la démarche a apporté structure et clarifications au sein des collaborateurs qui ont une meilleure compréhension de la société, de l'interaction entre les différents axes et donc par déduction de la stratégie.

- « *Je n'aurais pas pu identifier les 4 axes tout seul.* » PDG *Primum Non Nocere* – phase 2
- « *En entreprise parfois on essaye de ne pas voir les choses, mais la carte nous oblige à les regarder en face.* » Responsable R&D – phase 2
- « *La difficulté de la démarche sera la quantité d'indicateurs et leur suivi.* » Directeur des opérations – phase 1



Nous pouvons conclure que la démarche a permis de formaliser et construire la stratégie. Elle a permis de clarifier et ainsi de mieux comprendre les enjeux de la société à mission et de son fonctionnement afin de formaliser une stratégie cohérente et adaptée en s'appuyant sur les nombreux échanges entre les collaborateurs. Les travaux ont ainsi entraîné une réflexion profonde sur l'activité de l'entreprise, ce qui a apporté structure et clarifications pour les participants au projet, qui ont ainsi eu une meilleure compréhension de la société, de l'interaction entre les différents axes et donc de la stratégie.

#### De nombreuses réflexions sur des idées nouvelles stimulées par les discussions

---

Nous avons constaté de nombreuses réflexions sur l'offre actuelle et son développement. *Primum Non Nocere* souhaite développer et étendre son offre dans le secteur hors santé. Face au contexte actuel, le diagnostic et le coaching RSE n'est finalement pas une offre réservée à un secteur d'activité restreint. Ce qui serait une innovation totale pour l'agence qui jusqu'à présent n'intervient que dans le secteur médical et médico-social.

- « *Volonté d'asseoir le leadership sur la santé et développer les secteurs qui ne sont pas santé.* » Responsable R&D – phase 2
- « *Il y a eu de nombreuses réflexions sur notre offre actuelle et celle à développer : domaine santé et domaine hors santé.* » Responsable juridique et financier et membre du comité de mission – phase 2
- « *[...] sur l'évaluation de notre propre qualité de travail ; oui il peut y a voir des idées nouvelles par rapport aux orientations qui sont prises sur le secteur hors santé.* » Responsable performance et qualité et membre du comité de mission – phase 2

Notons également une réflexion innovante sur les indicateurs. Jusque-là la société ne dispose d'aucun indicateur, tous les échanges autour de ce sujet sont des idées nouvelles et elles sont

fortement stimulées par les échanges enthousiastes entre les collaborateurs qui en comprennent l'utilité et la finalité.

- « *On ne s'était jamais posé sur nos indicateurs. On n'avait pas d'indicateurs à part ceux de l'expert-comptable. C'est la première fois qu'on se pose sur nos indicateurs.* »  
PDG *Primum Non Nocere* – phase 2
- « [...] *quelques idées sont arrivées, notamment pour la constitution des indicateurs.* »  
Consultant – phase 2

 Nous pouvons alors conclure que notre travail a généré de nombreuses réflexions, notamment sur l'offre actuelle de *Primum Non Nocere* et son développement dans un objectif de diversification ainsi que pour le choix des indicateurs. La démarche a donc favorisé de nombreuses réflexions sur des idées nouvelles.

 L'analyse de nos données nous a permis de conclure que le processus de construction de la carte stratégique du SBSC stimule l'émergence collégiale d'idées stratégiques. En effet, il a favorisé le dialogue et les échanges entre les collaborateurs, ce qui a permis l'identification d'idées nouvelles. Elle a permis de clarifier et ainsi de mieux comprendre les enjeux de la société à mission et de son fonctionnement. Notre travail a généré de nombreuses réflexions, notamment sur l'offre actuelle de *Primum Non Nocere* et son développement dans un objectif de diversification ainsi que pour le choix des indicateurs. La démarche a donc favorisé de nombreuses réflexions collégiales sur des idées nouvelles.

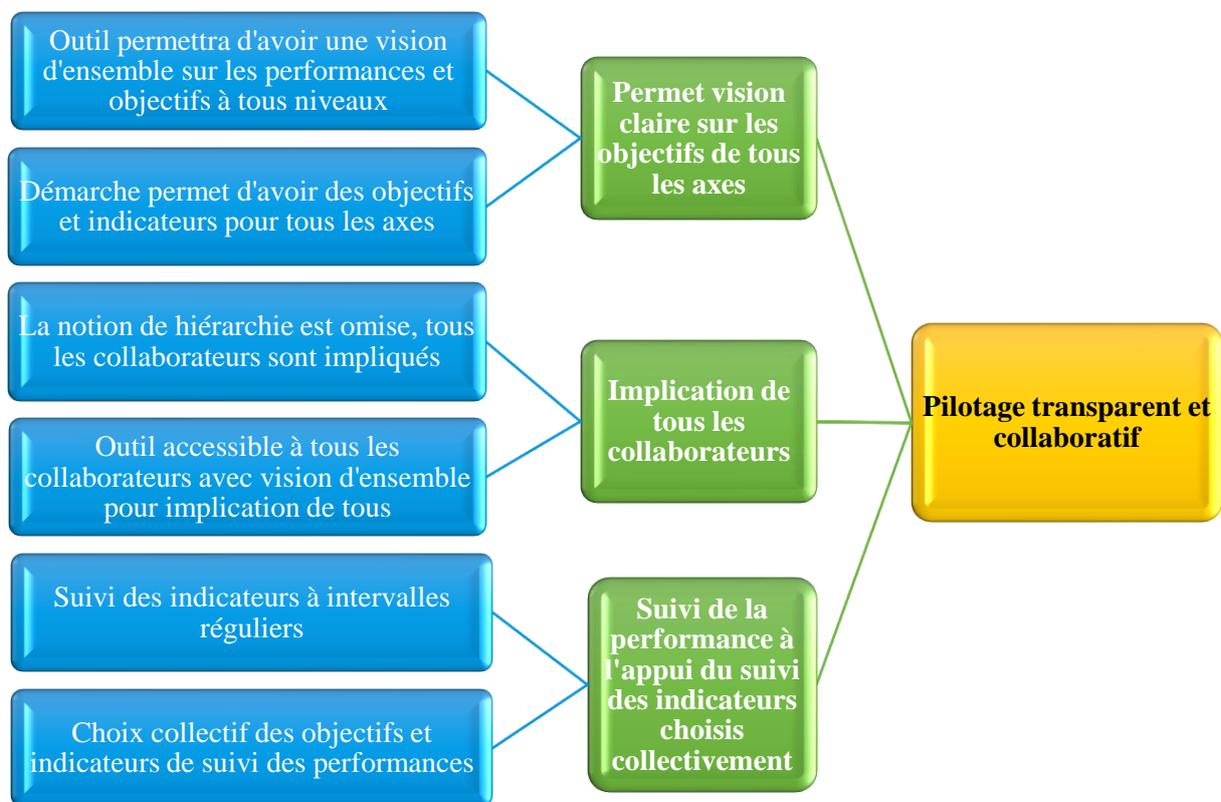
 Le traitement des données nous permet donc de conclure que la démarche a permis d'avoir une vision d'ensemble de la société, incluant tous les axes, permettant ainsi d'avoir une vision plus claire, ce qui a facilité le processus de formalisation de la stratégie. La démarche de création de la carte stratégique a stimulé de nombreux échanges qui ont entraîné des débats réellement constructifs sur la prise de décision sur

la stratégie. Elle a favorisé l'implication active de tous les membres de l'équipe ainsi que l'innovation en termes d'idées. Cela a entraîné l'émergence collégiale d'idées stratégiques pertinentes et cohérentes avec l'activité et les objectifs de la société à mission. Notre analyse à l'appui de nos observations et des données collectées, nous permet donc conclure que la construction de la stratégie ouverte est favorisée à l'aide de la carte stratégique.



## Un pilotage transparent et collaboratif

En nous appuyant sur l'analyse des données de notre recherche nous pouvons en conclure que la démarche permet d'avoir une vision claire sur les objectifs de tous les axes, qu'elle permet l'implication de tous les collaborateurs ainsi que le suivi de la performance à l'appui du suivi des indicateurs qui auront été choisis de façon collective. Ces deux idées nous ont permis d'arriver au troisième résultat de notre recherche : **Un pilotage transparent et collaboratif.**



Le SBSC permet une vision claire sur les objectifs de tous les axes

Nos travaux se sont avérés stimulants et particulièrement intéressants pour les collaborateurs de *Primum Non Nocere* qui ont participé au projet. La démarche leur a permis de réfléchir et se questionner sur le fonctionnement de la société, les interrelations internes entre les différents axes ainsi que sur les objectifs visant l'atteinte de la mission de la société et allant dans le sens de sa raison d'être.

L'outil permettra d'avoir une vision d'ensemble sur les performances et objectifs à tous niveaux

---

Nous pouvons noter que la démarche de construction de la carte stratégique du SBSC permet aux collaborateurs d'avoir rapidement une vision d'ensemble sur les activités de la société. Elle donne en effet une vision globale, ce qui permet de rassembler les collaborateurs et leur permet de discuter sur l'ensemble des axes au sein de la société, qui comme nous l'avons déjà souligné sont tous interreliés.

- « [...] permet en un clin d'œil de comprendre nos activités à travers la lecture de ce schéma. » Responsable performance et qualité et membre du comité de mission – phase 2
- « Son principal intérêt est d'avoir en un coup d'œil tous les domaines d'intervention et ressources de la boîte. » Responsable performance et qualité et membre du comité de mission – phase 2
- « [...] elle donne une vision globale. » Directeur des opérations – phase 2
- « Il nous permet d'avoir un visuel qui permet de rassembler les acteurs, permet de discuter. » Consultant – phase 2

La carte stratégique permet d'avoir une visibilité d'ensemble sur la société et également une visibilité sur sa performance en s'appuyant sur les indicateurs de mesure de celle-ci propres à chaque objectif. Rappelons que l'ensemble des axes regroupent l'intégralité des activités de la société et que dans chaque axe sont présents des objectifs, dont la performance est mesurée par des indicateurs.

- « On a réussi à projeter notre organisation dans un schéma visuel, qui permet en un clin d'œil de comprendre nos activités à travers la lecture de ce schéma. » Responsable performance et qualité et membre du comité de mission – phase 2

- « *Les indicateurs nous permettront de mesurer les actions ; ils viennent soutenir mon cœur de métier et me permettent d'évaluer l'impact de nos décisions. Ils permettent d'allier performance à nos actions.* » Responsable performance et qualité et membre du comité de mission



La démarche permet donc aux collaborateurs d'avoir une vision d'ensemble sur les activités de la société. Cette vision globale fait se rassembler les collaborateurs et leur permet de discuter sur l'ensemble des axes au sein de la société qui sont tous interreliés. La carte stratégique permet d'avoir une visibilité sur sa performance en s'appuyant sur les indicateurs de mesure de la performance propres à chaque objectif.

La démarche permet d'avoir des objectifs et indicateurs pour tous les axes

---

L'analyse des données nous permet de souligner le besoin évident d'indicateurs au sein de la société à mission. A ce stade il n'y a pas d'indicateurs, alors que le besoin de mesurer la performance et orienter la stratégie en fonction des résultats, paraît être une nécessité.

- « *Oui toujours, cela m'a confirmé des choses, nous avons un réel besoin d'indicateurs visuels et visibles.* » PDG Primum Non Nocere – phase 1
- « *Les indicateurs doivent correspondre à l'activité d'aujourd'hui, les informations doivent être disponibles et adéquates avec l'activité.* » PDG Primum Non Nocere – phase 2
- « *Les indicateurs nous permettront de mesurer les actions ; ils viennent soutenir mon cœur de métier et me permettent d'évaluer l'impact de nos décisions. Ils permettent d'allier la performance à nos actions.* » Responsable performance et qualité et membre du comité de mission – phase 2

Comme nous l'avons souligné *Primum Non Nocere* ne possède pas d'indicateur au sein de l'agence. Les seuls disponibles sont purement comptables et financiers et sont manipulés par l'expert-comptable externe à la société dans le cadre de la tenue légale des comptes. Les collaborateurs souhaitent identifier des indicateurs pour chacun des axes et chacun des objectifs identifiés dans la carte stratégique. Les échanges sont riches et illustrent leur bonne compréhension de la démarche, ils ont conscience que certains indicateurs ne seront pas faciles à déterminer parce que certains objectifs peuvent être difficilement mesurables. Nous pouvons noter que le travail et la réflexion autour des indicateurs a un lien direct avec l'orientation stratégique étant elle-même impactée par la performance.

- « *On devra faire un état des lieux sur indicateurs, ceux qu'on peut avoir, ceux qu'il faut calculer [...] ça nous permettra d'y voir plus clair et organiser notre stratégie.* »  
Responsable performance et qualité et membre du comité de mission – phase 2
- « *On ne s'était jamais posé sur nos indicateurs. On n'avait pas d'indicateurs à part ceux de l'expert-comptable. C'est la première fois qu'on se pose sur nos indicateurs.* »  
PDG *Primum Non Nocere* – phase 2
- « *On peut inclure des indicateurs d'impact par exemple [...] comme les impacts sur l'environnement ; c'est du sur-mesure par rapport à notre activité.* » Directeur des opérations – phase 2
- « *[...] permet d'affiner, nos indicateurs et donc notre stratégie.* » PDG *Primum Non Nocere* – phase 2



Nous pouvons souligner le besoin d'indicateurs au sein de la société à mission qui à ce stade n'en a pas. Les collaborateurs souhaitent identifier des indicateurs pour chacun des axes et chacun des objectifs identifiés dans la carte stratégique. Nous notons de nombreux échanges particulièrement constructifs qui favorisent la clarification de la compréhension des axes et de leurs objectifs. Ce travail est en lien direct avec l'orientation stratégique étant elle-même impactée par la performance mesurée par les indicateurs.



Le SBSC se présente comme un outil qui permettra d’avoir une vision d’ensemble sur les performances et objectifs à tous niveaux au sein de la société à mission. Elle permet aux collaborateurs d’échanger et de discuter sur tous les axes au sein de la société qui sont tous interreliés. La démarche de construction de la carte stratégique permet d’identifier les axes et de définir pour chacun, des objectifs et des indicateurs. Cela nous permet de conclure que le SBSC permet une vision claire sur les objectifs de tous les axes de sa carte stratégique.

#### L’implication de tous les collaborateurs

Nous l’avons souligné dans la littérature, l’implication des collaborateurs est un pilier important dans le succès d’un projet ou démarche. La notion de transparence permet également d’entraîner la cohésion globale. Le fait que les décisions ne soient pas prises en secret à un niveau très haut de la hiérarchie, favorise donc une dynamique d’implication de la part des collaborateurs qui se sentent concernés et considérés.

La notion de hiérarchie est oubliée, tous les collaborateurs sont impliqués

---

La démarche a permis la participation de tous les membres de l’équipe dédiée au projet sans considérer leur position hiérarchique. La voix, les idées et les interrogations de tous étaient prises en considération de la même façon. Ceci a permis de donner une dimension riche de données et de points de vue à la démarche. Comme nous l’avons identifié précédemment les axes et leurs objectifs sont interreliés, le succès d’une démarche nécessite donc l’implication et la participation des collaborateurs de tous niveaux hiérarchiques. Cela permet d’être dans un objectif de co-construction performante et constructive, cohérente avec l’activité et les problématiques du terrain et du quotidien.

- « [...] ça a totalement omis la question de hiérarchie. Tout est lié finalement. La réflexion commune est plus importante. » Responsable juridique et financier et membre du comité de mission – phase 2

- « *Avoir un dessin avec flèches et couleurs, des tendances par rapports à des objectifs qu'on a co-construits permet d'impliquer les acteurs dans la dynamique et permet d'embarquer tout le monde. [...] extrêmement visuel, voilà pourquoi que je veux mettre une graphiste dessus.* » PDG Primum Non Nocere – phase 2



Nous avons noté que la démarche a permis la participation de collaborateurs de tous niveaux hiérarchiques au même pied d'égalité. Ceci a rendu les échanges riches et cohérents avec l'activité et a favorisé l'implication des membres de l'équipe.

L'outil est accessible à tous les collaborateurs avec une vision d'ensemble pour l'implication de tous

---

Nous avons pu noter qu'il s'agit d'un outil visuel qui favorise la discussion et l'implication des collaborateurs avec la mise en place de responsables par axes. Il est assimilé à un outil visuel de transparence favorisant les échanges et permettant la visibilité sur l'évolution de l'activité. Ces éléments-là permettent en effet de mettre en évidence les points importants ainsi que de motiver les collaborateurs.

- « *C'est pour moi un outil de discussion et de transparence en fait.* » Responsable R&D – phase 2
- « *Il nous faut quelque chose de souple et de visuel qui permet de suivre facilement l'évolution de notre activité.* » Directeur du développement et membre du comité de mission – phase 2
- « *[...] la démarche met du lien entre collaborateurs.* » Responsable performance et qualité et membre du comité de mission – phase 2
- « *Un beau document structuré ça change tout [...] il permet de mettre en évidence ce qui est important et de motiver.* » PDG Primum Non Nocere – phase 1

Nous avons pu noter que l'expérience a été enrichissante pour les collaborateurs en termes de connaissances sur l'entreprise, elle leur a permis de comprendre et identifier des éléments jusqu'à présent peu clairs et leur a également permis de s'ouvrir sur des sujets nouveaux qui ne les concernent pas directement. Cela afin de stimuler leur curiosité et favoriser ainsi leur implication.

- « *J'ai appris des choses sur les choses qui ne sont pas de mon domaine de compétence. [...] J'ai découvert des choses en interne que je ne savais pas qu'on les avait. En fait ça remet pendules à l'heure sur ce qu'on est capable de faire.* » Responsable performance et qualité et membre du comité de mission – phase 2
- « *La démarche permet une vision claire et épurée. J'ai mieux compris l'entreprise.* » Consultante – phase 2
- « *Très clairement que oui, cela permet de comprendre que tout est lié, comprendre la connexion de tous les sujets, ça montre la connexion entre tous les sujets.* » PDG *Primum Non Nocere* – phase 2



La démarche permet de développer un outil visuel qui favorise la discussion et l'implication des collaborateurs. Le SBSC est perçu comme un outil de transparence favorisant les échanges et permettant une vision d'ensemble. L'expérience a été enrichissante pour les collaborateurs en termes de connaissances sur l'entreprise. Elle leur a en effet permis de comprendre et d'identifier des éléments jusqu'à présent peu clairs et leur a également permis de s'ouvrir sur des sujets nouveaux qui ne les concernent pas directement. Cela permet de stimuler leur curiosité et favorise ainsi leur implication.



Nous pouvons conclure que la construction de la carte stratégique du SBSC a permis l'implication de tous les collaborateurs participants au projet. La démarche a en effet permis la participation de collaborateurs de tous niveaux hiérarchiques, cela a rendu les

échanges riches et cohérents avec l'activité, et a favorisé l'implication des membres de l'équipe. Le SBSC a été identifié comme un outil permettant une vision d'ensemble octroyant à tous les collaborateurs une compréhension de l'ensemble des activités et interactions des axes de la société, favorisant ainsi les échanges et par conséquent leur implication.

Le suivi de la performance à l'appui du suivi des indicateurs choisis collectivement
--

La performance représente la capacité d'une société à atteindre ses objectifs ainsi que celle à être dans une dynamique d'amélioration continue en comparant ses résultats sur plusieurs périodes. Le choix des indicateurs est important parce qu'ils vont refléter les éléments pris en compte dans l'analyse de sa performance. Le choix collectif des indicateurs peut être une façon d'impliquer les collaborateurs ainsi que de s'assurer qu'ils seront cohérents avec l'activité et mesurables.

#### Le suivi des indicateurs à intervalles réguliers

---

Les indicateurs permettent la mesure de la performance, ils indiquent l'état d'avancement d'un objectif visant la vision de la société. Leurs suivi et analyse permettent ainsi de pouvoir ajuster les actions et d'avoir une vision d'ensemble sur le fonctionnement de l'organisation. Il a été identifié comme pertinent d'avoir un suivi à intervalles réguliers des indicateurs. Cela permettra de comparer une période par rapport à une autre et de mesurer le progrès par exemple, ou bien une analyse plus régulière pour pouvoir déployer des actions et agir tout au long de l'année.

- « [...] c'est quelque chose qui se prend à intervalles réguliers type une fois par an, pour voir où on en est par rapport à l'année dernière. » Collaborateur – phase 2
- « Il serait intéressant d'avoir un suivi mensuel des indicateurs et pas uniquement annuel. » Directeur des opérations – phase 1

L'analyse et le suivi des indicateurs peut également être un outil de prise de décisions pour la période à venir, il apportera un élément concret, visuel et surtout mesurable aux décisions prises. Le suivi des indicateurs ne serait donc pas seulement tourné vers le passé en termes de mesure de la performance, mais vers l'avenir afin d'impulser des améliorations ou actions.

- « *Dans l'idéal je l'utiliserai en début d'année quand on décide des axes et orientations pour impulser une dynamique d'amélioration à partir de ces résultats-là.* » Responsable performance et qualité et membre du comité de mission – phase 2
- « *Pour moi ce serait l'outil qui devrait tracer l'année à venir, et sur l'année passée.* » Responsable R&D – phase 2

La démarche a permis d'engendrer l'identification d'indicateurs qui permettront de mesurer l'évolution des actions et ainsi l'impact des décisions prises. Cela permettra d'illustrer comment allier la performance aux actions.

- « *L'apport principal pour l'agence est que la démarche nous permet de nous accompagner dans la restructuration. Ce sera un réel atout demain [...] on pourra suivre les indicateurs.* » Responsable juridique et financier et membre du comité de mission – phase 2



Nous pouvons conclure que le suivi des indicateurs à intervalles réguliers s'inscrit dans une démarche de pilotage efficace. En effet, leur suivi et analyse permettent d'une part de visualiser l'évolution entre plusieurs périodes, mais également d'avoir une vision d'ensemble sur la performance de l'organisation. L'analyse et le suivi des indicateurs peut également être un outil de prise de décisions pour la période à venir. Il permettra d'identifier des actions à déployer en vue de l'atteinte des objectifs et de la performance observée pour la période analysée. La démarche permet ainsi de mesurer l'évolution des actions et ainsi l'impact des décisions prises.

Le choix collectif des indicateurs permet que la mesure de la performance soit réalisée avec le plus de précision possible et en adéquation avec l'activité de la société. Cela permet également de permettre la transparence de la stratégie et ainsi une nouvelle fois de générer une dynamique collective du pilotage.

- « *Les indicateurs doivent correspondre à l'activité d'aujourd'hui, les informations doivent être disponibles et les informations adéquates avec l'activité.* » PDG Primum Non Nocere – phase 2
- « *On ne peut pas donner de données chiffrées pour tous les objectifs, certains éléments peuvent être évalués pas des valeurs non chiffrées.* » Membre externe du comité de mission, communication spécialisée RSE – phase 3

L'identification et le choix des indicateurs ont généré de nombreux échanges et débats, le choix de chacun d'entre eux a été effectué de façon collégiale. Les échanges ont été très riches étant donné qu'il n'existait pas d'indicateurs jusque-là. Les nombreuses questions soulevées ont permis de donner une vue d'ensemble sur les bénéfices en termes de perspectives de pilotage transparent et collaboratif de la construction de la carte stratégique.

- « *Oui, notre Président souhaite s'appuyer et suivre les indicateurs. En cette phase d'identification des indicateurs, on se demande qui sera le responsable de chacun.* » Responsable juridique et financier et membre du comité de mission – phase 2
- « *On ne s'était jamais posé sur nos indicateurs. On n'avait pas d'indicateurs à part ceux de l'expert-comptable. C'est la première fois qu'on se pose sur nos indicateurs.* » PDG Primum Non Nocere – phase 2
- « *Est-ce qu'il est pertinent de choisir des ratios en tant qu'indicateurs qui ne dépendent pas de l'entreprise, mais d'un facteur externe ?* » Consultant – phase 1

- « *La fidélisation ne peut pas exister en tant qu'indicateur tant qu'il n'y a pas de cycle de vie de projet.* » Responsable performance et qualité et membre du comité de mission – phase 1

La démarche a favorisé la communication et les échanges entre les collaborateurs. Elle a également généré des perspectives d'utilisation du SBSC au sein de l'agence en interne, mais également en tant qu'offre aux clients de *Primum Non Nocere*. Ceci souligne que l'outil est perçu comme particulièrement pertinent.

- « *Oui et plus particulièrement si c'est un outil qui est amené à être communiqué en interne. [...] oblige aussi à l'exercice de la transparence, dès qu'on a la volonté de la transparence cela entraîne obligatoirement des modifications stratégiques.* » Responsable performance et qualité et membre du comité de mission – phase 2
- « *Diagnostic et pilotage stratégique, pas d'outil pour le moment. Il est en construction et en perspective plus lointaine, en duplication pour d'autres sociétés.* » PDG *Primum Non Nocere* – phase 3

L'identification des indicateurs permet aux collaborateurs d'en avoir une vision et compréhension plus précise ainsi que d'apporter des connaissances sur des sujets plus larges que les compétences de chacun. Il serait donc pertinent de mettre en place un guide de suivi des indicateurs avec des définitions sur chacun afin de les rendre compréhensibles de tous.

- « *[...] intérêt d'avoir un guide de suivi des indicateurs, si je ne suis pas là demain, la personne qui prend ma place doit comprendre tout de suite comment et d'où viennent les indicateurs.* » Directeur des opérations – phase 2

- « [...] il faut bien maîtriser le jargon de la carte stratégique, je n'ai pas l'habitude du jargon économique et financier et ça m'a permis de le découvrir. » Responsable performance et qualité et membre du comité de mission – phase 2

Nous avons également observé que la démarche a favorisé les échanges de façon collégiale sur des sujets spécifiques, non abordés habituellement. Elle a donc généré une dynamique collaborative qui a impliqué les membres du groupe du projet.

- « Oui ce sont des sujets que nous n'avions pas abordés de façon collégiale, on parle souvent d'indicateur, mais le faire de façon collégiale c'est très intéressant. » Responsable R&D – phase 2
- « L'objectif est que la carte devienne un outil de pilotage au sein de l'agence. » Responsable juridique et financier et membre du comité de mission – phase 2



La construction de la carte stratégique du SBSC, génère un travail collectif d'identification et de choix des indicateurs qui permettront de mesurer la performance de la société et l'atteinte de ses objectifs. Les nombreuses questions soulevées ont permis de donner une vue d'ensemble sur les bénéfices en termes de perspectives de pilotage transparent et collaboratif de la construction de la carte stratégique. Nous pouvons souligner que la démarche a favorisé la communication et les échanges entre les collaborateurs. L'identification des indicateurs leur permet d'avoir une vision et compréhension plus précise de la société. Nous avons également observé que la démarche a favorisé les échanges de façon collégiale sur des sujets spécifiques non abordés habituellement. Elle a ainsi généré une dynamique collaborative qui a permis de stimuler l'implication des collaborateurs dans le projet mais également dans l'utilisation future de l'outil.



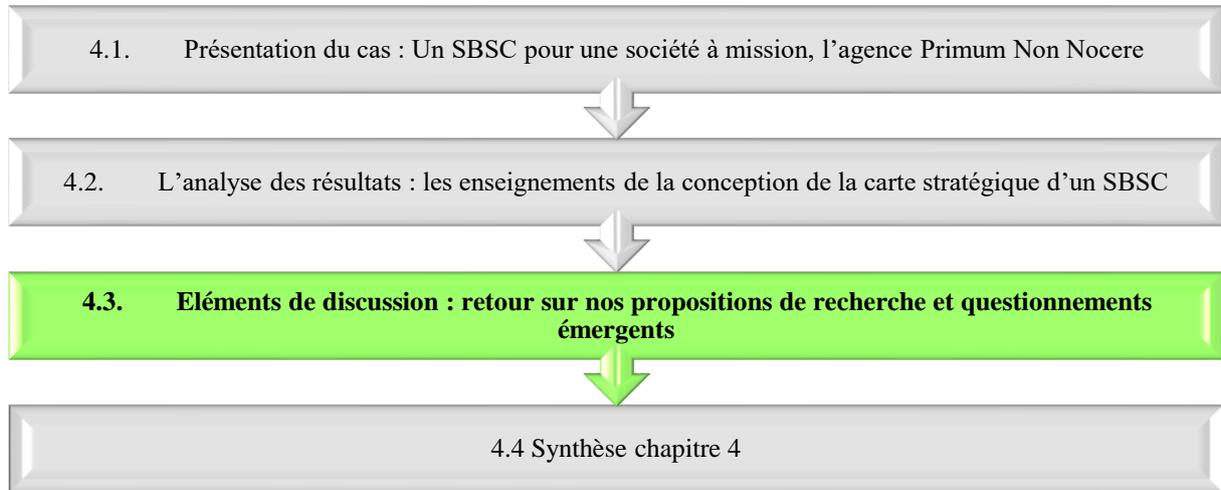
Nous avons noté que le suivi des indicateurs à intervalles réguliers s'inscrit dans une démarche de pilotage efficace, il permet de visualiser l'évolution entre plusieurs

périodes, mais également d'avoir une vision d'ensemble sur la performance de l'organisation et ainsi de prendre des décisions pour des actions à venir. Cette démarche peut permettre de mesurer l'évolution des actions et ainsi l'impact des décisions prises. L'analyse de nos données nous a permis de constater que la construction de la carte stratégique du SBSC, génère un travail collectif d'identification et de choix des indicateurs qui permettront de mesurer la performance de la société et l'atteinte de ses objectifs. Nous observons que la démarche a favorisé la communication et les échanges entre les collaborateurs de façon collégiale sur des sujets spécifiques non abordés habituellement. Elle a ainsi généré une dynamique collaborative qui a permis de stimuler l'implication des collaborateurs dans le projet mais également dans l'utilisation future de l'outil.



L'analyse des données nous permet de conclure que la construction de la carte stratégique du SBSC et sa perspective d'utilisation permet un pilotage transparent et collaboratif au sein de la société. La démarche permet de développer un outil qui autorise une vision d'ensemble sur les performances de la société pour tous les axes et leurs objectifs respectifs. Elle permet donc une vision claire sur les objectifs pour tous les axes et favorise ainsi un pilotage complet et cohérent avec l'activité. Nous avons également noté que la démarche a omis toute notion de hiérarchie et a permis l'implication de tous les collaborateurs, ce qui a favorisé une cohésion de groupe et ainsi des prises de décisions collectives. L'outil est destiné à être communiqué à tous, en toute transparence, ce qui permet un management transparent. Cela favorise la motivation et par conséquent l'implication des collaborateurs. Nous avons enfin identifié que les indicateurs choisis vont pouvoir être analysés de façon périodique de qui favorisera la mise en place d'actions visant à la performance de la société en adéquation avec sa raison d'être. Le pilotage de la société de fera alors à travers des indicateurs choisis et validés collectivement, ce qui va dans le sens d'une démarche transparente et collaborative.

### **4.3.Éléments de discussion : retour sur nos propositions de recherche et questionnements émergents**



Notre discussion permet d’avoir un regard d’ensemble sur nos résultats et ainsi de répondre à la problématique et à nos proportions de recherche, en nous appuyant sur nos résultats obtenus au cours de l’étude de cas et également sur la littérature. Nous réfléchissons dans un deuxième temps aux limites de nos travaux et présentons dans la dernière partie les perspectives de travaux futurs à l’appui de la thèse, nos résultats et les questionnements qui peuvent en découler.

Il nous semble particulièrement important de souligner que dans leur rapport Notat et Senard (2018) affirment que la France et au niveau Européen et mondial un des pays pionniers de la RSE. La société à mission pourrait alors prendre des proportions mondiales ainsi que le SBSC en tant qu’outil de référence pour son pilotage. Nous pourrions ainsi à travers cette thèse répondre à notre objectif méthodologique de développer un concept universel à travers un cas unique.

### ***4.3.1. Des enseignements de la littérature à la pratique : les apports de la thèse***

Nous nous sommes intéressée au contrôle de gestion pour la société à mission, sujet d'avenir pour lequel d'une part, la littérature ne présente pas de nombreux travaux ; d'autre part qui nous est paru pertinent dans le contexte mondial actuel. L'urgence et la nécessité d'actions orientées vers le développement durable sont en effet évidentes, le besoin d'entreprises responsables, dont les actions visent l'intérêt social et sociétal se fait sentir à tous niveaux. La loi PACTE innove en 2019 dans la législation avec la qualité de société à mission pour les entreprises qui souhaitent s'inscrire dans une démarche responsable et dont l'objectif n'est pas uniquement le profit financier à tout prix.

Afin de répondre à notre question de recherche et analyser nos propositions, nous nous sommes appuyée sur les résultats de notre recherche intervention et les avons confrontés à la littérature. Nous nous sommes demandée dans le cadre de ces travaux de thèse, quelle est la pertinence du Sustainability Balanced Scorecard pour le contrôle de gestion stratégique des sociétés à mission ? Nous allons rappeler les trois propositions de recherche nées de la revue de littérature. Nous allons les analyser dans ce qui suit et les confronter aux résultats de nos observations et analyses de notre recherche intervention.

Nous avons proposé un schéma qui nous permet d'analyser la pertinence des leviers de contrôle de Simons (1995). Le cadre de Simons semble pertinent pour la mise en place d'un contrôle au sein d'une société à mission. Le terme contrôler peut être compris comme le fait de mesurer et vérifier, mais également de maîtriser afin de permettre un accomplissement. Cela nous a amenés à réfléchir au contrôle de gestion qui permettrait de maîtriser une société à mission qui a une raison d'être. Nos analyses nous ont permis d'orienter notre réflexion vers le SBSC, qui permet un contrôle en vue de l'accomplissement de la raison d'être de la société à mission. Nous avons en effet, pu observer au sein de *Primum Non Nocere* que la forte implication et motivation des collaborateurs, qui ont mené le projet à la réussite, étaient principalement due à leur croyance et attachement à la raison d'être de la société. Il permet ainsi, une réelle mobilisation des parties prenantes autour de sa raison d'être, ce qui permet d'entraîner un cadrage des démarches et actions orientées vers celle-ci. Ce contrôle des limites au sein de *Primum Non Nocere* s'est

présenté par exemple au moment des échanges au sujet du domaine d'intervention de la société qui va certainement s'élargir. Une fois le cadre de l'activité délimité en adéquation avec la raison d'être et vision de la société à mission, la mesure de ses performances permet d'opérer une analyse précise basée sur des indicateurs. Au sein de notre terrain de recherche nous avons constaté l'importance et le besoin apparent souligné par tous les collaborateurs, participants au projet, d'indicateurs de mesure ainsi que d'une visibilité sur leurs performances. L'analyse des performances peut entraîner et favoriser les échanges avec à l'appui des outils et instruments stratégiques, *Primum Non Nocere* prévoit d'utiliser le SBSC comme outil de référence lors des échanges avec le comité de mission, dont le rôle est, rappelons-le, de guider la société à mission vers l'accomplissement de la raison d'être. Ceci nous ramène à l'accomplissement de la raison d'être et à la mesure de la réussite de la société dans sa démarche. Le contrôle de gestion avec le SBSC, se présente alors comme outil favorisant la mobilisation des leviers de contrôle de Simons (1995) pour la société à mission. Nous constatons que les quatre contrôles sont liés et présentent un chainage, une implication des parties prenantes est nécessaire pour ne pas rompre et permettre ainsi l'accomplissement de la raison d'être.

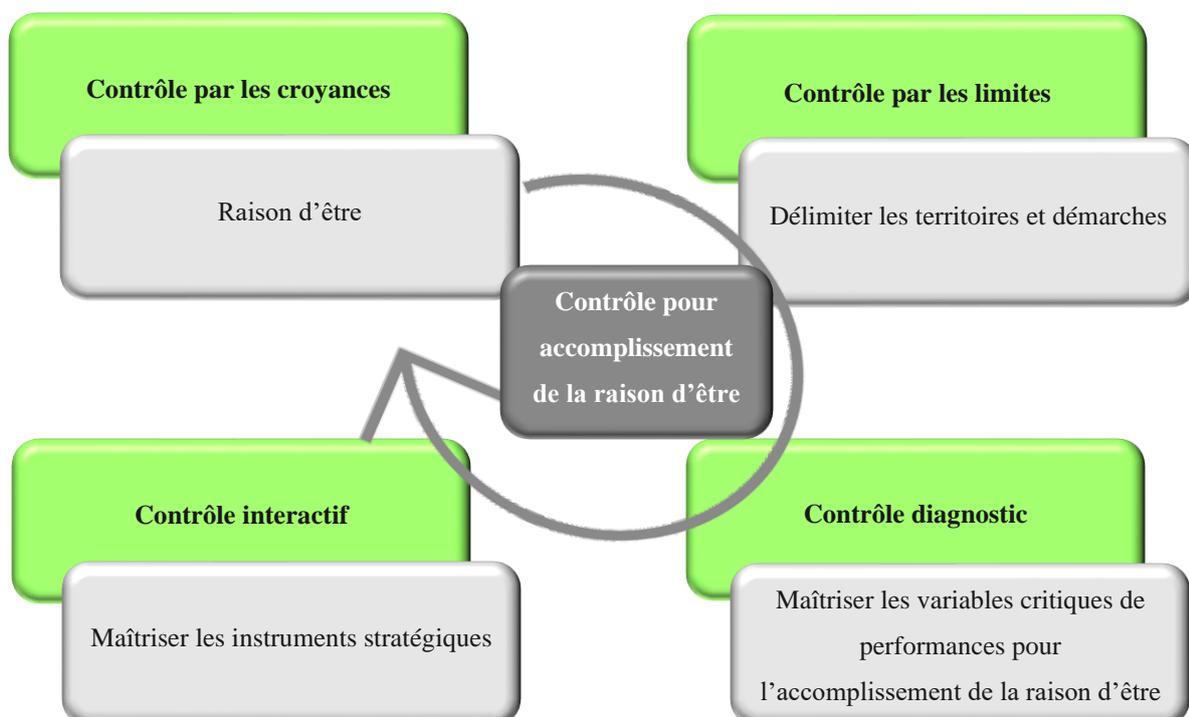


Figure 36 : Le contrôle de gestion pour l'accomplissement de la raison d'être de la société à mission à travers les leviers de Simons (1995), production propre

Comme nous l'avons présenté, l'analyse de nos données issues de la recherche intervention au sein de *Primum Non Nocere*, nous permet d'identifier les résultats suivants :

- **Le SBSC peut être un outil de référence pour la société à mission** : il donne un cadre stratégique pour intégrer les démarches orientées vers la RSE dans les sociétés à mission, dont la particularité est l'engagement du dirigeant à entretenir une finalité d'ordre social ou environnemental.
- **La construction de la stratégie ouverte peut être effectuée à l'aide de la carte stratégique** : nos observations supportent l'idée que la carte stratégique est un élément fondateur dans la construction et l'élaboration de la stratégie ; dans une démarche de transparence, d'ouverture et d'inclusion.
- **Le SBSC permet un pilotage transparent et collaboratif** : le contrôle de gestion évolue et son champ d'application s'élargit, il devient un outil stratégique et intervient et interagit en avec les autres fonctions au sein de la société. Ses outils peuvent favoriser le débat et le dialogue, ainsi que favoriser des réflexions stratégiques collectives.

Notre observation générale à l'issue de cette recherche intervention est que nous avons constaté que le modèle fonctionne. Il nous semble cependant important de nous questionner sur les raisons. Est-ce le modèle lui-même, uniquement qui a favorisé le succès de la démarche ? Nous avons constaté chez Primum une réelle logique interactive, nous sommes dans le cadre d'une stratégie ouverte. Ce que suggèrent nos observations est que le modèle fonctionne à condition qu'il soit mis en place dans la perspective d'un contrôle interactif et d'une stratégie ouverte. La construction et la démarche de la mise en place d'un SBSC n'auraient peut-être pas marché si cela avait été imposé. La société à mission implique une stratégie ouverte : inclusion et transparence en interne, comme la construction participative de la carte stratégique du SBSC ; et en externe du fait du comité de mission et de son appui sur le SBSC au cours de réunions périodiques.

Analysons maintenant les trois propositions de recherche à l'appui de nos résultats ainsi que de la revue de littérature. Nous nous demandons dans quelle mesure nos travaux permettent de faire évoluer la littérature et ce qu'ils apportent de nouveau à celle-ci.

**P1 : Le SBSC peut constituer un instrument de pilotage stratégique pertinent pour les sociétés à mission.**

**Selon le cadre théorique :** Kaplan (2002) dit que quand la performance financière n'est pas l'objectif premier, les organisations à but non lucratif peuvent rencontrer des difficultés avec l'architecture standard du BSC. La littérature présente le SBSC comme un outil innovant et adapté aux sociétés dont l'objectif unique n'est pas la rentabilité économique. Rappelons également que Kaplan et Norton (1998) expliquent l'importance fondamentale de la carte stratégique dans la construction du BSC. Elle est en effet l'étape préliminaire qui permet de dessiner les fondements de l'outil de pilotage et mesure de la performance.

**Selon nos observations :** En nous appuyant sur le cadre conceptuel de nos résultats se confirme l'idée que le SBSC peut constituer un instrument de pilotage stratégique pour les sociétés à mission. Il se présente comme adapté à la société à mission, dont le pilotage nécessite visibilité globale, inclusion, mesure des performances RSE, stratégie orientée vers la mission et qui intègre de façon opérationnelle les questions de la RSE. D'autre part, qu'il semble pouvoir être un outil de référence pour le comité de mission. La carte stratégique semble être indispensable dans la construction et l'émergence de la stratégie afin de permettre une construction pertinente du SBSC.

**Apport à la littérature :** Notre apport à la littérature pour cette première proposition est qu'elle supporte la proposition de recherche, le SBSC peut en effet, constituer un instrument de pilotage stratégique pertinent pour les sociétés à mission, nous apportons cependant une innovation à la littérature à deux niveaux, pour la société mission. A l'appui de notre expérience terrain concrète pour la société à mission qui ne présente pour le moment aucune recherche (à notre connaissance) en termes de contrôle de gestion, nous confirmons que le SBSC et sa carte stratégique peuvent être adaptés pour la société à mission et se dessinent comme les outils de référence.

**P2 : S'il est mobilisé comme un levier de contrôle interactif, il peut favoriser une stratégie ouverte (transparente et inclusive) au service d'une mission d'intérêt collectif.**

En nous appuyant sur nos travaux sur la littérature et nos résultats obtenus sur le terrain nous pouvons constater qu'il serait pertinent de voir le SBSC comme levier de contrôle interactif. Il peut effectivement favoriser une stratégie ouverte, de ce fait transparente et inclusive, qui serait au service de la mission de la société à mission afin de générer des actions orientées vers la vision de celle-ci. Nous présentons ci-dessous notre analyse du levier de contrôle interactif.

### **Levier de contrôles interactifs**

**Selon la revue de littérature :** Selon Simon le levier de contrôle interactif étudie les incertitudes en interne au sein de la société afin de permettre une prise de décision stratégique et adéquate par la direction en vue de résoudre la situation identifiée. Simons (1995) explique que selon la taille de la structure il faut développer de la créativité en termes d'échanges afin de favoriser l'émergence d'idées innovantes en vue de développer l'activité de l'organisation. Le contrôle interactif présenté par Simons (1995) est fondé sur quatre caractéristiques, la première caractéristique est qu'ils se concentrent sur des informations en constante évolution que la direction générale a identifiées comme stratégiques, la seconde caractéristique est que l'information est suffisamment importante pour garder l'attention de la direction, la troisième caractéristique est que les données générées par le système interactif sont mieux interprétées et analysées en réunions et la quatrième caractéristique est que le contrôle interactif est un catalyseur de débats sur les sujets mis en évidence. Nous identifions toutes ces caractéristiques comme des éléments à provenance interne au sein de la société.

**Selon nos observations :** Nous avons identifié le caractère inclusif du SBSC, il lui permet ainsi de favoriser la participation en interne des collaborateurs, mais également en externe à travers le comité de mission. Rappelons qu'il s'agit d'un organe obligatoire défini par la loi PACTE, qui est chargé exclusivement du suivi de l'exécution de la mission, il permet d'accompagner, guider et souligner les faiblesses de la société à

mission. Il est composé de membres externes et internes de la société à mission, ce qui permet une vision plus large de son activité, favorise l'adaptation de la stratégie en s'appuyant sur les parties prenantes externes.

**Apport à la littérature :** L'analyse du cadre théorique de nos résultats nous permet de souligner que nous apportons une vision complémentaire par rapport au cadre existant. Simons, a étudié à l'intérieur de l'organisation pour ce levier de contrôle interactif, entre les collaborateurs et la direction. Cependant notre analyse nous permet de constater qu'il peut aussi être entre l'organisation et les parties prenantes externes, notamment le comité de mission. Le rôle du comité de mission est justement de permettre d'identifier des points faibles et d'alerter la direction. Il pourrait alors d'agir d'un apport par rapport au modèle des leviers de contrôle de Simons, le levier des contrôles interactifs pourrait inclure également les parties prenantes et ainsi inclure des acteurs externes. Simons présente les interactions en interne, mais elles pourraient en effet l'être tout aussi bien avec l'extérieur.

Concernant les parties prenantes, il nous semble important de souligner que l'on considère souvent les fournisseurs, les actionnaires, les clients, le personnel etc. mais on pourrait également s'intéresser à des parties prenantes plus complexes. En effet toutes les personnes qui se trouvent sur un territoire, cette réflexion peut être pertinente dans le cadre du Territoire à Mission. En effet, les personnes qui vivent sur le territoire sur lequel se situent les sociétés engagées dans le Territoire à Mission, sont des parties prenantes. Il existe également des parties prenantes silencieuses celles qui ne s'expriment pas, mais qui existent et contribuent à la société, comme le personnel dans les mines dans les pays africains par exemple ou bien la nature. On l'oublie souvent, mais la nature est aussi une partie prenante silencieuse, on exploite ses ressources, on la pollue, on utilise son territoire. Notamment dans notre réflexion sur la société à mission, elle est prise en considération dans la démarche de la loi PACTE. Ce qui nous permet de constater que toutes les parties prenantes ont leur rôle dans une organisation, même celles qui ne peuvent s'exprimer ouvertement. Elles sont donc toutes à prendre en considération et cela confirme réflexion sur notre apport théorique du levier de contrôle interactif.

**P3 : Ce levier de contrôle interactif interagit avec les autres leviers de contrôle en vue de l'accomplissement de la mission de l'organisation.**

En faisant le parallèle entre nos résultats et notre cadre théorique des quatre leviers de contrôle de Simons, nous nous demandons si les leviers se complètent ? Nous observons que nos résultats s'inscrivent dans chacun des leviers de contrôle et que le levier de contrôle interactif interagit avec les autres leviers de contrôle (Figure 37). La synergie ainsi engendrée (Figure 36), permet une dynamique en vue de l'accomplissement de la mission.

Nous avons analysé le levier de contrôle interactif dans la proposition P2, analysons à présent les trois autres.

**Selon la revue de littérature :** L'objectif de Simons et son modèle des quatre leviers de contrôle est d'apporter un juste équilibre entre contrôle et autonomie qui lui semble absolument nécessaires. Il se demande alors de comment pouvoir les lier à la stratégie de façon pertinente et opérationnelle, les deux étant étroitement liés. Les quatre leviers de contrôle de son modèle ont chacun un rôle important dans l'atteinte des objectifs d'une société et donc du succès d'une organisation globale. Nous nous sommes questionnée au sujet des interactions entre ces leviers et plus précisément si le contrôle interactif interagit avec les autres leviers et dans quelle mesure.

### **Contrôle de diagnostic**

A travers ce contrôle, Simons (1995) met en évidence la situation globale de l'entreprise avec un suivi des performances principales et leur évolution tel dans un cockpit d'avion. Ce qui permet à la direction de s'assurer que les objectifs sont atteints de façon efficace et efficiente ou dans le cas échéant de communiquer une information précise sur la situation en s'appuyant sur les indicateurs de mesure de la performance. Cependant ce système n'est pas suffisant pour garantir un contrôle efficace, il engendre de la pression au sein des équipes ce qui peut entraîner l'échec du contrôle, plus perçu comme de la surveillance que du pilotage.

### **Contrôle de limites**

Simons (1995) explique que si une entreprise souhaite que ses salariés innover, il serait plus pertinent de leur dire ce qu'ils ne peuvent pas faire au lieu de ce qu'ils doivent faire. Il soutient le fait que le système de croyances et le système des limites sont comme le Yin et le Yang, ils fonctionnent ensemble et engendrent ainsi une dynamique, ensemble ils entraînent motivation et inspiration tout en gardant un cadre, ces forces opposées sont ainsi en harmonie l'une avec l'autre et c'est cela qui entraîne cette énergie positive.

### **Contrôle de croyances**

Simons (1995) explique que ce levier permet d'inspirer et promouvoir l'engagement des valeurs de l'organisation en inspirant et encourageant les collaborateurs à innover en termes de création de valeur. En effet Simons (1995) met en avant le fait que les systèmes de croyances peuvent contribuer avec le contrôle du diagnostic pour donner plus de pouvoir à la direction.

### **Selon nos observations :**

Nous avons retrouvé des éléments pertinents pour chacun des leviers de contrôle du modèle de Simons, pour lesquels nous proposons une synthèse.

### **Contrôle des croyances**

Nous avons identifié que les collaborateurs de *Primum Non Nocere* travaillaient de façon collaborative dans le sens de la vision de la société à mission. Ils se montrent fortement attachés à la mission de la société et expriment leur fort engagement aux valeurs et à la vision de la société. La démarche de la conception de la carte stratégique et de la construction du SBSC a stimulé beaucoup d'intérêt et elle leur a semblé aller dans le sens de leur fonctionnement et méthodologie. Ils ont immédiatement adhéré au SBSC du fait qu'il leur a permis de travailler dans le sens de leurs valeurs et ainsi promouvoir leur vision.

### **Contrôle des limites**

Nous avons identifié la pertinence du contrôle des limites à deux niveaux au cours de nos travaux, d'une part l'analyse complète de l'activité et la réflexion des actions stratégiques à mettre en place, a permis de pouvoir s'assurer que les activités vont dans le sens de la mission et de la vision et de ce fait que les activités entreprises ne sont pas risquées sur le plan stratégique ce qui serait contraire à sa mission. D'autre part de s'assurer que les activités permettent à la société de générer suffisamment de valeur économique afin de fonctionner. Nous pensons que le contrôle des limites permet de donner un cadre.

### **Contrôle diagnostic**

Notre analyse des résultats de notre étude, nous a permis d'observer que la mesure de la performance des différentes actions mises en place semble absolument nécessaire. Les collaborateurs ont exprimé la nécessité de pouvoir s'appuyer sur des indicateurs afin de mesurer leur performance. Ils ressentent le besoin de mesurer le niveau d'atteinte de la mission et ainsi pouvoir ajuster la stratégie de façon transparente et accessible aux collaborateurs. Ils souhaitent s'appuyer sur le SBSC pour pouvoir communiquer ces informations et ainsi impliquer les collaborateurs dans les activités et la vision de la société à mission.

**Apport à la littérature** : L'analyse du cadre théorique et de nos résultats nous permet d'apporter un renforcement du modèle des quatre leviers de contrôle de Simons. Il soutient que son modèle permet d'apporter un juste équilibre entre contrôle et autonomie qui lui semble absolument nécessaire. C'est à dire que les quatre contrôles sont complémentaires et interagissent ensemble dans un but commun. Nous nous sommes questionnée au sujet du levier du contrôle interactif qui nous est paru comme central, nous avons identifié dans la P2 qu'il peut en effet favoriser une stratégie ouverte, de ce fait transparente et inclusive, au service d'une mission d'intérêt collectif. Nous avons souhaité analyser à présent dans quelle mesure ce levier de contrôle interactif interagit avec les autres leviers de contrôle en vue de l'accomplissement de la mission de l'organisation.

Le contrôle interactif interagit avec :

- Le contrôle diagnostic, dans le sens où les collaborateurs de *Primum Non Nocere* ont exprimé le besoin de s'appuyer sur le SBSC afin de mesurer leur performance et ainsi pouvoir mettre en place des actions en vue de progresser et être dans un objectif d'amélioration continue, afin d'atteindre leur mission. Également à l'analyse du SBSC par le comité de mission, celui-ci pourra identifier et diagnostiquer des ? Ce serait donc en réponse à l'analyse d'une situation venant des collaborateurs (interne) et du comité de mission (externe) et la mise en place d'actions adaptées.
- Le contrôle des croyances, dans le sens où les collaborateurs de *Primum Non Nocere* sont en quête d'outil leur permettant d'avoir une vision plus claire de la stratégie qui les mènera à l'atteinte de leur mission et la poursuite de leurs activités en adéquation avec la vision de la société à mission. Ils ont de fortes croyances et sentiment d'appartenance, mais sont en quête de méthodologie et d'outil. Ce serait donc en réponse à cette situation que le contrôle des croyances peut stimuler des actions concrètes.
- Le contrôle des limites, dans le sens où nous avons identifié que *Primum Non Nocere* souhaite se diversifier et ouvrir son champ d'activité à de nouveaux secteurs afin d'avoir plus de parts de marchés et de permettre une meilleure rentabilité économique, nécessaire au fonctionnement de la société à mission. Ce serait donc en réponse à une situation jugée comme nécessaire pour la société que le contrôle des limites interagira avec le contrôle interactif.

Nous pouvons également noter que les autres contrôles interagissent également entre eux, nous présentons nos principales analyses :

- Le contrôle de diagnostic avec le contrôle des croyances. En effet les collaborateurs de *Primum Non Nocere* sont en quête d'indicateurs de mesure de la performance qui vont dans le sens de leur mission, ils expriment le besoin d'un outil leur permettant de mettre en place une stratégie permettant le déploiement d'actions et de mesures de leurs impacts leur permettant d'atteindre

leur mission. Ceci souligne leur fort sentiment de croyances aux valeurs de la société et du besoin tout aussi soutenu en termes de diagnostic et de mesures.

- Le contrôle des croyances avec le contrôle des limites. En effet les collaborateurs de *Primum Non Nocere* sont fortement attachés aux valeurs de la société à mission, leur souhait de se diversifier doit être réalisé dans le respect de la limite de la mission de la société.
- Le contrôle diagnostic avec le contrôle des limites. Nous identifions en effet le fait que le besoin d'indicateurs et de mesure de la performance, doit être mis en place en respectant une limite en termes d'éléments analysés. La difficulté de la limite des indicateurs a été soulignée lors de nos travaux.

Nos observations nous permettent alors de confirmer et de ce fait renforcer le modèle des leviers de contrôle de Simons (1995), les interactions entre les quatre leviers, permettent d'apporter équilibre et complémentarité en vue de l'atteinte de la mission de la société. Dans le cadre de notre étude, les leviers de contrôle sont un cadre théorique tout à fait adapté pour la société à mission.

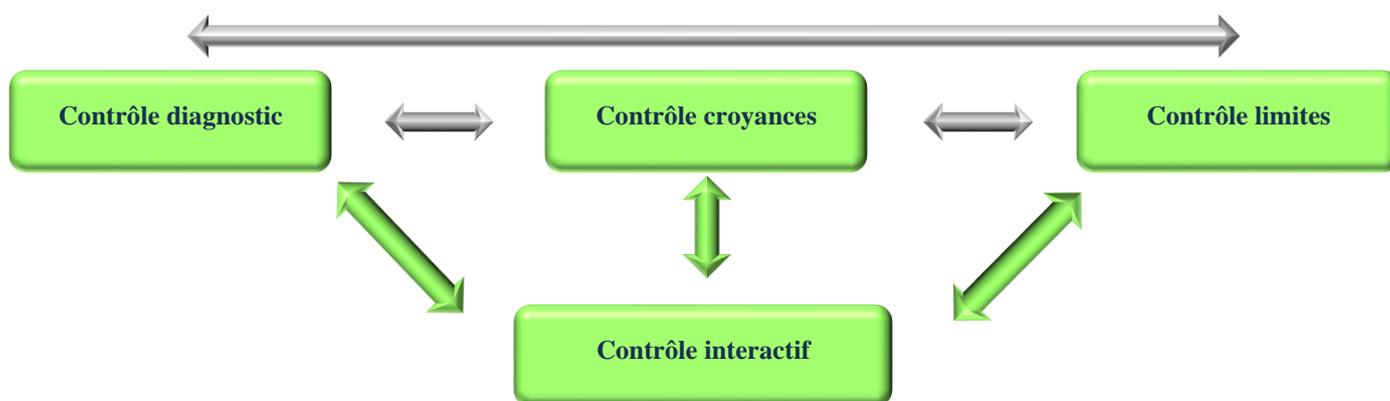


Figure 37 : Interaction entre le contrôle interactif et les autres leviers de contrôle de Simons (1995), production propre

### 4.3.2. Principales limites de la thèse

Bien que nos travaux présentent et soulignent à travers l'étude de cas des éléments innovants et pertinents, nous souhaitons réfléchir à leurs limites. La carte stratégique qui est un élément fondateur d'un BSC ou d'un SBSC comme nous l'avons présentée peut avoir des limites elle-même. En effet, Kaplan (2009) explique avoir constaté que le maillon le plus faible d'une carte stratégique et d'un BSC était la perspective d'apprentissage et de croissance. Les axes et objectifs étant fixés au moment de la conception de la carte, ils ne sont pas amenés à évoluer au rythme de la croissance et du progrès de la société d'une part, mais également en ce qui concerne les collaborateurs il n'est pas aisé d'identifier le lien qu'il pourrait y avoir entre eux et la stratégie elle-même. Il poursuit ses travaux en présentant le fait que pendant de nombreuses années, la perspective de l'apprentissage et de la croissance était pour ainsi dire « *la bête noire du BSC* ». Les entreprises disposaient de mesures génériques pour les employés, telles que la satisfaction et le moral des employés, ou bien la rotation, l'absentéisme et les retards, aucune d'entre elles n'avait pour but de mesurer ce qui reliait les capacités des employés à la stratégie (Kaplan, 2009).

Nous nous appuyons dans nos travaux sur le BSC et le SBSC qui en découlent, la limite que nous pouvons souligner est le fait que nos travaux n'intègrent pas plusieurs recherches critiques portant plus spécifiquement sur le BSC (Norreklit 2000, 2003 ; Capron, Quairel, 2006). Le BSC présente des limites, comme tout outil cela est incontestable. L'objectif de tous travaux de recherche est d'apporter une amélioration, un progrès et une compétence nouvelle à l'existant afin de générer le progrès.

Nous pouvons également présenter en tant que limite le fait qu'au-delà des SBSC d'autres auteurs présentent des variantes à cet outil comme l'« *integrated scorecards* » (Journeault, 2016), l'« *integrated risk scorecards* » (Trébuçq, 2015), ou bien par exemple le « *new CSR scorecards* » (Mehralian et al., 2019 ; Wong et al., 2016). Dans notre recherche nous avons choisi de nous appuyer sur le SBSC, qui prend appui sur le BSC et sa carte stratégique ce qui présentait un intérêt particulier dans notre démarche, mais tous ces autres outils pourraient être pertinents et mériteraient une étude comparative sur le terrain.

Une limite en termes d'exploitation du SBSC pourrait être que la thèse porte sur la conception et pas sur l'utilisation en routine du SBSC. Cependant les travaux sont prévus et notre recherche

va se poursuivre dans ce sens. Nous allons cependant patienter et observer le fonctionnement de l'outil sur plusieurs cycles afin d'en avoir une analyse constructive et comparative sur plusieurs périodes.

Nous avons abordé les principales limites de notre recherche, d'autres pourraient certainement immerger et paraître alors pertinentes suivant un autre regard, expérience ou approche. C'est précisément ce qui rend la recherche si dynamique et riche.

### ***4.3.3. Perspectives de travaux futurs et ouverture***

Nos travaux de recherche mettent en avant le lien entre contrôle de gestion et stratégie ainsi que l'évolution qui tend vers des démarches de plus en plus ouvertes et collectives. Le contrôle de gestion pourrait se positionner comme acteur de la construction de la stratégie et de la réflexion autour de la stratégie. Nous pouvons alors nous demander est-ce que le contrôle de gestion pourrait être un outil de « *strategic thinking* » ? Cela pourrait en effet faire évoluer la discipline et lui donner un rôle central au sein des organisations. Ainsi le contrôle de gestion pourrait glisser d'une fonction support à une fonction organisationnelle.

Notre recherche va se poursuivre d'une part par l'observation de l'utilisation du SBSC sur une longue période afin d'étudier le processus d'intégration de l'outil ainsi que les effets qu'il permet de d'octroyer au sein de *Primum Non Nocere* ; d'autre part par des études empiriques où il s'agira d'étudier la dynamique des interrelations dynamiques entre les processus stratégiques, notamment vis-à-vis des stratégies RSE et les processus de pilotage au sein de sociétés à mission. Nous pourrions alors nous appuyer sur les travaux de Busco et Quattrone (2015) dans lesquels ils expliquent comment un outil de gestion par sa dimension visuelle favorise les interactions entre les collaborateurs.

Nous avons pris pour fondement à notre recherche la carte stratégique du BSC. Elle nous a principalement permis de favoriser le dialogue, stimuler l'émergence d'idées stratégiques, donner une vision d'ensemble aux collaborateurs et guider les actions à venir. Les échanges sur la maquette de cette dernière nous ont confirmé qu'elle semble être un outil très complet en tant

que tel, on peut alors se demander si elle peut être utilisée en tant qu'outil à part entière ? De ce fait nous demander comment piloter une entreprise à partir de la carte stratégique ?

Nous nous sommes appuyée sur la littérature ainsi que sur notre étude de cas pour admettre que le contrôle de gestion permet l'émergence de stratégies. Nos travaux portent sur une société à mission spécialisée dans la RSE, le contrôle de gestion permettrait donc l'émergence de stratégies RSE. Il s'agit d'un angle tout à fait novateur qui nous permet de considérer le contrôle de gestion comme une fonction au sein des entreprises et discipline de recherche, comme un acteur pertinent face à la situation d'urgence mondiale. Cela permet d'innover et de réfléchir à de nouvelles fonctions et approches du contrôle de gestion qui pourrait contribuer à répondre aux exigences du monde de demain. On pourrait alors se demander comment le contrôle de gestion pourrait-il favoriser la mise en place de la RSE au sein d'une société ? Dans la continuité de cette réflexion, dans nos travaux nous nous sommes intéressée au SBSC et avons travaillé sur le développement de sa carte stratégique au sein d'une société à mission. Nous pouvons alors nous questionner si nous pouvons créer un SBSC générique pour toutes les sociétés à mission. Il pourrait être l'outil de référence permettant de construire la stratégie autour de la mission, de la piloter et de pouvoir mesurer ses performances.

Nous pourrions également utiliser le SBSC comme outil de référence pour le Territoire à Mission que souhaite développer *Primum Non Nocere* et dont il a déjà déposé le nom ainsi que déployé des actions au sein d'une Chambre de Commerce et de l'Industrie du territoire français et étendre ainsi l'outil et la démarche au niveau national. Ce serait alors un outil incontournable pour toutes les sociétés à mission mais, également pour toutes les sociétés engagées et responsables sur le plan social, sociétal et écologique. Le SBSC et sa carte stratégique pourraient-ils alors être l'outil de référence pour les sociétés engagées dans le *Territoire à Mission* ?

#### 4.4.Synthèse : Chapitre 4 - Analyse des résultats et discussion

Après un travail en trois phases, nous avons obtenu les résultats suivants:

- Le SBSC peut être un outil de référence pour la société à mission
- La construction de la stratégie ouverte peut être effectuée à l'aide de la carte stratégique
- Le SBSC permet un pilotage transparent et collaboratif



Nos apports:

- Le SBSC peut constituer un instrument de pilotage stratégique pertinent pour les sociétés à mission ainsi que pour le Territoire à mission. Pour le moment il n'existe aucune analyse de la société à mission sous le prisme du contrôle de gestion.
- S'il est mobilisé comme un levier de contrôle interactif, le SBSC peut favoriser une stratégie ouverte au service d'une mission d'intérêt collectif. Ce contrôle peut être déployé à l'appui des parties prenantes externes et non seulement internes, comme dans le modèle de Simons.
- Ce levier de contrôle interactif interagit avec les autres leviers de contrôle en vue de l'accomplissement de la mission de l'organisation. Le cadre théorique paraît tout à fait pertinent pour la société à mission.
- La démarche fonctionne à condition de s'inscrire dans une démarche de contrôle interactif dans le cadre d'une stratégie ouverte.



Les limites:

- Limites de la carte stratégique en termes de croissance et apprentissage
- Les recherches critiques sur le BSC ne sont pas analysées
- Il existe des variants du SBSC qui pourraient également être pertinents
- La thèse porte sur la conception et non sur l'utilisation du SBSC



Les perspectives:

- Evolution du contrôle de gestion, passant d'une fonction support à une fonction organisationnelle
- SBSC outil de gestion favorisant les interactions entre collaborateurs du fait de sa dimension visuelle
- Piloter une société à partir de la carte stratégique
- SBSC outil générique de référence pour les sociétés à mission
- SBSC et sa carte stratégique, les outils de référence pour les sociétés engagées dans le Territoire à Mission

Ce chapitre nous a permis de rendre concrète notre recherche intervention, d'obtenir les éléments de réponse à notre question de recherche ainsi que pistes de réflexions pour nos propositions de recherche. Notre terrain d'étude, la société à mission *Primum Non Nocere*, a été particulièrement inspirant et un bel exemple de succès du modèle. Il nous permet ainsi d'identifier la pertinence du SBSC pour la société à mission et de son extension possible pour le Territoire à mission, mais également la nécessité d'un système de contrôle de gestion ouvert pour que la démarche fonctionne.

L'analyse de nos résultats nous permet de reboucler avec la littérature et d'illustrer que notre thèse supporte le cadre théorique que nous avons identifié comme pertinent. Les leviers de contrôle de Simons (1995) se présentent en effet comme pertinents et les interactions entre les différents contrôles s'inscrivent dans la dynamique de la société à mission. Nous avons présenté dans ce chapitre, nos réflexions à des perspectives de travaux futurs et ainsi ouvrir un champ de recherche et de questionnements.

## **Conclusion deuxième partie : Retour sur l'étude de cas exploratoire sur la conception d'un SBSC dans une société à mission**

Comme nous l'avons souligné, dès les premières étapes des travaux de thèse, identifier un problème sur le terrain et tenter de le résoudre par les apports de la littérature ainsi que l'identification d'approches innovantes, nous semblait être une démarche intéressante et particulièrement stimulante. Nous nous trouvons face à un contexte complexe qui bouleverse et amène aux changements de nombreux modèles et modes de fonctionnements. Nous voulions nous imprégner du terrain, du quotidien d'une entreprise, être confrontés à ses problématiques, afin d'identifier notre axe de recherche. Nous avons alors choisi de nous appuyer sur la théorie enracinée et la méthode abductive dans le cadre de notre thèse. Conformément à cette théorie, à travers l'approche abductive nous avons pu fonder nos raisonnements sur des faits établis par nos observations. Cela nous a permis afin de conceptualiser, des hypothèses, modèles ou théories et notre objectif était d'en déduire des lois universelles. La recherche intervention en contrôle de gestion se présente comme une recherche collaborative favorisant les interactions, qui vise à coproduire avec les acteurs de l'organisation des démarches génératrices de connaissances (Cappelletti, 2010). L'intérêt de notre méthodologie est que nous avons été acteur sur le terrain et avons observé et également participé au processus.

Notre terrain d'étude dans le cadre de cette recherche intervention a été, la société à mission, spécialisée dans le de diagnostic et de coaching RSE. Face au développement imminent des activités et de la masse salariale de *Primum Non Nocere*, nous avons noté qu'un réel besoin de structure et de cadre se fait ressentir à tous niveaux de la hiérarchie. Comme nous l'avons présenté nous sommes intervenue à plusieurs reprises et avons procédé en phases afin de coconstruire avec la société à mission un outil de pilotage :



Nos travaux se sont révélés constructifs et intéressants et nos données nous ont permis d'identifier trois résultats majeurs. Afin de répondre à notre question de recherche, nous avons pris appui sur presque 20 h de réunions collectives et entretiens individuels, ainsi que sur 7 documents regroupant presque 120 pages de données. Ces travaux nous ont permis d'identifier les trois résultats suivants :

**Le SBSC pourrait être l'outil de référence pour société à mission.**

**La construction de la stratégie ouverte peut être effectuée à l'aide de la carte stratégique du SBSC.**

**Le SBSC pourrait permettre un pilotage transparent et collaboratif.**

La réflexion sur nos travaux et leur confrontation avec la théorique, nous permet de développer une discussion qui semble supporter les éléments à la littérature existante dans le domaine du contrôle de gestion. Le contexte du monde en transition appelle à de nouveaux modèles de fonctionnement, nous pourrions ainsi à travers cette thèse développer un concept qui pourrait être utilisé en contrôle de gestion pour la société à mission de façon générale. Nous nous sommes demandé dans le cadre de ces travaux de thèse, quelle est la pertinence du Sustainability Balanced Scorecard pour le contrôle de gestion stratégique des sociétés à mission ? Afin de répondre à notre question de recherche nous nous appuyons sur trois

propositions, qui à travers notre analyse contribuent toutes à apporter un élément différent à la littérature et supporter l'idée que le SBSC pourrait être un outil pertinent pour la société à mission, à condition qu'il soit déployé dans une démarche de stratégie ouverte.

Nos observations et résultats nous permettent de supporter la littérature et d'y contribuer en y apportant des axes d'analyse nouveaux. Malgré nos apports à la littérature, notre réflexion présente des limites que nous avons identifiées pour une partie, d'autres pourraient certainement immerger, c'est précisément ce qui rend la recherche si dynamique et riche et permet de faire avancer les connaissances et les théories. Les limites que nous avons identifiées sont :

- Limites de la carte stratégique la croissance et l'apprentissage, les axes et objectifs étant fixés au moment de la conception de la carte, ils ne sont pas amenés à évoluer au rythme de la croissance et du progrès de la société. A travers le SBSC nous avons souhaité souligner le facteur inclusif de la démarche.
- Les recherches critiques sur le BSC ne sont pas exploitées et comme pour tout, chaque outil possède des points forts, mais également des axes d'amélioration. A travers le SBSC nous avons tenté d'apporter une vision nouvelle de l'outil.
- Nous n'avons pas exploité tous les outils pouvant satisfaire l'attente de *Primum Non Nocere*, comme les variants du SBSC, dans notre recherche nous avons choisi de nous appuyer sur le SBSC, qui prend appui sur le BSC et sa carte stratégique ce qui présentait un intérêt particulier dans notre démarche.
- La thèse porte uniquement sur la conception et non sur l'utilisation du SBSC, bien que les travaux soient prévus sur une période d'analyse de plusieurs cycles, à ce stade nous ne présentons pas l'utilisation opérationnelle de l'outil.

Nous pensons sincèrement qu'un travail de recherche abouti devrait ouvrir le champ à de nouveaux questionnements et permettre ainsi à la discipline d'évoluer et de progresser. Nous avons ainsi identifié des perspectives de recherche qui pourraient s'appuyer sur les travaux de cette thèse. Nous avons identifié comme perspectives de recherche :

- L'évolution du contrôle de gestion, semble tendre d'une fonction support à une fonction organisationnelle. Le lien entre le contrôle de gestion et la stratégie se confirme et l'évolution qui tend vers des démarches de plus en plus ouvertes et collectives. Le contrôle de gestion pourrait-il être un outil de « *strategic thinking* » ?
- Le SBSC est un outil de gestion favorisant les interactions entre collaborateurs du fait de sa dimension visuelle, nous pourrions alors nous appuyer sur les travaux de Busco et Quattrone (2015) et réfléchir sur la perspective collégiale de l'outil de gestion par sa dimension visuelle.
- Nous nous demandons si la carte stratégique à elle toute seule ne pourrait-elle pas permettre le pilotage d'une société. Son rôle a été majeur et central dans nos travaux, elle nous a permis de favoriser le dialogue, stimuler l'émergence d'idées stratégiques, donner une vision d'ensemble aux collaborateurs et guider les actions à venir.
- Le SBSC pourrait-il être un outil générique et surtout de référence pour les sociétés à mission ? Notre analyse nous permet de penser qu'il pourrait être l'outil de référence permettant de construire la stratégie autour de la mission, de la piloter et de pouvoir mesurer ses performances.
- Pour aller encore plus loin en termes d'innovation opérationnelle, le SBSC et sa carte stratégique seraient-ils les outils de référence pour les sociétés engagées dans le Territoire à Mission ? Ce serait alors l'outil pour toutes les sociétés engagées et responsables sur le plan social, sociétal et écologique.

Nous pouvons alors conclure qu'à partir de l'analyse de nos résultats et à l'appui d'une recherche intervention abductive, les apports de nos travaux sur le terrain s'inscrivent à plusieurs niveaux, du point de vue managérial. Ils apportent une solution opérationnelle pour des sociétés à cadre et démarches innovantes qui n'ont à ce jour pas de modèle de gestion. Ils nous permettent également de réfléchir aux perspectives et à l'évolution des modèles et cadres théoriques existants en vue de les développer, ajuster ou confirmer.

## Conclusion générale

---

Face au contexte d'urgence sociale et écologique actuel, nous nous sommes interrogée sur le rôle que pourrait jouer le contrôle de gestion dans l'évolution de la littérature et des pratiques en répondant à cette situation problématique majeure. Notat et Senard (2018) dans leur rapport présentent une réflexion sur la finalité de l'entreprise. Le modèle classique est orienté vers une finalité financière, tournée vers une partie prenante unique : l'actionnaire. Le rapport souligne que dans le monde en transition actuel, la finalité de l'entreprise évolue et se veut plus responsable avec une vision de bien commun. La RSE, prend alors une position stratégique conséquente. La loi PACTE, apporte en 2019 une réelle innovation sur le plan législatif et pratique avec la société à mission, dont le but est d'engager les dirigeants à adopter une démarche responsable et à entretenir une finalité d'ordre social ou environnemental en apportant une modification aux statuts de leurs sociétés. Nous avons alors réfléchi à cette innovation juridique et à ce nouveau modèle de société en termes de gouvernance et de management. Cette nouvelle qualité de société amène à réfléchir aux systèmes de contrôle et de pilotage.

Nous nous sommes interrogée sur les systèmes de contrôle et de déploiement de la stratégie adaptés pour cette société à raison d'être, tournée vers le bien commun, dont la finalité n'est pas uniquement le profit. Nous nous sommes alors intéressée au contrôle de gestion dans les organisation dites « *Non for Profit* » et à au contrôle de gestion dans le contexte de la RSE. Ce qui nous a permis de repenser la fonction de contrôle pour la société à mission. Le sujet nous paraît tourné vers l'avenir pour lequel d'une part, la littérature ne présente pas de nombreux travaux ; d'autre part qui nous est paru pertinent dans le contexte mondial actuel. L'urgence semble en effet résider dans des d'actions orientées vers le développement durable, les démarches sociales et sociétales. Le monde de demain aura besoin d'entreprises responsables, dont les actions visent l'intérêt social, sociétal écologique et la littérature de nouveaux modèles et outils. La société à mission est une « *qualité* » définie ainsi par la loi PACTE, pour les entreprises qui souhaitent s'inscrire dans une démarche responsable et dont l'objectif n'est pas uniquement le profit financier à tout prix. Ce sont des sociétés donc le fonctionnement et l'organisation stratégique peuvent être amenés à être modifiés et dont la nécessité de systèmes de pilotage et de contrôles adaptés nous paraît évidente.

Nous nous sommes intéressée aux travaux de recherche existants, afin de faire le lien entre le contrôle de gestion et la stratégie et avons été en mesure que supporter l'idée que les deux sont

directement liés et interdépendants. La finalité des sociétés à mission est leur raison d'être tournée vers le bien commun. Nous nous sommes questionnée sur la vision adaptée de contrôle et stratégie. La vision de la RSE se veut d'être de bien commun, d'être responsable et inclusive et concerne et impacte tous les collaborateurs d'une organisation. Nous avons alors réfléchi à la pertinence d'une approche stratégique et de contrôle ouverte, inclusive et transparente.

La revue de littérature nous a permis de souligner que les entreprises à vision responsable, comme les sociétés à mission, qui inscrivent dans leur fonctionnement et stratégie la logique de la responsabilité sociétale et environnementale pourraient avoir besoin d'un modèle de contrôle sur lequel s'appuyer. Il leur permettrait de déployer leur démarche de façon efficace et efficiente afin d'accomplir leur raison d'être. Face à un monde en transition qui entraîne de nombreux changements, nous avons pensé qu'il pourrait être pertinent de nous appuyer sur un modèle de contrôle solide. Nous avons choisi comme cadre théorique de nous appuyer sur le modèle des leviers de contrôle de Simon (1995), ils permettent dans une dynamique active et innovante de trouver le juste équilibre entre contrôle et autonomie. Nous avons souligné leur champ d'application large, qui semblerait convenir à une société dont la finalité n'est pas le profit.

Les besoins des différents contrôles, que nous avons identifiés dans la revue de littérature, nous ont permis d'orienter notre recherche vers un outil comme le BSC et sa carte stratégique. Il est défini par ses auteurs (Kaplan, Norton, 1992) comme un outil de pilotage, qui permet une vision globale par axe avec une mesure de la performance des différents objectifs, tous orientés vers la stratégie de la société, qui peut être interprétée comme la vision et la mission de la société à mission. Nous nous sommes appuyée sur une adaptation du BSC, qui permettrait le pilotage stratégique d'une société dont la finalité est le bien commun. Le BSC et sa carte stratégique nous ont semblé particulièrement adaptés ayant déjà eu des travaux sur les apports du BSC dans les « *non-profit organization* ». Face à un outil solide reconnu par les professionnels et mis au défi par de nombreux chercheurs, nous nous sommes appuyée sur les travaux de Hansen et Schaltegger (2016) sur le SBSC, qui se présente comme une évolution du BSC, fournit un cadre prometteur pour intégrer les stratégies orientées vers la RSE dans les entreprises. Il se présente comme outil innovant qui permet d'associer les questions financières et non financières dans la gestion stratégique (Chehimi, 2022). Il permet en effet, d'inclure dans un outil de pilotage et mesure des performances, ce sujet pertinent et actuel qui répond aux principales exigences de l'écologie, du social et de la performance en termes économiques. Cet outil montre la relation entre les performances économiques, environnementales et sociales (Figge et al., 2002). Nous

nous sommes alors demandée est-ce que le SBSC constitue un outil de pilotage stratégique pertinent pour la société à mission ?

Afin de répondre à cette problématique et réfléchir sur nos propositions de recherche, nous avons choisi une démarche qualitative, basée sur la recherche intervention pour un cas unique. L'intérêt de la recherche intervention est que nous avons été acteur sur le terrain et avons observé et également participé au processus. Au cours d'une recherche intervention le chercheur est immergé dans l'objet de son étude il participe directement à la démarche (Lukka, 2005). Ces interactions lui permettent de transformer d'une part et de pouvoir observer les changements émergents de la démarche d'autre part (Lewin, 1946 ; Argyris et al., 1985 ; Schein, 1985 ; Van de Ven, Johnson, 2006). Cappelletti (2010) souligne que la recherche intervention en contrôle de gestion se présente comme une recherche collaborative favorisant les interactions, qui vise à coproduire avec les acteurs de l'organisation des démarches génératrices de connaissances. A travers le cas unique de ce contexte innovant dans la littérature, nous espérons en dégager comme Crozier une notion qui pourra être répliquée dans toutes les sociétés à mission dont le nombre croît de façon exponentielle et dont le contrôle de gestion spécifique n'a pas encore été étudié.

Nous avons déployé notre recherche intervention et avons de ce fait répondu à l'attente de *Primum Non Nocere*, qui fait partie des premières sociétés à mission en France, en concevant, avec une équipe dédiée au projet, pendant plusieurs mois, la stratégie qui leur permettra d'atteindre la mission de la société avec comme support, une carte stratégique, prémisses du SBSC. La société à mission, *Primum Non Nocere*, s'est tournée vers nous afin de nous demander de mettre en place un outil de pilotage stratégique et de mesure des performances qui les aiderait d'une part à gérer leur importante croissance ainsi que la mise en place d'une nouvelle organisation interne ; d'autre part pour piloter la mission de la société à mission. Il a été convenu de travailler ensemble avec le SBSC et sa carte stratégique. La construction de la carte stratégique du SBSC nous a permis de les guider dans l'élaboration de leur stratégie, elle a également favorisé l'émergence d'idées stratégiques et démarches visant l'atteinte de la mission de la société. Ces travaux nous ont ainsi permis de constater sur le terrain quel pourrait être le contrôle de gestion pour la société à mission ainsi que de répondre à notre question de recherche.

Afin de mener à bien notre recherche intervention, nous sommes intervenue au sein de *Primum Non Nocere* à plusieurs reprises sur plusieurs mois. Nous avons travaillé avec une équipe de sept collaborateurs, dont certains font partie du comité de mission. L'équipe était composée du : président de la direction générale, du responsable juridique et financier, du directeur des opérations, du directeur du développement, du responsable performance et qualité, du responsable recherche et développement ainsi que d'un consultant. Notre travail s'est constitué en trois phases :

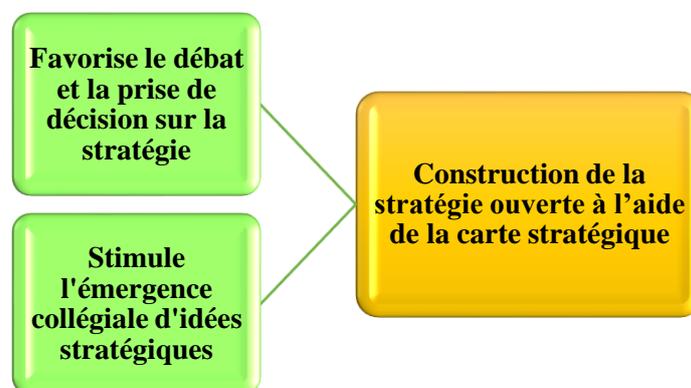
- La construction collective de la carte stratégique ;
- Les entretiens individuels pour collecter le retour d'expérience de tous les collaborateurs ayant participé au projet ;
- Participation à la réunion du comité de mission au cours de laquelle nous avons pu observer la démarche pratique de la carte que nous avons construite.

Nous nous sommes ainsi appuyée sur un travail de codage et d'analyse minutieux afin de traiter vingt heures d'enregistrements de réunions et entretiens individuels ainsi que sur de nombreux documents internes et externes de *Primum Non Nocere* afin d'obtenir les résultats suivants que nous avons rapproché avec la littérature :

- **Le SBSC peut être un outil de référence pour la société à mission :** Les SBSC fournissent un cadre prometteur pour intégrer les stratégies orientées vers la RSE dans les entreprises (Bieker, Gminder, 2002 ; Hansen Schaltegger, 2016). Prenons l'exemple de Dyllick et Muff (2016) qui soulignent une évolution possible en quatre modèles : « *business as usual* », « *the business case* », « *the Triple Bottom Line* » et « *the common good* ». La plupart des travaux sur les architectures des SBSC semblent s'arrêter aux trois premiers, or « *the common good* » serait porteur de sens pour des organisations orientées vers un intérêt collectif comme les sociétés à la mission. La particularité de la société à mission comme présenté par la loi Pacte est qu'une modification des statuts souligne l'engagement du dirigeant à entretenir une finalité d'ordre social ou environnemental.

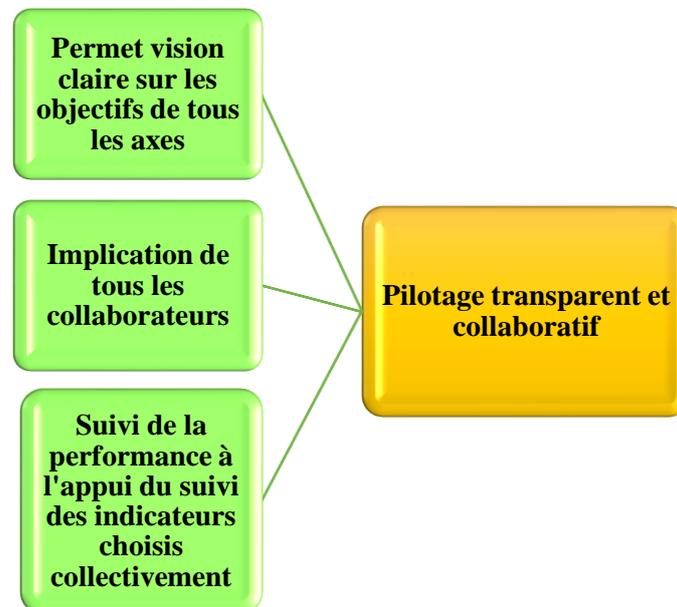


- **La construction de la stratégie ouverte peut être effectuée à l'aide de la carte stratégique :** La carte stratégique semble en effet être un élément fondateur dans la construction et l'élaboration de la stratégie (Kaplan, Norton, 1998). Whittington quant à lui présente l'idée de « *stratégie ouverte* », il souligne la notion de transparence et d'ouverture ainsi que la notion de l'inclusion. La construction collective de la carte stratégique, inclue la participation des collaborateurs et engendre la transparence des processus et l'implication de tous.



- **Le SBSC permet un pilotage transparent et collaboratif :** Chenhall (2003) présente l'évolution dynamique du contrôle de gestion qui devient outil actif et opérationnel jouant un rôle de plus en plus important. Malmi et Brown (2008) présentent le contrôle de gestion comme un package, il intervient et interagit en effet avec les autres fonctions au sein de la société ce qui lui confère une place centrale dans le pilotage de celle-ci. Le contrôle de gestion peut être perçu comme une machine maïeutique (Busco, Quattrone,

2018), en effet ses outils peuvent favoriser le débat et le dialogue, ainsi que favoriser des réflexions stratégiques qui permettent au collectif de débattre et dialoguer pour construire une stratégie collectivement grâce aux interactions engendrées.



Nous avons analysé nos résultats et avons raisonné sur nos propositions de recherche et la revue de littérature que nous avons réalisée. Nos travaux de recherche dans le cadre de cette thèse nous ont permis d'identifier des contributions que nous pouvons apporter à la littérature est aux modèles existants. Nous apportons en effet une innovation en termes de contrôle de gestion qui contribue à la réflexion sur le pilotage et la mesure de la performance de la société mission, mais également du Territoire à mission. Ces deux modèles juridiques innovants, s'inscrivant dans la transition actuelle des organisations et à ce stade, il n'y a pas recherche mettant en lien la société à mission et le contrôle de gestion. Notons que le champ d'application de la fonction s'élargit en termes de pilotage stratégique et de mesure de la performance dans cette dynamique responsable, qui manque à ce jour de modèle de d'outil de gestion. Nous apportons également une vision complémentaire pour le cadre théorique existant, dans le modèle des quatre leviers de contrôle de Simons (1995). Il a étudié les éléments provenant de l'intérieur de l'organisation pour ce levier de contrôle interactif, notre analyse nous permet de constater qu'il peut aussi être entre l'organisation et les parties prenantes externes, notamment le comité de mission. Nous avons également souligné la question des parties prenantes, l'on ne considère pas

systématiquement toutes les parties prenantes et que celles qui sont plus complexes ou silencieuses, ne sont pas considérées, pourtant leur impact pourrait être important. Enfin nous apportons un renforcement du modèle existant avec le modèle des quatre leviers de Simons qui permet en effet d'apporter un juste équilibre entre contrôle et autonomie qui lui semble absolument nécessaire. Ils sont en effet complémentaires et interagissent ensemble dans un but commun. Il semble également être un cadre théorique tout à fait adapté pour la société à mission et le SBSC comme outil de référence.

En nous appuyant sur nos observations sur le terrain ainsi que nos recherches dans la littérature, nous pouvons conclure que le SBSC construit à partir de la carte stratégique semblerait être un outil pertinent pour la société à mission. Le contrôle de gestion adapté à la société à mission serait un contrôle de gestion ouvert et transparent, orienté sur l'intelligence collective qui s'appuierait sur la carte stratégique afin de fonder sa stratégie en vue d'atteindre sa mission. Le SBSC permettrait un pilotage complet avec des objectifs pour tous les axes, collaboratifs et transparents, appelant à la participation de tous et offrant un suivi des performances de façon périodique à l'aide des indicateurs. Le SBSC serait présenté au cours des réunions du comité de mission, donnant ainsi tout son sens à l'outil de contrôle de gestion. Il pourrait ainsi devenir un outil de référence utilisé par toutes les sociétés à mission.

Nos travaux de recherche sur le terrain nous ont permis d'une part de confirmer les notions identifiées dans la littérature existante. Ils nous ont également permis de donner une nouvelle perspective d'évolution au contrôle de gestion qui s'inscrit comme une fonction de plus en plus centrale au sein des sociétés, ainsi qu'au SBSC et sa carte stratégique. Nous nous intéressons au contrôle de gestion pour la société à mission, le sujet semble peu traité pour le moment dans la littérature et paraît cohérent avec le contexte actuel. Le SBSC, variante prometteuse de l'emblématique BSC, présente des études, mais ne semble pas avoir trouvé de terrain opérationnel. Nous proposons alors un axe de réflexion concret afin de continuer à étudier le SBSC pour la société à mission, qui se présente comme un terrain novateur et en pleine croissance. Nous apportons ainsi à travers cette thèse un axe de réflexion innovant avec des perspectives prometteuses.

Nos travaux et observations nous ont permis d'identifier un outil pertinent et utile pour la société à mission qui à ce stade ne dispose pas d'outil de gestion et de pilotage propre. Nous nous sommes intéressés au contrôle de gestion pertinent pour la société à mission et avons

identifié qu'il s'agirait d'une approche transparente et collaborative. Devenir société à mission est un choix et surtout une démarche responsable et engagée de la part des dirigeants sensibles au contexte mondial. Cette approche permet comme nous l'avons constaté au cours de notre recherche-intervention, d'impliquer et investir les collaborateurs dans la mission de la société. Nous avons identifié le SBSC comme outil pertinent pour la société à mission, notion qui pourra être répliquée de façon générique et systématique à toutes les sociétés à mission. Il permet un pilotage transparent ainsi que d'impliquer et d'aligner tous les services de l'entreprise. Le SBSC permet ainsi d'apporter des réponses concrètes et cohérentes aux décisions stratégiques, qui sont prises au moment de la construction de sa carte stratégique, pour une performance maximale. C'est donc un outil collaboratif, permettant une vision d'ensemble et l'implication de tous. La construction de la carte stratégique permet une vision d'ensemble du fonctionnement de la société, ce qui favorise un choix plus pertinent des objectifs permettant de diriger les actions en vue d'atteindre la mission ainsi que de mesurer leur performance de façon périodique. Elle favorise également l'émergence d'idées stratégiques, en stimulant les échanges et les débats, ce qui crée une dynamique constructive. Nos observations nous permettent d'apporter aux professionnels, un outil pour ce modèle de société qui émerge et qui semble manquer de modèle de fonctionnement propre. Il nous semble cependant important de souligner que nos observations suggèrent que le modèle fonctionne à condition qu'il soit mis en place dans la perspective d'un contrôle interactif et d'une stratégie ouverte (Figure 38). En effet, la société à mission implique une stratégie ouverte : inclusion et transparence en interne comme la construction participative de la carte stratégique du SBSC ; et en externe du fait du comité de mission et de son appui sur le SBSC au cours de réunions périodiques. Le SBSC se présente comme cadre de recherche pour la communauté scientifique dans la société à mission, le modèle de cette démarche opérationnelle qui vise l'accomplissement de la raison d'être dans une société à mission répond également à un besoin sur le terrain. Il doit cependant être déployé dans le cadre d'une dynamique ouverte et interactive.

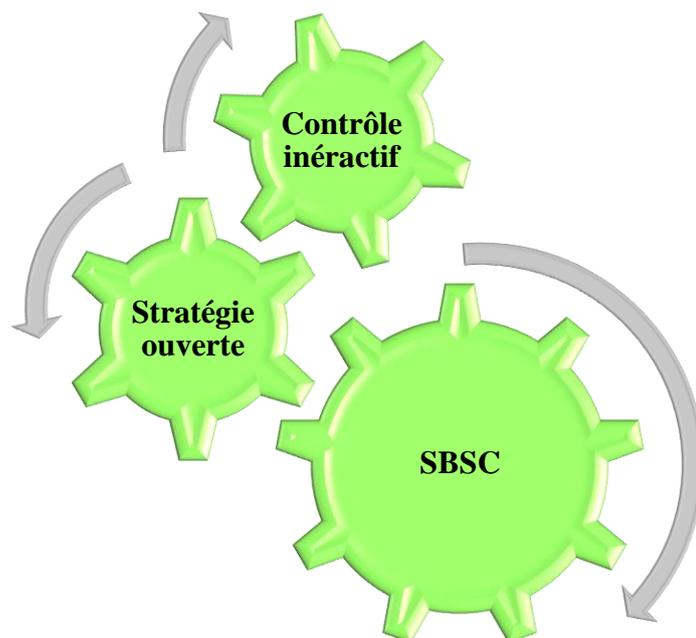


Figure 38 : Le modèle de démarche opérationnelle pour l'accomplissement de la raison d'être dans une société à mission, production propre

Nous nous trouvons au début d'une période au niveau mondial qui engendre de nombreux changements et appelle à l'innovation. Nos travaux permettent de réfléchir et de s'ouvrir à de nouveaux questionnements et perspectives de recherche pour le contrôle de gestion, le SBSC ou la carte stratégique. Le contrôle de gestion pourrait en effet se positionner comme acteur de la construction de la stratégie avec une contribution active des collaborateurs. Nous pouvons alors nous demander, est-ce que le contrôle de gestion pourrait être un outil de « *strategic thinking* » ? Cela pourrait faire évoluer la discipline d'une fonction support à une fonction organisationnelle à part entière. Le contexte actuel appelle à l'intégration de processus et actions responsables, on pourrait alors se demander comment le contrôle de gestion pourrait-il favoriser la mise en place de la RSE au sein d'une société ? Dans la continuité de cette réflexion, dans nos travaux nous nous sommes intéressée au SBSC et avons travaillé sur le développement de sa carte stratégique au sein d'une société à mission. Nous pouvons alors nous questionner si nous pouvons créer un SBSC générique pour toutes les sociétés à mission ? Il pourrait être l'outil de référence permettant de construire la stratégie autour de la mission, de la piloter et de pouvoir mesurer ses performances. Primum Non Nocere, développe la notion de Territoire à Mission, le concept est innovant et s'inscrit dans une dynamique pertinente avec les attentes actuelles. Le SBSC et sa carte stratégique pourraient-ils alors être l'outil de référence pour les

sociétés engagées dans le Territoire à Mission ? En nous appuyant sur nos travaux et la littérature, la carte stratégique elle-même, paraît être un outil très complet en tant que tel, on peut alors se demander si elle peut être utilisée en tant qu'outil à part entière ? De ce fait nous demander comment piloter une entreprise à partir de la carte stratégique ? Notre recherche va se poursuivre par l'observation de la mise en place et l'utilisation du SBSC sur une longue période afin d'étudier le processus d'intégration de l'outil, ses apports et ses limites. Nous pourrions nous appuyer sur les travaux de Busco et Quattrone (2015) dans lesquels ils expliquent comment un outil de gestion par sa dimension visuelle favorise les interactions entre les collaborateurs.

Nous pouvons conclure que cette thèse permettrait d'apporter une contribution à la littérature existante en apportant innovation, perspective différente d'un modèle existant et également en renforçant ceux qui existent. Nous apportons également une contribution en termes managériaux, nous pourrions ainsi à travers cette thèse permettre d'orienter la réflexion scientifique afin de développer un concept universel à travers un cas unique et apporter aux professionnels, le contrôle de gestion adapté pour les sociétés à mission avec un outil de pilotage stratégique et de mesure de leur performance adaptée.





## Bibliographie

---

Adams, C.A., McNicholas, P. (2007). Making a difference: Sustainability reporting, accountability and organisational change. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.

Ahrens T., Chapman C.S. (2005), Accounting and the Crafting of Strategy: A Practice-Based View, in C.S. Chapman (Ed.), *Controlling Strategy: Management Accounting and Performance Measurement*, Oxford University Press, 106-124.

Ahrens, T., 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.

Almirall, E., Casadesus-Masanell, R. (2010). Open versus closed innovation: A model of discovery and divergence. *Academy of management review*, 35(1), 27-47.

Antheaume, N. (2013). Le contrôle de gestion environnemental. État des lieux, état de l'art. *Comptabilite Contrôle Audit*, 19(3), 9-34.

Anthony R.N., (1965), Planning and Control Systems, A Framework for Analysis, *Division of Research, Boston, Harvard University*

Anthony, R. (1988). The Management Control Function, Harvard Business School Press, Boston. Traduction française : La fonction contrôle de gestion, *Publi-Union, Paris*.

Anthony, R.N., Herzlinger, R.E. (1975). Management control in nonprofit organizations.

Argyris C., Schön D., (1978), *Organizational Learning*, Reading, Mass.: Addison-Westley

Argyris, C., Putnam, R., McLain Smith, D. (1985). *Action Science*. San Francisco: *Jossey-Bass*

Arjaliès, D.L., 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.

Arrêté du 27 mai 2021 relatif aux modalités selon lesquelles l'organisme tiers indépendant chargé de vérifier l'exécution par les sociétés, mutuelles et unions à mission de leurs objectifs

sociaux et environnementaux accomplit sa mission. *Ministère de l'économie, des finances et de la relance*

Article 1832, *Code civil*

Article 1833, *Code civil*

Article 1835, *Code civil*

Article L210-10, *Code du Commerce*

Arvidson, M., Lyon, F. (2014). Social impact measurement and non-profit organisations: Compliance, resistance, and promotion. *VOLUNTAS: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, 25(4), 869-886.

Atkinson, A.A., Balakrishnan, R., Booth, P., Cote, J. M., Groot, T., Malmi, T., Roberts, H., Uliana, E., Wu, A. (1997). New directions in management accounting research, *Journal of Management Accounting Research*, 9, 70–108.

Avenier M.-J. (1989), Méthodes de terrain et recherche en management stratégique, *Economies et Sociétés, Série Sciences de Gestion*, 14, 199-218.

Ballesteros, L., Useem, M., Wry, T. (2017). Masters of disasters? An empirical analysis of how societies benefit from corporate disaster aid. *Academy of Management Journal*, 60(5), 1682-1708.

Balogun, J., Sigismund Huff, A., Johnson, P. (2003). Three responses to the methodological challenges of studying strategizing. *Phyl, Three Responses to the Methodological Challenges of Studying Strategizing*.

Barney, J. (1991). Firm resources and sustained competitive advantage. *Journal of management*, 17(1), 99-120.

Barney, J.B. (1986). Strategic factor markets: Expectations, luck, and business strategy. *Management science*, 32(10), 1231-1241.

Bartlett C.A., Christensen C.R., Pearson A.E., Andrews K.R., Bower S.L., (1991) *Business Policy: Text and Cases*, Boston, Irwin.

- Bartolomeo, M., Bennett, M., Bouma, J.J., Heydkamp, P., James, P., Wolters, T. (2000). Environmental management accounting in Europe: current practice and future potential. *European Accounting Review*, 9(1), 31-52.
- Basu, O.N., Dirsmith, M.W., Gupta, P.P. (1999). The coupling of the symbolic and the technical in an institutionalized context: The negotiated order of the GAO's audit reporting process. *American Sociological Review*, 506-526.
- Berland, N. (2020). Le contrôle de gestion : «Que sais-je?» n° 3977. Que sais-je.
- Berland, N., Essid, M. (2009). RSE, systèmes de contrôle et pilotage de la performance globale. *In La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit*
- Bessire, D. (1995). Le contrôleur de gestion : acteur stratégique et vecteur de changement. *Revue Française de Gestion*, 39-45.
- Beusch, P., Frisk, J.E., Rosén, M., Dilla, W. (2022). Management control for sustainability: Towards integrated systems. *Management Accounting Research*, 54, 100777.
- Blaug, M. (1982). Des idées reçues aux idées de Popper ; *La Méthodologie économique, Economica Paris*, 4-25.
- Bollecker, M. (2007). La recherche sur les contrôleurs de gestion : état de l'art et perspectives. *Comptabilité Contrôle Audit*, 13 (1), 87-106.
- Bollecker, M., Mathieu, P., Clementz, C. (2006). Le comportement socialement responsable des entreprises : une lecture des travaux en comptabilité et contrôle de gestion dans une perspective néo-institutionnaliste. *Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Tunis
- Bonacchi, M., Rinaldi, L., (2007). Dart Boards and Clovers as new tools in sustainability planning and control. *Business Strategy and the Environment* 16 (7), 461–473.
- Bouquin H., (1998), *Le Contrôle de Gestion*. Paris, PUF.
- Bouquin H., (2000), *Contrôle et Stratégie*, Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle, Audit, Economica, 533-546.

Bourgeois III, L. J. (1980). Strategy and environment: A conceptual integration. *Academy of management review*, 5(1), 25-39.

Bungay S., Goold M., (1991), « Creating a strategic control system », *Long Range Planning*, 24(3), 32-39.

Burnett, R.D., Hansen, D.R. (2008). Ecoefficiency: Defining a role for environmental cost management. *Accounting, organizations and society*, 33(6), 551-581.

Burritt, R.L., Hahn, T., Schaltegger, S. (2002). An integrative framework of environmental management accounting—consolidating the different approaches of EMA into a common framework and terminology. In *Environmental management accounting: Informational and institutional developments* (pp. 21-35). Springer, Dordrecht.

Busco, C., Quattrone, P. (2015). Exploring how the balanced scorecard engages and unfolds: Articulating the visual power of accounting inscriptions. *Contemporary Accounting Research*, 32(3), 1236-1262.

Busco, C., Quattrone, P. (2018). In Search of the “Perfect One”: How accounting as a maieutic machine sustains inventions through generative ‘in-tensions’. *Management Accounting Research*, 39, 1-16.

Calbraith, J.R., Kazanjian, R.K. (1986). Strategy Implementation: Structure, Systems and Process. *St. Paul, Minn.: West*.

Cappelletti, L. (2010, May). La recherche-intervention : quels usages en contrôle de gestion?. In *Crises et nouvelles problématiques de la Valeur* (pp. CD-ROM).

Capron M. et Quairel-Lanoizelée F. (2007), La responsabilité sociale d’entreprise, *La Découverte*, Collection Repères.

Capron, M. (2000). Comptabilité sociale et sociétale. in *Encyclopédie Comptabilité Contrôle de Gestion et Audit* (ED Colasse, B.) Paris : Economica, 407-419

Capron, M., Quairel, F. (2006). Évaluer les stratégies de développement durable des entreprises: l'utopie mobilisatrice de la performance globale. *Revue de l'organisation responsable*, 1(1), 5-17.

- Carroll, A.B. (1979). A three-dimensional conceptual model of corporate performance. *Academy of Management Review*, 4 (4), 497-505
- Carroll, A.B., Shabana, K.M. (2010). The business case for corporate social responsibility: A review of concepts, research, and practice. *International Journal of Management Reviews*, 12 (1), 85-105
- Certo S.C., Peter J.P., (1991), *Strategic Management: Concepts, Decisions, Cases*, Mc GrawHill, New-York.
- Chapman C.S. (2005), *Controlling Strategy, Management, Accounting and Performance Measurement*, *Oxford University Press*.
- Charreaux G. (2002), Quelle théorie pour la gouvernance ? De la gouvernance actionnariale à la gouvernance cognitive, *Document de travail*
- Charreaux G., Desbrières Ph. (1998), Gouvernance des entreprises : valeur partenariale contre valeur actionnariale, *Finance, Contrôle, Stratégie*, 1(2), 57-88
- Charreaux, G. (1998). Le rôle de la confiance dans le système de gouvernance des entreprises. *Economies et Sociétés*, 32, 47-66.
- Charreaux, G. (2004). Les théories de la gouvernance : de la gouvernance des entreprises à la gouvernance des systèmes nationaux (No. 1040101). *Université de Bourgogne-CREGO EA7317 Centre de recherches en gestion des organisations*.
- Charreaux, G. (2006). Théorie financière et stratégie financière. *Revue française de gestion*, (1), 109-137.
- Chehimi M. 2022. The balanced scorecard to align the CSR strategy: A systematic literature review. *European Accounting Association Congress*, May 11-13, Bergen, Sweden.
- Chenhall, R.H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, organizations and society*, 28(2-3), 127-168.

Chenhall, R.H. (2005). Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: an exploratory study. *Accounting, organizations and society*, 30(5), 395-422.

Chenhall, R.H., Morris, D. (1993). The role of post completion audits, managerial learning, environmental uncertainty and performance. *Behavioural Research in Accounting*, 5, 170–186.

Chenhall, R.H., Morris, D. (1995). Organic decision and communication processes and management accounting systems in entrepreneurial land conservative business organizations. *Omega*, 23(5), 485–497.

Chesbrough, H.W. (2003). *Open Innovation: The New Imperative for Creating and Profiting from Technology*. Cambridge, MA: Harvard Business School Press.

Chesbrough, H.W., Appleyard, M.M. (2007). Open innovation and strategy. *California management review*, 50(1), 57-76.

Chiapello, E. (1996). Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature, *Comptabilité Contrôle Audit*, 2(2),51-74.

Christiansen, O. (2008). The Rationale for The Use of Classic GT, *The Grounded Theory Review*

Code de commerce, Article L210-10, 24 mai 2019

Commission des Communautés Européennes, communication concernant la responsabilité des entreprises : une contribution des entreprises au développement durable, Bruxelles, 2 juillet 2002.

Corsi, K., Arru, B. (2020). Role and implementation of sustainability management control tools: critical aspects in the Italian context. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.

Cunningham, G.M. (1992). Management control and accounting systems under a competitive strategy. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 5(2), 0-0.

Cyert, R.M., March, J.G. (1963). A behavioral theory of the firm, 2(4),169-187.

Daft, R.L., Macintosh, N.B. (1984). The nature and use of formal control systems for management control and strategy implementation. *Journal of management*, 10(1), 43-66.

Damak-Ayadi, S. (2004). La publication des rapports sociétaux par les entreprises françaises, *Thèse en Sciences de Gestion*, Paris : Université de Paris 9 Dauphine

Danneels, E. (2002). The dynamics of product innovation and firm competences. *Strategic management journal*, 23(12), 1095-1121.

David A. (2000), La recherche-intervention, cadre général pour la recherche en management ? , in David, Hatchuel & Laufer, Les nouvelles fondations des sciences de gestion. Éléments d'épistémologie pour les sciences du management, *Vuibert*.

David, A. (1999). Logique, épistémologie et méthodologie en sciences de gestion.

Décret n° 2020-1 du 2 janvier 2020 relatif aux sociétés à mission. *Ministère de l'économie et des finances*

Defourny, J. (2004). L'émergence du concept d'entreprise sociale. *Reflets et perspectives de la vie économique*, 43(3), 9-23.

Denis, J.P. (2002). Retour sur les principes d'articulation entre contrôle et stratégie-Une perspective ago-antagoniste. *In Conférence de l'AIMS*.

Dobusch, L., Seidl, D., Werle, F. (2015). Opening up the strategy-making process: Comparing open strategy to open innovation. *University of Zurich, Institute of Business Administration, UZH Business Working Paper*, (359).

Doz, Y., Kosonen, M. (2008). The dynamics of strategic agility: Nokia's rollercoaster experience. *California Management Review*, 50(3), 95-118.

Doz, Y.L, Kosonen, M. (2008): Fast Strategy: How Strategic Agility Will Help You Stay Ahead of the Game. *Harlow: Pearson*.

Drucker, P.F., Dyson, E., Handy, C., Saffo, P., Senge, P.M. (1997). Looking ahead: implications of the present. *Harvard business review*, 75(5), 18-27.

Dunk, A. (1993). The effects of budget emphasis and information asymmetry on the relation between budgetary participation and slack. *The Accounting Review*, 2, 400–410.

Dunk, A., Nouri, H. (1998). Antecedents of budgetary slack: a literature review and synthesis. *Journal of Accounting Literature*, 17, 72–96.

Dyllick, T., Hockerts, K. (2002). Beyond the business case for corporate sustainability. *Business strategy and the environment*, 11(2), 130-141.

Dyllick, T., Muff, K. (2016). Clarifying the meaning of sustainable business: Introducing a typology from business-as-usual to true business sustainability. *Organization & Environment*, 29(2), 156-174.

Ekoka, B. (2003). Structuration du modèle financier du contrôle de gestion à travers les disciplines à source. Cahier de recherche no 2003, 160.

Elkington, J. (1997). The triple bottom line. *Environmental management: Readings and cases*, 2, 49-66.

Elkington, J., (1997). *Cannibals with Forks: the Triple Bottom Line of 21st Century Business*. Capstone, Oxford.

Emsley, D. (2000). Variance analysis and performance: two empirical studies. *Accounting, Organizations and Society*, 1, 33–47.

Epstein, M., (1995). *Measuring Corporate Environmental Performance*. Irwin, Chicago.

Epstein, M., Manzoni, J.F., (1998). Implementing corporate strategy: from Tableau de Bord to balanced scorecard. *European Management Journal* 16 (2), 190–203.

Epstein, M., Roy, M.J., (2001). Sustainability in action: identifying and measuring the key performance drivers. *Long Range Planning* 34 (5), 585–604.

Epstein, M., Wisner, P.S., (2006). Actions and measures to improve sustainability. In: Epstein, M.J., Hanson, K.O. (Eds.), *The Accountable Corporation – Corporate Social*

Essid, M., Berland, N. (2011). Les impacts de la RSE sur les systèmes de contrôle. *Comptabilité Contrôle Audit*, 17(2), 59-88.

Fahey, L., Christensen, H.K. (1986). Evaluating the research on strategy content. *Journal of Management*, 12(2), 167-83.

Ferreira, A., Otley, D. (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management accounting research*, 20(4), 263-282.

Figge, F., Hahn, T., Schaltegger, S., Wagner, M. (2002). The Sustainability Balanced Scorecard – Linking sustainability management to business strategy. *Business Strategy and the Environment*, 11(5),269-284

Figge, F., Hahn, T., Schaltegger, S., Wagner, M. (2002). The Sustainability Balanced Scorecard – Theory and Application of a Tool for Value-Based Sustainability Management. *Business Strategy and the Environment*

Flamholtz, E.G. (1983). Accounting, budgeting and control systems in their organizational context: theoretical and empirical perspectives. *Accounting, organizations and society*, 8(2-3), 153-169.

Freeman RE (1984), *Strategic Management: a Stakeholder Approach*, Pitman Series in *Business and Public Policy*, 276 p.

Galbraith, J.R., Nathanson, D.A. (1978). *Strategy Implementation: The Role of Structure and Process*. St. Paul, Minn.: West

George, G., Howard-Grenville, J., Joshi, A., Tihanyi, L. (2016). Understanding and tackling societal grand challenges through management research. *Academy of management journal*, 59(6), 1880-1895.

Germain, C., Trebucq, S. (2004). La performance globale de l'entreprise et son pilotage : quelques réflexions. *Semaine sociale Lamy*, 1186, 35-41.

Giraud, G., Renouard, C. (2012). *Vingt propositions pour réformer le capitalisme*, sous la direction de, Flammarion.

Glaser, B., Strauss, A. (1967). The discovery of grounded theory: Strategies for qualitative research. *New York : Aldine*

Glémain, P. (2020). La gestion financière des associations face aux marchés. Pour une “autre” reddition comptable. *Finance Contrôle Stratégie*, (NS-10).

Gminder, C.U., Bieker, T. (2002). Managing corporate social responsibility by using the ‘sustainability-balanced scorecard’. In 10th international conference of the greening of industry network, June (pp. 23-26).

Golsorkhi, D., Rouleau, L., Seidl, D., Vaara, E. (Eds.). (2010). Cambridge handbook of strategy as practice. *Cambridge: Cambridge University Press*

Gond, J. P., Grubnic, S., Herzig, C., Moon, J. (2012). Configuring management control systems: Theorizing the integration of strategy and sustainability. *Management Accounting Research*, 23(3), 205-223.

Goold, M., Quinn, J.J. (1990). The paradox of strategic controls. *Strategic management journal*, 11(1), 43-57.

Gosselin, M., Dubé, T. (2002). Influence de la Stratégie sur l'adoption des mesures de performance en vigueur dans le système de comptabilité de gestion. *In Technologie et management de l'information : enjeux et impacts dans la comptabilité, le contrôle et l'audit.*

Grant, R.M. (1991). The resource-based theory of competitive advantage: implications for strategy formulation. *California management review*, 33(3), 114-135.

Gray, R.H., Owen, D.L., Adams, C., (1996). *Accounting and Accountability*. Prentice Hall Europe, Harlow

Gstraunthaler, T., Messner, M. (2011). How are Business Plans used in New Ventures? Practice Variation and Institutional Pressures. *paper under review, University of Cape Tow.*

Hansen, E.G., Schaltegger, S. (2012). Pursuing sustainability with the balanced scorecard: Between shareholder value and multiple goal optimisation. *Centre for Sustainability Management, Working Paper Series.*

Hansen, E.G., Schaltegger, S. (2014). The Sustainability Balanced Scorecard: A Systematic Review of Architectures. *Journal of Business Ethics*, 133 (2),193-221

Hansen, E.G., Schaltegger, S. (2016). The sustainability balanced scorecard: A systematic review of architectures. *Journal of Business Ethics*, 133(2), 193-221.

Hatchuel A., Weil B. (1992), L'expert et le système – Gestion des savoirs et métamorphose des acteurs dans l'entreprise industrielle, *Economica*.

Hatchuel, A., Segrestin, B. (2007). La société contre l'entreprise ? Vers une norme d'entreprise à progrès collectif. *Droit et société*, (1), 27-40.

- Hautz, J. (2017). Opening up the strategy process—a network perspective. *Management Decision*.
- Hautz, J., Seidl, D., Whittington, R. (2017). Open strategy: Dimensions, dilemmas, dynamics. *Long Range Planning*, 50(3), 298-309.
- Henri, J.F. (2006). Management control systems and strategy: A resource-based perspective. *Accounting, organizations and society*, 31(6), 529-558.
- Hockerts, K. (2001). Corporate sustainability management, towards controlling corporate ecological and social sustainability. *In Proceedings of greening of industry network conference* (pp. 21-24).
- Hofer, C.W., Sghendel, D. (1978). *Strategy Formulation: Analytical Concepts*. St. Paul, Minn.: West.
- Hopwood, A.G. (1976). *Accounting and human behaviour*. Prentice Hall.
- Hrebiniak, L.G., Joyce, W.F. (1984). *Implementing Strategy*. New York: Macmillan.
- Hronec, S.M. (1993). *Vital Signs*. New York, NY: ArthurAnderson and Co.
- Hult, G.T.M., Ketchen Jr, D.J. (2001). Does market orientation matter? : A test of the relationship between positional advantage and performance. *Strategic management journal*, 22(9), 899-906.
- Hurley, R.F., Hult, G.T.M. (1998). Innovation, market orientation, and organizational learning: an integration and empirical examination. *Journal of marketing*, 62(3), 42-54.
- Hurstel, D., Jacob, O. (2009). *La Nouvelle Économie sociale : Pour réformer le capitalisme*
- Ireland, R.D., Hitt, M.A., Camp, S.M., Sexton, D.L. (2001). Integrating entrepreneurship and strategic management actions to create firm wealth. *Academy of Management Perspectives*, 15(1), 49-63.
- Jarzabkowski, P. (2003). Strategic practices: An activity theory perspective on continuity and change. *Journal of Management studies*, 40(1), 23-55.

- Jarzabkowski, P., Balogun, J., Seidl, D. (2007). Strategizing: The challenges of a practice perspective. *Human Relations*, 60(1), 5–27.
- Johnson, G., Melin, L., Whittington, R. (2003). Guest editor's introduction. Micro-strategy and strategizing: Towards an activity-based view. *Journal of Management Studies*, 40(1), 3–22.
- Johnstone, L., (2019). Theorising and conceptualising the sustainability control system for effective sustainability management. *J. Manag. Control*. 30 (1), 25–64.
- Journeault, M. (2016). The Integrated Scorecard in support of corporate sustainability strategies. *Journal of environmental management*, 182, 214-229.
- Kaplan R.S., Norton D.P. (1998), *Le tableau de bord prospectif*, Editions d'Organisation.
- Kaplan R.S., Norton D.P. (2001). *The strategy Focused Organization*. Boston: Harvard Business School Press
- Kaplan, R.S. (1998). Innovation Action Research: Creating New Management Theory and Practice, *Journal of Management Accounting Research*, 10, 89-118.
- Kaplan, R.S. (2002). The balanced scorecard and nonprofit organizations. *Harvard Business School Publishing*.
- Kaplan, R.S. (2009). Conceptual foundations of the balanced scorecard. *Handbooks of management accounting research*, 3, 1253-1269.
- Kaplan, R.S., Norton, D.P. (1992). The Balanced Scorecard – Measures that drive performance, *Harvard Business Review*, Jan-Feb, 71-79.
- Kaplan, R.S., Norton, D.P. (1996a). *The Balanced Scorecard*, Harvard Business School Press, Boston.
- Kaplan, R.S., Norton, D.P. (1996b). Strategic Learning and the Balanced Scorecard, *Strategy and Leadership*, 24(5), 18-24.
- Kaplan, R.S., Norton, D.P. (2000). Having Trouble with Your Strategy? Then Map It, *Harvard Business Review*, September-october, 167-176.

Kaplan, R.S., Norton, D.P. (2001a). The strategy-focused organization: how balanced scorecard companies thrive in the new business environment, *Harvard Business School Publishing Corporation, Boston*.

Kaplan, R.S., Norton, D.P. (2001b). Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part II”, *Accounting Horizons*, 15(2): 147-160.

Kaplan, R.S., Norton, D.P. (2004). Strategy Maps. Converting intangible assets into tangibles outcome, *Harvard Business Press, Boston*.

Kaplan, R.S., Norton, D.P. (2006). Alignment: Using the balanced scorecard to create corporate synergies, Boston, *Harvard Business School Press*.

Kemmis, S., McTaggart, R. (2008). Participatory Action Research: Communicative Action and the Public Sphere

Klein, S., Schneider, S., Spieth, P. (2021). How to stay on the road? A business model perspective on mission drift in social purpose organizations. *Journal of Business Research*, 125, 658-671.

Klein, S., Schneider, S., Spieth, P. (2021). How to stay on the road? A business model perspective on mission drift in social purpose organizations. *Journal of Business Research*, 125, 658-671.

Kober, R., Ng, J., Paul, B.J. (2007). The interrelationship between management control mechanisms and strategy. *Management Accounting Research*, 18(4), 425-452.

Koeing, G. (1993). Production de la connaissance et construction des pratiques organisationnelles ; *Revue de Gestion des Ressources Humaines*, 9, 4-17.

Krief, N., Zardet, V. (2013). Analyse de données qualitatives et recherche-intervention. *Recherches en sciences de gestion*, (2), 211-237.

Krief, N., Zardet, V. (2013). Analyse de données qualitatives et recherche-intervention. *Recherches en sciences de gestion*, 2, 211-237.

- Kullak, F.S., Baker, J.J., Woratschek, H. (2021). Enhancing value creation in social purpose organizations: Business models that leverage networks. *Journal of Business Research*, 125, 630-642.
- Langley, A., Royer, I., (2006). Perspectives on Doing Case Study Research in Organizations, *M@n@gement*, 9,73-86
- Lee, M.-D.P. (2008). A review of theories of corporate social responsibility: Its evolutionary path and the road ahead. *International Journal of Management Reviews*, 10(1),53-73
- Levillain, K., Segrestin, B., Hatchuel, A. (2021). La mission : une norme de gestion comme fondement de la gouvernance de l'entreprise responsable. *Revue internationale de droit économique*, (2), 193-205.
- Lewin, K. (1946). Action Research and Minority Problems. *Journal of social Issues* 2, 34-36
- Loi Pacte n° 2019-486 du 22 mai 2019, relative à la croissance et la transformation des entreprises. *Ministère de l'économie et des finances*
- Lorange, P., Murphy, D. (1984). Considerations in implementing strategic control. *The Journal of Business Strategy*, 4(4), 27.
- Lukka, K. (2005). Approaches to case research in management accounting: The nature of empirical intervention and theory linkage. Accounting in Scandinavia – The northern lights (eds Jönsson, S., Mouritsen, J.). *Liber & Copenhagen Business School Press*, 375-399
- Lynch, R.L., Cross, K.F. (1995). Measure up! Yardsticks for continuous improvement. *Cambridge, MA: Basil Blackwell*.
- Maas, K., Schaltegger, S., Crutzen, N. (2016). Integrating corporate sustainability assessment, management accounting, control, and reporting. *Journal of Cleaner Production*, 136, 237-248.
- Malina, M.A., Selto, F.H. (2001). Communicating and Controlling Strategy: An Empirical Study of the Effectiveness of the Balanced Scorecard, *Journal of Management Accounting Research*, 13, 47-90.
- Malmi, T., Brown, D.A. (2008). Management control systems as a package—Opportunities, challenges and research directions. *Management accounting research*, 19(4), 287-300.

- Maon, F., Lindgreen, A., Swaen, V. (2010). Organizational stages and cultural phases: A critical review and a consolidative model of corporate social responsibility development. *International Journal of Management Reviews*, 12(1), 20-38
- March, J.G., Simon, H.A. (1958). *Organizations* John Wiley & Sons. New York.
- Marginson, D.E. (2002). Management control systems and their effects on strategy formation at middle-management levels: evidence from a UK organization. *Strategic management journal*, 23(11), 1019-1031.
- Maurel, C., Pantin, F. (2020). Les outils et pratiques de contrôle de gestion dans les Scop pour piloter la performance globale. *Finance Contrôle Stratégie*, (NS-10).
- Mehralian, G., Zarei, L., Akhgari, M., Peikanpour, M. (2019). Does CSR matter in the pharmaceutical distribution industry? The balanced scorecard perspective. *International Journal of Pharmaceutical and Healthcare Marketing*.
- Merchant, K.A. (1985). Organizational controls and discretionary program decision making: A field study. *Accounting, Organizations and Society*, 10(1), 67-85.
- Meyssonier, F., Rasolofo-Distler, F. (2008). Le contrôle de gestion entre responsabilité globale et performance économique : le cas d'une entreprise sociale pour l'habitat. *Comptabilité Contrôle Audit*, 14(2), 107-124.
- Miles, R.E., Snow, C.C., Meyer, AD., Coleman Jr, H.J. (1978). Organizational strategy, structure, and process. *Academy of management review*, 3(3), 546-562.
- Miller, D., Friesen, P.H. (1978). Archetypes of strategy formulation. *Management science*, 24(9), 921-933.
- Mills, J., Bonner, A., Francis, K. (2006). Adopting a constructivist approach to grounded theory: implications for research design. *International Journal of Nursing Practice*
- Milne, M.J. (1996). On sustainability; the environment and management accounting. *Management Accounting Research*, 7(1), 135-161.
- Mintzberg, H. (1978). Patterns in strategy formation. *Management science*, 24(9), 934-948.

- Mintzberg, H. (1987). The strategy concept I: Five Ps for strategy. *California management review*, 30(1), 11-24.
- Mintzberg, H., Westley, F. (1992). Cycles of organizational change. *Strategic management journal*, 13(S2), 39-59.
- Mio, C., Costantini, A., Panfilo, S. (2022). Performance measurement tools for sustainable business: A systematic literature review on the sustainability balanced scorecard use. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 29(2), 367-384.
- Moisdon J.-C. (1984), Recherche en gestion et intervention, *Revue Française de Gestion*, 61-73.
- Möller, A., Schaltegger, S. (2005). The sustainability balanced scorecard as a framework for eco-efficiency analysis. *Journal of Industrial Ecology*, 9(4), 73-83.
- Morgan, G. (1989). *Riding the waves of change*. San Francisco: Jossey-bass Publishers
- Mundy, J. (2010). Creating dynamic tensions through a balanced use of management control systems. *Accounting, Organizations and society*, 35(5), 499-523.
- Naro, G., Travaillé, D. (2010). Construire les stratégies avec le Balanced Scorecard : vers une approche interactive du modèle de Kaplan et Norton. *Finance Contrôle Stratégie*, 13(2), 33-66.
- Naro, G., Travaillé, D. (2011). The role of the balanced scorecard in the formulation and control of strategic processes. *Journal of Applied Accounting Research*.
- Naro, G., Travaillé, D. (2019). De la conception collective d'un Balanced Scorecard à son abandon : l'apprentissage organisationnel en question (s). *Comptabilite Controle Audit*, 25(1), 13-54.
- Nelson, R.R. (1985). *An evolutionary theory of economic change*. Harvard University Press.
- Nicholls, A. (2009). 'We do good things, don't we?': 'Blended Value Accounting' in social entrepreneurship. *Accounting, organizations and society*, 34(6-7), 755-769.
- Nketia, B.A. (2016). The influence of open strategizing on organizational members' commitment to strategy. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 235, 473-483.

- Norreklit, H. (2000). The balance on the balanced scorecard a critical analysis of some of its assumptions. *Management accounting research*, 11(1), 65-88.
- Norreklit, H. (2003). The balanced scorecard: what is the score? A rhetorical analysis of the balanced scorecard. *Accounting, organizations and society*, 28(6), 591-619.
- Notat, N., Senard, J-D., (2018). L'entreprise, objet d'intérêt collectif. *Rapport aux Ministres de la Transition écologique et solidaire, de la Justice, de l'Economie et des Finances du Travail*.
- Nutt, P.C. (1986). Tactics of implementation. *Academy of management journal*, 29(2), 230-261.
- Nyamori, R.O., Perera, M.H.B., Lawrence, S.R. (2001). The concept of strategic change and implications for management accounting research. *Journal of Accounting Literature*, 20, 62.
- O'dwyer, B. (2002). Managerial perceptions of corporate social disclosure: An Irish story. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.
- O'Dwyer, B. (2005). The construction of a social account: a case study in an overseas aid agency. *Accounting, Organizations and society*, 30(3), 279-296.
- O'Riordan, T. (1991). The new environmentalism and sustainable development. *Science of the Total Environment*, 108(1-2), 5-15.
- Othman, R. (2006). Balanced scorecard and causal model development: preliminary findings. *Management Decision*.
- Otley, D. (1980). The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. In Readings in accounting for management control (pp. 83-106). *Springer, Boston, MA*.
- Otley, D. (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Management accounting research*, 10(4), 363-382.
- Ouchi, W.G. (1977). The relationship between organizational structure and organizational control. *Administrative science quarterly*, 95-113.
- Pache, A.C., Santos, F. (2013). Inside the hybrid organization: Selective coupling as a response to competing institutional logics. *Academy of management journal*, 56(4), 972-1001.

- Penrose E. (1959), *The Theory of the Growth of the Firm*, Oxford University Press.
- Perego, P., Hartmann, F. (2009). Aligning performance measurement systems with strategy: *The case of environmental strategy*. *Abacus*, 45(4), 397-428.
- Pérez R. (2003), La gouvernance de l'entreprise, *La Découverte collection « Repères »*
- Perez, E.A., Ruiz, C.C., Fenech, F.C. (2007). Environmental management systems as an embedding mechanism: a research note. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.
- Pesqueux, Y. (2004). La notion de performance globale. In *La notion de performance globale*.
- Plane J.-M. (2000), *Méthodes de recherche-intervention en management*, L'Harmattan.
- Ponssard, J.P., Saulpic, O. (2007). Les systèmes de pilotage : une relecture théorique inspirée des travaux de Simons.
- Porter M. (1986). *L'avantage concurrentiel, comment devancer ses concurrents et maintenir son avance*, InterEditions, Paris, 1986, (trad.).
- Porter, M.E. (1980). *Competitive strategy*. New York: Free Press.
- Porter, M.E., Kramer, M.R., (2006). Strategy and society – the link between competitive advantage and corporate social responsibility. *Harvard Business Review* 84, 78–92.
- Porter, M.E., Kramer, M.R., (2011). Creating shared value: how to reinvent capitalism – and unleash a wave of innovation and growth. *Harvard Business Review* (January–February), 63–77.
- Porter, M.E., van der Linde, C., (1995). Toward a new conception of the environment-competitiveness relationship. *Journal of Economic Perspectives* 9, 97–118
- Preble, J.F. (1992). Towards a comprehensive system of strategic control. *Journal of Management Studies*, 29(4), 391-408.
- Pryshlakivsky, J., Searcy, C. (2017). A heuristic model for establishing trade-offs in corporate sustainability performance measurement systems. *Journal of Business Ethics*, 144(2), 323-342.

Quattrone, P. (2017). Embracing ambiguity in management controls and decision-making processes: On how to design data visualisations to prompt wise judgement. *Accounting and Business Research*, 47(5), 588-612.

Radcliffe, M., 1999. Using the Balanced Scorecard to Develop Metrics for Sustainable Development. *Greening of Industry Network*, Chapel Hill.

Ramos, M.M., Hidalgo, F.G. (2003). From diagnostic to interactive style of management control. *Management Research News*.

Renaud, A. (2014). Le contrôle de gestion environnemental : quels rôles pour le contrôleur de gestion? *Comptabilité Contrôle Audit*, 20(2), 67-94.

Rocher, B., (2021). Rapport Rocher. *Ministère de l'économie, des finances et de la relance*

Roush Jr, C.H., Ball Jr, B.C. (1980). Controlling the implementation of strategy Le contrôle de la mise en oeuvre de la stratégie. *Managerial planning*, 29(4), 3-12.

Savall H. (1978), Propos d'étape sur la régulation socio-économique de l'entreprise par la recherche de la compatibilité de l'efficacité économique et du développement humain, *Revue Économie Appliquée*, 4, 36.

Savall H., Zardet V. (1996), La dimension cognitive de la recherche-intervention : la production de connaissances par interactivité cognitive, *Revue Internationale de Systémique*, 10, (1-2),157-189.

Savall H., Zardet V. (2004), Recherche en sciences de gestion : approche qualimétrique. Observer l'objet complexe, *Economica*.

Scavarda, A.J., Bouzdine-Chameeva, T., Goldstein, S.M., Hays, J.M., Hill, A.V. (2006). A methodology for constructing collective causal maps. *Decision Sciences*, 37(2), 263-283.

Schaltegger, S., Burritt, R. L. (2010). Sustainability accounting for companies: Catchphrase or decision support for business leaders?. *Journal of World Business*, 45(4), 375-384.

Schaltegger, S., Burritt, R.L. (2005). Corporate Sustainability. In H. Folmer & T. Tietenberg (Eds.), *The international yearbook of environmental and resource economics 2005/2006: A Survey of Current Issues*. *Reference & Research Book News*, Vol.20 (4)

Schaltegger, S., Muller, K., Hindriksen, H. (1996). *Corporate Environmental Accounting*. Wiley, Chichester.

Schaltegger, S., Wagner, M. (2006). Integrative management of sustainability performance, measurement, and reporting. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 3(1), 1-19.

Schein, E. (1985). *Organizational Culture and Leadership*. San Fransisco: *Jossey Bass*.

Schendel, D.E., Hofer, C.W. (1979). 'Introduction'. In Schendel, D.E., Hofer, C.W. (Eds.), *Strategic Management*. Boston, Toronto: *Little, Brown*, 1-2.

Schmitt, R. (2010). Dealing with wicked issues: Open strategizing and the Camisea case. *Journal of Business Ethics*, 96(1), 11-19.

Schreyögg, G., Steinmann, H. (1987). Strategic control: A new perspective. *Academy of management Review*, 12(1), 91-103.

Schwartz, M.S., Carroll, A.B. (2003). Corporate social responsibility: A three-domain approach. *Business Ethics Quarterly*, 11(4),331-22

Searcy, C. (2012). Corporate sustainability performance measurement systems: A review and research agenda. *Journal of business ethics*, 107(3), 239-253.

Segrestin, B., Hatchuel, A. (2012). *Refonder l'entreprise*. *Seuil*.

Shrivastava, P. (1995). The role of corporations in achieving ecological sustainability. *Academy of Management Review*, 20(4), 936-960

Siebold, N. (2021). Reference points for business model innovation in social purpose organizations: A stakeholder perspective. *Journal of Business Research*, 125, 710-719.

SIGMA (2003). The SIGMA guidelines toolkit: Sustainability scorecard. Accessed June 21, 2013, from <http://www.project sigma.co.uk>.

Simon, H. A. (2013). *Administrative behavior*. Simon and Schuster.

Simons, R. (1987). Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis. *Accounting, organizations and society*, 12(4), 357-374.

- Simons, R. (1990). The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives. *Accounting, organizations and society*, 15(1-2), 127-143.
- Simons, R. (1991). Strategic orientation and top management attention to control systems. *Strategic management journal*, 12(1), 49-62.
- Simons, R. (1994). How new top managers use control systems as levers of strategic renewal. *Strategic management journal*, 15(3), 169-189.
- Simons, R. (1995). Control in an Age of Empowerment. *Harvard Business Review*
- Skaerbaek P., Tryggestad K. (2009), The Role of Accounting Devices in Performing Corporate Strategy, *Accounting, Organizations and Society*, Article in Press, 17 p.
- Skate, R.E., Case Studies, in: Denzin N.K. Lincoln Y.S. (eds.), *Handbook of Qualitative Research*, 2<sup>nd</sup> ed., *Thousand Oaks: Sage*, 2000, 435-454.
- Smith, K.J. (1993). Investment monitoring systems, abandonment of capital assets and firm performance. *Journal of Management Accounting Research*, 5, 281–299.
- Steiner, G.A. (1979). *Strategic Planning: What Every Manager Must Know*. *New York : Free Press*.
- Stieger, D., Matzler, K., Chatterjee, S., Ladstaetter-Fussenegger, F. (2012). Democratizing strategy: How crowdsourcing can be used for strategy dialogues. *California Management Review*, 54(4), 44-68.
- Swieringa, R.J., Weick, K.R. (1987). Management accounting and action. *Accounting, Organizations and Society*, 12(3), 293-308.
- Tavakoli, I., Perks, K. J. (2001). The development of a strategic control system for the management of strategic change. *Strategic Change*, 10(5), 297.
- Terrisse, P.C., Oiry, E. (2020). La construction des outils de gestion dans les entreprises sociales: les apports du concept d'édition. *Finance Contrôle Stratégie*, (NS-10).
- Thietart, R-A., et al. (2014). *Méthodes de recherche en management, 4e édition Dundo*

- Thompson, F. (1991). Management control and the Pentagon: The organizational strategy-structure mismatch. *Public Administration Review*, 52-66.
- Trebucq, S. (2009, May). Cartographie stratégique des actions de développement durable : Le cas de PME françaises. In La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit (pp. CD-ROM).
- Trebucq, S. (2015). De l'«IR» à l'«Integrated Risk Scorecard»? Une analyse exploratoire à partir de deux études de cas. *Management Avenir*, (7), 165-183.
- Tuomela, T.S. (2005). The Interplay of Different Levers of Control: a Case Study of Introducing a New Performance Measurement System, *Management Accounting Research*, 16, 293-320.
- Vaara, E., Whittington, R. (2012). Strategy-as-practice: Taking social practices seriously. *Academy of Management Annals*, 6(1), 285-336.
- Vaivio, J. (2004). Mobilizing local knowledge with “provocative” non-financial measures. *European Accounting Review* 13(1), 39-7
- Van de Ven, A.H., Johnson, P.E. (2006). Knowledge for Theory and Practice. *The Academy of Management Review*, 31(4), 802-821.
- Van den Brink, T.W.M., Van der Woerd, F. (2004). Industry specific sustainability benchmarks: An ECSF pilot bridging corporate sustainability with social responsible investments. *Journal of Business Ethics*, 55(2), 187–203
- Van der Stede, W.A. (2000). The relationship between two consequences of budgetary controls: budgetary slack creation and managerial short-term orientation. *Accounting, Organizations and Society*, 25(6), 609–622.
- Van der Woerd, F., Van den Brink, T.W.M. (2004). Feasibility of a responsive business scorecard—A pilot study. *Journal of Business Ethics*, 55(2), 173–186.
- Van Marrewijk, M. (2004). A value-based approach to organization types: Towards a coherent set of stakeholder-oriented management tools. *Journal of Business Ethics*, 55(2), 147–158.

- Wang, H., Tong, L., Takeuchi, R., George, G. (2016). Corporate social responsibility: An overview and new research directions: Thematic issue on corporate social responsibility. *Academy of Management journal*, 59(2), 534-544.
- Weerawardena, J., Salunke, S., Haigh, N., Mort, G.S. (2021). Business model innovation in social purpose organizations: Conceptualizing dual social-economic value creation. *Journal of Business Research*, 125, 762-771.
- Weick K.E., (1979), *The Social Psychology of Organizing*, Reading, Mass: Addison-Wesley
- Wernerfelt, B. (1984). A resource-based view of the firm. *Strategic management journal*, 5(2), 171-180.
- Whittington, R. (1996). Strategy as practice. *Long range planning*, 29(5), 731-735.
- Whittington, R. (2006). Completing the practice turn in strategy research. *Organization studies*, 27(5), 613-634.
- Whittington, R., Caillaet, L. (2008). The crafts of strategy: Introduction to special issue. *Long Range Planning*, 41(3), 241–247.
- Whittington, R., Caillaet, L., Yakis-Douglas, B. (2011). Opening strategy: evolution of a precarious profession. *British Journal of Management*, 22 (3), 531-544.
- Widener, S.K. (2007). An empirical analysis of the levers of control framework. *Accounting, organizations and society*, 32(7-8), 757-788.
- Winter, S.G., Nelson, R.R. (1982). An evolutionary theory of economic change. *University of Illinois at Urbana-Champaign's Academy for Entrepreneurial Leadership Historical Research Reference in Entrepreneurship*.
- Zimmerman, J.L. (2005). *Accounting for decision making and control*(4thed.). New York: Irwin.



THÈSE POUR OBTENIR LE GRADE DE DOCTEUR  
DE L'UNIVERSITÉ DE MONTPELLIER  
En sciences de gestion  
École Doctorale d'Economie Gestion  
Unité de recherche Montpellier Recherche en Management

Le pilotage stratégique pour accomplir et maîtriser une raison d'être : Une étude exploratoire sur la conception  
d'un Sustainability Balanced Scorecard au sein d'une société à mission.

Melinda CHEHIMI

2022

## Résumé

La thèse porte sur le pilotage stratégique d'une société à mission (Article 176 - Loi PACTE 22 mai 2019). Elle se définit comme une entreprise qui déclare sa raison d'être à travers des objectifs sociaux et environnementaux. La problématique porte sur la question des finalités et des modalités d'un contrôle de gestion et d'un pilotage stratégique permettant aux sociétés à mission d'accomplir et de maîtriser leur raison d'être ? Plus précisément, à partir de la réalisation d'une recherche intervention portant sur la conception d'un Sustainability Balanced Scorecard (SBSC), elle pose la question de la pertinence d'un tel instrument pour assurer un pilotage stratégique de la société à mission. Pour répondre à ces questions nous avons réalisé une revue de littérature portant notamment sur le contrôle de gestion dans le contexte des « *Non for Profit organizations* » et sur le pilotage de la performance globale dans le contexte de stratégie RSE. Notre cadre conceptuel est celui du modèle des leviers de contrôle de Robert Simons (1995) que nous avons mobilisé pour éclairer notre problématique dans le contexte des sociétés à mission. Le travail de recherche porte sur un cas unique qui décrit et analyse les résultats d'une recherche intervention menée au sein de la société à mission *Primum Non Nocere*. Il présente la construction collective de la carte stratégique du SBSC par les différents acteurs de l'organisation, en vue d'assurer un pilotage stratégique, l'animation d'un comité de mission ainsi que la reddition auprès d'un Organisme Tiers Indépendant. Les résultats de l'étude montrent qu'un instrument tel que le SBSC peut constituer un outil de pilotage stratégique pertinent à condition de s'inscrire dans une démarche de contrôle interactif dans le cadre d'une stratégie ouverte ; ouverte, c'est-à-dire inclusive et transparente vis-à-vis des collaborateurs en interne ; mais aussi, en externe en favorisant le dialogue avec les parties prenantes membres du comité de mission.

## Abstract

This thesis focuses on the strategic management of a mission company (Article 176 - PACTE Law 22 May 2019). A mission company is a company that cites social and environmental objectives as its reason for being. Here we investigate the aims and modalities of management control and strategic steering that enable mission companies to define and accomplish their social and environmental objectives. More specifically, based on intervention research on the design of a Sustainability Balanced Scorecard (SBSC), this work questions the relevance of such an instrument to ensuring strategic steering of the mission company. First, we conducted a literature review on management control in the context of not-for-profit organizations and global performance management in the context of corporate social responsibility strategy. We used Robert Simons' (1995) model of control levers as a conceptual framework. A single case study is also included, which describes and analyses the results of intervention research conducted within the mission-based company *Primum Non Nocere*. It presents the collective construction of the strategic map of the SBSC by the various actors of the organization, intending to ensure strategic steering, the animation of a mission committee, and the reporting to an independent third-party organisation. We found that the SBSC can be a relevant strategic steering tool provided that it is part of an interactive control process within the framework of an open strategy, characterized by inclusiveness and transparency towards internal employees and dialogue with those stakeholders who are members of the mission committee.