



HAL
open science

Les indicateurs extra-financiers : représenter pour rendre compte et contrôler ? Etude in-vivo de la fabrique et l'usage des signes extra-financiers dans une multinationale française.

Lucas Boucaud

► **To cite this version:**

Lucas Boucaud. Les indicateurs extra-financiers : représenter pour rendre compte et contrôler ? Etude in-vivo de la fabrique et l'usage des signes extra-financiers dans une multinationale française.. Gestion et management. Université Paris-Est Créteil Val-de-Marne - Paris 12, 2023. Français. NNT : 2023PA120013 . tel-04412074

HAL Id: tel-04412074

<https://theses.hal.science/tel-04412074v1>

Submitted on 23 Jan 2024

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.

UNIVERSITÉ PARIS-EST CRÉTEIL
École Doctorale OMI
Institut de Recherche en Gestion (EA 2354)

Pour l'obtention du titre de docteur en sciences de gestion

Les indicateurs extra-financiers : représenter pour rendre compte et contrôler ? Étude in-vivo de la fabrique et l'usage des *signes* extra-financiers dans une multinationale française.

Thèse présentée et soutenue publiquement le 29/11/2023
par **Lucas BOUCAUD**

Composition du jury :

Président du jury	Jean-Luc MORICEAU Professeur des Universités et HDR, Institut Mines-Télécom Business School
Rapporteur	Amaury GRIMAND Professeur des Universités et HDR, Université de Nantes
Rapporteur	Jérôme MERIC Professeur des Universités et HDR, Université de Poitiers
Examinatrice	Julienne BRABET Professeure des Universités émérite et HDR, Université Paris-Est Créteil
Examinatrice	Emmanuelle DUBOCAGE Professeure des Universités et HDR, Université Paris-Est Créteil
Examineur	Hugo LETICHE Professeur des Universités émérite, Universiteit voor Humanistiek
Directeur de thèse	Rémi JARDAT Professeur des Universités et HDR, Université Evry Val d'Essonne
Encadrante	Anne-Catherine MOQUET Maîtresse de conférences, Université Paris-Est Créteil

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.

Quand nous faisons l'expérience d'une chose, nous agissons sur elle, nous faisons quelque chose avec elle ; puis nous en subissons les conséquences. Nous faisons quelque chose à la chose qui, à son tour, nous fait ensuite quelque chose : c'est en cela que consiste cette combinaison particulière. La fécondité, la valeur de l'expérience se mesure à la manière dont ces deux phases sont liées. (Dewey, 2018/1916, p. 223)

Remerciements

Si mon expérience de thèse fut si passionnante et stimulante, je le dois beaucoup aux formidables personnes que j'ai pu rencontrer. Je souhaite donc remercier ces personnes qui m'ont accompagné et qui ont contribué à la construction de cette thèse. Je ne pourrais malheureusement pas toutes les citer.

Mes premiers mots vont à Rémi JARDAT et Anne-Catherine MOQUET qui m'ont fait l'honneur d'encadrer ma thèse et envers qui je serai à jamais reconnaissant. Je vous remercie de votre écoute et de nos échanges qui m'ont incroyablement nourri et aidé à prendre du recul quand j'étais « trop dedans ».

Rémi, ton savoir inépuisable, ta bienveillance et la finesse de ton analyse sont inestimables. Tu as toujours su te rendre disponible, m'inspirer et m'encourager. Anne-Catherine, je te suis éternellement redevable. Ma vie aurait été tout autre si tu ne m'avais pas fait découvrir le chemin de la thèse et cru en moi, un chemin pour moi impensable que je n'aurais pas su prendre si tu ne m'avais pas donné la confiance nécessaire pour l'arpenter. À tous les deux, merci, vous m'avez permis de vivre une expérience extraordinaire.

Je souhaite ensuite adresser mes remerciements aux membres du jury qui m'ont fait l'honneur de lire mon travail et de le commenter. Vos remarques sont précieuses et vont considérablement contribuer à mon apprentissage qui, je ne doute pas, ne fait que commencer. Je souhaite remercier tout particulièrement les professeurs Jérôme MERIC et Amaury GRIMAND qui ont accepté d'être rapporteurs de ce travail.

Je remercie également les professeur.es Hugo LETICHE, Jean-Luc MORICEAU et Julienne BRABET que j'ai eu la chance de croiser pendant mon parcours de thèse, qui m'ont beaucoup nourri et qui me font désormais l'honneur d'être examinateur.ices de mon travail. Je remercie également la professeure Emmanuelle DUBOCAGE pour accepter de participer à ce jury et d'avoir lu mon travail.

Tout au long de cette thèse, j'ai également eu la chance de rencontrer des chercheuses et chercheurs incroyablement bienveillant.es et éclairant.es. J'ai appris, grâce à eux, que la recherche était avant tout collective et que nous la construisions ensemble par nos échanges. Je souhaite donc remercier tous ceux qui ont pris le temps de lire et discuter mon travail que ce soit lors des conférences, des « visiting », des séminaires de recherche, des révisions de journal, des comités de suivi, des réunions de laboratoire et des ateliers d'écriture. À vous tous, je tiens à vous adresser un immense merci.

I would also warmly thanks Dave YATES and Ivo DE LOO for offering me this incredible opportunity to enjoy a visiting. I am so grateful for what you did for me. It has been an unforgettable experience. Beyond its academic aspect, this visiting has been transformative for me. I learnt so much about the world and myself on your behalf.

Ivo, I reached you for a visiting and you welcomed me as we knew each other for a long time. You can't believe how you change my life. Our talks were so deep for me. I felt like I was pushing the boundaries of myself so far by your side. I wish it would never end. But you did something even better by teaching me how to do it, even if I still need to work on it. You helped me to put myself in my thesis. You helped me to make my thesis my own. I would never be grateful enough for that.

Hugo LETICHE, you dedicated so much of your time for me and our meeting in the Netherlands has been a turning point for me and my research. Your help was invaluable at a time when I was falling into symbolic thinking and losing touch with the phenomenon.

Dave, you host me in your house as a little brother and shared everything with me. Thanks to you, I had the opportunity to experience an authentic British lifestyle experience. You pushed my way of being in the world and I appreciated it. I am also grateful for what you organized for me and put me in touch with nice scholars. Also, many thanks to Brigit for our cooking time and helping me to discover the diversity of accents across the UK.

I would like to thank Professor Keith HOSKIN for the time that you dedicated to me when I was in Birmingham. This talk has been really stimulating and constituted a big turn in my reflection and understanding of Foucault even though I dropped it for my final writing.

Also, I would like to thank all the members of the *Ethnographies of Accountability* book project. These seminars have had a considerable impact on my vision of doing research. Without you, I would never have gone so far in exploring myself as a researcher.

Besides, this thesis also allowed me to meet some very nice people at doctoral colloquium and academic conferences. Special thanks to Christian Ziliberberg. Our intercultural talks helped me to step back from my cultural anchorage. I learned from you that I was finally very "French". I am also thankful for this wonderful open-minded and community that Markus, 2022 EURAM Italians and Greeks fellows, 2022 PHILOS Swedish fellows, 2023 PRAGMA embodied.

Je souhaite aussi vivement remercier tous mes anciens collègues de DELTA et notamment ma responsable. L'anonymisation ne m'a pas permis de leur rendre hommage nommément mais je sais qu'ils se reconnaîtront. Cette thèse n'aurait pas pu exister sans vous, sans nos échanges, sans votre aide et votre disponibilité. Ces années à vos côtés m'ont transformé. J'espère désormais que cette thèse permettra de poursuivre et nourrir nos échanges et votre pratique.

Je souhaite remercier mes collègues doctorants de l'IRG ainsi que ma « buddy » EURAM Louise aux côtés de qui j'ai appris le métier de doctorant, mais aussi grâce à qui j'ai pu découvrir de merveilleux sujets de recherche qui ont été des sources d'inspiration et de stimulation intellectuelle. Je te souhaite le meilleur pour la suite de tes recherches et j'espère que nous continuerons à échanger.

Je remercie l'École Doctorale Organisations-Marchés-Institutions, le laboratoire IRG, et plus particulièrement Stéphanie Ben Abria et Cécilia Chapuy-Delille pour leur assistance.

Enfin, je ne peux que conclure en adressant mes plus chaleureux remerciements à mes proches.

À ma mère qui dès mon plus jeune âge me voyait déjà enseignant. Ma chère mère, tu as su être à l'écoute, stimulant une confiance en moi sans laquelle je n'aurais pas osé me lancer dans cette aventure si épanouissante. Maman, c'est le plus beau cadeau que tu pouvais me faire et je t'en serai à jamais reconnaissant.

À mon père qui m'a toujours soutenu et invité à voir le monde différemment. Tu m'as transmis ton envie de découvrir le monde et ta passion de l'étranger.

À mon très cher frère Maxime et à Olivia, vous avez été d'un soutien incroyable et m'avez tant aidé dans ma construction. Je vous remercie.

À toi, ma tendre Émeline, ton écoute, ta sensibilité, tes relectures et ton soutien m'ont beaucoup aidé. Tu m'as également transmis une nouvelle façon de voir le monde qui m'accompagnera pour toujours.

À tous mes ami.es qui m'ont soutenu et m'ont transmis tant de bonheur et de bienveillance, je vous adresse un immense merci ! Je remercie tout particulièrement Ilhana et Fanny qui m'ont accompagné pendant ce parcours.

Résumé en français

Nous assistons depuis quelques années à une demande et une production croissantes d'indicateurs extra-financiers pour tenter de résorber les découplages politiques-pratiques et moyens-fins. En Europe, la réglementation sur le reporting extra-financier demande aux organisations d'identifier les risques et impacts de leurs activités, mettre en œuvre des politiques pour les supprimer ou les atténuer et rendre compte de leur efficacité par des indicateurs de performance. Afin de répondre à ces deux objectifs de reddition et de contrôle, à partir de ressources limitées, l'organisation étudiée dans le cadre de cette thèse va aligner reporting et contrôle en mobilisant les mêmes indicateurs pour tenter de rendre compte de l'efficacité de ses politiques à travers le reporting extra-financier tout en orientant les comportements au sein de l'organisation au moyen des instruments du contrôle organisationnel. Or, en tant que *signe*, l'indicateur extra-financier est une représentation de quelque chose sous un certain rapport, faisant le lien entre une expérience sociale située, une convention sociale et un futur potentiel. En s'appuyant sur cette approche triadique de la représentation, cette thèse présente comment les indicateurs extra-financiers, capturés par des acteurs éloignés des opérations, tendent à devenir des *symboles*, perdant leur capacité à faire référence à des contextes particuliers.

Nos résultats attirent l'attention sur les limites de la quête d'une convergence des représentations et des buts lorsqu'elle se traduit par leur normalisation. Ce faisant, elle contribue à nier et invisibiliser les divergences et potentielles incompatibilités entre différentes médiations sémiotiques et pratiques de valuation. La capacité des managers à discuter et gérer ces divergences s'en trouve alors dégradée. Cette thèse montre que l'alignement conduit à invisibiliser les éventuels paradoxes et tensions entre reddition de comptes et contrôle.

Mots clés : Contrôle de gestion / Reporting / Indicateurs / Ethnographie / Multinationale / RSE

Non-financial indicators: representing to give account and control? An in-vivo study of the making and use of non-financial signs within a French multinational.

Abstract

Over the last few years, we have seen a growing demand for and production of non-financial indicators to cope with the policy-practice and means-ends decoupling. In Europe, regulations on non-financial reporting require organisations to identify the risks and impacts of their activities, implement policies to eliminate or mitigate them and report on their effectiveness using performance indicators. In order to meet these two objectives of reporting and control, with limited resources, the organisation studied in this thesis aims to align reporting and control by mobilising the same indicators in an attempt to account for the effectiveness of its policies through non-financial reporting, while at the same time guiding behaviour within the organisation by means of organisational control instruments. Now, as a *sign*, the non-financial indicator is a representation of something in a certain relation, linking a situated social experience, a social convention and a potential future. Drawing on this triadic approach of representation, this thesis shows how non-financial indicators, captured by actors far removed from operations, tend to become symbols, losing their ability to refer to particular contexts.

Our results draw attention to the limits of the quest for convergence of representations and goals when it results in their standardisation. In so doing, it contributes to denying and making invisible divergences and potential incompatibility between different semiotic mediations and valuation practices. As a result, managers' ability to discuss and manage these divergences is impaired. This thesis shows that alignment leads to neglect potential tensions and paradoxes between accountability and control.

Key words : Management Control / Reporting / Indicators / Ethnography / Multinational / CSR

Notes pour la lecture

Note relative à l'utilisation du « je » et du « nous »

Tout au long de cette thèse, nous aurons recours au pronom « nous » dans trois situations :

- Le « nous » dit de modestie : lorsque nous nous présentons en tant que sujet épistémique menant une recherche, cet usage du « nous » permettra de réduire l'effet potentiellement narcissique du « je » et de modaliser notre discours.
- Le « nous » accompagnateur : lorsque nous souhaitons guider le lecteur. Ce nous renvoie à moi et au lecteur.
- Le « nous » collectif : lorsque nous souhaitons faire référence à une plus large communauté composée de moi-même en tant qu'auteur, le lecteur ainsi que les autres chercheurs.

Nous utiliserons le pronom personnel « je » dans trois situations :

- Lorsque je raconte mon expérience de terrain en tant que sujet déictique.
- Lorsque je souhaite assumer pleinement mon auctorialité et mettre en exergue ma prise de responsabilité.
- Lorsque j'écris en tant que sujet épistémique menant une réflexion sur sa propre expérience, ses dires, ses interprétations.

L'usage du « on » sera réduit aux situations où nous ne jugeons pas nécessaire de préciser les interlocuteurs impliqués dans l'énonciation.

Note relative à l'utilisation des guillemets et de l'italique

Nous utiliserons l'italique pour mettre en exergue notre voix par des prises de parole en tant que sujet pris dans le phénomène étudié (Partie 3). Ces passages prendront la forme de soliloque où j'exprimerai mes interprétations, préoccupations et doutes aux lecteurs. L'italique sera également utilisé pour souligner des concepts importants et des mots de langue anglaise issus de la littérature.

Nous utiliserons les guillemets dans trois situations :

- Nous souhaitons faire référence à du contenu issu de la littérature.
- Nous souhaitons attirer l'attention du lectorat sur un signe à interpréter.
- Nous souhaitons faire référence à du contenu cité par les membres de l'organisation étudiée dans le cadre de notre prise de parole en tant que sujet pris dans le phénomène étudié (déjà en italique).

Note relative à l'utilisation d'abréviations et d'acronymes

Pour des besoins de simplification et d'allègement, nous avons recours à un certain nombre d'abréviations et d'acronymes référencés dans les annexes de cette thèse en page 457 et sur le glossaire cartonné fourni aux membres du jury pour en faciliter la consultation au fil de la lecture.

Plan général de la thèse

Introduction générale

Partie 1 : Exploration de la littérature et présentation des notions clés

Préambule ethnographique

Chapitre 1 : La mise sous contrôle de l'extra-financier

Chapitre 2 : Appréhender l'activité de mesure extra-financière

Partie 2 : Méthodologie et réflexivité

Chapitre 3 : Comment étudier un phénomène dont on fait soi-même partie ?

Chapitre 4 : Comment rendre compte du phénomène et de l'implication du chercheur ?

Chapitre 5 : La construction d'un récit (auto)ethno-dramatique

Partie 3 : Récit (auto)ethno-dramatique

Glossaire / Prologue

Chapitre 6 : Trois expériences critiques relatives à l'activité de mesure extra-financière

Epilogue

Partie 4 : Deux temps d'analyse du récit

Chapitre 7 : Les effets paradoxaux de la mesure extra-financière

Chapitre 8 : Quel rôle pour le contrôleur extra-financier du siège

Partie 5 : Discussion des implications de nos deux temps d'analyse

Chapitre 9 : Que nous apprend cette recherche ?

Chapitre 10 : Réflexivité sur notre démarche méthodologique : apports et limites

Conclusion générale

Thèse défendue / Contributions / Perspectives pour de futures recherches

Bibliographie

Annexe

Glossaire

Table des matières

Cette thèse est découpée en cinq grandes parties composées de chapitres, eux-mêmes composés de sections. Les Parties sont numérotées de 1 à 5, les Chapitres de 1 à 10. Chaque Chapitre est composé de Sections intitulées selon le format suivant : Section [Numéro du Chapitre].[Numéro de la Section]. Chaque Section dispose ainsi d'un code unique au sein de la thèse.

Exemple : Dans le Chapitre 7, la section 2 est numérotée « Section 7.2 »

Après une introduction générale de notre propos, nous ouvrons la première partie de cette thèse avec un préambule ethnographique visant à faire sentir aux lecteurs l'une des perturbations initiales qui a stimulé cette recherche. Ce préambule est suivi d'une introduction à notre exploration de cette perturbation par la littérature. Cette partie dédiée à la revue de la littérature articule deux chapitres (Chapitres 1 et 2). Le premier présente une revue des différents travaux sur le **reporting extra-financier** (REF) et le contrôle extra-financier. Que ce soit dans le cadre réglementaire sur le REF ou dans les travaux académiques, nous remarquons une tension entre l'enjeu de transparence de l'organisation qui doit rendre des comptes et les besoins internes de contrôle des managers. Face à cette tension, un ensemble de travaux suggèrent de la dépasser par l'alignement et l'intégration du REF dans les **systèmes de contrôle** (SC) de l'organisation. Ces différents travaux nous conduisent à problématiser notre perturbation initiale à travers la problématique suivante : **Quelles tensions émergent de l'alignement entre le REF et le SC, et que nous disent-elles sur la pratique du contrôle de gestion ?** Le second chapitre tente de prendre du recul sur cette tension en proposant d'appréhender le reporting et le contrôle extra-financier comme des activités de représentation. Après avoir mis en exergue le piège représentationnaliste dans lequel la plupart de ces recherches se trouvent, nous proposons de nous en détacher en mobilisant une approche pragmatique et sémiotique de l'activité de représentation. Cette prise de recul nous amène à reformuler notre problématique vers la question de recherche suivante : **Comment l'indicateur extra-financier, appréhendé comme un instrument de médiation sémiotique, conduit-il à enrichir notre conception du contrôle extra-financier et le rôle du contrôleur ?**

La deuxième partie vise à rendre compte de la façon dont nous avons composé notre méthode pour étudier notre positionnement, le phénomène et leur interaction. Notre rôle d'acteur dans l'organisation nous conduit vers deux préoccupations fondamentales qui animent ce chapitre méthodologique : comment étudier un phénomène dont on fait soi-même partie ? (Chapitre 3) ; comment rendre compte du phénomène et de l'implication du chercheur ? (Chapitre 4). Enfin, en nous appuyant sur les éléments de réponse présentés à ces deux questions, nous expliquons pourquoi nous avons choisi de produire un récit (auto)ethno-dramatique et présentons les dessous de sa production (Chapitre 5).

Dans la troisième partie, nous invitons les lecteurs à se laisser prendre par les préoccupations, les tensions et les questionnements qui m'ont animé et qui ont modelé cette recherche. Pour ce faire, je tente de transférer mon expérience du phénomène par l'intermédiaire d'un récit (auto)ethno-dramatique, articulant trois expériences critiques, mettant en scène les différents managers (dont moi-même) impliqués dans la fabrique et l'usage des indicateurs extra-financiers (Chapitre 6).

Ce récit est suivi par la quatrième partie où deux temps d'analyse et d'interprétation des phénomènes à l'œuvre dans ce récit sont exposés. Nous voyons que notre positionnement, permettant une grande proximité avec le phénomène et les acteurs

impliqués, conduit à mettre en lumière certains mécanismes et tensions parfois négligés ou invisibles dans les recherches antérieures. Le premier temps d'analyse (Chapitre 7) formule une critique des fonctions de convergence des buts et des représentations, fondatrices du contrôle en montrant la pluralité des activités de médiation sémiotique et des pratiques de valuation. Nous présentons les effets paradoxaux produits par une quête de convergence, manifestée par l'alignement, niant cette pluralité. Le second temps (Chapitre 8) expose une réflexion sur le rôle du contrôleur au siège à partir du prisme de sa relation à la matérialité. Pour cela, nous revenons sur l'expérience du chercheur-acteur au siège et la pratique de contrôle marginale d'un manager local. Nous en identifions ensuite les implications pour proposer une façon de repenser le contrôle et le rôle du contrôleur extra-financier au siège.

Enfin (Partie 5), nous discutons nos résultats en deux chapitres. Le premier met en exergue ce que nous apprenons grâce à cette recherche (Chapitre 9). Pour ce faire, nous remettons nos résultats en perspective avec la littérature, tentons de (re)formuler les problèmes et soumettons, pour chacun d'entre eux, une voie de résolution du problème. Le second temps est dédié à la réflexivité où nous soulignons les apports et les limites de notre démarche méthodologique (Chapitre 10).

Nous concluons en tentant de synthétiser la thèse défendue dans cette recherche et mettons en exergue les principales contributions de cette dernière. Nous formulons ensuite deux perspectives pour de futures recherches.

Résumé de la revue de la littérature (Chapitre 1 et 2)

La mise sous contrôle de l'extra-financier (Chapitre 1)

La première section de ce chapitre est dédiée à l'étude du cadre réglementaire (Section 1.1). Le reporting extra-financier occupe, dans le contexte français, une place centrale dans la gestion des enjeux extra-financiers. Toutefois, ce cadre réglementaire oscille entre deux approches, une première approche tirée par les demandes des parties prenantes dans laquelle le reporting extra-financier consiste à rendre compte des impacts de l'organisation, des actions mises en œuvre pour les gérer et de leur efficacité. Puis une seconde approche dans laquelle le reporting extra-financier est un outil de pilotage de la stratégie, étape ultérieure à la mise en place d'un système de gestion interne de la performance extra-financière. Le reporting extra-financier est donc tiraillé entre l'objectif de reddition pour l'externe et l'objectif de gestion interne. La normalisation des informations occupe une place centrale dans ce débat car elle permettrait pour certains d'améliorer la transparence par une plus grande qualité et fiabilité de la reddition mais dégraderait, pour d'autres, la pertinence de ces informations.

Après l'étude du cadre réglementaire, nous nous intéressons (Sections 1.2 et 1.3) à la façon dont les organisations gèrent et rendent compte des enjeux extra-financiers. Pour cela, nous étudions les tensions dans la production d'informations extra-financières par les entreprises. Nous distinguons trois courants de littérature.

Un premier s'intéresse à la production d'informations pour la reddition par le reporting extra-financier. Les travaux de ce courant se centrent sur l'enjeu du découplage, soutenant que les informations publiées par les entreprises ne sont aujourd'hui pas satisfaisantes, notamment parce qu'elles ne permettraient pas aux parties prenantes d'apprécier la performance des organisations.

Un second courant considère la production et l'usage des informations extra-financières pour le contrôle organisationnel par les systèmes de contrôle. À partir des limites de l'approche classique du contrôle, la littérature invite à appréhender les difficultés relatives à l'intégration des enjeux extra-financiers dans le contrôle.

Enfin, un troisième courant porte sur l'articulation des indicateurs extra-financiers pour des fins de reddition et de contrôle organisationnel. Ces recherches soutiennent le nécessaire alignement entre le reporting extra-financier et les systèmes de contrôle pour favoriser des indicateurs clés de performance stimulant l'action. Toutefois, nous montrons que cette poursuite d'alignement tend à négliger la pluralité et l'incompatibilité des représentations et des fins poursuivies au sein de l'organisation.

Appréhender la fabrique des indicateurs extra-financiers (Chapitre 2)

Ce second chapitre explore les travaux sur lesquels nous pouvons nous appuyer pour mieux comprendre comment se fabriquent les indicateurs extra-financiers. Notre attention se porte tout d'abord sur des travaux permettant d'appréhender, le reporting et le contrôle comme des activités de représentation en nous émancipant des limites de l'approche représentationnaliste, omniprésente dans les travaux présentés dans le chapitre 1. Nous proposons alors une étude de l'approche pragmatiste et sémiotique présentée par Lorino comme une alternative. Pour cela, nous revenons sur certaines des notions clés développées par les philosophes pragmatistes Peirce et Dewey. Nous montrons également les apports et limites de la transposition de ces travaux à l'étude des organisations. À partir de cette nouvelle posture, nous revisitons trois tensions centrales de l'activité managériale qui affectent l'activité de mesure extra-financière.

Cette nouvelle posture conceptuelle sur la représentation souligne l'importance d'étudier la pratique des managers en situation. Nous présentons un ensemble de travaux qui se sont intéressés aux pratiques des professionnels de la RSE et à la façon dont ils construisent les pratiques et les instruments de la RSE.

Conclusion : Nous avons besoin de recherches pour comprendre comment les managers fabriquent et utilisent les indicateurs extra-financiers pour la reddition et le contrôle organisationnel.

Nous notons une relative absence de recherches critiques sur les pratiques des managers RSE qui doivent gérer en parallèle le besoin d'indicateurs à la fois pour rendre compte et pour la gestion interne. Ce constat nous invite à mener une recherche au plus près de ces managers en vue de développer une compréhension interne et dynamique de l'activité de mesure extra-financière et son implication dans la pratique de contrôle de ces managers.

Résumé de la partie méthodologie et réflexivité (Chapitre 3, 4 et 5)

Dans le cadre de cette recherche, je suis à la fois chercheur, citoyen et membre de l'organisation DELTA pris dans l'expérience du phénomène étudié. Ce point de départ m'a conduit à mener une réflexion toute particulière sur mon positionnement et a exigé de composer une méthodologie adaptée. L'élaboration de cette méthode s'est appuyée sur deux questions clés que nous présentons dans les chapitres 3 et 4. À partir de ces deux questions, permettant de nous situer dans le phénomène, nous présentons les raisons et les conditions de production d'un récit (auto)ethno-dramatique (Chapitre 5) qui constitue, nous semble-t-il, un moyen intéressant de répondre aux enjeux soulevés par les deux premières questions tout en constituant un matériau empirique permettant de conduire une réflexion sur le phénomène et contribuer à la recherche en sciences de gestion.

Comment étudier un phénomène dont on fait soi-même partie ? (Chapitre 3)

De l'ethnographie à plus récemment l'autoethnographie, l'histoire des recherches qualitatives montre que l'étude d'un phénomène dans lequel le chercheur est impliqué est loin d'être une démarche nouvelle. En explorant ces approches, nous voyons qu'au-delà d'enjeux méthodologiques, ce sont des considérations épistémologiques que l'engagement dans le terrain implique. Nous notons tout particulièrement le rôle essentiel de l'écriture dans la conduite et la production de la recherche, dans la mesure où, par l'écriture, le chercheur se construit et construit le terrain dont il rend compte.

Dès lors que nous admettons qu'il existe une construction réciproque du chercheur et du phénomène étudié, il apparaît indispensable que le chercheur mène une réflexion sur lui-même en explorant ses affects, ses émotions et d'en rendre compte. Les travaux d'Ellis peuvent nous aider dans cette entreprise. Néanmoins, au regard de notre rôle de manager dans l'organisation, en interaction régulière avec les autres membres, nous accompagnons cette exploration du « soi » du chercheur avec un repositionnement de ce « soi » dans l'ordre de l'interaction avec les travaux de Goffman.

Comment rendre compte du phénomène et l'implication du chercheur ? (Chapitre 4)

À l'issue du troisième chapitre, nous disposons de ressources conceptuelles (Ellis et Goffman) pour comprendre comment nous situer dans le phénomène et rendre compte de la manière dont nous affectons et sommes affectés par le phénomène étudié. Toutefois, nous montrons que cette exploration du positionnement reste insuffisante si celle-ci n'est pas accompagnée d'une réflexion sur les facteurs personnels et impersonnels qui ont modelé la recherche (Section 4.1) ainsi que sur le cadre particulier dans lequel le chercheur se trouve, celui de l'organisation (Section 4.2).

Une fois ces précisions apportées sur la particularité de mon regard, nous tentons de le repositionner dans le contexte organisationnel en appréhendant l'organisation comme un théâtre. En nous appuyant sur les travaux de Mangham et Overington, nous soulignons les apports de cette métaphore théâtrale pour appréhender le phénomène que nous étudions à partir de notre positionnement.

La construction d'un récit (auto)ethno-dramatique (Chapitre 5)

Ce cinquième chapitre expose les raisons et des dessous de la production du récit (auto)ethno-dramatique qui constitue le cœur empirique de cette thèse. Ce récit vise à transmettre une expérience sensible et évocatrice aux lecteurs afin de montrer la pluralité (des rôles joués, du « soi » du chercheur et des autres membres de l'organisation) et tenter de rendre compte du flux de l'expérience.

Nous décrivons comment nous avons produit ce récit en élaborant puis articulant différents matériaux empiriques (réunions, interactions, entretiens, journal de bord...). Nous expliquons comment notre posture et notre façon de produire ces matériaux empiriques ont évolué au fil de notre recherche.

Résumé des résultats (Chapitre 7 et 8)

Face aux tensions entre reporting et contrôle extra-financier, nous avons vu, dans notre revue de la littérature, qu'un ensemble de travaux proposait d'appréhender cette tension par l'enjeu de l'alignement entre les indicateurs reportés aux parties prenantes et ceux utilisés en interne par les managers pour le contrôle. En permettant de suivre au quotidien la fabrique et l'utilisation de ces indicateurs dans une multinationale française soumise à la DPEF, qui utilise les mêmes indicateurs pour le reporting et le contrôle, notre récit (auto)ethnographique montre la complexité de cet alignement visé par la direction RSE de cette organisation. Loin de l'alignement apaisé dans la littérature, nos résultats soulignent les tensions et paradoxes qui traversent l'organisation lorsque les indicateurs sont utilisés pour ces deux fins.

La partie 4 de cette thèse propose une analyse du récit de cette expérience de l'alignement en tant que coordinateur du reporting extra-financier au sein de cette multinationale. Cette analyse articule deux temps de réflexion.

Premier temps d'analyse du récit : les effets paradoxants de la mesure extra-financière (Chapitre 7)

Ce premier temps souligne quatre enjeux principaux soulevés par le récit de notre expérience (auto)ethnographique. Nous conduisons cette analyse en appréhendant l'indicateur extra-financier en tant que *signe* au sens de Peirce, renvoyant à différentes activités de *médiation sémiotique* et de pratiques de *valuation* au sens de Dewey.

Déconstruire l'alignement des mesures extra-financières (Section 7.1) : Le premier résultat de notre recherche est de mettre en évidence l'existence d'une pluralité de contrôles et d'antagonismes, inhérente à la diversité des objectifs et des destinataires de la mesure extra-financière, que les travaux sur l'alignement et ses fondements philosophiques ne permettent pas d'appréhender. Nous proposons de distinguer deux manifestations du contrôle – *physique* et *managériale* – qui entrent en conflit lorsque les mêmes indicateurs sont utilisés pour le reporting et le contrôle extra-financier.

Deux effets paradoxants de la mesure extra-financière (Section 7.2) : En nous appuyant sur la mise en visibilité de ces deux manifestations du contrôle, nous analysons plus précisément deux tensions qui émergent de leur coexistence et étudions comment la quête d'alignement conduit ces tensions à produire des effets paradoxants.

Les paradoxes gérés par un découplage interne (Section 7.3) : Nous montrons en quoi le contrôle *physique*, bien que contraint et étouffé structurellement par les caractéristiques du contrôle *managérial*, parvient à se manifester par un découplage interne organisation-activité. Nous observons un glissement du découplage traditionnellement étudié dans la littérature, au niveau du siège, entre l'organisation et la société vers un découplage au sein même de l'organisation entre le siège qui gère l'organisation et les unités locales qui gèrent l'activité.

Le détournement de la mesure extra-financière vers des enjeux internes (Section 7.4) : Cette section propose d'étudier trois phénomènes conduisant à détourner la mesure extra-financière de la reddition de comptes vers l'externe et de l'approche « extérieur-intérieur » : tout d'abord, le phénomène de *capture bureaucratique* du reporting extra-financier ; puis celui de l'approche instrumentale de la reddition de comptes. Enfin, nous présentons comment l'approche du contrôle comme pilotage contribue à réorienter la mesure extra-financière vers les enjeux internes de l'organisation au détriment de l'approche « extérieur-intérieur ».

Deuxième temps d'analyse du récit : De l'importance d'un contrôle physique sensible (Chapitre 8)

Ce chapitre présente également une réflexion sur la pratique du contrôle et le rôle du contrôleur extra-financier au siège en appréhendant l'activité de représentation, médiée par l'indicateur, au prisme du concept de *résonance* (Rosa, 2019). En nous appuyant sur notre propre expérience d'aliénation en tant que contrôleur extra-financier au siège, nous proposons de revoir le rôle du contrôleur au siège comme celui d'un *coordinateur d'habitudes*.

Puis, nous explorons, à partir du cas marginal d'un contrôleur local, une pratique de contrôle alternative que nous qualifions de contrôle *physique sensible*. Cette dernière ouvre la voie d'une pratique du contrôle qui réintègre la matérialité et lutte contre l'aliénation des contrôleurs. Elle s'oppose ainsi à la dérive vers des indicateurs symboliques qui perdent le lien avec les phénomènes physiques qu'ils revendiquent indiquer.

Résumé de la discussion (Chapitre 9)

Représenter et transformer le monde impliquent deux manifestations antagonistes du contrôle (Section 9.1)

L'analyse de notre expérience de terrain (auto)ethnographique permet de soulever les limites du projet d'alignement ou d'intégration qui est très largement présenté normativement dans la littérature comme une alternative au découplage politiques-pratiques. Alors que la préconisation de l'alignement tend à annihiler les conflits et nier l'existence d'intérêts contradictoires et inconciliables, notre recherche au sein d'une organisation tentant de mettre en œuvre cet alignement, fait resurgir la pluralité de l'activité de représentation. Loin d'un rapport dyadique avec l'objet, la représentation est une médiation située et orientée. Ainsi, nous montrons que les managers, parce qu'ils sont situés à différents niveaux de l'organisation, qu'ils ont une expérience différente du phénomène et qu'ils poursuivent des fins différentes, ne peuvent avoir les mêmes représentations. Au contraire, ces dernières peuvent – et doivent pouvoir – être divergentes, voire incompatibles.

L'approche processuelle et sémiotique de la représentation permet de sortir de l'accountability cybernétique (Section 9.2)

Alors que le projet d'alignement tend à vouloir faire converger les différentes représentations et les buts pour améliorer la coordination, notre recherche montre que cet alignement conduit à un primat de la manifestation *managériale* du contrôle qui, s'appuyant sur l'audit extra-financier réglementaire, mène à une pratique de valuation « in-vitro » réduisant la valuation à l'évaluation. Il s'agit alors davantage d'apprécier l'atteinte des objectifs préétablis et de comparer les scénarii possibles plutôt que d'explorer les relations entre la fin visée et les moyens mobilisés. Les indicateurs extra-financiers tendent alors à devenir des *signes symboliques* dans le but de favoriser la comparaison et l'agrégation hors situation. Cette approche soutient une *accountability* que nous qualifions de cybernétique, dans la mesure où elle accorde une place centrale aux normes pour apprécier la pertinence des représentations produites, l'état de la situation et l'efficacité des actions. Néanmoins, nous notons que l'alternative de l'approche processuelle de la valuation où moyens et fins sont révisables, soulève de nombreuses questions concernant l'accountability de l'organisation. La valuation processuelle invite à repenser le modèle d'accountability actuel fondé sur une norme figée permettant la formation d'un jugement par des acteurs hors situation.

Le glissement du découplage politiques-pratiques au découplage moyens-fins est favorisé par un découplage organisation-activité (Section 9.3)

Nous soutenons que le découplage moyens-fins vient des systèmes de contrôle qui tendent à favoriser la production de signes symboliques pour la gestion de l'organisation par le siège au détriment de signes indiciels et iconiques pour la gestion de l'activité. Ces signes symboliques contribuent au découplage car ils ne permettent pas toujours aux managers de relier leur expérience sociale située aux conventions sociales. En effet, les conventions sociales deviennent inopérantes pour l'action et les expériences sociales ne parviennent plus à être partagées ni transférées. Par conséquent, les indicateurs extra-financiers, perdant le lien avec l'activité, s'avèrent moins pertinents pour tisser des liens entre les moyens (procédures, actions) mis en place et les fins visées (objectifs).

La représentation extra-financière est prise dans un processus d'abstraction inévitable conduisant à une crise sémiotique (Section 9.4)

Notre récit montre que la confrontation entre les différentes pratiques de contrôle et processus de valuation conduit à l'étouffement des signes iconiques et indiciels par des signes symboliques imposés par le siège. Cette pression est nourrie par un cadre réglementaire sollicitant la production d'indicateurs agrégés afin de vérifier le déploiement et l'efficacité des politiques, mais également par les audits extra-financiers dont le rôle est de certifier ces signes symboliques. Nous remarquons que plus l'interprète est éloigné de l'objet, plus le signe produit tend à devenir abstrait. Cette abstraction, qui vise à rendre les représentations comparables, émerge avec le processus d'agrégation accompagnant la quantification comptable. En détruisant le flux de l'expérience et niant le vague irréductible de l'objet, ce processus d'abstraction essentialise et fige ce dernier. Ce faisant, il tend à produire des signes ayant perdu tout lien avec le phénomène physique qu'ils se proposent de représenter.

Résumé de la discussion (Chapitre 10)

Comprendre les orientations de la recherche à partir du positionnement et les angoisses du chercheur également acteur dans l'organisation (Section 10.1)

Cette section propose de mobiliser les travaux de Devereux pour analyser deux contre-transferts qui ont orienté la recherche. Le premier est celui que j'ai opéré en tant qu'acteur-chercheur. Ma réaction face à l'attribution d'un rôle que je ne voulais pas jouer a transformé le terrain de l'étude. J'ai fait évoluer mon rôle au sein de l'organisation et ce faisant, modifié ce que je pouvais observer et rendu visibles certaines tensions entre les managers et niveaux hiérarchiques.

Le second contre-transfert est celui que j'ai opéré en tant qu'acteur-chercheur. Inquiet de ne pas suffisamment rendre visible mon implication dans le phénomène, j'ai fait le choix d'accorder une place prépondérante aux affects dans la description et l'analyse du phénomène afin de gérer l'angoisse produite par ma position.

Nous remarquons que l'observateur est à double titre indissociable de l'observation, d'une part parce qu'il affecte, par sa présence, ce qu'il observe et d'autre part parce que, angoissé à l'idée d'être affecté par ce qu'il observe, il produit une certaine observation de la réalité dans le but de réduire son angoisse. L'étude de ces deux contre-transferts permet de rendre compte de ce phénomène où le chercheur affecte et est affecté par son terrain et de tendre vers une connaissance plus réflexive du phénomène.

Retour sur les apports et limites d'un récit articulant ethnographie et autoethnographie (Section 10.2)

Dans cette section, nous présentons les apports et limites de l'articulation d'une démarche autoethnographique et ethnographique. Nous proposons d'appréhender cette articulation comme le moyen de rendre compte de la médiation sémiotique du chercheur qui conduit la recherche et qui fait l'expérience du phénomène. En produisant un récit du phénomène, articulant mon expérience avec l'exploration du regard des autres membres de l'organisation sur celui-ci, nous proposons un point d'ancrage à d'autres chercheurs pour saisir la particularité de leur expérience et de leur positionnement. Nous invitons ainsi à conduire d'autres recherches, mobilisant d'autres positions et impliquant d'autres *angoisses* pour poursuivre l'exploration du phénomène.

Sommaire

INTRODUCTION GÉNÉRALE	22
<u>PARTIE 1 EXPLORATION DE LA LITTÉRATURE ET PRÉSENTATION DES NOTIONS CLÉS : INTERROGER LA QUÊTE D'ALIGNEMENT ENTRE REF ET SC À PARTIR DE L'ACTIVITÉ DE REPRÉSENTATION</u>	27
PRÉAMBULE ETHNOGRAPHIQUE : LA PLURALITÉ DES SIGNIFICATIONS DU « PILOTAGE » COMME PERTURBATION INITIALE.....	27
INTRODUCTION À L'EXPLORATION D'UNE PERTURBATION PAR LA LITTÉRATURE	29
CHAPITRE 1 LA MISE SOUS CONTRÔLE DE L'EXTRA-FINANCIER.....	30
SECTION 1.1 LE REPORTING EXTRA-FINANCIER AU CŒUR DU CADRE RÉGLEMENTAIRE DE LA RSE EN FRANCE .	33
SECTION 1.2 UN REPORTING EXTRA-FINANCIER TIRAILLÉ ENTRE UNE DEMANDE EXTERNE DE TRANSPARENCE ET UNE DEMANDE INTERNE DE CONTRÔLE	38
SECTION 1.3 ALIGNER LE REPORTING SUR LE SYSTÈME DE CONTRÔLE EXTRA-FINANCIER.....	77
CONCLUSION DU CHAPITRE 1	95
CHAPITRE 2 APPRÉHENDER L'ACTIVITÉ DE MESURE EXTRA-FINANCIÈRE COMME UNE INTERACTION ENTRE DIFFÉRENTS PROCESSUS DE MÉDIATION SÉMIOTIQUE ET PRATIQUES DE VALUATION	99
SECTION 2.1 RAPPORTER ET CONTRÔLER : DEUX ACTIVITÉS DE RE-PRÉSENTATION DU MONDE	102
SECTION 2.2 UNE APPROCHE SÉMIOTIQUE ET PRAGMATIQUE DE L'INDICATEUR EXTRA-FINANCIER.....	119
SECTION 2.3 REVISITER QUELQUES TENSIONS QUI ANIMENT LA PRATIQUE GESTIONNAIRE AU PRISME DE L'ACTIVITÉ DE REPRÉSENTATION	142
SECTION 2.4 VERS L'ÉTUDE DE LA PRATIQUE DU CONTRÔLE EXTRA-FINANCIER.....	148
CONCLUSION DU CHAPITRE 2	160
CONCLUSION DE LA PARTIE 1 SUR L'EXPLORATION DE LA LITTÉRATURE ET LA DÉFINITION DES NOTIONS CLÉS .	161
<u>PARTIE 2 MÉTHODOLOGIE ET RÉFLEXIVITÉ</u>	163
INTRODUCTION DE LA PARTIE 2.....	163
CHAPITRE 3 COMMENT ÉTUDIER UN PHÉNOMÈNE DONT ON FAIT SOI-MÊME PARTIE ?.....	164
SECTION 3.1 FAIRE PARTIE DU PHÉNOMÈNE	164
SECTION 3.2 CONTEXTUALISER LE SOI DANS LE PHÉNOMÈNE : LES APPORTS DE GOFFMAN SUR L'ORDRE DE L'INTERACTION	171
CONCLUSION DU CHAPITRE 3 : REPLACER MA POSITION DE CHERCHEUR DANS LA RECHERCHE	177
CHAPITRE 4 COMMENT RENDRE COMPTE DU PHÉNOMÈNE ET DE L'IMPLICATION DU CHERCHEUR ?.....	179
SECTION 4.1 EXPLORER MON REGARD SUR L'OBJET	179

SECTION 4.2 REPOSITIONNER MON REGARD DANS L'ORGANISATION	196
CONCLUSION DU CHAPITRE 4	213
CHAPITRE 5 LA CONSTRUCTION D'UN RÉCIT (AUTO)ETHNO-DRAMATIQUE POUR RENDRE COMPTE DE L'EXPÉRIENCE DANS LE TERRAIN	214
SECTION 5.1 LES RAISONS DE LA PRODUCTION DU RÉCIT (AUTO)ETHNO-DRAMATIQUE	214
SECTION 5.2 LES DESSOUS DE LA PRODUCTION D'UN RÉCIT (AUTO)ETHNO-DRAMATIQUE	215
CONCLUSION DU CHAPITRE 5	234
CONCLUSION DE LA PARTIE 2 MÉTHODOLOGIE ET RÉFLEXIVITÉ	235
<u>PARTIE 3 RÉCIT (AUTO)ETHNO-DRAMATIQUE.....</u>	<u>237</u>
GLOSSAIRE.....	237
INDEX DES PERSONNAGES	237
INDEX DES STRUCTURES ET DES OUTILS	238
SOMMAIRE DU RÉCIT (AUTO)ETHNO-DRAMATIQUE.....	239
PROLOGUE.....	240
CHAPITRE 6 TROIS EXPÉRIENCES CRITIQUES RELATIVES À L'ACTIVITÉ DE MESURE EXTRA-FINANCIÈRE	242
EXPÉRIENCE CRITIQUE I – TENSIONS ENTRE LA MESURE EXTRA-FINANCIÈRE POUR L'INTERNE ET LA MESURE POUR L'EXTERNE	243
INTERLUDE : JE PILOTE, TU PILOTES, IL PILOTE, NOUS PILOTONS... ..	263
EXPÉRIENCE CRITIQUE II – TENSIONS AU SEIN DU PROCESSUS DE MESURE EXTRA-FINANCIÈRE POUR L'INTERNE : VERS DEUX MESURES INTERNES	267
EXPÉRIENCE CRITIQUE III – LE PARADOXE DE L'ARTICULATION ENTRE MESURES POUR L'INTERNE ET MESURES POUR L'EXTERNE.	289
EPILOGUE	ERREUR ! SIGNET NON DÉFINI.
<u>PARTIE 4 ANALYSE DU RÉCIT : L'INDICATEUR EXTRA-FINANCIER EN TANT QUE <i>SIGNE</i> ET <i>CONTRÔLE PHYSIQUE SENSIBLE</i>.....</u>	<u>331</u>
INTRODUCTION DE LA PARTIE 4.....	331
CHAPITRE 7 PREMIER TEMPS D'ANALYSE : LES EFFETS PARADOXANTS DE LA MESURE EXTRA-FINANCIÈRE ..	332
SECTION 7.1 DÉCONSTRUIRE L'ALIGNEMENT DES MESURES EXTRA-FINANCIÈRES.....	333
SECTION 7.2 DEUX EFFETS PARADOXANTS DE LA MESURE EXTRA-FINANCIÈRE : OBJECTIVITÉ VERSUS UTILITÉ ET DIFFUSION DES OBJECTIFS VERSUS ÉVALUATION	355
SECTION 7.3 LES PARADOXES GÉRÉS PAR UN DÉCOUPLAGE INTERNE : LIBÉRER LE CONTRÔLE PHYSIQUE DE L'EMPRISE DU CONTRÔLE MANAGÉRIAL	366
SECTION 7.4 LE DÉTOURNEMENT DE LA MEF VERS DES ENJEUX INTERNES.....	368

CONCLUSION DU CHAPITRE 7 : UNE CAPTURE <i>BUREAUCRATIQUE</i> DU CONTRÔLE EXTRA-FINANCIER QUI SE MANIFESTE PAR DES EFFETS PARADOXANTS ET L'ÉTOUFFEMENT DU CONTRÔLE <i>PHYSIQUE</i> PAR LE CONTRÔLE <i>MANAGÉRIAL</i>	372
CHAPITRE 8 DEUXIÈME TEMPS D'ANALYSE : DE L'IMPORTANCE D'UN CONTRÔLE <i>PHYSIQUE SENSIBLE</i>	375
SECTION 8.1 LE CONTRÔLE EXTRA-FINANCIER CENTRAL EST-IL UN BULLSHIT JOB ?	376
SECTION 8.2 LE CONCEPT DE RÉSONANCE POUR REPENSER L'ACTIVITÉ DE REPRÉSENTATION MÉDIATISÉE PAR L'INDICATEUR	379
SECTION 8.3 VERS UN CONTRÔLE SENSIBLE OU COMMENT RÉINTÉGRER LA MATÉRIALITÉ DANS LE CONTRÔLE	382
CONCLUSION DU CHAPITRE 8 : PROPOSITION D'UNE TRANSFORMATION DU RÔLE DU CONTRÔLEUR EXTRA-FINANCIER COMME COORDINATEUR D'HABITUDES	387
<u>PARTIE 5 DISCUSSION DES IMPLICATIONS DE NOS DEUX TEMPS D'ANALYSE</u>	<u>389</u>
INTRODUCTION DE LA PARTIE 5	389
CHAPITRE 9 QUE NOUS APPREND CETTE RECHERCHE ?	391
SECTION 9.1 REPRÉSENTER ET TRANSFORMER LE MONDE IMPLIQUE DEUX MANIFESTATIONS ANTAGONISTES DU CONTRÔLE.	391
SECTION 9.2 L'APPROCHE PROCESSUELLE ET SÉMIOTIQUE DE LA REPRÉSENTATION PERMET DE SORTIR DE L'ACCOUNTABILITY CYBERNÉTIQUE	395
SECTION 9.3 LE GLISSEMENT DU DÉCOUPLAGE POLITIQUES-PRATIQUES AU DÉCOUPLAGE MOYENS-FINS EST FAVORISÉ PAR UN DÉCOUPLAGE ORGANISATION-ACTIVITÉ	400
SECTION 9.4 LA REPRÉSENTATION EXTRA-FINANCIÈRE EST PRISE DANS UN PROCESSUS D'ABSTRACTION INÉVITABLE CONDUISANT À UNE CRISE SÉMIOTIQUE	405
CHAPITRE 10 RÉFLEXIVITÉ SUR NOTRE DÉMARCHE MÉTHODOLOGIQUE : APPORTS ET LIMITES	408
SECTION 10.1 COMPRENDRE LES ORIENTATIONS DE LA RECHERCHE À PARTIR DU POSITIONNEMENT ET LES ANGOISSES DU CHERCHEUR ÉGALEMENT ACTEUR DANS L'ORGANISATION	409
SECTION 10.2 RETOUR SUR LES APPORTS ET LIMITES D'UN RÉCIT ARTICULANT ETHNOGRAPHIE ET AUTOETHNOGRAPHIE	415
CONCLUSION DU CHAPITRE 10 : UN RÉCIT PRODUIT POUR UNE CERTAINE PROBLÉMATIQUE : DE L'INDISSOCIABILITÉ DES FINS ET DES MOYENS	419
<u>CONCLUSION GÉNÉRALE</u>	<u>420</u>
THÈSE DÉFENDUE	420
CONTRIBUTIONS THÉORIQUES	421
1) L'INTÉGRATION DES TENSIONS ENTRE DIFFÉRENTS NIVEAUX HIÉRARCHIQUES DANS L'ÉTUDE DE L'ACTIVITÉ DE MÉDIATION SÉMIOTIQUE DES MANAGERS ET DE LEUR PRATIQUE DE VALUATION.	421
2) UNE CRITIQUE DES FONCTIONS FONDATRICES DU CONTRÔLE : RÉINTÉGRER LA CONVERGENCE COMME LA FIN-EN-VUE D'UN PROCESSUS	423

3) LES TERMES GÉNÉRIQUES DE « PILOTAGE » ET DE « CONTRÔLE » DISSIMULENT UNE PLURALITÉ DE PRATIQUES POTENTIELLEMENT INCOMPATIBLES	423
4) EXPLIQUER LE GLISSEMENT DU DÉCOUPLAGE POLITIQUES-PRATIQUES VERS LE DÉCOUPLAGE MOYENS-FINS PAR LE DÉCOUPLAGE ORGANISATION-ACTIVITÉ	424
CONTRIBUTION EMPIRIQUE : RENDRE COMPTE D’UN PHÉNOMÈNE D’ALIGNEMENT-FUSION ET APPORTER UNE COMPLEXITÉ NARRATIVE À LA LITTÉRATURE EN CONTRÔLE	424
CONTRIBUTION MÉTHODOLOGIQUE : AFFECTER ET ÊTRE AFFECTÉ PAR LE PHÉNOMÈNE ÉTUDIÉ EST UNE SOURCE DE CONNAISSANCES DÈS LORS QUE CETTE IMPLICATION EST EXAMINÉE	425
CONTRIBUTION MANAGÉRIALE : ARTICULER L’ACTIVITÉ DE REPORTING ET DE CONTRÔLE	425
PERSPECTIVES POUR DE FUTURES RECHERCHES	427
ÉTUDIER DES PRATIQUES MARGINALES DE CONTRÔLEUR POUR AIDER À REPENSER LE RÔLE DU CONTRÔLEUR DE GESTION	427
ENQUÊTER SUR D’AUTRES INSTRUMENTS DE GESTION PLUS PROCHES DE L’ACTION	427
<u>BIBLIOGRAPHIE.....</u>	429
<u>ANNEXE.....</u>	452
ENTRETIENS ET RÉUNIONS RETRANSCRITS	452
<u>GLOSSAIRE.....</u>	457
<u>TABLE DES MATIÈRES.....</u>	458

Introduction générale

Cette thèse émerge de mon expérience de citoyen cherchant à comprendre et agir dans une humanité qui, dépassant les limites planétaires, se trouve confrontée à une crise écologique qui menace son existence et celle des autres espèces non-humaines. Dans ce contexte, j'ai rejoint en 2019 une multinationale de Bâtiment et Travaux Publics (BTP), dont l'activité est source d'importantes dégradations environnementales.

En prenant progressivement le poste de coordinateur du **reporting extra-financier (REF)** au siège de cette multinationale, mon expérience fut transformatrice. Je comprenais peu à peu que mon désir de rediriger l'activité de cette multinationale dans le cadre des limites planétaires était problématique. Au-delà d'être un projet rationaliste et centralisateur, fruit de mon terreau culturel et académique, il était déconnecté des pratiques quotidiennes des membres de l'organisation. L'enjeu était ailleurs et j'ai rapidement été conduit à prendre le contrepied de mon dessein initial. Je me suis retrouvé face à des managers opérationnels en souffrance, acculés par les nombreuses sollicitations à produire des chiffres. Je faisais face aux protestations des managers qui, plus proches des projets et de leurs impacts environnementaux, reprochaient au siège que j'incarnais d'être à la fois déconnecté et étouffant. Alors que mon engagement sur un poste étiqueté RSE m'invitait à penser que je me trouvais du côté de ceux qui contribuaient à la transformation vers une entreprise plus responsable, voilà qu'ils me renvoyaient de l'autre côté de la barrière. Celui de ceux qui demandent des comptes et fixent les règles de ce qui doit être compté sans vraiment savoir ni comprendre ce qui se trouve derrière ces indicateurs extra-financiers. Focalisé sur ces représentations du monde, je devenais celui qui empêchait les transformations tant nécessaires. Pourtant, mon rôle au siège était bien celui de gérer ce REF pour assurer la conformité réglementaire, mais également en faire un instrument de « pilotage » de la performance RSE. Ce « pilotage », je ne pouvais le faire sans ces indicateurs. Ils constituaient, pour moi et les destinataires de ces rapports, le seul moyen d'avoir accès au monde. Or, petit à petit, je comprenais qu'un indicateur, loin d'un simple reflet du réel est une *re-présentation* impliquant une certaine perspective, élaborée au regard d'une certaine fin. Cette représentation normée ne pouvait donc convenir aux multiples managers situés à différents niveaux de l'organisation et aux parties prenantes externes qui consultaient ces rapports dans le but d'apprécier l'efficacité des politiques RSE et des actions de l'organisation.

Une recherche stimulée par une perturbation

Cette recherche a été stimulée par une perturbation vécue dans mon rôle de coordinateur central du REF. Dans ce rôle, je voyais la nécessité de produire et d'imposer des représentations normalisées du monde. Celles-ci permettaient de transformer le monde à distance et de rendre compte aux parties prenantes (ou du moins, promettaient de le faire). Toutefois, je constatais également que cela se faisait au détriment des managers locaux et de leur propre capacité à transformer le monde. En tant que coordinateur du REF, je faisais moi-même l'expérience d'un tiraillement entre plusieurs besoins de représentation qui affectaient également les indicateurs extra-financiers.

Pour gérer cette perturbation, je me suis tourné vers la littérature académique. Cette sinueuse exploration m'a notamment conduit vers les travaux sur l'alignement entre le reporting et les systèmes de contrôle extra-financiers qui proposaient de dépasser ces tensions par l'articulation des besoins internes et externes. Cette promesse d'un alignement apaisé me

semblait aller à l'encontre de mon expérience au sein d'une multinationale où l'utilisation des mêmes indicateurs pour le REF et le contrôle organisationnel générait de nombreuses tensions. Cet écart entre la littérature et mon expérience m'a conduit à formuler la problématique suivante : **Quelles tensions émergent de l'alignement entre le REF et les systèmes de contrôle (SC), et que nous disent-elles sur la pratique du contrôle de gestion ?**

Explorer et clarifier cette perturbation avec les notions de médiation sémiotique et de valuation

Pour explorer ce problème et tenter de clarifier cette perturbation que je ne parvenais donc pas à stabiliser avec la littérature existante, je me suis tourné vers les travaux des philosophes pragmatistes américains, notamment Charles Sanders Peirce. Selon lui, la représentation n'est pas une représentation d'un objet A par quelque chose d'autre B, mais bien plutôt la représentation d'un objet A par quelque chose d'autre B sous quelque rapport C. Ce passage à une approche triadique de la représentation a constitué un tournant en permettant de stabiliser ma perturbation. Le tiraillement dont je faisais l'expérience ainsi que les tensions qu'il générait, tous deux trouvaient désormais une signification. Le rapport sous lequel l'objet souhaitait être représenté n'est pas le même pour un manager du siège, un manager dans une filiale, un citoyen ou bien un investisseur. En effet, avec cette approche, l'indicateur n'est plus simplement un reflet du réel donnant un accès à distance ou bien encore une représentation du monde qui peut être transmis indifféremment à n'importe quel interlocuteur avec la même signification. L'indicateur devient un instrument de médiation par lequel il devient possible de tenir ensemble une expérience sociale, des catégories sociales et des futurs potentiels (Lorino, 2020, p. 57).

Cette thèse propose d'étudier la pluralité des éléments de médiation qui permettent d'indiquer un objet. Pour ce faire, nous étudions l'activité de médiation sémiotique des managers en appréhendant les indicateurs extra-financiers comme des *signes* (Lorino, 2020 ; Peirce, 1931). En réinscrivant, cette activité de médiation dans des pratiques de *valuation*, nous comprenons que l'indicateur extra-financier n'est pas qu'un simple moyen pour atteindre une fin préalablement définie comme le suggère l'approche traditionnelle du contrôle. À l'inverse, l'indicateur en tant que *signe* est directement engagé dans la formation des *fins-en-vue* et des moyens envisagés pour les atteindre. À partir de cette perspective, nous comprenons comment les managers, selon leur position dans l'organisation et les buts qu'ils poursuivent, développent différentes représentations des phénomènes extra-financiers, qui s'avèrent être parfois incompatibles voire en lutte. À l'aune de cette perspective, nous proposons d'explorer notre problématique présentée précédemment – constituant le point de départ de notre travail – avec la question de recherche suivante qui intègre le cadre conceptuel de la médiation sémiotique :

Comment l'indicateur extra-financier, appréhendé comme un instrument de médiation sémiotique, conduit-il à enrichir notre conception du contrôle extra-financier et le rôle du contrôleur ?

Nous soutenons que cette pluralité dans l'activité de représentation soulève de nombreuses questions vis-à-vis de la littérature actuelle en contrôle de gestion. Sur un plan théorique, cette pluralité vient interroger l'une des fonctions fondatrices du contrôle qui est d'assurer la convergence des buts et des représentations (Bouquin & Kuszla, 2014). Dès lors que l'on considère que toute représentation n'est pas un reflet du réel, mais une médiation dans l'action, quelle est la pertinence des représentations normées imposées hors situation ?

Cette pluralité ouvre ainsi des questions sur un plan politique et managérial. La standardisation des indicateurs extra-financiers permet-elle aux acteurs proches des projets et des impacts extra-financiers d'agir et d'apprécier la pertinence de leurs actions ?

Replacer cette thèse dans son contexte avec ses enjeux

Nous avons déjà pu montrer en quoi cette thèse s'ancre dans une expérience personnelle, celle d'une lutte constante entre le désir de se doter de moyens pour appréhender le monde dans le but de le transformer à distance et le constat de l'échec de cette démarche. Cependant, au-delà de ces enjeux personnels, cette perturbation cristallise, nous semble-t-il, des enjeux et des difficultés bien plus larges que pose la crise écologique à nos sociétés occidentales industrialisées. Dans la suite de cette introduction, il s'agira désormais de présenter certains de ces enjeux et tenter de montrer en quoi cette thèse peut contribuer à la réflexion collective, déjà en cours, pour y faire face.

En l'espace de la vie d'un être humain du XXI^e, les pays industrialisés ont produit (et continuent de produire) une nouvelle ère géologique (Bonneuil & Fressoz, 2016/2013). Avec cet événement qu'est l'*Anthropocène*, on observe un retour au premier plan des problématiques environnementales, présentées comme un « éveil » écologique (Fressoz, 2012, p. 15). Notre société moderne réflexive aurait désormais conscience, grâce aux sciences et aux technologies de mesure, des impacts de ses activités sur son lieu de vie qu'est devenu le *système Terre*. L'enjeu pour l'humanité serait donc désormais de gérer l'activité humaine et ses impacts pour la maintenir dans le cadre des limites planétaires que nous serions désormais capables d'objectiver. Le problème posé par l'*Anthropocène* ne devient alors rien de plus que celui d'une optimisation sous contrainte d'un système complexe (Bonneuil & Fressoz, 2016, p. 109 ; 243).

Du REF à la MEF : le développement d'une approche comptable des enjeux extra-financiers

Comme nous le verrons dans le premier chapitre, nous ne suggérons pas que ce projet de contrôler le système Terre soit à l'origine du développement du REF et de la comptabilité extra-financière sur laquelle il s'appuie. Cependant, nous pensons que ce contexte – marqué par cette approche gestionnaire – dans lequel ces pratiques se développent ne peut être mis de côté. Nous voyons ainsi émerger depuis quelques années une pratique du « pilotage »¹ interne de la performance extra-financière (Capron & Quairel, 2015, p. 201) qui stimule une pratique de mesure extra-financière (MEF) visant à faire des indicateurs extra-financiers un moyen d'orienter l'action. Ce pilotage, dans un premier temps focalisé sur l'entreprise et son environnement concurrentiel, s'est progressivement élargi au-delà des critères de la performance strictement financière pour conduire aujourd'hui au développement d'un pilotage qui serait réencastré dans le système Terre. Selon Science Based Targets initiative (SBTi), une organisation qui propose de certifier la compatibilité des trajectoires de réduction des émissions de gaz à effet de serre des organisations avec les Accords de Paris (limiter la hausse de la température moyenne sur le globe à 1,5°C) :

¹ L'usage de guillemets vise à préciser que nous appréhendons ce terme comme un signe que nous tentons de déchiffrer. Pour alléger la lecture, nous n'utilisons plus de guillemets dans la suite du texte.

Les cibles fondées sur la science apportent pour les entreprises un chemin clairement défini pour réduire leurs émissions de gaz à effet de serre (GES), en aidant à prévenir les pires impacts du changement climatique et garantir une croissance durable de l'activité. Les cibles sont considérées comme étant "fondées sur la science" si elles sont en ligne avec ce que les derniers travaux scientifiques sur le climat estiment nécessaires pour atteindre les accords de Paris – limitant le réchauffement climatique en dessous de 2°C avant les niveaux préindustriels et tenter de limiter le réchauffement à 1,5°C.² (traduit par nous)

Dans cette démarche, la mesure et la gestion des enjeux extra-financiers apparaissent comme un moyen de piloter l'organisation et ses impacts en tentant de maintenir cette dernière dans le cadre des limites imposées par le système Terre et fixées par la science. Cette approche, relativement nouvelle et émergente en Europe, constitue une évolution significative par rapport au projet initial de la pratique du REF que nous présentons au premier chapitre.

Premièrement motivé par un objectif de transparence³, le REF devait permettre à toutes les parties prenantes d'apprécier le caractère plus ou moins responsable de l'organisation (Capron & Quairel, 2015, p. 189). Néanmoins, les différentes évolutions réglementaires et normatives sur le REF illustrent l'oscillation entre cet enjeu de transparence de l'entreprise vis-à-vis de ses parties prenantes et cet enjeu de pilotage de l'organisation dans un environnement sous contrainte.

Ainsi, on retrouve de façon sous-jacente à la création de la notion d'Anthropocène, l'enjeu majeur de la mesure, pratique comptable par laquelle sont fabriqués les indicateurs extra-financiers. Des flux de matières aux tonnes de CO₂, la quantification des impacts de l'activité humaine tient une place centrale dans l'Anthropocène (Bonneuil & Fressoz, 2016, p. 72). Nous savons déjà, grâce aux nombreux travaux de recherche sur la quantification, que mesurer peut avoir des effets positifs en donnant le moyen de comparer ou de rendre visible. Néanmoins, mesurer peut aussi rapidement conduire à tomber dans le piège représentationnaliste (Lorino, 2020, p.46) où l'on appréhende la mesure comme un reflet du réel et qui nous conduit à considérer cette mesure comme un prérequis à l'action. Considérée comme une représentation mimant le réel, la mesure devient un moyen d'accéder au réel à distance, de planifier son action et de vérifier son efficacité. L'indicateur devient alors un instrument central et essentiel puisqu'il promet de produire un état des lieux du monde, de nos impacts et de l'atteinte de nos objectifs. Il constituerait alors le moyen de réorienter les activités humaines dans les limites de la soutenabilité et nous habiliterait ainsi à guider le navire Terre dans la tempête passagère du changement climatique. Autrement dit, rien de fondamentalement nouveau depuis l'adage « on ne gère bien que ce que l'on mesure » si ce n'est que le développement des technologies de mesure nous a permis de baisser considérablement les coûts de la mesure et d'étendre ce projet au système Terre tout entier.

² "Science-based targets provide a clearly-defined pathway for companies to reduce greenhouse gas (GHG) emissions, helping prevent the worst impacts of climate change and future-proof business growth. Targets are considered 'science-based' if they are in line with what the latest climate science deems necessary to meet the goals of the Paris Agreement – limiting global warming to well-below 2°C above pre-industrial levels and pursuing efforts to limit warming to 1.5°C." - <https://sciencebasedtargets.org/how-it-works>

³ Nous appréhendons la notion de *transparence* à partir des travaux critiques de Bessire (2005). Selon l'auteure, la transparence renvoie à une propriété objective et désirable (transparence du diamant) opposée au trouble jugé négativement. La propriété de transparence se transpose aux situations organisationnelles avec la notion d'asymétrie d'information justifiant le recours à des pratiques de contrôle et de surveillance.

En contrepied de ce récit qui nous propose de survivre à la crise écologique par une démarche gestionnaire rationnelle, les travaux en histoire des techniques et de l'environnement montrent que les préoccupations de l'impact de l'activité humaine sur l'environnement (Bonneuil & Fressoz, 2016; Fressoz, 2012) sont loin d'être nouvelles. On sait que les préoccupations relatives aux impacts de l'activité humaine sur son lieu de vie ont été consubstantielles des développements technologiques, mais qu'un ensemble d'éléments et de mécanismes a contribué à les apaiser et/ou à les atténuer, permettant ainsi le développement industriel et consumériste. En effet, ces travaux d'historiens et d'historiennes montrent que ces constats alarmants existaient, mais ont été gérés et surmontés par des « *dispositifs, nichés aux points stratégiques de la modernisation technologique* » (Fressoz, 2012, p. 353). Plutôt qu'un éveil de l'humanité rendant possible la mise en place d'un système de gestion du monde, Fressoz (2012) nous invite à appréhender l'événement Anthropocène comme une succession de « désinhibitions », soit un ensemble de mécanismes consistant à prendre en compte les dangers produits par les développements technologiques tout en les normalisant. À l'heure où les questions environnementales sont de retour au premier plan, ces travaux nous invitent à mener l'enquête et à porter un regard critique sur les pratiques contemporaines pouvant constituer des mécanismes entravant les transformations nécessaires à la survie de l'humanité.

La pratique comptable comme instrument de désinhibition des développements technologiques et économiques

Ce bref passage par l'Anthropocène semblera peut-être pour certains déconnecté de l'objet des indicateurs extra-financiers que cette thèse se propose d'étudier. On pourrait objecter que le REF n'est qu'un simple outil de communication et que l'étudier ne nous aidera pas à faire face aux enjeux que soulève l'événement Anthropocène. Nous pensons le contraire. En articulant des activités de catégorisation, d'évaluation et d'agrégation (Ezzamel & Hoskin, 2002; Fabre, 2019), la pratique comptable réduit, articule et totalise le réel (Jardat, 2005). Nous postulons que la pratique comptable peut constituer l'un de ces instruments de « désinhibition » dans la mesure où elle peut contribuer à rendre certaines pratiques acceptables (Fabre, 2019, p. 97), détacher l'entreprise de l'environnement auquel elle appartient (Roberts, 2021a) ou encore éloigner les managers des entités (humaines ou non-humaines) sur lesquelles ces derniers tentent d'exercer un contrôle (Dujarier, 2015 ; Pezet, 2007).

L'éloignement entre le contrôleur et le contrôlé

En permettant la gestion à distance, la représentation comptable est au cœur de l'éloignement des managers des phénomènes physiques sur lesquels ils revendiquent l'exercice d'un contrôle.

À partir d'une recherche (auto)ethnographique sur la pratique du contrôle extra-financier au siège d'une multinationale, cette thèse s'intéresse à la relation entre le « contrôleur » (celui qui exerce le contrôle) et le « contrôlé » (humain ou non humain sur qui/quoi s'exerce le contrôle) pour étudier la capacité d'une représentation comptable à simultanément rendre compte d'un phénomène physique tout en stimulant une action transformatrice de celui-ci.

Partie 1 Exploration de la littérature et présentation des notions clés : Interroger la quête d’alignement entre REF et SC à partir de l’activité de représentation

Préambule ethnographique : La pluralité des significations du « pilotage » comme perturbation initiale.

Dès mes premiers jours au sein de DELTA, j’ai été marqué par l’omniprésence du terme pilotage. Que ce soit la directrice RSE du siège, les directeurs et directrices ou les chargés RSE dans les Entités⁴, j’ai l’impression que tout le monde parle à tort et à travers de pilotage sans jamais vraiment être en mesure d’expliquer ce que cela signifie. Je suis même fasciné par la capacité à obtenir des choses de la part d’autres fonctions grâce à ce mot « magique ». En tant que coordinateur central du REF, j’interagis régulièrement avec d’autres directions et sollicite parfois leur aide. Je remarque que le recours à la formule « j’en ai besoin pour piloter » m’épargne toute demande d’explication ou d’argumentation sur l’intérêt ou la pertinence de ma demande. Il me semble que la gestion des enjeux extra-financiers et l’usage des indicateurs au sein de l’organisation ne peuvent être compris sans explorer ce terme « magique », mobilisé systématiquement par les managers pour expliquer ce à quoi les indicateurs extra-financiers devraient servir.

Observant les échanges entre responsables RSE au siège et dans les Entités, j’ai l’impression que tous tendent à se renvoyer l’argument du pilotage sans ne jamais vraiment s’accorder sur ce que cela signifie pour eux. J’ai notamment été fortement marqué par cette tension entre la directrice RSE de DELTA et le responsable RSE d’une « entité » lors d’un comité de reporting extra-financier. Ces différentes significations du « pilotage » ont constitué une perturbation centrale qui a orienté mon travail de recherche.

BRUNE (*Directrice RSE reprend la parole et arrête les conversations*) — Le problème aujourd’hui c’est qu’on ne **pilote** pas le label⁵ 1PLACE⁶. Indépendamment des éligibles, on ne pilote pas le fond de 1PLACE, c’est-à-dire, les critères qui fonctionnent ou ne fonctionnent pas, les niveaux de standard que l’on ne parvient pas à atteindre. Tout cela, on ne le regarde pas. Aujourd’hui on n’est pas capable d’analyser, indicateur par indicateur, ce qui fonctionne ou pas.

ALEXANDRE — Oui, je suis entièrement d’accord, mais step by step, la première étape c’est quand même de savoir ce qui est éligible et **piloter** ce qui est éligible.

LÉONARDO (*agacé, répond en même temps qu’Alexandre*) — Je **pilote**

⁴ Au sein de DELTA, le premier niveau de filiale en interaction avec le siège est appelé « Entité ».

⁵ Nous prenons le terme « label » comme une terminologie des acteurs de terrain et non comme un concept.

⁶ 1PLACE est un référentiel d’évaluation RSE interne des projets (appelé « label »). Ces derniers sont évalués (« auditer ») à partir d’une grille de critères extra-financiers (environnement, santé-sécurité, social, sociétal et qualité). La démarche 1PLACE est suivie par plusieurs indicateurs comme le pourcentage de projets labellisés. Nous en proposons une présentation plus détaillée dans le chapitre 6 (Figure 14, p. 274).

BRUNE (*répond à Leonardo*) — Ah oui, tu es capable de me dire sur tes indicateurs environnement, ce qui fonctionne ou pas ? La part de tes chantiers conformes à tel ou tel critère ? Tu as un tableur consolidé avec toutes tes réponses ?

LÉONARDO — Non, mais je l'ai dans la tête, oui. Parce que je n'ai aucun problème...

LOUISE (*coupe*) — Bah oui, nous on y arrive, car nous n'en avons pas beaucoup.

BRUNE (*répond à Leonardo*) — Bah si tu as un problème...

LÉONARDO (*coupe pour répondre à Brune*) — Non non, mais peu importe, je comprends ce que tu veux faire, ce n'est pas la question et ce sera très utile de développer ce module de suivi des évaluations⁷. Je n'ai pas de problème avec ça. Par contre, ne dis pas qu'il n'y a pas de **pilotage** des indicateurs (*insiste sur le mot*).

BRUNE (*elle semble sentir que sa remarque était maladroite et qu'elle vient de franchir une limite. Elle se corrige immédiatement, quelque chose que je ne l'ai pourtant que très rarement vu faire*) — Non, mais c'est pour cela que je me suis rectifiée, ce n'est pas qu'il n'y a pas de **pilotage**. C'est qu'aujourd'hui on ne s'amuse pas avec les data dans le sens où on n'a pas d'exhaustivité ni de visibilité.

*Au cours de cette réunion, chacun revendiquait un « pilotage » et apparaissait particulièrement affecté dès lors que cette capacité à piloter était remise en question. Cette tension entre la directrice RSE et le responsable de l'Entité a constitué un moment clé dans ma recherche en faisant émerger un questionnement. **Pourquoi le pilotage occupe-t-il une place si importante dans les débats et pourquoi est-il source de tension ? Quelles sont les différentes significations qui entrent en jeu dans l'interaction ?***

En parallèle de cette expérience de terrain, ma découverte du cadre réglementaire relatif au reporting extra-financier nourrissait également mon interrogation sur le sens du terme de pilotage. En effet, selon le Ministère de la Transition écologique et de la Cohésion des territoires :

La déclaration de performance extra-financière doit être avant tout conçue comme un outil de **pilotage** de la stratégie de l'entreprise. Elle permet également à cette dernière de promouvoir ses actions en matière de RSE et répond à une demande de transparence des parties prenantes (pouvoirs publics, employés, clients, fournisseurs, sous-traitants, investisseurs, ONG et citoyens).(souligné par nous)⁸

Cette omniprésence du terme de pilotage et des tensions qui l'entourent ont animé ma démarche de recherche. J'ai étudié les pratiques et les interactions autour de ce terme pour comprendre ce qu'il signifiait et ce que son usage pouvait nous dire de la façon dont les individus mesurent et gèrent les enjeux RSE dans l'organisation. Pourquoi le pilotage se présente-t-il comme une injonction ? Pourquoi est-il une source de tension ? Le pilotage évoqué par la réglementation, les managers du siège et les managers proches des projets a-t-il la même signification ? Dès lors, quelles sont les conséquences pour la fabrique et l'usage des indicateurs extra-financiers ?

⁷ Il fait référence à la volonté du siège de développer un outil digital d'enregistrement des évaluations du label. La critique de l'absence de pilotage est l'un des arguments majeurs pour justifier la mise en place de cet outil qui permet au siège d'avoir une visibilité sur les évaluations réalisées (contrairement aux évaluations faites jusqu'à présent localement sur papier).

⁸ <https://www.ecologie.gouv.fr/rapportage-extra-financier-des-entreprises>

Introduction à l'exploration d'une perturbation par la littérature

Face à cette perturbation dans le terrain, j'ai tenté dans un premier temps de trouver des éclairages dans la littérature académique.

Nous distinguons deux chapitres dans notre exploration de la littérature. Le premier chapitre s'intéresse à la mise sous contrôle de l'extra-financier. Après une rétrospective de l'évolution du cadre réglementaire français et européen (Section 1.1), nous étudions les deux principaux courants de recherche sur la mesure de l'extra-financier⁹ (Section 1.2) : le REF (1.2.1) puis les SC (1.2.2). Ensuite, nous présentons les travaux tentant d'articuler le REF et les SC (Section 1.3). Ces derniers mettent en évidence le rôle central de la MEF simultanément orientée vers la reddition aux parties prenantes externes et vers la conduite de l'action au sein de l'organisation.

Ce tiraillement entre plusieurs objectifs nous amène à poursuivre, dans un deuxième chapitre, notre exploration de la littérature vers d'autres recherches offrant une réflexion sur la représentation. Nous exposons en quoi celle-ci s'avère stimulante pour penser la fabrique des indicateurs extra-financiers. Nous ouvrons cette réflexion avec une section (Section 2.1) consacrée aux travaux sur l'activité de représentation qui est au cœur de la pratique des managers et donc commune au reporting et au contrôle. Nous abordons les problèmes posés par l'approche représentationniste de la représentation, omniprésente dans les recherches en gestion. Nous tentons de nous détacher de cette première approche de la représentation en mobilisant une autre, qualifiée de sémiotique et pragmatique (Section 2.2). Nous revenons alors sur les travaux de Peirce pour appréhender l'indicateur en tant que *signe* et la représentation comme une activité de médiation sémiotique. Nous replaçons ensuite cette dernière dans la pratique de *valuation* au sens de Dewey. Nous montrons comment notre approche s'inscrit dans la continuité des travaux de Lorino tout en apportant quelques nuances. Puis (Section 2.3), nous nous appuyons sur cette approche pour revisiter quelques tensions traditionnellement étudiées dans les sciences de gestion.

Enfin (Section 2.4), nous proposons d'explorer le courant des études micro-RSE et les quelques recherches qui ont traité des problèmes du contrôle extra-financier. Contrairement à la plupart des études présentées dans la première section, celles-ci ont été conduites au plus près des managers pour comprendre comment se construisent les pratiques de RSE. Les études du courant micro-RSE produisent une connaissance située intégrant notamment une réflexion sur le positionnement du chercheur pour étudier la pratique. Ces dernières nous aident également à nous détacher des schémas de contrôle idéalisés pour examiner la pratique du contrôle telle qu'elle se fait par les managers. À partir de ces travaux, nous voyons qu'il existe un besoin de conduire des recherches en situation, au plus proche des acteurs, afin de mieux comprendre cette pratique du contrôle.

⁹ Nous parlons de MEF pour désigner l'activité de production et d'utilisation d'indicateurs extra-financiers.

Chapitre 1 La mise sous contrôle de l'extra-financier

Dans ce premier chapitre de notre partie dédiée à l'exploration de la littérature, nous revenons sur les travaux majeurs qui se sont intéressés à la mise sous contrôle de l'extra-financier. Avant d'en venir à la présentation du plan de ce chapitre, nous expliquons, dans une brève introduction, le problème que nous construisons afin de nous orienter dans cette littérature.

Depuis deux décennies, le reporting extra-financier (REF) est largement étudié par les chercheurs (Burritt et Schaltegger, 2010) mais aussi vivement critiqué par le prisme de la notion de découplage (Gray, 2006). Le découplage renvoie à l'écart entre d'une part la divulgation, par l'organisation, d'informations sur sa durabilité et d'autre part les actions concrètement mises en œuvre. Cette critique du découplage met en lumière les deux attentes des parties prenantes à l'égard des organisations. Il est attendu que l'organisation (i) adopte des pratiques plus durables et (ii) produise, pour ses parties prenantes, des informations sur les impacts de son activité (Joshi & Li, 2016).

- (i) Premièrement, l'adoption de pratiques plus durables implique l'orientation des comportements des membres de l'organisation. Cette préoccupation est abordée dans la littérature par l'intégration des enjeux de durabilité aux **SC**.
- (ii) Deuxièmement, rendre compte aux parties prenantes des actions mises en œuvre en matière de durabilité. Cette deuxième préoccupation est abordée dans la littérature par la divulgation, au moyen du **REF**, d'informations relatives à la performance de durabilité.

On retrouve ce double objectif dans la réglementation française (Section 1.1). Depuis 2001, un cadre réglementaire a été développé visant simultanément à stimuler les pratiques de responsabilité sociale des entreprises (RSE) et encadrer le REF que ces dernières doivent transmettre à leurs parties prenantes. Selon le Ministère de la Transition écologique et de la Cohésion des territoires, **la déclaration de performance extra-financière (DPEF)** est officiellement conçue pour répondre à deux objectifs. Le REF doit être un « outil de pilotage stratégique », tout en « favorisant les actions de RSE et en satisfaisant les demandes de transparence des parties prenantes ». Par l'intermédiaire du REF, la réglementation vise à stimuler la mise en œuvre de SC dans les organisations.

Dès lors que l'on considère que ces deux pratiques — reddition de comptes et contrôle — coexistent et poursuivent deux objectifs différents, nous pouvons nous demander si celles-ci sont aujourd'hui articulées dans les organisations et, le cas échéant, comment cette articulation est gérée.

Il existe aujourd'hui un certain nombre de recherches ayant exploré cette question. Un large courant de la littérature souligne que le REF et les SC traditionnels sont souvent découplés (Baird et al., 2021 ; Zharfpeykan et Akroyd, 2022), conduisant au *greenwashing* (Gray, 2010 ; Zharfpeykan, 2021). Alors que ces articles dénoncent la déconnexion entre les deux ou bien l'absence de SC dédié aux enjeux extra-financiers, d'autres recherches mettent en évidence une interaction réciproque entre REF et SC, se nourrissant mutuellement (Traxler, 2020). À partir de ces différentes recherches, une discussion émerge dans la littérature à propos de l'articulation entre d'une part, la divulgation d'informations sur la durabilité vers les parties prenantes à travers le REF et d'autre part, le contrôle de la performance de durabilité à travers le SC. Plusieurs études promeuvent la nécessité d'une meilleure

« synergie » ou d'une intégration entre REF et SC, notamment par l'utilisation des mêmes **indicateurs de performance clés (IPC)** (Morioka & de Carvalho, 2016 ; Vitale et al., 2019 ; Zharfpeykan, 2021). Cette quête d'« alignement »¹⁰ s'inscrit dans une **réaction à la pratique de découplage en soutenant la nécessité pour les organisations de développer des mesures de la durabilité qui ne se réduisent pas à un reporting, mais qui au contraire, conduisent et stimulent l'action au sein des organisations.**

Cependant, plusieurs critiques peuvent être formulées à l'égard de cette posture. Tout d'abord, cette interaction entre REF et SC est généralement abordée de façon positive (Traxler et al., 2020) ou bien prescrite sur des fondements éthiques et moraux (Durden, 2008), négligeant ainsi les tensions potentielles entre les deux. De plus, en examinant l'interaction entre REF et SC, ces études supposent que le REF et les SC sont bien distingués dans la pratique comme deux outils différents. Par conséquent, elles ont tendance à considérer les organisations comme un tout, négligeant ainsi les différents niveaux de l'organisation, la pluralité des destinataires et des buts. Les limites de cette posture sont d'importance puisqu'un processus de normalisation est actuellement à l'œuvre en Europe (CSRD) visant à établir un référentiel d'IPC que chaque organisation devra déclarer.

Ces limites peuvent être abordées en étudiant les pratiques des membres de l'organisation impliqués dans le contrôle de la durabilité et en examinant la tension entre le REF et les SC. La problématique motrice qui lance notre recherche est donc la suivante : **quelles tensions émergent de l'alignement entre le REF et le SC, et que nous disent-elles sur la pratique du contrôle de gestion ?**

À la suite de cette brève introduction permettant de présenter la problématisation qui a guidé notre exploration de la littérature, nous présentons maintenant le plan de ce chapitre.

Au regard des nombreuses contributions étrangères ou internationales sur le problème que nous étudions, il apparaît indispensable de revenir préalablement sur la situation française et son cadre normatif qui constitue le contexte de notre étude. Ainsi, la première section (Section 1.1) vise à présenter le cadre réglementaire de la DPEF. Nous montrons en quoi le REF occupe, dans le contexte français, une place centrale dans la gestion de l'extra-financier. Celui-ci oscille entre deux approches. Dans la première, le REF, tiré par les demandes des parties prenantes, consiste à rendre compte des impacts de l'organisation, des actions mises en œuvre pour les gérer et de leur efficacité. Dans la seconde, le REF, poussée par les entreprises, devient une étape ultérieure à la mise en place d'un système de gestion interne de la performance extra-financière. Dans cette seconde approche, le REF devient un instrument de contrôle au service de la stratégie de l'organisation (conformité, performance extra-financière).

¹⁰ Il existe deux approches de l'alignement dans la littérature : un premier alignement entre le financier et l'extra-financier ; un second entre les différents outils et composantes du contrôle extra-financier. Nous présentons les deux courants mais nous nous focalisons sur le second.

Par ailleurs, nous plaçons le terme entre guillemets pour souligner le fait que nous visons à discuter l'alignement en tant que notion développée dans la littérature. Pour alléger le texte, nous n'utilisons plus les guillemets dans la suite du document.

La section 1.2 s'appuie sur la littérature académique pour étudier successivement ces deux approches plus en profondeur. Nous proposons de parcourir deux courants de la littérature qui se sont intéressés à l'activité de MEF pour l'externe lorsque le REF est appréhendé comme un exercice de transparence (1.2.1) et pour l'interne lorsque le REF est une étape ultérieure à la mise en œuvre d'un système de contrôle (1.2.2). L'exploration de ces deux premiers courants de la littérature nous permet de comprendre les particularités et enjeux relatifs à chacune de ces productions de mesures.

Enfin, la section 1.3 explore les travaux proposant de rapprocher ces deux approches, constituant ainsi un troisième courant de la littérature. Nous interrogeons ainsi la capacité de l'organisation et des instruments de gestion comme le REF à articuler un objectif de reddition de comptes avec un objectif de contrôle.

La figure 1 ci-dessous propose un résumé de ce premier chapitre.

Chapitre 1 : La mise sous contrôle de l'extra-financier

Section 1.1 : Le reporting extra-financier au cœur d'un cadre réglementaire tiraillé entre deux objectifs

Le reporting extra-financier occupe, dans le contexte français, une place centrale dans la gestion des enjeux extra-financiers. Toutefois, ce cadre réglementaire oscille entre deux approches. Une première est tirée par les demandes des parties prenantes dans laquelle le reporting extra-financier consiste à rendre compte des impacts de l'organisation, des actions mises en œuvre pour les gérer et de leur efficacité. La seconde approche appréhende le reporting extra-financier comme un outil de pilotage de la stratégie. Il constitue une étape ultérieure à la mise en place d'un système de gestion interne de la performance extra-financière. Le reporting extra-financier est donc tiraillé entre l'objectif de reddition pour l'externe et l'objectif de gestion interne. La normalisation des informations occupe une place centrale dans ce débat, car elle permettrait pour certains d'améliorer la transparence par une plus grande qualité et fiabilité de la reddition, mais dégraderait, pour d'autres, la pertinence des informations.

Section 1.2 : Le reporting extra-financier tiraillé entre une demande externe de transparence et une demande interne de contrôle

Cette section présente les deux premiers courants de la littérature. Le premier (1.2.1) s'intéresse à la production d'informations pour la reddition par le reporting extra-financier. Les travaux de ce courant se centrent sur l'enjeu du découplage, soutenant que les informations publiées par les entreprises ne sont aujourd'hui pas satisfaisantes, notamment parce qu'elles ne permettraient pas aux parties-prenantes d'apprécier la performance des organisations.

Le second courant (1.2.2) considère la production et l'usage des informations extra-financières pour le contrôle organisationnel par les systèmes de contrôle. À partir des limites de l'approche classique du contrôle, la littérature invite à appréhender les difficultés relatives à l'intégration des enjeux extra-financiers dans le contrôle.

Section 1.3 : Aligner le reporting sur le système de contrôle extra-financier

Enfin, nous présentons un troisième courant de cette littérature. Celui-ci porte sur l'articulation des indicateurs extra-financiers pour des fins de reddition et de contrôle organisationnel. Ces recherches soutiennent le nécessaire alignement entre le reporting extra-financier et les systèmes de contrôle pour favoriser des indicateurs clés de performance stimulant l'action. Toutefois, nous montrons que cette poursuite d'alignement tend à négliger la pluralité et l'incompatibilité des représentations et des fins poursuivies au sein de l'organisation.

FIGURE 1 RÉSUMÉ DU CHAPITRE 1

Section 1.1 Le reporting extra-financier au cœur du cadre réglementaire de la RSE en France

En France et en Europe, la réglementation encadrant l'extra-financier et plus largement la RSE s'est avant tout centrée sur l'encadrement de la pratique de REF¹¹. Lors des vingt dernières années, ce cadre a connu des évolutions significatives et régulières dont nous allons tenter de rendre compte dans cette section.

1.1.1 Le reporting extra-financier comme instrument de reddition de comptes visant à rendre l'entreprise plus transparente

La France se présente comme pionnière sur le sujet du reporting extra-financier (REF) en devenant en 2001 l'un des premiers pays européens à la réglementer avec la loi relative aux nouvelles régulations économiques (NRE)¹². Cette loi a constitué une étape significative en imposant pour la première fois aux sociétés cotées la publication d'informations pour rendre compte des conséquences sociales et environnementales de leurs activités. Néanmoins, ces déclarations, perçues comme un exercice de communication, ont été vivement critiquées par la société civile ainsi que de nombreux chercheurs et chercheuses (Cho et al., 2015; Garric et al., 2007; R. Gray, 2007, 2010). Face à ces critiques, l'article 225 de la loi Grenelle II de 2010¹³ a constitué une évolution significative du cadre réglementaire encadrant la pratique de publication extra-financière en exigeant la publication d'informations sur 44 thématiques issues des dimensions environnementale, sociale et sociétale et leur vérification par un organisme tiers indépendant pour en garantir la fiabilité. Ce nouveau cadre se distingue également par l'intégration du principe « comply or explain » issu du droit mou anglo-saxon introduisant une certaine ambiguïté entre l'obligation de publication inscrite en droit français et la possibilité d'y déroger. La déclaration prend alors la forme d'une « obligation facultative » (Boncori & Cadet, 2013). Pour ces derniers auteurs, ce principe a été développé dans le cadre de la théorie de l'agence et du développement des codes de bonne gouvernance, véhiculant l'idée de l'existence d'une bonne pratique de gouvernance devant s'appliquer aux différentes entreprises. Ce principe, introduit au niveau européen dès 2005, visait à engager la responsabilité des comités d'audit et des conseils d'administration devant les actionnaires (Boncori & Cadet, 2013).

On remarque ainsi que le projet porté par ces deux premières réglementations, celui de rendre l'entreprise plus transparente pour ses parties prenantes, est tiré par deux perspectives : contractuelle et symbolique (Capron & Quairel, 2015, p. 190). La première perspective – contractuelle – éclairée par la théorie de l'agence (Jensen & Meckling, 1976) propose d'appréhender le REF comme un moyen de réduire l'asymétrie d'information entre l'entreprise et ses parties-prenantes reliées par un contrat. La seconde perspective – symbolique – quant à elle présentée par la théorie néo-institutionnelle, propose

¹¹ C'est pourquoi nous parlerons plutôt d'extra-financier que de RSE.

¹² LOI n° 2001-420 du 15 mai 2001 relative aux nouvelles régulations économiques - <https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORFTEXT000002231114/>

¹³ Décret n° 2012-557 du 24 avril 2012 relatif aux obligations de transparence des entreprises en matière sociale et environnementale - <https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORFTEXT000025746900>

d'appréhender le REF comme un instrument de communication et de légitimation pour les entreprises (Igalens, 2007).

Dans sa recherche, Bessire (2005) dénonce la quête obsessionnelle de transparence. En faisant la généalogie de cette notion, l'auteure montre que la transparence est appréhendée comme une propriété objective et désirable opposée au trouble, jugé négativement. La transparence « présentée comme le meilleur moyen d'instaurer une bonne gouvernance » renvoie au concept d'asymétrie d'information qui véhicule une conception de l'organisation comme un nœud de contrat entre des agents opportunistes. La transparence est appréhendée comme un moyen de réduire cette asymétrie et donc les comportements opportunistes ou déviants. Bessire s'appuie sur Foucault pour réinscrire la transparence dans le cadre des approches managériales disciplinaires préconisant la surveillance et le contrôle des individus. Au centre de la critique de l'auteure se trouve la dénonciation de l'anti-humanisme radical sous-jacent aux notions de transparence et d'asymétrie d'information.

1.1.2 Le reporting extra-financier comme instrument de pilotage de la stratégie de l'entreprise

La nouvelle directive européenne du 2 octobre 2014 transposée en France en 2017¹⁴ constitue un tournant. Face aux vives critiques et à l'inefficacité constatée du REF à réorienter l'entreprise vers des pratiques plus responsables, on constate un élargissement de l'objectif poursuivi par le REF devenu *Déclaration de Performance Extra-Financière* (DPEF)¹⁵. La DPEF est présentée par la Direction Générale du Trésor comme « un véritable outil de pilotage stratégique de l'entreprise ». Portées par une approche business case de la RSE, les fonctions du reporting ont été élargies, passant du simple outil de contrôle externe pour certaines parties prenantes à un outil hybride visant simultanément la reddition de comptes et le « pilotage » pour l'entreprise.

Cette nouvelle réglementation relève d'une approche par la *matérialité*, venant bousculer l'approche mobilisée par les lois antérieures NRE et Grenelle II. Ce n'est plus le cadre réglementaire qui définit les thématiques et enjeux sur lesquels les entreprises doivent publier des informations¹⁶, mais désormais l'entreprise qui réalise une matrice de matérialité et identifie les enjeux et risques pertinents au regard de son activité. Cette approche par la *matérialité*, issue du reporting financier, s'applique à un ensemble de nouvelles réglementations des enjeux extra-financiers dans le droit français (loi sur le devoir de vigilance et Sapin II notamment). L'entreprise doit désormais présenter « une description des principaux risques liés à l'activité de la société » puis « une description des politiques appliquées par la société ou l'ensemble de sociétés incluant, le cas échéant, les procédures de diligence raisonnable mises en œuvre pour prévenir, identifier et atténuer la survenance des

¹⁴ [Décret n° 2017-1265 du 9 août 2017 pris pour l'application de l'ordonnance n° 2017-1180 du 19 juillet 2017 relative à la publication d'informations non financières par certaines grandes entreprises et certains groupes d'entreprises - https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORFTEXT000035401863/](https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORFTEXT000035401863/)

¹⁵ Nous utiliserons le terme de reporting extra-financier (REF) pour désigner l'activité de reporting extra-financier et non pas uniquement la déclaration publiée par les entreprises.

¹⁶ L'approche « comply or explain » permettait tout de même aux entreprises de ne pas publier certaines informations sur les thématiques jugées non pertinentes.

risques mentionnés ». Enfin, l'entreprise doit présenter « Les résultats de ces politiques, incluant des indicateurs clés de performance »¹⁷. Le cadre réglementaire se trouve alors structuré autour d'un cycle de contrôle tel qu'il a pu être défini par Bouquin et Kuszla (2014, p.88).

Alors que les lois NRE et Grenelle II s'inscrivent dans une perspective de reddition de comptes vers les parties prenantes, on constate l'existence en parallèle d'une autre approche orientée vers le « pilotage » interne. Cette approche se manifeste dès 1995 avec le règlement européen EMAS (Eco-Management and Audit Scheme) qui vise à certifier les démarches volontaires d'amélioration de la performance environnementale engagées dans les différents secteurs économiques et les services publics. On peut lire une introduction sur la page dédiée à l'EMAS sur le site de la Commission Européenne :

The Eco-Management and Audit Scheme, EMAS, is a voluntary environmental management tool for companies and other organisations to evaluate, report and improve their environmental performance. [...]

EMAS' strict requirements include:

- Legal compliance with all environmental legislation, checked by a verifier and a public authority
- Continuous improvement of environmental performance
- Verification of the performance by a specifically trained verifier
- Publication of key environmental data in an annual report, the environment statement¹⁸

La DPEF marque ici une rupture avec les lois NRE et Grenelle II et semble se rapprocher du règlement EMAS. Ces deux approches qui intègrent une obligation de reddition de comptes de l'entreprise sur sa performance environnementale témoignent d'une ambiguïté au sein même du cadre réglementaire sur la pratique du reporting, tirée par les demandes des parties prenantes (reporting comme outil de transparence dans les lois NRE et Grenelle II) ou poussée par les pratiques internes de l'organisation (reporting comme outil de communication sur les pratiques de contrôle dans le règlement EMAS). Le règlement EMAS propose aux entreprises d'évaluer, de publier et d'améliorer leur performance environnementale. Pour l'entreprise, il s'agit de mettre en place un système de contrôle de ses impacts puis d'en informer ses parties prenantes en montrant son efficacité par des IPC. On retrouve ici une tension qui, nourrie par le business case de la RSE, traverse les différentes réglementations autour de la RSE. Gérer ses impacts extra-financiers et le faire savoir à ses parties prenantes est un levier de pérennité et de rentabilité pour l'entreprise dans la mesure où cela contribue à la mise en conformité de l'organisation.

D'une part, l'entreprise a besoin de mettre en place un système de contrôle pour connaître ses impacts, les quantifier puis apprécier l'efficacité de ses actions.

Et d'autre part, l'entreprise a besoin de rendre des comptes sur les impacts extra-financiers de son activité, montrer et justifier les actions qu'elle a mises en œuvre pour y faire face.

¹⁷ <https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000035401863&categorieLien=id>

¹⁸ [How does EMAS work? - https://green-business.ec.europa.eu/eco-management-and-audit-scheme-emas](https://green-business.ec.europa.eu/eco-management-and-audit-scheme-emas)

Par cette reddition de comptes, l'entreprise vise à rendre visible l'existence de ce système de contrôle afin de préserver sa capacité à opérer (conformité réglementaire et légitimité) tout en valorisant une nouvelle dimension – extra-financière – de sa performance.

1.1.3 Normaliser les indicateurs extra-financiers et ainsi permettre un jugement à distance en comparant les organisations

Ce nouveau cadre réglementaire de la DPEF reste très critiqué par les parties prenantes externes à l'organisation, telles que les acteurs financiers, la société civile ou encore les académiques, pour le faible niveau de comparabilité des informations produites par les entreprises. Avec la DPEF, il n'existe plus de socle commun imposé réglementairement sur lequel chaque entreprise se doit de rendre compte. Chaque entreprise peut désormais rendre compte sur les indicateurs et les enjeux qu'elle aura choisis (sous réserve de validation de l'OTI). Les acteurs externes rencontrent alors des difficultés pour apprécier la performance de chaque organisation puisqu'elles ne sont plus directement comparables par la confrontation de deux indicateurs similaires.

Face à ce manque de comparabilité, les initiatives de standardisation privée comme le GRI ont pris une importance croissante en proposant des lignes directrices communes. L'émergence d'organisations privées édictant des normes bouscule les modes de régulation traditionnels. Nous retrouvons ici des enjeux géopolitiques avec une course à la normalisation de la durabilité entre différents acteurs américains (SASB notamment) et européens (GRI, EFRAG). Cette quête de normalisation est également activement nourrie par le discours des agences de notations extra-financières qui vise à mettre en place un régime de normalisation pour gérer la performance sociale et environnementale (Chelli & Gendron, 2013). Dans cette course, la France veut occuper le premier plan en s'appuyant notamment sur son statut de pionnier comme l'exprimait Madame Olivia Grégoire, alors Secrétaire d'État chargée de l'Économie sociale, solidaire et responsable dans une interview donnée au journal *La Tribune* :

[...] la présidence française du Conseil de l'Union européenne, du 1er janvier au 30 juin 2022, nous donnera l'occasion de démontrer que l'Europe peut être à l'avant-garde pour faire advenir un capitalisme plus responsable et plus durable.¹⁹

Par ailleurs, la finance devient un acteur central dans la mesure où les choix d'investissements, en réorientant l'économie, contribueraient à la réalisation d'une transition écologique. Le REF se trouve alors de plus en plus orienté vers les acteurs financiers qu'il devient impératif d'alimenter en informations sur la durabilité des entreprises pour leur permettre de prendre des décisions en intégrant les critères de durabilité. On peut lire sur la page dédiée au rapportage extra-financier des entreprises sur le site du Ministère de la Transition écologique et de la Cohésion des territoires que :

La révision de la directive de 2014 permettra de contribuer au développement de la finance durable. En effet, celle-ci requiert une amélioration de l'information sur la performance environnementale, sociale et

¹⁹ <https://www.latribune.fr/economie/france/olivia-gregoire-l-europe-peut-faire-advenir-un-capitalisme-plus-responsable-et-plus-durable-891320.html>

sociétale des activités économiques, en vue de réorienter les flux d'investissement vers les activités porteuses d'avenir.²⁰

En 2025, une nouvelle réglementation (CSRD) entrera en vigueur pour encadrer la pratique de REF des entreprises. Au-delà d'un élargissement du seuil des entreprises concernées et d'une harmonisation au sein de l'Europe, cette directive européenne vise à définir un cadre d'indicateurs standardisés sur les thématiques environnementales, sociétales et de gouvernance (ESG). Dans ce cadre réglementaire, les entreprises devront reporter des IPC extra-financiers sur trois plans. Le premier est un ensemble d'indicateurs standardisés pour toutes les entreprises sujettes à la réglementation. Le second est un ensemble d'indicateurs standardisés spécifiques au secteur d'activité de l'entreprise. Enfin, le troisième plan correspond aux indicateurs propres à l'organisation.

En parallèle de ces lois relatives au REF, d'autres réglementations comme la loi relative au devoir de vigilance des sociétés donneuses d'ordre, l'article 173 de la loi sur la transition énergétique du 17 août 2015 ou encore la taxonomie européenne sur les activités vertes ont émergé pour constituer le cadre réglementaire de la RSE. Dans ce cadre, l'entreprise se doit de rendre des comptes à la société sous la forme d'un plan de vigilance (loi sur le devoir de vigilance), d'un Document d'Enregistrement Universel (DPEF) ou encore d'un tableau de classification des activités durables (taxonomie sur les activités durables). Cette production d'informations par les organisations sur leur performance de durabilité est stimulée par ces lois visant autant les « offreurs » d'informations (les entreprises par la DPEF) que les « demandeurs » (les investisseurs par l'article 173 de la loi relative à la transition énergétique pour la croissance verte²¹).

Par cette esquisse du cadre réglementaire français sur la RSE, nous remarquons qu'il existe une demande croissante de redevabilité de la part de l'entreprise sur son mode de gestion et sa prise en compte des enjeux extra-financiers. L'article 173 de la loi relative à la transition énergétique pour la croissance verte montre que la production, par l'entreprise, d'informations extra-financières devient centrale puisque celles-ci permettent ensuite à d'autres parties prenantes de rendre compte à leur tour de leur performance extra-financière.

Nous notons également une oscillation de la réglementation entre une approche du REF tirée par les demandes des parties prenantes et une approche poussée par les entreprises à partir de leur système de gestion interne de la performance.

Par ailleurs, certains critiquent l'institutionnalisation du REF (Bondy et al., 2012) et le recours aux mécanismes préexistants au reporting financier tels que la certification par un Organisme Tiers Indépendant. Cette institutionnalisation contribuerait à mettre le REF au service des orientations stratégiques de l'organisation, privilégiant ainsi certaines parties prenantes. Cette évolution du reporting vers celui d'un instrument au service de la stratégie de l'organisation questionne la capacité du REF à poursuivre son projet initial consistant à réencastrier l'entreprise dans la société par la mise à disposition d'informations pour la société civile (Capron & Quairel, 2015, p. 189). À travers l'évolution de ce cadre réglementaire autour

²⁰ <https://www.ecologie.gouv.fr/rapportage-extra-financier-des-entreprises>

²¹ Loi n° 2015-992 du 17 août 2015 relative à la transition énergétique pour la croissance verte.

de la RSE, nous remarquons qu'une place centrale est accordée au REF. La production d'informations sur la durabilité apparaît comme un moyen de gérer la crise écologique. Ainsi, au-delà de l'activité de reddition de comptes se pose la question des indicateurs extra-financiers, de leur capacité à tenir ensemble les attentes des parties prenantes et les besoins internes de contrôle.

Enfin, ce questionnement sur le REF présente un intérêt majeur au regard des évolutions réglementaires actuelles qui témoignent d'une intensification du REF pour les organisations. Nous remarquons depuis quelques années une demande et une production croissantes d'informations extra-financières impliquant une chaîne d'acteurs de plus en plus importante des investisseurs aux entreprises en passant par les gouvernements, les organismes de standardisation, les cabinets d'audit ou encore la société civile. De nombreuses recherches ont étudié cette chaîne (Acquier, 2007), mais beaucoup moins la fabrique interne de ces informations au sein d'une organisation. Dès lors que l'on souhaite s'intéresser aux pratiques internes de l'organisation, il convient de comprendre comment fonctionne cette production d'informations qui seront ensuite reportées aux parties prenantes externes.

Section 1.2 Un reporting extra-financier tiraillé entre une demande externe de transparence et une demande interne de contrôle

Ce bref panorama du cadre réglementaire a permis de mettre en lumière une tension entre deux approches du REF, à la fois instrument de reddition de comptes visant à combler une asymétrie d'information et instrument de contrôle visant à assurer la conformité réglementaire et améliorer la performance extra-financière. Ces deux approches nous conduisent à rendre compte de notre exploration de la littérature sur le REF en distinguant deux courants de la littérature que nous proposons d'étudier successivement.

Dans un premier temps (1.2.1), nous nous intéressons aux recherches qui étudient la gestion des enjeux extra-financiers à partir du REF, appréhendé comme un exercice de transparence dans le cadre duquel les entreprises publient des indicateurs extra-financiers pour réduire l'asymétrie d'information avec leurs parties prenantes. Puis, dans un second temps (1.2.2), nous présentons un second courant de cette littérature en explorant les recherches sur la gestion interne des enjeux extra-financiers à partir des systèmes de contrôle (SC) permettant d'orienter les comportements et d'apprécier la performance extra-financière.

1.2.1 Le reporting : une mesure de l'extra-financier pour les parties prenantes externes

Face à cette inflation réglementaire, de nombreuses recherches se sont penchées sur le développement de la pratique du REF (Burritt & Schaltegger, 2010) passant ainsi d'un espace de recherche marginal à un espace dynamique et diversifié (R. Gray, 2007) venant constituer le courant de recherche principal dans le champ de la comptabilité de durabilité (Soderstrom et al., 2017).

Cette sous-section propose de présenter les principaux travaux de cette littérature qui se focalise sur le REF, appréhendé comme un instrument de transparence et de reddition de comptes donnant le moyen aux parties prenantes d'exercer une influence sur l'organisation. Nous montrons en quoi le projet de transparence, qui est au cœur du cadre réglementaire sur le REF, se heurte à de nombreuses limites qui dégradent la comparabilité des informations publiées par les organisations.

Enfin, nous concluons par la mise en lumière des propres limites de ces recherches qui soulignent les limites du REF. Ces dernières nous inviteront à explorer un second courant de la littérature focalisé sur la fabrique des indicateurs extra-financiers visant à faire évoluer les pratiques internes.

1.2.1.1 Le reporting extra-financier comme instrument de redevabilité permettant à l'organisation de maintenir sa légitimité

Les nombreux travaux menés sur l'émergence de la RSE ont mis en lumière l'enjeu de la légitimité de l'organisation soumise aux attentes et aux pressions sociétales grandissantes (Capron & Quairel, 2015; Carroll, 1999; Madрахimova, 2013; Rivière-Giordano, 2007). Un premier ensemble de travaux ont tenté de cerner ce phénomène émergent du REF en étudiant les facteurs de contingence modelant cette pratique de reporting. Bewley & Li (2002) ont par exemple montré que la taille de l'entreprise constituait un facteur majeur dans le développement d'une pratique de REF. Selon eux, plus l'entreprise est de grande taille, plus cette dernière aurait intérêt à diffuser des informations financières et non financières au regard des fortes pressions extérieures normatives qu'elle subit. Confrontée aux pressions réglementaires et sociétales, l'organisation se retrouverait alors chargée d'un devoir de redevabilité et de communication envers ses parties prenantes. Dans cette perspective, le REF apparaît comme un moyen pour l'organisation de rendre des comptes sur les impacts extra-financiers de son activité. Cette perspective qualifiée de « reporting driven accounting » (Schaltegger et al., 2006, p. 15) accorde une place centrale à la transparence et implique le suivi d'indicateurs standardisés, quantifiés, consolidables, compréhensibles par les parties prenantes et comparables à travers le temps et les organisations. Dans cette perspective, les indicateurs doivent alors être basés sur les standards comme ceux de la GRI (Maas et al., 2016). Ainsi, la légitimité de l'organisation reposerait-elle sur la formulation d'une appréciation par les parties prenantes quant à la capacité de l'organisation à produire des mesures quantifiées des enjeux extra-financiers.

Toutefois, cette capacité de l'organisation à maintenir ou développer sa légitimité à partir du REF est vivement contestée dans la littérature. Les recherches critiques soulignant les limites du REF viennent abondamment nourrir ce courant étudiant le REF. Parmi ces différentes limites, deux, étroitement liés, ressortent particulièrement : le manque de comparabilité du REF et son glissement vers une fonction d'instrument de communication pour l'entreprise.

1.2.1.2 L'absence de normalisation et l'usage communicationnel du reporting extra-financier fragilisent la capacité de l'organisation à produire de la légitimité

La capacité de l'organisation à maintenir son activité grâce au REF qui constituerait un moyen de produire de la légitimité reste largement débattue dans la littérature, notamment au regard de l'absence de normalisation des informations extra-financières publiées par les entreprises. Lors de l'exploration du cadre réglementaire, nous avons vu que le REF visait précisément à combler une asymétrie d'information pour permettre aux parties prenantes d'apprécier la performance de l'organisation. Or, un certain nombre de ces recherches soulignent l'incapacité du REF à produire cette transparence souhaitée (Michelon et al., 2015). Le REF ne parviendrait pas à combler cette asymétrie d'information entre l'entreprise et ses parties prenantes (Mahoney et al., 2013). Initialement développé dans le cadre réglementaire comme un outil au service des parties prenantes, le REF deviendrait donc finalement un outil au service de l'organisation en l'aidant à répondre aux pressions de la société (Hooghiemstra, 2000).

1.2.1.2.1 *Une demande de normalisation du reporting extra-financier pour pouvoir comparer les organisations*

Il existe, au sein de la littérature sur le REF, de nombreuses recherches soulignant les limites et failles du REF. L'une des principales critiques formulées à l'égard du REF concerne sa trop faible (voir son absence de) normalisation des informations publiées par les entreprises. La transparence visée par le cadre réglementaire serait impossible puisqu'en l'absence de normes, les informations publiées par les différentes organisations ne peuvent être comparées (Boyer-Allirol, 2013 ; Tschopp & Nastanski, 2014). Le REF ne permettrait donc pas aux parties prenantes externes d'apprécier la performance extra-financière de l'organisation et donc de prendre une décision.

En sus, ce manque de normalisation a favorisé la diffusion de standards non réglementaires au cours de ces dernières années tels que ceux de la GRI (Chauvey et al., 2015) qui, malgré leur large diffusion (KPMG, 2022), n'ont pas permis d'endiguer la multiplication des référentiels ni de faire face à la multiplicité des destinataires ou bien des acteurs impliqués dans la production des informations. Face à cette pluralité de communications, discours et référentiels, les acteurs se retrouvent au milieu d'un « maquis » où chaque entreprise dispose de son propre référentiel, ses propres objectifs aboutissant à un foisonnement d'informations extra-financières (Husson-Traoré, 2019). Cette pluralité des référentiels viendrait ainsi créer une cacophonie (Vigneau et al., 2015), suscitant un usage opportuniste et rhétorique des différents cadres (Zambon & Del Bello, 2005) où chaque organisation choisirait le cadre qui lui serait le plus favorable.

Au-delà de l'absence de standards, cette diversité des déclarations s'expliquerait aussi par la pluralité des parties prenantes, chacune présentant des attentes variées, auprès desquelles l'entreprise se doit de rendre des comptes. L'organisation ferait alors des choix de communication en s'adressant à certaines parties prenantes plutôt que d'autres (Herremans et Nazari, 2016).

L'absence de régulation que nous donne à voir cette métaphore du « maquis » et la pluralité des référentiels existants nous renvoient au constat largement présent dans la littérature sur la diversité des mesures de la performance RSE (Tschopp & Nastanski, 2014). D'après ces recherches, les sources d'information et les moyens d'étudier la performance RSE sont très divers et difficilement comparables.

Malgré la création d'un cadre réglementaire européen global sur le REF et la large diffusion de standards non réglementaires, on constate que l'enjeu de la comparabilité des informations extra-financières reste toujours un problème (Venturelli et al., 2020). Ces résultats témoignent de l'échec du projet initial revendiqué par les régulateurs souhaitant faire du REF un outil de transparence par la production d'informations univoques pour les différentes parties prenantes de l'organisation. Or, on constate que ce projet se heurte à la diversité des référentiels et des destinataires, qui nous renvoie à l'absence de normalisation de la RSE en elle-même, concept plastique et en constante reconstruction (Brabet, 2010).

Face à cette situation, une tendance occidentale vise à répondre à ce problème par une nouvelle tentative d'harmonisation du REF afin d'améliorer la commensurabilité²² des indicateurs extra-financiers. En Europe, un programme mené par l'EFRAG a donc été lancé pour aligner le reporting non financier sur les principes du reporting financier et pour établir des standards européens de l'information extra-financière (De Cambourg et al., 2019).

Au-delà des limites déjà soulevées comme la pluralité des destinataires et des acteurs, nous pouvons douter de la capacité d'une réglementation à permettre une meilleure comparabilité de comptes rendus dans la mesure où la réglementation n'aurait finalement que très peu d'effet sur la reddition de comptes. En effet, plusieurs recherches montrent que les entreprises seraient relativement peu influencées par la réglementation en comparaison avec les influences exercées par d'autres parties prenantes (Posadas et al., 2023; Soderstrom et al., 2017).

1.2.1.2.2 *Le glissement du reporting extra-financier vers l'instrument de communication*

Au-delà de cette question de la normalisation du REF, une autre critique plus radicale appréhende le REF comme un simple exercice de communication. Le REF ne serait qu'un outil symbolique et ne contribuerait ni au pilotage stratégique de l'organisation (Capron & Quairel, 2006 ; Moquet, 2010 ; Preston & Post, 1975) ni au développement durable (R. Gray, 2010) et ne témoignerait pas de la performance de l'entreprise (Morhardt et al., 2002 ; Wiseman, 1982) ni de sa soutenabilité (McElroy & van Engelen, 2012). Par la production du REF, l'organisation bénéficierait d'un effet de halo où les aspects vertueux de sa responsabilité mis en valeur contribueraient à en dissimuler d'autres (Bon, 2009). Le REF comme toute pratique de comptabilité serait porteur d'un narratif sur la durabilité parmi d'autres possibles (Byrch, Milne, Morgan, & Kearins, 2015). Néanmoins, cette pluralité serait étouffée par la promotion d'un narratif dominant favorable à l'entreprise (Archel, Husillos, & Spence, 2011).

Pis encore, le REF serait même la cause des problèmes de durabilité, puisqu'il viendrait renforcer le découplage (Garric et al., 2007) entre le discours des entreprises sur la durabilité et les pratiques actuelles (Cho et al., 2015 ; Gray, 2006). Selon Gray et Bebbington (2007), le REF serait donc finalement un instrument témoignant de la non-soutenabilité des entreprises.

Néanmoins, il est important de noter que l'incapacité des organisations à rendre compte de leur contribution vers un monde plus durable n'est pas nécessairement une volonté délibérée, mais est également liée aux difficultés rencontrées par l'organisation pour articuler des échelles organisationnelles et planétaires (Gray & Milne, 2002 ; Rob & Milne, 2004).

1.2.1.2.3 *Le reporting extra-financier ne serait qu'un exercice de conformité bureaucratique*

À travers ces deux critiques majeures formulées à l'égard du REF, deux pistes d'amélioration sont mises en avant de façon plus ou moins explicite par ces travaux. Premièrement, la pluralité des référentiels pourrait être surmontée par la normalisation du REF afin de rendre possible la comparabilité entre les organisations. Deuxièmement, le détournement du REF vers un usage rhétorique où l'entreprise met en scène sa performance requiert une

²² Des travaux de normalisation, menés par l'IASB sont en cours aux Etats-Unis et par l'EFRAG en Europe.

normalisation pour mieux encadrer la production du discours de l'organisation sur sa performance en matière de durabilité.

Les travaux de Vigneau et al (2015) nous invitent à porter un regard critique sur cette demande de normalisation aboutissant à l'élaboration de standards par la réglementation. Dans le cadre d'une étude sur les pratiques d'adoption des standards de REF de la GRI, Vigneau et al (2015) étudient le cas d'une multinationale nord-américaine et montrent que l'adoption des principes du GRI a conduit au développement d'une certaine approche de la RSE dans laquelle la responsabilité est réduite à la transparence, bien que cela ne soit pas l'intention initiale du GRI. Cette façon d'appréhender le reporting comme un exercice de transparence affecte donc la gestion de la RSE focalisée sur la documentation de l'activité RSE plutôt que sur la mesure des impacts et l'amélioration de la performance. Selon ces auteurs, l'adoption des standards mène surtout à un maintien, à bas coût, de la légitimité de l'organisation en habilitant cette dernière à documenter et organiser dans un rapport ses activités relatives à la RSE. Dès lors, ces résultats soulèvent une question sur l'effet potentiellement contreproductif d'une normalisation du REF qui contribuerait à réduire un exercice de redevabilité dans un cadre d'*accountability*²³ à une simple reddition de comptes bureaucratique.

Cette critique s'est largement appuyée sur la notion de découplage développée par Meyer et Rowan (1977) renvoyant à un écart entre d'une part les politiques formelles de l'organisation adoptées pour répondre de façon cérémonielle aux attentes externes et d'autre part les objectifs, les procédures opérationnelles et les moyens effectifs mis en œuvre dans l'organisation.

1.2.1.3 Une critique de la critique : Le reporting extra-financier appréhendé comme la capture d'une performance-en-soi

Les différentes recherches qui se sont intéressées au REF comme un outil de reporting ont été vivement critiquées pour leur perspective externe et leur distance vis-à-vis de l'objet d'étude (Deegan, 2017; Stubbs & Higgins, 2014). Dans ces recherches, le chercheur étudie le REF au prisme de l'enjeu de légitimité, avec un point de vue externe et en restant à distance de l'organisation qui produit et rend ces comptes (Deegan, 2017). Il tend à se positionner à la frontière de l'organisation en questionnant le découplage entre ce qui est dit et reporté par l'organisation d'une part et les pratiques de l'organisation et ses conséquences d'autre part. Par conséquent, bien que ces travaux mettent en exergue le découplage entre le discours de l'organisation et ses actions, pouvant conduire au *greenwashing*, **ces recherches ne nous permettent pas d'étudier ni de comprendre les mécanismes à l'œuvre au sein de l'organisation.**

Une autre limite de ces travaux réside dans l'importance accordée aux représentations produites et publiées dans les rapports RSE. Cette demande de normalisation considérée comme le moyen de faire face au problème du découplage manifeste la percée d'une

²³ Nous mobilisons la terminologie anglophone d'*accountability* car elle offre une richesse conceptuelle que ne permettent pas les différentes terminologies couramment employées en français telles que « rendre compte », « redevabilité » ou « responsabilité ». Le concept d'*accountability* renvoie à une pratique relationnelle d'explication et de mise en perspective de ce qui a été fait et des fins visées auprès de personnes considérées légitimes pour demander que des comptes leur soient rendus (Joannidès, 2018).

perspective instrumentale et fonctionnaliste du REF (Gond & Matten, 2007) véhiculée par les théories sous-jacentes à certains de ces travaux comme la théorie de l'agence ou la théorie des parties prenantes (Traxler et al, 2020). Appréhendé de façon instrumentale ou fonctionnaliste, le REF est alors considéré comme un moyen de réduire l'asymétrie d'information et ainsi aider tout observateur à juger de la performance extra-financière d'une entreprise (Baret & Helfrich, 2019).

Selon Gond et Matten (2007), de nombreuses recherches sur la RSE se retrouvent ainsi prises dans ce « piège fonctionnaliste » conduisant selon eux à une approche qui considère l'organisation comme l'unité d'analyse principale, à tenter d'élaborer des construits mesurables unifiés et intégrateurs et enfin à chercher à démontrer un lien positif entre RSE et performance financière.

On peut également noter dans ces travaux une approche « représentationnaliste » (Chia, 1996) dans la mesure où ces travaux reposent sur l'idée que la performance RSE des organisations existerait en soi. Il suffirait de capturer cette performance-en-soi par la mesure afin de pouvoir comparer les organisations. Cette perspective pose la question du contrôle organisationnel et de la capacité à transformer l'organisation à partir des mesures produites pour les parties prenantes externes dans un cadre normalisé. Bien que de nombreuses recherches soutiennent, de façon plus ou moins explicite, qu'une convergence serait possible et souhaitable entre les représentations communiquées en externe et les actions menées en interne, d'autres recherches se montrent critiques à l'égard de ce courant. Ces dernières soutiennent l'incapacité structurelle de l'entreprise à rendre compte en externe de sa performance RSE puisque cela peut venir à l'encontre de ses intérêts économiques. Dans leur critique à l'égard de ces différents travaux, des appels à conduire de nouvelles recherches sur la production interne de ces comptes ont été lancés (Deegan, 2017; Stubbs & Higgins, 2014).

1.2.1.4 Conclusion de la sous-section 1.2.1

Cette sous-section s'est attachée à étudier les travaux qui appréhendent le reporting extra-financier comme un instrument de mesure de la performance extra-financière de l'organisation à destination de ses parties prenantes. Dans cette perspective, certains travaux soutiennent que l'organisation, en utilisant ces divulgations comme un espace de communication, pourrait accroître ou maintenir sa légitimité. Parallèlement, d'autres travaux suggèrent que ces divulgations, en réduisant une asymétrie d'information avec les parties prenantes, dotent ces dernières d'un moyen d'exercer un contrôle sur l'organisation.

Néanmoins, la plupart de ces travaux s'intéressent aux limites du reporting extra-financier, sur son incapacité à répondre aux attentes des parties prenantes et à son utilisation détournée par l'organisation.

Face à ce constat, nous nous appuyons sur certains travaux pour formuler une critique de cette critique en montrant que ces derniers tendent à s'inscrire dans une approche représentationnaliste et fonctionnaliste qui conduit ces chercheurs à appréhender la mesure comme une représentation fidèle (ou non) d'une réalité tangible extérieure que serait la performance ou les impacts de l'organisation.

Nous proposons ci-dessous un tableau récapitulatif des éléments clés, limites et implications des différentes approches du reporting extra-financier comme instrument de reddition

Éléments clés	Limites	Implication
Le REF est un moyen pour l'organisation de maintenir ou accroître sa légitimité	La plupart de ces recherches étudient les rapports, les chercheurs sont en dehors de l'organisation.	Analyse institutionnelle. Invisibilisation des pratiques et de leur dynamisme.
Le REF est appréhendé à partir de l'enjeu de la transparence	Problème réduit à un enjeu d'asymétrie d'information. Approche représentationnelle.	Conduit à privilégier l'amélioration de la représentation de la RSE plutôt que de la performance RSE
Il y a un découplage entre le reporting et les pratiques de l'organisation	L'organisation apparaît comme homogène. Les tensions internes sont invisibilisées	Les frontières formelles de l'organisation produites par la comptabilité sont maintenues

TABEAU 1 RÉCAPITULATIF DES DIFFÉRENTES APPROCHES DU REPORTING EXTRA-FINANCIER COMME INSTRUMENT DE REDDITION

1.2.2 Les systèmes de contrôle : une mesure de l'extra-financier pour faire évoluer les pratiques en interne

Après avoir proposé de parcourir un premier courant de la recherche qui s'est focalisé sur la mesure de l'extra-financier pour les parties prenantes externes par le REF, nous proposons désormais de parcourir un second courant de la recherche focalisé sur la mesure de l'extra-financier pour faire évoluer les pratiques au sein de l'organisation. Ces travaux s'inscrivent en contrepied de certaines recherches évoquées préalablement, appréhendant le REF comme un simple instrument de communication, en montrant comment les pressions institutionnelles peuvent, en obligeant les organisations à produire des informations extra-financières, conduire à des changements dans les pratiques de l'organisation et non pas uniquement de façade (Boiral, 2006; Heras-Saizarbitoria & Boiral, 2013).

Dès lors que nous admettons qu'une obligation de reddition de comptes peut conduire à faire évoluer les pratiques au sein de l'organisation, il semble important de s'intéresser aux recherches portant sur la gestion interne des enjeux extra-financiers. Un courant de recherche a ainsi émergé pour étudier l'intégration des enjeux de durabilité dans les systèmes de contrôle organisationnel (Ballou et al., 2012; Essid, 2009). Ce second courant de recherches, que nous proposons d'étudier dans cette sous-section, porte donc sur le contrôle extra-financier.

Les recherches qui constituent ce courant visent à étudier l'amélioration de la performance considérée comme multidimensionnelle (économique, environnementale et sociale). La mesure de durabilité est mise au service de cette performance puisqu'elle vise à collecter, analyser et communiquer des informations relatives à la performance de durabilité de l'organisation pour nourrir une meilleure prise de décision (Burritt and Schaltegger, 2010 ; Schaltegger and Wagner, 2006). Dans cette perspective, l'enjeu central consiste à intégrer la durabilité dans le processus de contrôle de l'organisation de la planification stratégique (Hristov et al., 2022) à l'étape de post-évaluation (Burritt et al., 2002). Les indicateurs extra-financiers sont étudiés quant à leur capacité à orienter les comportements et à modifier les pratiques des membres de l'organisation. La MEF, que ce soit par le REF ou des systèmes internes, est alors orientée vers les parties prenantes internes et leurs intérêts. La mesure de la durabilité est utilisée comme un outil de suivi de l'atteinte des buts de l'organisation. Ces

recherches se distinguent des autres courants de la littérature en étudiant la MEF au prisme des enjeux de contrôle de la performance au sens d'une orchestration de l'action individuelle et collective vers une certaine finalité (Alvesson & Kärreman, 2004). La finalité est ici définie en interne par et pour l'organisation.

1.2.2.1 L'approche classique du contrôle et ses interprétations réductrices

Ces résultats nous invitent à appréhender le REF comme un instrument de contrôle qui participe à l'orientation des comportements vers la prise en compte des enjeux extra-financiers. Avant de parcourir les recherches sur la MEF pour l'interne et le rôle des systèmes de contrôle associés, nous avons au préalable besoin de préciser ces notions de *contrôle* et de *système de contrôle (SC)*. Ce détour par la littérature du contrôle nous permettra de mieux comprendre ce que mettre sous *contrôle* signifie et implique. Nous serons ainsi mieux à même d'appréhender les recherches proposant d'étudier la mise sous contrôle des enjeux extra-financiers.

1.2.2.1.1 *Les apports fondateurs d'Anthony pour les théoriciens du contrôle : une structure du contrôle rendue dynamique par trois processus de contrôle.*

Pour explorer la notion de *contrôle*, nous proposons de revenir sur l'approche du contrôle développée par Anthony (1965, 1988), l'un des auteurs fondateurs de la discipline. Anthony (1965, p.17) définit le contrôle de gestion de la façon suivante :

Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation.²⁴

Nous accordons une place importante à ces travaux tant ils structurent encore aujourd'hui la plupart des recherches en contrôle même si nous notons que les travaux ultérieurs ont parfois eu tendance à simplifier son approche en la réduisant à un contrôle cybernétique (Drevetton & Naro, 2021). Cette réduction a conduit à une certaine idéalisation de l'approche « classique » du contrôle qui infuse les recherches contemporaines. Cette idéalisation a conduit à plusieurs effets délétères. Nous retenons principalement trois réductions particulièrement néfastes qui ont conduit à une approche mécanique du contrôle :

- Négligence des limites du contrôle qui avaient pourtant déjà pu être soulevées par Anthony
- Négligence de la dimension contextuelle du contrôle
- Négligence du rôle clé joué par l'individu

Il est indispensable de tenir compte du contexte dans lequel s'est développée la réflexion d'Anthony. C'est dans un monde marqué par l'organisation taylorienne et la planification étatique (Drevetton & Naro, 2021) qu'Anthony a construit son approche du contrôle (Bouquin, 2006, p.12). À cette période, le contrôle vise à la bonne réalisation de la production à partir d'une organisation hiérarchique avec une séparation stricte des différentes fonctions, entre des ingénieurs qui pensent le travail et les objectifs d'une part et les exécutants qui effectuent

²⁴ « Management control is the process by which managers assure that resources are obtained and used effectively and efficiently in the accomplishment of the organization's objectives » (Anthony, 1965, p. 17).

le travail d'autre part. Les développements théoriques du contrôle entretiennent ainsi des liens étroits avec l'élaboration d'une organisation scientifique du travail (Bouquin, 2011, p. 61). Nous pouvons encore trouver des traces de cette conception de l'organisation du travail aujourd'hui dans l'approche du contrôle de gestion appréhendé comme « des règles, des systèmes d'information [qui] vont aider ceux qui reçoivent délégation à agir et ceux qui délèguent à savoir » (Bouquin, 2011, p. 4). On remarque dans cette approche, ainsi que dans le modèle classique du contrôle rationnel que nous allons présenter, une certaine tendance à distinguer ceux qui délèguent et doivent savoir, c'est-à-dire ceux qui pensent d'une part et ceux qui agissent d'autre part. Les contrôleurs d'une part et les contrôlés d'autre part (Otley & Berry, 1980).

Puis, sous l'influence des transformations de son époque, Anthony (1988, p. 10) a fait évoluer sa première définition du contrôle de la façon suivante :

Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation.²⁵

Alors que sa première définition suggère une approche déterministe et mécaniste du contrôle, la seconde introduit deux changements majeurs. Tout d'abord, le contrôle devient beaucoup moins mécanique puisque le manager ne peut qu'exercer une influence sur les comportements. Le contrôle consiste alors à faire faire par la création d'une « architecture de cohérences et d'incitations » (Bouquin et Kuszla, 2011, p.91). Le contrôle exige l'articulation simultanée de la vérification et de la maîtrise des actions de chacun ainsi qu'un arbitrage entre le risque de ne pas atteindre les objectifs et les coûts à engager pour y parvenir. Puisque tout ne peut être mis sous contrôle, des choix doivent être faits. La construction de cette architecture peut être qualifiée de contrôle « visible » (*ibid*, p.91). Puis, cette nouvelle définition vient également renforcer la subordination du contrôle à la stratégie. Le contrôle est incarné par les managers et le contrôleur de gestion devient un « business partner » chargé d'éclairer sa prise de décision et son action (Lambert & Sponem, 2009).

L'approche d'Anthony (1965) est remarquable en ce qu'elle ne réduit pas le contrôle à la construction d'une architecture, mais articule la notion de structure (systèmes) et celle de processus. Elle offre une conception du contrôle relativement dynamique par rapport au contrôle Taylorien. Le contrôle apparaît comme une structure subordonnée à la stratégie, s'appuyant sur des processus pour mettre en œuvre cette dernière par la prise en compte des contingences. Les systèmes cadrent et facilitent l'action du processus tandis que le processus permet à la structure de fonctionner (Anthony, 1965, p.5). Avec la mise en place de cette architecture de contrôle, l'organisation aura la capacité d'atteindre les objectifs fixés par la stratégie. Anthony complète cette structure du contrôle par l'articulation de trois systèmes et processus : (i) la planification stratégique, (ii) le contrôle de gestion et (iii) le contrôle opérationnel.

²⁵ « Management control is the process by which managers influence other members of the organization to implement the organization's strategies ».

(i) La planification stratégique

Le premier système par lequel Anthony pense le dynamisme de la structure du contrôle est la planification stratégique. Cette dernière fait référence au processus de définition des objectifs et des ressources nécessaires à leur atteinte ainsi que des politiques de gestion de ces ressources (Anthony, 1965, p.16). Cette étape se situe en amont avec un horizon de long terme incluant les conséquences des choix stratégiques. Cette étape se distingue de la stratégie, car à l'abri des systèmes de l'organisation, elle autorise la créativité (Bouquin, 2005b). Kuszla (1997, p.7) distingue deux visions (internaliste et externaliste) de cette étape. L'émergence de la stratégie émanerait des dirigeants (vision internaliste) ou bien de l'environnement (vision externaliste). Dans la vision internaliste, le contrôle est appréhendé « comme un outil au service des finalités de l'entreprise ou de l'organisation, en général déterminées par les dirigeants ». À l'inverse, dans la vision externaliste le contrôle est appréhendé « comme des dispositifs déterminés par l'environnement et la position stratégique de l'organisation » (Kuszla, 1997, p. 7).

(ii) Le contrôle de gestion

Le contrôle de gestion fait référence au processus où le manager s'assure que les autres effectuent leur travail dans le cadre des politiques et objectifs fixés par la planification stratégique à partir de critères pertinents pour juger si les actions entreprises sont efficaces et efficientes (Anthony, 1965, p.17). Ce contrôle est donc effectué par des managers qui contrôlent le travail et vise à garantir la cohérence entre la planification stratégique et le travail des subordonnés. Il fait le lien entre tâches de management et tâches spécifiques. Ce contrôle repose, en large partie, sur la subjectivité du manager.

(iii) Le contrôle opérationnel (ou plus tardivement nommé contrôle des tâches)

Enfin, le troisième système qui permet d'appréhender le dynamisme de la structure de contrôle est le contrôle opérationnel. Anthony fait ici référence au processus consistant à s'assurer que les tâches spécifiques sont correctement menées et avec efficacité (1965, p.18). Ce dernier contrôle se distingue par le fait qu'il est en lien direct avec la tâche et est effectué par les exécutants. Ce contrôle s'exerce sur des tâches très spécifiques, programmables, définies a priori et pour lesquelles aucun jugement n'est requis. Ce contrôle est rationnel et scientifique au sens où la règle conçue préalablement peut s'appliquer. Cette tâche peut donc être gérée par un ordinateur (p.78). Une activité est programmable quand les actions à réaliser peuvent être prescrites dans un cadre de circonstances données. C'est le seul niveau de contrôle où la métaphore cybernétique du thermostat s'applique (Bouquin, 2005a). Dans ces activités, le processus de transformation optimal de l'input à l'output peut être connu, prédéterminé et réduit à des règles. Ce contrôle se distingue du contrôle de gestion qui s'exerce quant à lui sur des activités non spécifiques et non programmables qui requièrent du manager une prise de décision et un jugement subjectif dans le cadre du plan stratégique.

Le contrôle de gestion s'exerce sur un flux d'activités en cours tandis que le contrôle opérationnel s'exerce plutôt sur des tâches spécifiques et considérées comme non stratégiques. Les systèmes de contrôle de gestion reportent des résumés, des agrégats et des totaux plutôt que des éléments spécifiques (p.77). Le contrôle opérationnel requiert des informations exactes et rapides alors que le contrôle de gestion exige des approximations sur l'ensemble du processus. Les systèmes de contrôle opérationnel produisent donc des

informations en temps réel sur des événements individuels tandis que les systèmes de contrôle de gestion produisent des informations rétrospectives et prospectives en regroupant plusieurs événements.

Le contrôle opérationnel apparaît ainsi comme une simple exécution, un suivi des règles préétablies, alors que le contrôle de gestion apparaît comme une activité à la fois de planification et d'exécution, mobilisant la subjectivité du manager.

Il me semble que la distinction de ces trois processus de contrôle met en évidence une ambiguïté qui est probablement à l'origine d'une simplification mécaniste de l'approche développée par Anthony. Tel est le diagnostic que nous proposons, alors que le contrôle de gestion se présente comme un contrôle reposant sur la subjectivité du manager, le contrôle opérationnel se présente comme un contrôle objectif et mécanique. Cette ambiguïté a pu conduire à une confusion sur le caractère mécanique du contrôle avec la large diffusion de la première définition du contrôle développée par Anthony. Plus tard, Bouquin (Bouquin, 2005a) proposera de clarifier cette distinction en soutenant que « le contrôle de gestion contrôle des *personnes* alors que le contrôle des tâches [opérationnel] contrôle des *choses* ». Néanmoins, les ingrédients pour une confusion ou un glissement semblent bien là.

Avant d'explorer plus en profondeur cette tension sur le caractère mécanique du contrôle, continuons l'exploration de la pratique du contrôle devenu système.

1.2.2.1.2 *Structure et processus de contrôle : Une pensée cybernétique du système de contrôle*

Dans la continuité des travaux d'Anthony, différents auteurs ont poursuivi ses travaux en articulant structure et processus, notamment Bouquin et Kuszla (2014, p.88)²⁶ qui proposent un modèle reposant sur une structure du contrôle pour gérer l'inévitable faillibilité du contrôle (a) et des processus de contrôle pour gérer la cohérence interne et externe (b). L'aspect dynamique de ces processus se manifeste par un cycle du contrôle articulant des phases de finalisation (b.1), de pilotage de l'action (b.2) et de postévaluation (b.3).

a. La structure du contrôle : gérer l'inévitable faillibilité du contrôle

Selon Bouquin et Kuszla, « la structure du contrôle est l'ensemble des dispositifs mis en place pour faire fonctionner le processus de contrôle dans le cadre de la stratégie de contrôle en vigueur » (2014, p. 182). Les auteurs proposent de distinguer trois niveaux composant cette structure de contrôle.

²⁶ Ces auteurs se sont appuyés sur les travaux d'Anthony tout en accordant un rôle plus stratégique au contrôle que ce que ne faisait Anthony. Bouquin (2011) considère que le contrôle peut aussi contribuer à faire évoluer la stratégie.

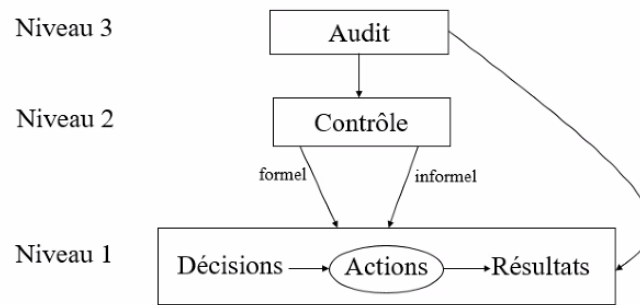


FIGURE 2 LE CONTRÔLE ORGANISATIONNEL (BOUQUIN ET KUSZLA, 2014, P.88)

(i) Le premier niveau des « actions » renvoie aux comportements des acteurs et aux processus complexes où les actions, produits de décisions, conduisent à des résultats de manière plus ou moins causale.

(ii) Le second niveau du « contrôle » renvoie à l'articulation du contrôle visible/formel et invisible/informel (Merchant, 1985). Cette distinction propose une approche plus ouverte et moins déterministe du contrôle selon laquelle ce dernier n'est plus restreint à la stricte influence du manager puisqu'il résulte des influences volontaires et involontaires de ce dernier (Hopwood, 1974). Le caractère non mécanique des systèmes de contrôle est réaffirmé en montrant que ces derniers comportent une dimension technique et sociologique (Bouquin et Kuszla, 2014, p.183). Le contrôle ne peut être réduit à son aspect visible ou formel puisqu'il comprend également un aspect invisible ou informel. On distingue alors d'une part le contrôle formel, objectif et visible faisant référence aux règles, aux budgets, aux règlements, aux procédures et aux critères de performances et d'autre part le contrôle informel faisant référence aux systèmes de valeurs et croyances.

En faisant écho aux travaux d'Hopwood, Chiapello (1996) propose ainsi d'élargir la conception du contrôle en articulant un contrôle mis au point par le management s'appuyant sur une norme préexistante d'une part et le contrôle qui « émerge des interactions de toutes les influences pesant sur les comportements ». Ces autres influences peuvent être leur formation, leur culture, leur personnalité, leurs expériences passées, etc. Ainsi, le contrôle repose à la fois sur des dispositifs visibles, mais également sur des facteurs invisibles pouvant conduire les individus à interpréter différemment un même fait, une même situation, à accepter ou refuser certaines décisions, à adopter certains comportements plutôt que d'autres (Bouquin & Kuszla, 2014, p. 92). Considérer le contrôle comme le produit de multiples influences visibles et invisibles bouleverse l'approche mécaniste du contrôle puisque le contrôle devient inévitablement faillible et partiel.

(iii) Le troisième niveau de la structure de contrôle est l'« audit ». Ce niveau est étroitement lié au second puisqu'il émerge de la faillibilité inévitable du contrôle liée à l'écart entre le prévu et le réel. En effet, conscients de ces limites du processus de pilotage, les théoriciens du contrôle ont intégré une phase d'audit à la structure de contrôle dans le but de compenser et compléter les mécanismes de contrôle formel et informel. L'audit vise à « vérifier que les actions sont conformes à ce qu'elles devraient être » (Bouquin & Kuszla, 2014, p. 94). Dans le cadre du contrôle organisationnel, on parlera d'audit interne.

Cette structure de contrôle est également soumise à son tour à un autre contrôle, cette fois externe, dans le cadre des audits réglementaires. Ces derniers tiennent un rôle central pour

accroître la confiance des parties prenantes externes. Power (1997) explique comment la pratique d'audit a été concomitante du développement de la pratique de contrôle organisationnel interne. À partir d'un échantillonnage et en s'appuyant sur les technologies statistiques, l'audit propose de certifier l'efficacité d'un système global. Inscrit dans une logique d'optimisation économique, l'audit tente précisément de maintenir un niveau d'assurance et de confiance suffisant avec le moins d'inputs possible. L'audit consiste à recourir à un tiers (l'auditeur) qui se trouve à distance de l'activité et dont la mission est de contrôler les systèmes de contrôle de l'activité (et non les opérations en elles-mêmes). **L'abstraction et la décontextualisation sont donc au cœur de la pratique d'audit** et ont permis son développement et sa transposition aux différents secteurs. Power qualifie ainsi l'audit d'un "*control of control*" (Power, 1994, 1997) dans le sens où l'audit constitue une vérification d'un contrôle déjà existant au sein des organisations. Le développement de l'audit répond à un besoin de réduire les risques d'écart entre contrôle prévu et contrôle réel dans un contexte de décentralisation. Néanmoins, l'auteur montre également que le développement de ce contrôle du contrôle a des effets néfastes pour les systèmes de contrôle organisationnel puisque l'audit contribue à les modeler en les obligeant à satisfaire systématiquement des critères d'auditabilité.

b. Les processus du contrôle : gérer la cohérence interne et externe

Dans la continuité des travaux d'Anthony, cette structure du contrôle proposée par Bouquin et Kuszla (2014, p.88) est accompagnée de processus qui la font fonctionner. Bouquin (2011, p. 28-29) propose un processus de contrôle rationnel articulés trois phases. Il précise que celles-ci ne sont pas toujours distinctes et formalisées, mais bien interdépendantes puisque la « faiblesse de l'une d'elles compromet en partie les autres ». Ces différents processus de contrôle doivent permettre d'assurer d'une part, la cohérence externe en choisissant les finalités que l'organisation doit poursuivre et d'autre part, la cohérence interne en s'assurant que l'ensemble des membres de l'organisation contribuent à l'atteinte de ces objectifs.

b.1 La phase de finalisation avant l'action

La première phase de *finalisation* « intervient avant l'action » et consiste à « définir les finalités et à les traduire en objectifs quantifiés sur un horizon déterminé [...] associés à la détermination des moyens jugés nécessaires pour réussir. » (Bouquin, 2011, p. 28). Les rôles et responsabilités des parties impliquées sont également définis pendant cette étape. Cette étape est appréhendée comme une forme de contrôle ex-ante puisqu'elle consiste à définir les normes qui permettront d'atteindre les objectifs. Cette étape produirait la convergence des buts en définissant les efforts attendus par chacun.

b.2 La phase de pilotage dans l'action

Une fois le cadre et les normes de l'action définis, la seconde étape de « pilotage en cours d'action » (Bouquin & Kuszla, 2014, p.120) consiste à « organiser un suivi du déroulement, anticiper, entreprendre les actions correctives que des déviations éventuelles rendent nécessaires pour arriver au but fixé, voire changer de but. » (Bouquin, 2011, p.29). C'est au cours de cette étape que l'on appréciera la capacité à atteindre les objectifs préalablement fixés au regard des éléments internes et externes et d'identifier les actions correctives nécessaires.

Pour appréhender le pilotage, il est important de distinguer la prise de décision et l'orientation des comportements. Pour ce faire, Malmi et Brown (2008) proposent de distinguer entre les

systèmes de comptabilité de gestion qui interviennent en support à la prise de décision et les *systèmes de contrôle de gestion* qui orientent les comportements. Pour Malmi et Brown, les règles, pratiques, valeurs et autres activités de management mises en œuvre pour orienter le comportement des employés sont des contrôles de gestion et forment des *systèmes de contrôle de gestion* lorsqu'ils sont complets et articulés. Ce contrôle s'appuie sur des leviers de contrôle (Simons, 1995) pouvant constituer un « package » (Malmi & Brown, 2008) lorsque celui-ci articule différentes formes de contrôle.

À l'inverse, *les systèmes comptables*, conçus comme des supports à la prise de décision aux différents niveaux de l'organisation, ne peuvent être qualifiés de systèmes de contrôle de gestion parce qu'ils ne sont pas orientés. Ces derniers sont alors qualifiés de systèmes de comptabilité de gestion (Malmi & Brown, 2008).

L'apport de Simons et ses limites : l'ambiguïté du concept de contrôle interactif

Ces systèmes de contrôle permettant de piloter l'action par l'orientation des comportements ont souvent été étudiés à partir des leviers de contrôle de Simons (Dambrin & Löning, 2008; Essid & Berland, 2011 ; Naro & Travaille, 2010 ; Renaud, 2013). Pour Robert Simons, les managers disposent de plusieurs systèmes de contrôle qui vont se combiner mutuellement pour orienter les comportements, mais dont chacun pourra être utilisé d'une manière particulière. Il propose quatre différents leviers de contrôle, le contrôle par les valeurs ou croyances, le contrôle par les limites, le contrôle diagnostic et le contrôle interactif.

Le contrôle par les valeurs renvoie à la culture organisationnelle qui vise à définir les comportements acceptables et désirables au sein de l'organisation. La crédibilité et donc l'efficacité de ce contrôle par les valeurs reposent notamment sur l'exemplarité des managers et leur capacité à incarner ces valeurs. Ce levier vise l'exercice d'un contrôle continu, diffus et indirect sur les comportements. Le contrôle par les limites, à l'inverse des autres leviers, se définit par la négative, il précise ce qui ne doit pas être fait et dresse les frontières de l'acceptable (codes de conduites, chartes, règlements).

Les deux derniers leviers de contrôle sont le contrôle diagnostic et interactif. Ces deux leviers de contrôle matérialisent le traditionnel défi du manager devant trouver l'équilibre entre le contrôle direct et la délégation. Le contrôle diagnostic est une intervention en aval du manager sur les résultats obtenus par ses subordonnés. Dans le cadre de ce levier de contrôle, le manager délègue le processus d'enquête à ses subordonnés chargés de comprendre le problème et de proposer des solutions qui seront ensuite exposées au manager pour qu'il puisse prendre la décision finale. Ce contrôle passe largement par les instruments de gestion permettant d'objectiver et de rendre compte de la situation et des choix possibles. Le contrôle interactif se distingue par l'implication forte et directe du manager dans le processus d'enquête. Ce levier de contrôle se traduit par une revue systématique et régulière des informations changeantes identifiées comme potentiellement stratégiques par l'ensemble de la ligne hiérarchique lors d'échanges et de débats en face à face. Ces échanges doivent amener à des débats sur les données, les hypothèses et les plans d'action. Ces leviers de contrôle ont été largement mobilisés pour étudier les pratiques du contrôle de gestion. **Néanmoins, le contrôle interactif reste aujourd'hui un concept relativement fragile par son ambiguïté** (Bisbe et al., 2007). Le contrôle interactif se distingue notamment par son usage intensif, à la fois par le niveau de management supérieur – à travers une forte implication dans l'activité de ses subordonnés – ainsi que par le manager opérationnel lui-même. Les deux managers

sont en interaction intense et régulière. Cette modalité du contrôle constitue un médium riche d'interaction mobilisant l'échange en face à face. En sus, ce contrôle porte exclusivement sur les incertitudes stratégiques. Cette modalité du contrôle questionne le rôle de la direction centrale et du contrôle. Alors que le contrôle doit justement permettre la délégation de la direction centrale, le contrôle interactif vient accroître son implication (Bisbe et al., 2007). Pour ces auteurs, ce contrôle constitue donc davantage un soutien et une stimulation des managers opérationnels qu'une intervention de la direction centrale.

Pour Robert Simons (2000 p.208), il n'existe pas de système de contrôle interactif ou diagnostic en soi. Au contraire, c'est le manager qui, selon la façon dont il fait usage du système de contrôle, fera de celui-ci un système plutôt interactif ou diagnostic. Pour Tessier et Otley (2012), la différence entre diagnostic et interactif réside surtout dans l'intensité d'usage du système de contrôle.

Ces leviers de contrôle n'existent pas objectivement en dehors de toute pratique, mais bien selon l'usage des managers (Dambrin & Löning, 2008). Cette mise en évidence de la sensibilité des leviers de contrôle aux contextes et aux pratiques témoigne de leur complexité et de la nécessité de poursuivre les recherches pour mieux les comprendre.

Contrôle et aide à la décision : deux activités difficiles à dissocier

De la même façon, il a été montré que la distinction souvent opérée entre la fonction de contrôle et d'aide à la décision d'un outil de gestion se situe davantage sur le plan conceptuel qu'empirique (Bouquin & Kuszla, 2014, p.35; Malmi & Brown, 2008). En effet, le planning supporte une prise de décision ex-ante puis une fois défini oriente les comportements. Dans le cas du planning, celui-ci ne peut être qualifié de systèmes de contrôle de gestion qu'à la condition d'être intégré au système global, contribuant ainsi à la convergence des buts dans l'organisation. Pour Simons (1995) cette distinction dépend de l'usage qui est fait des systèmes comptables. Pour ce dernier, les systèmes de comptabilité qui produisent des informations en support de la prise de décision peuvent constituer des systèmes de contrôle dès lors que ces systèmes interviennent en modifiant la façon de réaliser l'activité. Il apparaît donc – contrairement à ce que nous avons vu précédemment avec d'autres travaux (Malmi & Brown, 2008) – que **les systèmes comptables ne sont pas en eux-mêmes des systèmes d'aide à la décision ou des systèmes de contrôle. Il convient donc de s'intéresser à l'usage qui en est fait par les individus dans l'organisation.**

Si nous revenons au modèle proposé par Anthony, on remarque que ce dernier distingue une dimension « traitement de l'information » faisant référence au processus de collecte, manipulation et transmission d'informations (Anthony, 1965, p. 21). Bien que relativement sous-développée dans son ouvrage, cette dimension est importante puisque, comme nous le voyons avec l'exemple précédent du planning, la production d'information joue un rôle tout aussi important dans l'aide à la décision que dans l'orientation des comportements.

En produisant de l'information, les systèmes comptables permettent l'imputation de responsabilité (décomposer les différents coûts) et le contrôle à distance dans la mesure où ces informations serviront de base à la prise de décision des managers. Les systèmes de contrôle de gestion s'appuient sur les systèmes de comptabilité de gestion puisqu'ils ont besoin de mieux connaître le processus décision-actions-résultats. Grâce à la comptabilité, la contribution de chaque centre de responsabilité peut être identifiée et l'avancée des objectifs appréciée. La comptabilité habilite la gestion par exception ou la délégation lorsque le responsable est en mesure de suivre à distance par la mesure (Bouquin, 2011, p. 64). Elle

contribue ainsi à l'émergence du contrôle de gestion dont les missions sont d'assurer la convergence des buts et des représentations. La première mission s'appuie sur des « processus (plans, budgets) et des systèmes de cadrage (systèmes d'incitation, politiques) » (Bouquin et Kuszla, 2014, p.231) pour assurer la cohérence de la délégation tandis que la seconde s'exerce « à travers la normalisation des processus de collecte et de surveillance des informations (tableaux de bord), et la normalisation des modèles qui les interprètent au long de processus de vigilance et de décision que l'on cherche aussi à normaliser » (Bouquin & Kuszla, 2014, p. 231-232).

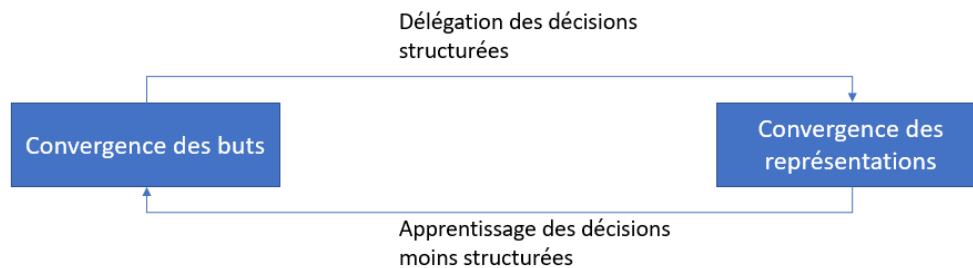


FIGURE 3 LES FONCTIONS DU CONTRÔLE DE GESTION (BOUQUIN ET KUSZLA, 2014, P.33)

L'organisation comme système de traitement de l'information conduit à une approche représentationnelle de l'information

Dans cette métaphore de l'organisation comme système, l'information occupe un rôle central dans le contrôle puisqu'elle est à la fois un « input » et un « output ». Elle est un moyen d'orienter les comportements, de nourrir la prise de décision, mais également une fin puisque cette décision va constituer à son tour une nouvelle information venant nourrir d'autres processus. L'information semble donc être simultanément un moyen et une fin de l'organisation. On retrouve cette approche dans les travaux de Simon (Simon, 1997) qui appréhende l'organisation comme des systèmes de prise de décision et la prise de décision comme un processus de traitement de l'information.

Ce rôle clé de l'information dans le processus de contrôle prend une importance grandissante avec les autres travaux de Simon. S'appuyant sur les travaux en psychologie, l'auteur développe plus largement le rôle de l'information et de son processus de traitement dans le contrôle. Dès 1954, dans le cadre d'une étude sur l'efficacité des *controllers*, Simon et ses collègues portent un intérêt particulier à l'usage de l'information comptable par les managers et distinguent trois usages :

- *Score-card questions* : Évaluer la performance réalisée par leurs subordonnées ou par le manager lui-même.
- *Attention-direction questions* : Identifier les points de vigilance et les problèmes qui méritent le plus d'attention.
- *Problem-solving questions* : Pour résoudre les problèmes et trouver la meilleure façon de faire.

Dans le premier chapitre de l'un de ses ouvrages fondateurs, *Administrative Behavior* (1997, p. 2), Simon évoque brièvement le problème initial l'ayant conduit à mener ses recherches. Simon admet que l'activité n'est pas réalisée par l'ingénieur ni le manager, mais par les individus sur le terrain, au plus proche de la situation. Toutefois, même si les membres non-opérationnels n'interviennent pas directement, ils influencent la décision des opérationnels

par la définition des objectifs. Les membres non-opérationnels affectent donc indirectement l'activité de l'organisation. Alors que dans une petite organisation, ce lien peut être relativement direct, le processus administratif des grandes organisations rend ce lien indirect et lâche puisque cette influence entre en interaction avec d'autres influences que le manager ne contrôle pas directement. En s'appuyant sur ce constat, Simon soutient que la construction d'une organisation efficace relève d'un problème de psychologie sociale au sens où la supervision doit être capable d'influencer les opérationnels vers des schémas de comportements coordonnés et efficaces.

Cette prise de conscience de la partialité inévitable du contrôle a ensuite conduit Herbert Simon à développer une approche cognitiviste du contrôle (Lorino, 2019). L'utilisation et la transmission d'informations vont alors occuper un rôle clé dans sa conceptualisation des processus de contrôle de l'organisation. Dès lors, le contrôle se doit de s'émanciper de la situation d'action et de sa complexité. Bien que l'activité ne puisse être intégralement mise sous contrôle de manière objective, le processus cognitif de l'individu peut quant à lui être mis sous contrôle objectif selon Simon. La coordination des actions individuelles et la convergence des comportements vers les buts de l'organisation passeront donc par la production de représentations pour outiller les acteurs. « Le management apparaît alors comme une ingénierie de la pensée des acteurs confiée à des sachants » (Lorino, 2019). La comptabilité et les indicateurs constituent des véhicules par lesquels le manager va obtenir de l'information sur l'environnement dans lequel il doit agir. Ces mesures vont nourrir des modèles prédictifs permettant aux managers de prévoir (Bouquin, 2011, p. 55). Le contrôle va orienter le manager vers les fins définies par l'organisation et lui fournir les moyens par lesquels il pourra orienter le comportement des autres. Comptabilité et contrôle de gestion s'entremêlent et habilitent le contrôle dans la mesure où ce dernier oriente l'action vers les fins préétablies tandis que la comptabilité permet l'atteinte de ces fins en objectivant l'activité à contrôler.

Toutefois, en négligeant la situation et en proposant une « ingénierie des comportements » (Lorino, 2019), cette approche conduit à appréhender l'information comme une représentation univoque intervenant dans un schéma stimulus-réponse. Le processus de décision est organisé de sorte que chaque individu reçoit les informations pertinentes afin de prendre la décision la plus satisfaisante. Cette approche conduit Simon à penser une certaine organisation du travail où le manager a pour rôle d'organiser les flux d'informations pour orienter les comportements (Herbert. A. Simon, 1997, p. 2, traduit par Lorino, 2019)

La construction d'une organisation administrative efficace est un problème de psychologie sociale. Il s'agit de mettre en place un personnel opérationnel et de coiffer ce personnel par un personnel de supervision capable d'influencer le groupe opérationnel et de l'orienter vers un modèle de comportement coordonné et efficace

On retrouve cette approche dans les travaux d'Anthony qui distingue l'usage des informations et les attentes des individus selon qu'ils se trouvent dans le cadre du processus de planification stratégique, de contrôle de gestion ou de contrôle opérationnel. Il semble qu'Anthony (1965, p.44) réserve un usage situé de l'information exclusivement à la planification stratégique.

The data needed for strategic planning depend on the nature of the problems being studied.

Nous avons vu que le contrôle opérationnel était appréhendé comme un contrôle automatique et objectif à partir de données exactes tandis que le contrôle managérial reposait quant à lui sur la subjectivité du manager pour traiter les écarts à la règle. Néanmoins, ce

contrôle de gestion reste subordonné à la stratégie établie préalablement. Dès lors, la coordination des comportements et l'atteinte des objectifs de l'organisation assurée par le contrôle de gestion vont reposer sur le recours à des informations normalisées permettant l'agrégation et la comparaison. Dans le cadre du contrôle de gestion, l'information requise ne doit pas être nécessairement exacte comme dans le contrôle opérationnel, mais comparable pour pouvoir identifier les situations anormales qui exigent une intervention.

The data used in the management control process have the same definitions and are put together in the same way month after month. The data relevant for deciding on a proposed strategic plan are put together specifically for that plan.

Cette approche d'Anthony (1965, p.44) résonne avec les travaux de Simon. On remarque une certaine similitude dans la mesure où Anthony propose un usage automatique de l'information dans le contrôle opérationnel et le contrôle de gestion. Ce contrôle s'exerce en organisant la production des informations pour permettre la comparaison aux standards indiquant ainsi la bonne décision.

Line managers are the focal points in management control. They are the persons whose judgments are incorporated in the approved operating plans, and they are the persons who must influence others and whose performance is measured. Staff people collect, summarize, and present information that is useful in the process, and they make calculations that translate management judgments into the numbers that appear on the budget. (Anthony, p. 49)

Néanmoins, Anthony souligne les difficultés qui émergent dans cet usage de l'information. Dans la mesure où il existe, au sein de l'organisation, une diversité des besoins en information, mais également une diversité de ses sources et de ses destinataires, qui peuvent être internes ou externes, l'information n'est pas univoque. Il existe des écarts de compréhension et d'interprétation liés notamment à son ambiguïté. Selon Anthony, cet écart résulte d'un manque de définition uniforme des termes.

Cette explication témoigne d'une approche représentationnelle de l'information où celle-ci constituerait une représentation entretenant un lien dyadique avec ce qu'elle représente. La métaphore du système conduit à appréhender l'information à travers le « modèle du code » (Girin, 2016, p. 109). Dans ce modèle, un émetteur code un contenu qui est véhiculé par divers moyens physiques vers un récepteur qui décode le contenu du message reçu. Dans cette perspective, l'information constitue le simple véhicule d'un message codé puis décodé, intermédiaire entre l'émetteur et le récepteur. Bien que ce modèle s'intéresse à l'influence des éventuels bruits pouvant affecter le code et ainsi dégrader la transmission du message, ni le rôle de l'information ni la relation entre les éléments de la relation ne sont pensés. La métaphore du système, en venant objectiver les individus, conduit à négliger la relation entre les parties qui produisent et manipulent ces « informations ».

Cette ambiguïté de l'information et le fait qu'elle constitue simultanément un moyen et une fin de l'organisation nous semblent être deux éléments particulièrement intéressants qui nous invitent à questionner ce paradigme informationnel dans lequel l'information tend à être appréhendée comme une représentation univoque ancrée dans une relation stimulus-réponse.

b.3 La phase de postévaluation après l'action

Enfin, la troisième phase de *mesure de la performance* est une *postévaluation* qui consiste à « mesurer les résultats et de juger la qualité du travail et de leurs responsables. ». La dernière étape du cycle de contrôle, *post-évaluation*, vise à contrôler le bon fonctionnement des

systèmes de contrôle mis en place et à ajuster les comportements compte tenu des écarts observés par rapport aux objectifs et normes de comportement préalablement définis (management par les résultats). En effet, puisque le pilotage vise à laisser une marge de manœuvre aux managers, nourris d'informations, pour atteindre les fins de l'organisation, la phase de postévaluation permet de s'assurer que la marge de manœuvre octroyée a été utilisée à bon escient et de manière efficace. Cette évaluation s'appuie sur différents outils, comme le reporting où les résultats sont comparés aux objectifs initialement fixés lors de la première étape du cycle de contrôle. Cette étape se distingue de l'étape précédente de *pilotage* puisque l'utilisation de la mesure est rétrospective. La mesure porte sur une période pour laquelle il n'est plus possible de mettre en place des plans d'action correctifs puisque les résultats obtenus sont figés. Cette étape consiste donc à apprécier les mesures au regard des objectifs préalablement définis et à formuler un jugement sur la performance qui permettra de définir les nouveaux objectifs et plans d'action.

1.2.2.1.3 *Les sous-jacents philosophiques/épistémologiques aux systèmes de contrôle*

Avant d'explorer la transposition de ces mécanismes du contrôle classique aux enjeux extra-financiers, il nous semble nécessaire d'explorer les sous-jacents philosophiques qui sous-tendent les recherches sur le contrôle et les systèmes de contrôle. Nous partons du problème théorique qui a favorisé l'adoption de la conception cybernétique (a) avant de montrer comment cette conception a contribué à la dérive du contrôle vers une approche mécanique (b). Nous présentons ensuite les limites de la transposition du modèle cybernétique au contrôle organisationnel (c) qui s'est nourri et a nourri la réduction du modèle cybernétique à un système de régulation fermée (d). Nous mettons ainsi en évidence un cercle vicieux où la conception cybernétique initiale est simplifiée et dévoyée conduisant à simplifier la conception du contrôle dont la diffusion contribue à étendre une compréhension réduite du modèle cybernétique. Nous ouvrons vers le second temps d'étude des sous-jacents philosophiques qui sous-tendent la pratique de contrôle en revenant sur l'ancrage structuro-fonctionnaliste du contrôle et sa mobilisation d'une métaphore biologique (e).

Puis dans un second temps (1.2.2.1.4), nous proposons d'étudier la métaphore du pilotage qui émane de cette modélisation cybernétique du contrôle. L'étude de cette métaphore nous semble particulièrement pertinente au regard de notre cas d'étude où le terme de pilotage est régulièrement utilisé.

- a. La conception cybernétique comme solution pour tenir ensemble le besoin de cohérence interne et externe du contrôle

Nous avons vu que les trois étapes du processus de contrôle, présentées précédemment, visaient à répondre aux deux finalités du contrôle de gestion qui sont d'assurer la cohérence externe et interne. La cohérence externe premièrement, car le choix des finalités permettra de « mettre en cohérence les capacités de l'organisation et les potentialités de l'environnement » (Bouquin, 2011, p. 3). Puis la cohérence interne car l'ensemble du processus va permettre la fixation d'objectifs communs tout en assurant la coordination entre les comportements des différents membres de l'organisation. La poursuite de ces deux objectifs a conduit les théoriciens du contrôle à mobiliser le modèle cybernétique proposant une compréhension du maintien en équilibre d'un système. La poursuite de ces deux cohérences et la nécessité pour l'organisation d'évoluer au sein d'un environnement justifient

le recours à l'approche cybernétique. Or, de nombreux auteurs ont mis en lumière les limites de cette approche pour appréhender l'organisation.

b. La modélisation cybernétique a contribué à une dérive vers une approche mécanique du contrôle

La littérature sur les systèmes de contrôle est animée par un vif débat sur les modélisations du contrôle et ses sous-jacents philosophiques et épistémologiques. Une critique régulière concerne le caractère mécaniste souvent attribué au contrôle. Cette approche mécaniste résulte souvent d'une réduction du cycle de contrôle à un schéma de contrôle cybernétique fermé. Le modèle de contrôle cybernétique propose de fixer un standard permettant l'atteinte d'un objectif puis de mesurer l'output d'un processus et de le comparer à ce standard afin de produire des informations orientant les actions correctives visant à réduire l'écart entre l'output mesuré et le standard défini. Selon Hofstede (1978), tout système de contrôle cybernétique repose donc sur trois éléments.

- L'existence d'un standard, soit l'identification d'une performance permettant l'atteinte d'un objectif de l'organisation (*presence of standards*).
- La capacité à mesurer l'atteinte des objectifs (*measurable accomplishment*). Il faut être en capacité de mesurer l'output, c'est-à-dire ce qui a été créé par le processus, fruit de la transformation de l'input. Cet output doit également pouvoir être relié à l'input pour permettre le calcul d'un ratio entre les deux.
- L'information produite par l'analyse de l'écart entre le standard et l'output permet un ajustement pour atteindre le(s) objectif(s) préalablement défini(s) (Hofstede, 1978).

La fermeture du système de contrôle cybernétique s'explique notamment par le recours régulier à la métaphore du thermostat ou de l'ordinateur. Bouquin et Kuszla, (2014, p. 121) distinguent les différents éléments compris dans le système de contrôle du thermostat sur lequel s'appuie le modèle cybernétique fermé du contrôle :

- une mesure de la température réelle
- une norme de la température voulue
- une comparaison entre réel et voulu
- une action correctrice
- un système de communication
- L'activité elle-même (la chaudière)
- Une source d'énergie

Bien que le recours à cette analogie mécanique pour appréhender le contrôle ait été rejeté par de nombreux auteurs fondateurs comme Anthony, on la retrouve régulièrement dans la façon dont est appréhendé le modèle classique du contrôle (Hofstede, 1978; Lawler & Rhode, 1976).

c. Les limites de la transposition du modèle cybernétique au contrôle organisationnel

Sutherland (1975) et Hofstede (1978, 1981) ont été parmi les premiers à formuler une critique de ce cycle du contrôle en montrant ses limites. Selon Sutherland (1975), le modèle cybernétique n'est pas adapté lorsque le processus n'est pas parfaitement structuré ou si l'issue est plus ou moins aléatoire. Dans ce cas, il décrit trois conséquences probables.

Premièrement, le cas où les objectifs sont manquants, peu clairs ou changeants. Cela peut être lié à un problème de gouvernance où il est complexe d'aboutir à une décision à l'unanimité et qui entraîne donc inévitablement des variations et évolutions des objectifs.

Le second point est la mesure de la performance, il est souvent difficile de mesurer l'accomplissement de l'objectif car lié à une performance qualitative. Or dans une volonté de pilotage et de rationalisation, cette performance est alors souvent mesurée par un substitut proche de ce que l'on veut mesurer mais qui ne mesure finalement pas réellement l'élément initialement visé. C'est donc souvent par l'input comme l'investissement consenti pour l'action par exemple que la performance va être mesurée. Or l'allocation des ressources est dépendante de tout un tas de facteurs qui ne sont pas directement liés à ce que l'on souhaite mesurer. Cette dernière peut être influencée par le budget précédent, les relations entre les individus en charge des projets ou encore les capacités de négociation. Enfin, le dernier aspect distingué par Sutherland qui empêche l'efficacité du système de contrôle cybernétique est relatif au manque de pertinence du feedback. Ce défaut de qualité peut venir de la nature du processus ou du projet, lorsque c'est un projet unique par exemple.

Le feedback occupe donc une place déterminante dans le système de contrôle cybernétique puisqu'il doit permettre un réajustement du processus pour atteindre l'objectif. C'est le feedback qui fait du modèle cybernétique un mode de contrôle, il doit être régulier et simultané au processus d'action pour permettre un ajustement immédiat, il y a une comparaison permanente entre l'output réalisé et l'output planifié (Blackstone et al., 1997). Les individus doivent disposer du maximum d'information sur l'écart entre le planifié et le réalisé et les explications sur les causes de ces écarts. Hofstede évoque également la complexité de ce feedback.

Hofstede (1978) dénonce l'extension abusive du modèle de contrôle cybernétique à l'ensemble des activités alors que celui-ci ne serait adapté qu'à certains cas particuliers. Il revient sur la diffusion de ce modèle de contrôle, initialement développé en informatique avant de s'étendre progressivement aux systèmes de contrôle des organisations. Cette transposition a débuté dans les années 60 aux Etats-Unis dans le cadre du système PPB (*Planning/ Programming/ Budgeting*) pour la gestion de la production industrielle. Cette approche cybernétique a ensuite connu une large diffusion mondiale par son extension à une diversité d'activités et d'organisations. Pourtant cette extension pose selon lui problème. Il souligne que les trois éléments clés (présence de standards, mesurabilité des accomplissements, utilisation possible du feedback) du modèle de contrôle cybernétique ne sont généralement pas satisfaits dans la plupart des situations organisationnelles. Selon lui, plus une activité est réalisée par des Hommes et est peu automatisée, moins l'approche cybernétique est adaptée. Il distingue ainsi trois difficultés majeures dans l'application du modèle de contrôle cybernétique aux situations organisationnelles :

- Difficultés liées à la fixation d'un standard : En situation organisationnelle, les objectifs sont parfois manquants, pas clairs ou mouvants. Les objectifs d'une organisation sont soumis à des luttes de pouvoir et d'influence. Il peut également exister un écart entre les objectifs affichés et les objectifs effectifs au sein de l'organisation.
- L'accomplissement n'est pas mesurable : Même si les objectifs sont clairs et bien définis, il arrive parfois, en situation organisationnelle, que les résultats d'un processus ne sont pas mesurables. L'organisation aura donc recours à des mesures annexes pour apprécier l'atteinte des objectifs définis.

- Les informations du feedback ne sont pas utilisables : Le cycle de contrôle cybernétique fermé repose sur une auto-régulation permise par le feedback. Or, cela exige l'existence d'un cycle récurrent d'événements puisque l'écart entre la mesure de l'output et le standard doit permettre de corriger l'état actuel pour supprimer les écarts non souhaités dans le futur. Hofstede souligne que les organisations s'appuient très rarement sur l'évaluation antérieure pour étudier les projets futurs. Dans un contexte organisationnel, cet échange de feedback correspond à un échange d'informations entre individus, souvent de niveaux hiérarchiques différents en raison de la division du travail. Chacun dispose de sa propre formation et de ses propres valeurs, ce qui peut gripper la transmission ou l'interprétation de l'information. Ces inévitables différences viendront affecter le processus de feedback et l'ajustement éventuel du plan d'action.

Par ailleurs, Hofstede souligne que le contrôleur est également souvent celui qui conçoit le mode de contrôle. Dès lors, le contrôle peut rapidement devenir un « pseudo-control » dans la mesure où le système semble sous contrôle puisque les mesures produites semblent correctes bien que la réalité ne soit en aucun cas sous contrôle. Cette situation de pseudo contrôle peut notamment advenir lorsque les actions correctives portent davantage sur les standards plutôt que sur les processus, ou encore par le changement de la technique de mesure (Hofstede, 1978). Ce pseudo-contrôle peut également émerger du rapprochement entre le rôle du modélisateur qui élabore le système de contrôle et celui du contrôleur qui vérifie son efficacité. Dans cette configuration, on observe une focalisation du système de contrôle sur ce que le contrôle est davantage enclin à voir, interpréter et mesurer au détriment d'autres aspects pour lesquels ils disposent d'une moindre visibilité ou compréhension.

Ces diverses critiques à l'égard du modèle de contrôle cybernétique sont régulièrement renouvelées et prolongées par certains travaux, soulignant les difficultés relatives à la fixation des cibles ou bien la mesure de l'output des processus (Rosanas & Velilla, 2005). Dans la continuité, Bouquin et Kuszla (2014, p. 122) ont complété ce constat en soulignant notamment les divergences possibles pouvant exister entre les membres de l'organisation (discussion sur les objectifs et les mesures), la difficulté de constater l'écart suffisamment tôt pour pouvoir intervenir et corriger un écart ou bien l'impossibilité à disposer d'un modèle précis permettant d'anticiper les effets d'une décision. Enfin, ils soulignent également les possibles effets négatifs d'une action correctrice prise par un individu pour atteindre son propre objectif sur une mesure utilisée pour évaluer la performance d'un autre membre de l'organisation.

d. Une réduction du modèle cybernétique à un système de régulation fermé

Au-delà du fait que ces limites dans l'activité de mesure avaient déjà pu être soulignées par Anthony –témoignant de sa volonté de ne pas réduire le contrôle à un processus mécanique– ces débats témoignent d'une approche réductrice du modèle cybernétique, focalisée sur l'organisation et donc fermée. Dans leur lecture critique des travaux fondateurs d'Anthony, Lowe et Puxty (1989) soutiennent que la structure du contrôle développée par Anthony témoigne d'un regard focalisé sur l'organisation (*inward-looking*). Ainsi plutôt que de développer une critique sur la limite du modèle de contrôle cybernétique dont nous connaissons déjà largement les limites, ces auteurs nous proposent une autre perspective critique qui nous semble plus fructueuse. Selon eux, la limite de l'approche du contrôle

développée par Anthony est l'omission de la dimension ouverte de la cybernétique qui implique une interaction avec l'environnement. En l'absence de cette ouverture sur l'environnement, la boucle cybernétique est réduite à un cycle de contrôle fermé sur lui-même.

Cependant, bien que cette focalisation interne soit visible dans le contrôle opérationnel développé par Anthony, il nous semble que cette critique à l'égard des travaux d'Anthony peut être nuancée. En effet, ce dernier semble proposer une approche bien plus ouverte du contrôle pour le contrôle de gestion lorsqu'il précise l'importance qui doit être accordée au contexte dans lequel est opéré le contrôle. L'écueil de la « conformance fallacy » (Anthony, 1965, p.28) témoigne d'une vision du contrôle ouverte à l'émergent. Le rôle du manager est davantage celui de réagir face aux aléas plutôt que de contrôler les écarts (Drevetton & Naro, 2021).

Top management wants middle management to react to the events that actually occur, not to those that might have occurred had the real world been kind enough to conform to the planning assumptions. (Anthony, 1965, p.29)

Cette nuance dans les travaux d'Anthony semble être trop souvent oubliée et le contrôle trop souvent réduit au contrôle opérationnel relativement mécanique et fermé sur lui-même.

Ce glissement est particulièrement bien mis en lumière par les travaux de Lorino (2020) sur le dévoiement des outils du contrôle qualité. Le processus de contrôle cybernétique fermé se rapproche du modèle d'amélioration continue PDCA (*Plan Do Check Act*), élément fondamental de la norme ISO. En reprenant les travaux des premiers théoriciens de l'amélioration continue, Lorino (2020, p. 336-337) montre que la roue de Deming a été réduite à un fonctionnement cybernétique amputé de cette ouverture à l'environnement. La démarche d'amélioration continue diffusée dans le cadre de l'ISO se décline en quatre étapes. La première est une phase de planification où l'on écrit ce qui doit être fait (« Plan »), c'est-à-dire que l'on définit le plan d'action pour atteindre l'objectif visé. Ce plan d'action est ensuite appliqué (« Do ») et vérifié (« Check »). Cette phase de vérification donne ensuite lieu à l'étape de réajustement (« Act ») permettant une meilleure convergence vers l'objectif préalablement défini.

Or, le schéma de contrôle initialement développé par ses fondateurs était celui d'un cycle de contrôle ouvert sur son environnement. Ce glissement se situe à l'étape d'étude (*study*), devenue étape de contrôle (*check*). Au lieu d'une exploration de la situation et de l'environnement, cette étape est réduite à une mesure de l'écart dans le but de prescrire une action corrective et valider le plan élaboré préalablement. Dès lors, l'ouverture et l'adaptation en interaction avec l'environnement deviennent une imposition du plan sur l'environnement.

Alors que le schéma de l'amélioration continue propose une boucle fermée où l'on revient à l'objectif initial, le schéma PDSA suggère un déplacement dans le sens où ce cycle ne conduit pas nécessairement au maintien de la même cible. Cette dernière est changeante, évoluant avec l'apprentissage qui a lieu au cours du processus. On retrouve ici dans le modèle PDCA la vision positive du contrôle (ex : Meyssonier, 1999) qui appréhende la mesure comme un récit sur le monde qui n'est pas contestable, les outils en vigueur racontent le monde (Lorino, 2005).

Pour comprendre les raisons de cette simplification du schéma de contrôle, Deming (1986) distingue plusieurs « maladies graves » qui affectent les pratiques managériales de son époque (Lorino, 2020, p. 338) :

- Le primat du court terme
- L'individualisation de l'évaluation de la performance et de la notation au mérite
- La confiance excessive dans les représentations rationnelles
- Une mentalité peu ouverte à l'exploration

Cette réduction du schéma de contrôle met en lumière les dérives d'un management centré sur les résultats puisqu'en accordant une importance centrale aux objectifs qui deviennent le moyen principal pour orienter et rétribuer les comportements, la révision des buts n'est plus possible. En sus de cette fixité du plan, plusieurs effets pervers du management par les résultats peuvent être notés (Bouquin et Kuszla, 2014, p. 237) :

- Négligence de ce qui n'est pas mesuré
- Cynisme qui conduit à optimiser ses résultats au détriment de ceux des autres
- Report des coûts dans le temps
- Manque à gagner à cause des choix favorisant le court terme
- Gaspillage lié à la difficulté à allouer les ressources et mesurer les qualités d'une gestion

La notion de performance fait référence à l'évaluation des résultats atteints par rapport aux résultats souhaités (Bouquin & Kuszla, 2014, p. 112). Plus largement, la performance renvoie à l'impact d'une activité, d'une personne, d'un processus ou d'un produit sur la performance globale de l'entreprise. Or, comme le soulignent Bouquin et Kuszla, cette conception pose la difficulté de définition de la performance globale de l'entreprise et d'avoir la capacité d'isoler les parties contribuant à cette performance.

L'exploration du modèle cybernétique sous-jacent aux modélisations des systèmes de contrôle montre une approche rationnelle et représentationnelle du contrôle où les objectifs de l'organisation sont connus et mesurables, le phénomène à étudier isolable et bien défini. Les mesures sont alors appréhendées comme des reflets du phénomène sur lequel on souhaite exercer un contrôle. Nous revenons plus en détail sur cet usage représentationnel de la mesure dans la suite de notre exploration de la littérature (Chapitre 2)

e. Un ancrage structuro-fonctionnaliste

Selon Alawattage et Wickramasinghe (2019, p. 82), la conception du contrôle est aujourd'hui largement influencée par deux logiques conceptuelles sous-jacentes et interreliées : la conception cybernétique des systèmes et le structuro-fonctionnalisme.

Les auteures soutiennent que nos conceptions du contrôle sont aujourd'hui influencées par la conception cybernétique des systèmes. Or, le système est un concept que l'on utilise pour tenter d'appréhender les phénomènes du contrôle, mais cela ne signifie pas que le système fait référence au phénomène que l'on étudie. Le système serait davantage une caractéristique de la pensée sur le contrôle et non pas du phénomène du contrôle que l'on souhaite étudier. Selon les auteurs, cette conception du contrôle à travers la conception cybernétique des systèmes apporte une rationalité au phénomène du contrôle que l'on souhaite étudier.

La seconde influence, interreliée à la première, est le structuro-fonctionnalisme. Alors que la conception cybernétique appréhende les entités sociales comme des machines, le structuro-

fonctionnalisme propose de les appréhender comme des êtres biologiques. Ces entités sociales sont donc expliquées par le rôle fonctionnel qu'elles remplissent et par leur relation avec les autres fonctions permettant de maintenir un ensemble productif (p. 86). Selon les auteures, cette approche est particulièrement visible dans la définition du contrôle comme processus mis en œuvre dans le but de fixer des objectifs puis de contrôler et réguler les performances effectives de l'organisation pour s'assurer de l'atteinte des objectifs. Dès lors, l'organisation apparaît comme un ensemble d'unités coordonnées vers les mêmes buts, formant un tout cohérent grâce aux relations qui les lient. Le contrôle consiste donc à maintenir un équilibre dynamique pour remplir la fonction de l'organisation.

1.2.2.1.4 *La métaphore du pilotage pour objectiver le contrôle et permettre son exercice à distance*

Au-delà de la théorie des organisations, le champ de recherche en contrôle a été particulièrement prolifique en développant diverses métaphores pour appréhender le contrôle. À partir de notre exploration de la littérature, nous avons pu voir le caractère insaisissable et pluriel du contrôle, à la fois visible et invisible, formel et informel. La métaphore a alors constitué un moyen pour les chercheurs d'objectiver ce phénomène afin d'en produire une image (Morgan, 1980) et ainsi tenter de mieux comprendre ses mécanismes sous-jacents en vue d'aider les managers à exercer ce contrôle sur l'activité et les autres membres de l'organisation. De nombreuses métaphores ont été développées pour appréhender le contrôle telles que la machine visant à mettre en exergue l'aspect mécanique du contrôle ou bien la métaphore de l'iceberg permettant de mettre en exergue l'articulation des aspects visibles (formels) et invisibles (informels) du contrôle (Chatelain-Ponroy, 2010). Toutefois, nous proposons ici de nous restreindre à la présentation de la **métaphore du pilotage** pour plusieurs raisons. Premièrement, occupant une place centrale dans la façon dont les individus appréhendent le contrôle au sein de l'organisation étudiée, la métaphore du pilotage a été un élément important dans la perturbation initiale que j'ai vécue en tant que chercheur-acteur impliqué sur le terrain. Deuxièmement, nous avons également pu montrer que la notion de pilotage était régulièrement mobilisée par les théoriciens du contrôle (Bouquin & Kuszla, 2014). Cette notion de pilotage est une déclinaison de l'influence de la conception cybernétique du système évoquée par Alawattage et Wickramasinghe (2019)

Nous proposons donc maintenant de prolonger cette étude des sous-jacents philosophiques du contrôle en étudiant plus précisément la métaphore du pilotage qui constitue l'un des prolongements contemporains de la conception cybernétique (a). À partir des travaux qui se sont intéressés à cette métaphore pour appréhender le contrôle, nous proposons d'investiguer les finalités poursuivies par son utilisation et d'identifier les aspects du contrôle que cette métaphore met en exergue ainsi que ceux qu'elle invisibilise (b).

a. Le renouvellement du modèle cybernétique par la métaphore du pilotage

Tentons tout d'abord de comprendre les conditions d'émergence de la métaphore du pilotage. Nous avons vu que le modèle cybernétique du contrôle était soumis à de vives critiques. Or, il semble que cette approche soit toujours omniprésente dans les pratiques de contrôle contemporaines. Nous allons voir comment la métaphore du pilotage a permis de renouveler l'approche cybernétique du contrôle.

Pour Rappin (2018) qui retrace l'histoire du contrôle de gestion, les théories du management et du contrôle se seraient développées dans le moule du contrôle cybernétique

comme « boucle comportant une finalité, sa déclinaison en objectifs et actions, puis son évaluation à partir de feedback en boucles simple et double ». Cette thèse défendue par Rappin suscite notre intérêt puisque nous avons vu que cette approche cybernétique était justement vivement critiquée ou rejetée par les théoriciens du contrôle, notamment pour son caractère trop rationnel (Bouquin & Kuszla, 2014, p. 122-123) ou simpliste (Anthony, 1965). Nous avons vu que ce rejet pouvait notamment s'expliquer par la réduction du modèle cybernétique à un cycle du contrôle fermé et à l'analogie du thermostat (Hofstede, 1981; Lawler & Rhode, 1976) trop ancrée dans une métaphore mécanique dont le contrôle tente justement de se détacher (Bessire, 2000). Or, Rappin montre que les différentes approches du contrôle, que ce soit celle développée par Antony ou plus tard par Bouquin ou encore Kaplan et Norton avec le tableau de bord prospectif, s'inscrivent dans ce schème cybernétique tel qu'il est défini par Norbert Wiener, l'un des fondateurs de la cybernétique :

L'information est le nom donné au contenu de ce qui est échangé avec le monde extérieur lorsque nous nous y adaptons et que nous faisons sentir notre adaptation. Le processus de réception et d'utilisation de l'information est le processus de notre adaptation aux contingences de l'environnement extérieur et de notre vie effective au sein de cet environnement (N Wiener, 1954, p. 17-18, traduit par nous).²⁷

En effet, on remarque dans les travaux des fondateurs du contrôle qui infusent les recherches contemporaines que, ce soit chez Antony avec ses propos sur la *conformance fallacy* ou bien chez Kaplan et Norton avec la balance scorecard, le contrôle, plutôt que mécanique et circulaire, est présenté ouvert aux signaux de l'environnement. Une place centrale est accordée à la fin poursuivie plutôt qu'au plan préétabli.

Le tableau de bord place la stratégie et la vision, et non le contrôle, au centre. Il fixe des objectifs, mais suppose que les personnes adopteront les comportements et prendront les mesures nécessaires pour atteindre ces objectifs. Les mesures sont conçues pour inciter les gens à se rapprocher de la vision globale. Les cadres supérieurs peuvent savoir quel devrait être le résultat final, mais ils ne peuvent pas dire exactement aux employés comment atteindre ce résultat, ne serait-ce que parce que les conditions dans lesquelles les employés travaillent sont en constante évolution. (Kaplan & Norton, 2005, traduit par nous)

Le contrôle est appréhendé comme un moyen pour l'organisation d'atteindre ses fins et promouvant chez l'individu un comportement de rétroaction par rapport à son environnement. Il n'est pas attendu de l'individu une simple application du plan (approche mécaniste) mais plutôt que celui-ci prenne en compte la variabilité de son environnement et des signaux qu'il reçoit pour agir (approche cybernétique). Ici, il ne s'agit pas d'appréhender l'organisation par le fonctionnement du thermostat mais de développer les possibilités d'un ajustement décentralisé conduit par l'individu lui-même. Cette façon d'objectiver le contrôle s'inscrit dans une métaphore de la *navigation* (Kaplan & Norton, 2005) ou du *pilotage* telle que nous avons pu l'aborder précédemment dans le processus de contrôle, occupant une place centrale dans le tableau de bord prospectif et dans les approches contemporaines du contrôle (Bessire, 2000). Le contrôle n'est pas l'atteinte de l'objectif préalablement fixé par l'application du plan (approche mécaniste). À l'inverse, les plans et objectifs servent à orienter et à guider en finalisant l'action mais il est attendu des managers intermédiaires, proches de la situation et des événements, qu'ils agissent par rapport à leur environnement (*events that*

²⁷ « Information is a name for the content of what is exchanged with the outer world as we adjust to it, and make our adjustment felt upon it. The process of receiving and of using information is the process of our adjusting to the contingencies of the outer environment, and of our living effectively within that environment. »

actually occur) (Anthony, 1965). La métaphore du thermostat est donc rejetée pour son incapacité à rendre compte de la dimension sociale que comporte le contrôle organisationnel ainsi que l'incertitude et la variabilité des mesures qu'elle mobilise (Bouquin & Kuszla, 2014, p. 122). Toutefois, même si la métaphore du thermostat est rejetée, le principe sous-jacent d'un cycle avec boucle de rétroaction est lui bien conservé.

b. La métaphore du pilotage pour justifier le contrôle à distance

Dès lors, nous pouvons nous demander pourquoi ces approches contemporaines du contrôle se sont développées sur un rejet et une critique de la métaphore du thermostat qui proposerait un contrôle trop mécaniste et rationnel (Bouquin & Kuszla, 2014, p. 109).

b.1 La métaphore du pilotage pour renforcer et relégitimer le contrôle

Une première explication est fournie par Bouquin et Kuszla eux-mêmes. Pour eux, l'approche mécaniste et rationnelle du contrôle s'expliquerait par la réduction à tort de la notion de *management control* anglo-saxonne au contrôle de gestion français et à la focalisation sur la vérification dissociée de la finalisation (Bouquin & Kuszla, 2014, p. 120). Dès lors, la métaphore du thermostat serait problématique car elle maintient au centre l'ajustement par écart qui constitue l'une des dérives vers un contrôle trop bureaucratique.

Les travaux de Bessire (2000) et de Bourguignon (2003) permettent de dépasser cette explication en explorant la dimension idéologique et politique du contrôle. Ces travaux montrent que le rejet de cette approche mécanique du contrôle vise précisément à légitimer une autre approche du contrôle appréhendée par la métaphore du pilotage.

Ces deux auteurs reviennent sur la prolifération de la notion de pilotage qui a émergé dans la crise du contrôle de gestion au cours des années 80, fortement critiqué pour son caractère bureaucratique (Bourguignon, 2003). Face à cette critique, un « nouveau » contrôle de gestion a émergé accordant une place centrale au pilotage et à l'autonomie tout en se construisant en opposition avec le contrôle de gestion précédent. Le pilotage se présente comme un moyen de remédier aux limites de l'approche classique du contrôle marquée par une lourdeur bureaucratique et une gestion au rétroviseur.

Bourguignon montre comment ce qui se présente comme un « nouveau » contrôle de gestion relève plutôt d'une rhétorique de légitimation et de justification d'un contrôle qui est nié afin de mieux s'étendre et se renforcer. Selon l'auteure, cette avancée masquée vise à assurer la pérennité du contrôle, reconduire les relations d'autorité et ainsi maintenir l'ordre social au sein des organisations. Le développement du terme « pilotage » s'inscrirait dans l'esprit plus large du capitalisme valorisant le changement permanent, la flexibilité et l'innovation. Ainsi, sous couvert de transformer une pratique du contrôle traditionnelle trop rigide et orientée vers le passé, le terme de *pilotage* renouvelle le projet de « gestion scientifique de l'action humaine » tout en masquant le renforcement du contrôle et le recours aux instruments (Bourguignon, 2003). Avec Bourguignon (2003) nous disons que « le contrôle s'assure que la volonté des dirigeants est mise en œuvre, ses systèmes véhiculent les représentations (objectifs, mesures de performance) qui maintiennent l'ordre social et contribuent à la légitimité des dirigeants » tout en renforçant leur contrôle.

b.2 Par la métaphore du pilotage le contrôle devient multi-dimensionnel et proactif

Le « nouveau » contrôle de gestion fondé sur le pilotage invite à une plus grande agilité dans le présent et tournée vers le futur (et non plus vers le contrôle d'écarts). Bourguignon précise :

En outre, la métaphore du pilote, qui atteint son but malgré l'imprévisibilité, parfois l'adversité, de l'environnement climatique ou matériel, renvoie à une image de manager compétent qui, malgré les embûches de l'environnement turbulent, réalise les objectifs de l'organisation. En comparaison, le contrôleur se contente de constater, trop tard et impuissant, si l'entreprise a ou non atteint ses buts. (Bourguignon, 2003)

On remarque ici que la nouvelle façon de présenter le manager n'est finalement qu'une actualisation de la façon dont Anthony (1965) décrivait déjà le rôle du manager en alertant sur le risque de *compliance fallacy*. Par ailleurs, on remarque également que ce « nouveau » contrôle propose une approche multidimensionnelle élargissant le périmètre sur lequel s'exerce le contrôle rendant de plus en plus difficile pour l'individu de s'extraire de l'injonction à la performance (Bourguignon, 2003). Le tableau de bord prospectif développé par Kaplan et Norton incarnerait ce renouveau en parvenant à tenir ensemble plusieurs dimensions de la performance (Meyssonier & Rasolofo-Distler, 2008). Le nouveau contrôle de gestion propose alors de remplacer le contrôle tourné vers le passé et la vérification par un pilotage outillé par un tableau de bord prospectif (Meyssonier & Rasolofo-Distler, 2008). Dès lors l'émergence des problématiques de la durabilité dispose d'un foyer accueillant, il ne s'agit donc plus que d'intégrer ces dimensions à un contrôle qui serait déjà multi-dimensionnel. La métaphore du pilotage permet d'accorder au contrôle une capacité d'adaptation. Doté de cet attribut, le contrôle n'a pas lieu d'être remis en question puisqu'il consiste précisément à gérer les changements et transformations de l'organisation et de son environnement.

Nous avons souhaité faire ce bref détour par les fondements philosophiques de la métaphore cybernétique du pilotage car elle a constitué un fil conducteur de notre recherche, son usage régulier par les membres de l'organisation nous a conduits à l'explorer pour comprendre les motivations et visions du monde sous-jacentes au regard que les autres portent sur le phénomène que nous souhaitons étudier ici. Enfin, cela met en évidence les sous-jacents idéologiques et politiques à toute conceptualisation faisant ainsi émerger un enjeu clé pour toute recherche.

1.2.2.2 Le cadre réglementaire transpose les mécanismes de contrôle financier classique au contrôle extra-financier

En mettant en regard le cadre réglementaire du contrôle extra-financier et cette littérature du contrôle financier classique, on remarque une grande proximité. En effet, le triptyque inscrit dans le cadre réglementaire articulant analyse des risques, élaboration d'un plan d'action et suivi des indicateurs est très proche du processus de contrôle tel qu'il a pu être modélisé par Bouquin (2011, p.28-29). La similarité entre les phases du contrôle financier et extra-financier a déjà pu être montrée par Moquet (2010, p. 163). Nous proposons de revenir sur ces différentes phases en soulignant notamment le rôle des instruments comptables dans ces différentes phases.

1.2.2.2.1 *La phase de finalisation des enjeux extra-financiers conduit de facto chaque organisation à hiérarchiser les enjeux RSE*

La première phase de finalisation du processus de contrôle se retrouve dans le contrôle extra-financier par le recours à divers instruments de gestion comme la cartographie des

risques et opportunités (Arjaliès & Mundy, 2013) ou la matrice de matérialité permettant de justifier le choix des fins poursuivies en hiérarchisant les différents enjeux RSE. Maas et al. (2021) montrent en quoi la perspective initialement retenue lors de l'élaboration de la matrice de matérialité (*business case perspective* ou *societal impact perspective*) affecte l'intégralité du processus d'analyse des risques/enjeux et de leur hiérarchisation. Ces résultats sont intéressants à deux titres.

Premièrement, nous remarquons comment des facteurs invisibles tels que des idéaux sur le rôle de l'entreprise affectent les comportements et les décisions. Deuxièmement, ces résultats décrivent comment la phase amont de finalisation a un impact déterminant sur la suite du processus de contrôle. Cette phase de finalisation correspond à une quête de cohérence externe, entre le plan stratégique de l'organisation et son environnement puisqu'on assiste à une traduction « interne » des idéaux de la société (Berkowitz, 2015 ; Moquet, 2010).

Spence et Rinaldi (2014) nous montrent par exemple comment la responsabilité sociétale d'un supermarché se focalise sur la prévention des risques sanitaires pour le consommateur, constituant un risque pour la société et donc une attente de l'environnement à l'égard de l'organisation mais aussi et surtout un enjeu interne pour l'organisation. Dans leur recherche, Passetti et al (2014) montrent que les seuls enjeux extra-financiers (relatifs à la RSE) considérés dans les organisations étudiées étaient ceux relatifs à la santé et à la sécurité car l'organisation était soumise à de fortes pressions. La prise en compte des enjeux de durabilité s'avère être restreinte à une gestion des risques.

Nous voyons ainsi la mission de cohérence interne assurée par le contrôle. À partir de cette phase de finalisation, les comportements peuvent désormais être hiérarchisés, rétribués ou sanctionnés selon leur contribution positive ou négative à l'atteinte des objectifs préalablement définis. Il y a donc un cadrage en amont des objectifs de l'organisation par rapport aux attentes de son environnement. **Cet enjeu de cohérence externe nous amène à distinguer deux approches de la finalisation : l'approche « extérieur-intérieur » (*outside-in*) (a) et l'approche « intérieur-extérieur » (*inside-out*) (b)** (Schaltegger & Wagner, 2006). Ces deux approches sont structurantes en ce qu'elles constituent deux chemins possibles de finalisation (c).

- a. L'approche « extérieur-intérieur » peut conduire à un contrôle de conformité qui n'a pas d'effet sur les pratiques internes

Dans une approche « extérieur-intérieur », l'organisation va identifier les principaux enjeux du débat public puis communiquer sa contribution à ces enjeux en s'appuyant sur une gestion et une MEF basée sur ces mêmes enjeux (*reporting driven accounting*). On retrouve majoritairement cette approche dans la sous-section précédente (1.2.1) où les indicateurs sont basés sur les standards et normes. Les enjeux de l'organisation découlent ainsi des attentes et priorités définies par son environnement.

L'apport de cette approche se situerait dans sa capacité à mieux positionner l'organisation par rapport aux attentes de ses parties prenantes et à rendre ses impacts plus identifiables et clairs pour ces dernières. Néanmoins, cette approche reste critiquée car elle orienterait les systèmes de contrôle organisationnel vers la conformité plutôt que la performance et pourrait conduire à des distorsions dans la collecte et l'usage des informations nécessaires à la prise de décision. Nous trouvons dans la littérature, plusieurs travaux qui mettent en lumière les

effets des standards sur le contrôle organisationnel. On observe une focalisation des mesures de la performance environnementale sur le reporting externe au détriment du contrôle organisationnel (Johnston & Smith, 2001; Staniškis & Arbačiauskas, 2009). Johnston et Smith (2001) soutiennent que ces indicateurs pourront contribuer à une meilleure gestion de la performance environnementale en devenant plus sophistiqués, davantage orientés vers la mesure des impacts environnementaux. Ils sont alors considérés comme des outils pour améliorer la performance environnementale de l'organisation. Ce constat est reconduit plus récemment dans une étude de Vigneau et al. (2015). Ces derniers mettent en lumière un phénomène de transposition interne au sein de l'organisation des standards institutionnels de la GRI. Les auteurs montrent que le référentiel de la GRI est transposé tel quel par les managers pour la gestion interne. La pratique de contrôle organisationnel se retrouve ainsi réduite à une gestion de la représentation de la RSE plutôt qu'une gestion de la performance RSE.

b. L'approche « intérieur-extérieur » peut conduire à une approche faible de la durabilité

Dans une approche « intérieur-extérieur », l'organisation s'appuie sur sa stratégie économique et l'analyse des enjeux contribuant à la mise en œuvre effective et à la réussite de cette stratégie. Cette approche est majoritaire dans cette seconde sous-section de la littérature qui se focalise sur la façon dont l'entreprise peut intégrer les enjeux extra-financiers à sa planification stratégique. Pour Schaltegger et Wagner (2006), l'approche « intérieur-extérieur » est propice à l'amélioration de la performance de durabilité car elle relie cette dernière aux enjeux économiques de l'organisation.

Bien que cette approche soit censée permettre une meilleure intégration des enjeux de durabilité à la gestion de l'organisation et éviter le phénomène de découplage, elle reste critiquée par plusieurs recherches soutenant que l'intégration de la MEF aux SC traditionnels conduit à développer des mesures réduites à une conception limitée de la RSE, favorisant les enjeux financiers et dégradant ainsi l'*accountability* de l'organisation (C. A. Adams & Frost, 2008). Par exemple, les auteurs évoquent une dégradation de l'*accountability* de l'organisation envers ses parties prenantes pour qualifier le cas où l'organisation restreint sa publication aux informations qui ont un effet positif sur son image. La dégradation de l'*accountability* renvoie ici au fait que l'organisation ne réponde pas aux préoccupations des parties prenantes qui l'appellent à rendre des comptes.

Bondy et al (2012) montrent que la focalisation sur l'approche stratégique de la RSE tend à éloigner la RSE de l'amélioration des impacts de l'organisation du point de vue des parties prenantes au profit d'un support aux injonctions économiques traditionnelles (Jollands et al., 2015). Les enjeux de durabilité ne sont alors pris en considération que s'ils constituent un moyen de la performance économique (Meyssonier & Rasolofo-Distler, 2008; Passetti et al., 2014). Cette approche réduite de la RSE, caractérisée de « managérialiste » (Dumay et al., 2010), se matérialise notamment par une approche faible de la durabilité où les différentes dimensions de la performance sont positionnées au même niveau (Moneva et al., 2006). Les incompatibilités et les conflits potentiels entre les différentes dimensions de la performance sont niés ou invisibilisés. On remarquera que la plupart des recherches qui portent sur l'intégration des enjeux extra-financiers dans le contrôle s'inscrivent dans une approche « intérieur-extérieur » privilégiant la pertinence de l'information pour les parties prenantes internes plutôt que pour l'externe.

c. Deux approches de la finalisation structurantes pour le contrôle

Cette première étape du processus de contrôle qu'est la *finalisation* conduit à dresser une frontière entre ce qui est considéré comme important et donc rendu visible et ce qui ne l'est pas et qui sera invisibilisé. Dans l'approche « extérieur-intérieur », ces choix tendent à être faits par les parties prenantes externes tandis que dans l'approche « intérieur-extérieur », ces choix tendent à être faits par les parties prenantes internes. Les instruments de gestion tels que la matrice de matérialité occupent un rôle structurant dans le cycle de contrôle puisqu'ils vont permettre d'objectiver le lien entre une décision et un résultat mais également faciliter l'évolution de cette frontière entre le visible et l'invisible en la matérialisant. En effet, un comportement ou une action invisible et non valorisée dans un premier temps pourra être davantage considéré après démonstration rationnelle, au moyen de l'objectivation par un instrument, de la contribution positive de ce comportement à l'atteinte de l'objectif. En découpant le réel et en définissant une norme d'appréciation de ce découpage, cette première étape rend le contrôle possible.

Bien que ces travaux soutiennent que la phase de finalisation précède le contrôle et la mesure des enjeux extra-financiers, la mise en œuvre et l'atteinte de ces fins s'appuie sur des processus de contrôle qu'il convient également d'étudier. Dès lors que l'on considère que la mesure découle de la première phase de planification stratégique, s'intéresser à la façon dont les entreprises prennent en compte les enjeux extra-financiers conduit à regarder comment les enjeux extra-financiers sont intégrés aux systèmes de contrôle traditionnels déjà en place dans les organisations et centrés sur les enjeux financiers.

1.2.2.2.2 *La phase de pilotage des enjeux extra-financiers*

Alors que la littérature du contrôle s'est longtemps focalisée sur la mise sous contrôle des enjeux relatifs à la performance financière, cette littérature est, depuis deux décennies, prolongée par des recherches sur les mécanismes de contrôle permettant de mettre sous contrôle les enjeux extra-financiers (Kim & Matsumura, 2017; Soderstrom et al., 2017). Ceci se traduit par la mise en place d'une comptabilité de gestion extra-financière (a) et d'un contrôle de gestion extra-financier (b).

a. Comptabilité de gestion extra-financière: tentatives d'intégration et insuffisances

Nous avons vu que la littérature relative au contrôle financier présentait une distinction entre contrôle de gestion et comptabilité de gestion. La transposition de cette distinction à la gestion des enjeux de durabilité, a ainsi fait émerger de nombreuses recherches sur la comptabilité environnementale jusqu'à en devenir aujourd'hui l'un des sous-courants de recherche principaux (Schaltegger et al., 2011). Certaines recherches ont étudié le développement des systèmes de comptabilité de gestion environnementale (voir Antheaume, 2013 pour une revue de littérature), support d'aide à la décision, par l'adaptation de certaines méthodes comptables favorisant la prise en compte des enjeux de durabilité (Antheaume, 2004). D'autres ont contribué au dynamisme de ce sous-courant en proposant une refonte fondamentale des systèmes comptables (Richard, 2012). Certains auteurs développent une comptabilité de gestion tournée vers les parties prenantes externes et internes (Christophe, 1989) ou privilégiant les parties prenantes externes (R. Gray, 1992a; R. H. Gray et al., 1987), la rapprochant ainsi davantage de la comptabilité générale. D'autres s'intéressent à la production d'informations pour les parties prenantes internes (Burritt et al., 2002). Certains chercheurs se sont donc focalisés sur la mesure pour les parties prenantes tout en considérant

la pluralité interne des destinataires et des usages de l'information (Lorino, 1997, p. 240). Burritt et al (2002) ont ainsi proposé un cadre intégrateur. Considérant que les différents managers, selon leur fonction au sein de l'organisation, requièrent différentes informations, les auteurs proposent un cadre qui vise à satisfaire ces différentes attentes. Ce système comptable articule différentes mesures de durabilité selon le destinataire, selon que l'information est en unité monétaire ou physique, que le caractère du reporting est rétrospectif ou prospectif, de long terme ou de court terme ou bien que le reporting s'inscrit dans une routine ou bien est relatif à une mesure à un moment précis. On retrouve ainsi le projet initial développé par Anthony (1965) qui proposait de distinguer le contrôle de gestion destiné aux managers et le contrôle opérationnel destiné aux acteurs proches du terrain. Ici, Burritt et al (2002) proposent un cadre articulant ces différentes mesures.

Or, plusieurs recherches mettent en lumière les insuffisances des systèmes de contrôle actuels lorsqu'il s'agit de mettre à disposition des indicateurs de performance techniques nécessaires au contrôle opérationnel. Dans leur recherche pluridisciplinaire sur la gestion de l'efficacité énergétique, Virtanen et al (2013) montrent que les indicateurs de performance réduisent la complexité des problèmes techniques de manière trop importante et ne permettent donc pas un suivi opérationnel. L'articulation entre les indicateurs opérationnels et stratégiques tend ainsi à être négligée bien qu'ils soient tous deux nécessaires (Hristov et al., 2022). Le contrôle vient alors se focaliser sur les indicateurs stratégiques qui constituent des mesures de long terme qui visent à mettre en œuvre la vision de l'organisation traduite en objectifs stratégiques. Cette centralisation du contrôle participe à la faible attention portée sur les indicateurs opérationnels qui constituent des mesures instantanées ancrées dans un horizon de court terme et focalisées sur l'analyse de l'output. Ces mesures tendent à être négligées car elles sont situées et exigent une connaissance du processus conduisant à l'output.

Il est également souligné que la production d'informations sur la durabilité n'implique pas nécessairement leur intégration à la planification ou à la prise de décision (Palme et Tillman, 2008). Ainsi, le développement d'un cadre intégrateur proposant d'augmenter leur production pose question, que ce soit au regard du choix par les managers des informations comptables considérées, que du phénomène de surcharge cognitive auquel sont déjà soumis les managers, désormais chargés de traiter une plus large palette d'indicateurs suite à l'ajout d'une nouvelle dimension à la performance (Essid & Berland, 2011). Ainsi, une fois ces systèmes de mesure mis en place, une des principales difficultés se trouve dans l'utilisation de ces « informations ». Si nous admettons que les systèmes comptables extra-financiers produisent des informations incompatibles avec les enjeux économiques de l'entreprise, ce n'est plus seulement la question de l'intégration dans la prise de décision qui est posée mais bien également celle du choix de celles qui sont ou non intégrées. En effet, Passetti et al (2014) montrent que les indicateurs de performance environnementaux et les outils de durabilité ne sont que rarement considérés et souvent réduits à une approche gagnant-gagnant. Plus précisément, les informations produites par les systèmes comptables extra-financiers ne sont intégrées à la prise de décision que lorsqu'elles convergent avec les enjeux économiques. Les informations purement extra-financières, sans lien avec les dimensions financières, tendent à disparaître ou à ne pas être considérées lorsque les systèmes de contrôle sont focalisés sur la gestion interne, centrée sur la performance économique (Meyssonier & Rasolof-Distler, 2008). **Ces résultats montrent que la production d'information comptable ne suffit pas et qu'elle doit être rattachée à la phase de finalisation et accompagnée de mécanismes de contrôle permettant d'orienter les comportements.** Au-delà de la production, les

informations extra-financières doivent ensuite être communiquées aux différents niveaux de l'organisation afin de nourrir la prise de décision (Hristov et al., 2022). En sus, ces résultats nourrissent la position de Françoise Quairel (2006) qui soutient la nécessité d'un découplage entre le système de pilotage extra-financier et le système central de l'organisation. Selon Quairel, la dissociation pro-active est imparfaite puisqu'elle peut conduire à des injonctions contradictoires et maintient « le mythe de la possibilité de se conformer simultanément à divers intérêts conflictuels en assurant un équilibre entre eux ». Néanmoins, cette dissociation reste un moyen de ne pas soumettre les différentes préoccupations aux jeux d'acteurs et aux inégalités de pouvoir et ainsi maintenir la poursuite d'objectifs multidimensionnels. En effet, Quairel soutient qu'une gestion conjointe des dimensions économique, sociétale et environnementale peut conduire à un étouffement des deux dernières par la première.

b. Contrôle de gestion extra-financier : Intégrer les enjeux extra-financiers aux systèmes de contrôle existants

À partir de cette discussion, nous voyons que la comptabilité de gestion, qui vise la production d'information en soutien à la prise de décision, doit être mise en relation avec les SC qui s'appuient aussi sur ces informations pour orienter les comportements vers les objectifs stratégiques intégrant les enjeux de durabilité. Ce second courant que nous distinguons dans la littérature se penche sur le développement de systèmes de contrôle extra-financier (SCEF), constituant un nouveau type de système de contrôle (Soderstrom et al., 2017) et à leur intégration dans les SC traditionnels (Ditillo & Lisi, 2014). Ces démarches de recherche s'inscrivent souvent dans une approche classique du contrôle selon laquelle le développement des systèmes de contrôle de la durabilité découle des orientations de la stratégie d'entreprise (Ditillo & Lisi, 2016). Dans cette approche du contrôle, la prise en compte des enjeux de durabilité passe par un *alignement* avec le plan stratégique et les autres systèmes de contrôle (Ditillo & Lisi, 2016) qui implique la mise en place d'un système de gestion de la performance définissant des objectifs stratégiques, des indicateurs de durabilité, des mesures et un reporting (Hristov et al., 2022). Ces recherches s'inscrivent dans le premier volet de l'alignement entre financier et extra-financier.

b.1 Les systèmes de contrôle seraient conditionnés par les choix faits lors de l'étape de finalisation

Au-delà du nombre restreint de recherches sur ce sujet du contrôle extra-financier, Wijethilake (2017) note que ces recherches sur les systèmes de contrôle de durabilité se focalisent sur leurs caractéristiques plutôt que sur la façon dont ils sont utilisés pour mettre en œuvre la stratégie (Pondeville et al., 2013). Ces recherches reconduisent l'approche classique du contrôle selon laquelle l'organisation alignerait ses systèmes de contrôle de gestion sur ses orientations stratégiques (Perego & Hartmann, 2009). Kerr et al (2015) complètent ces résultats en s'appuyant sur les leviers de contrôle de Simons pour étudier les différents usages de la triple bottom line dans les tableaux de bord stratégiques. Ils proposent ainsi plusieurs relations entre l'ambition stratégique de l'organisation vis-à-vis des enjeux de durabilité et les leviers de contrôle mobilisés pour intégrer la triple bottom line aux systèmes de contrôle organisationnels tels que le tableau de bord prospectif. Par exemple, une organisation qui vise l'excellence environnementale va intégrer les enjeux environnementaux dans son système de contrôle par le système de croyance et le levier de contrôle interactif tandis qu'une organisation avec une ambition stratégique faible sur le sujet se limitera aux systèmes des limites pour assurer la conformité. On observe alors un lien positif entre proactivité stratégique dans l'intégration des enjeux environnementaux, qualité de

l'information produite et suivi par un contrôle interactif. Perego et Hartmann (2009) suggèrent que l'incertitude reconnue de la mesure de la performance environnementale conduit à une situation où ce sont les entreprises qui sont les plus proactives sur l'intégration de la durabilité – et qui ont donc un risque plus faible d'une mauvaise performance – qui s'appuient le plus sur les mesures de durabilité. L'intégration proactive des enjeux de durabilité dans la stratégie aurait donc un effet positif sur la pertinence des informations produites.

b.2 Intégrer l'extra-financier aux systèmes de contrôle traditionnels existants plutôt que d'en développer de nouveaux ou de les remplacer

On remarque que la plupart des recherches mobilisent des notions similaires aux recherches sur le contrôle financier comme les leviers de contrôle de Simons (1995) (Arjaliès & Mundy, 2013; Durden, 2008; Epstein & Wisner, 2005; Rodrigue et al., 2013) ou les tableaux de bord (Dias-Sardinha & Reijnders, 2005; Figge et al., 2002; Möller & Schaltegger, 2005) suggérant l'intégration des enjeux extra-financiers aux mécanismes déjà en place. Un certain nombre de recherches s'appuient sur des théories du changement organisationnel ou institutionnel (Bouten & Hoozée, 2013; Contrafatto & Burns, 2013), ce qui témoigne d'une préoccupation relative à la transformation des pratiques en vigueur et du postulat que le changement permet d'apprécier l'efficacité des pratiques de contrôle et de comptabilité de gestion de la durabilité (Bebington & Thomson, 2013). Mobilisant des cadres classiques du contrôle, ces recherches tendent à reproduire ou renouveler les résultats produits par cette littérature classique du contrôle.

Le développement de ces nouveaux systèmes de contrôle de gestion de la durabilité ne vient donc pas en substitution mais en complément des systèmes préexistants. Par conséquent, de nombreuses recherches s'intéressent à la façon dont les organisations articulent ces nouveaux systèmes de contrôle consacrés à la durabilité avec les systèmes traditionnels (Moquet, 2010; Moquet & Pezet, 2006). Ces recherches mobilisent principalement des cadres conceptuels classiques comme les leviers de contrôle de Simons (1995) (Arjaliès & Mundy, 2013; Gond et al., 2012; Pondeville et al., 2013; Rodrigue et al., 2013; Wijethilake, 2017), le control-as-package de Malmi et Brown (2008) (Guenther et al., 2016) ou la théorie des ressources (Hart, 1995; Journeault, 2016). Notons que ces recherches étudient le rapprochement des systèmes extra-financiers vers les systèmes financiers. De nombreuses recherches soutiennent que l'intégration de la RSE dans le pilotage réel de l'entreprise ne peut se faire par un système parallèle. La dimension extra-financière doit être intégrée avec les autres dimensions de la performance (Journeault, 2016; Meyssonier & Rasolofo-Distler, 2008; Riccaboni & Luisa Leone, 2010). La prémisse sous-jacente plus ou moins explicitée dans ces recherches témoigne de l'ancrage structuro-fonctionnaliste de la recherche en contrôle (Alawattage & Wickramasinghe, 2019, p. 86).

Néanmoins, comme cela a pu être montré par Quairel (2006), le projet d'intégration conduit à un recentrement sur la performance financière. Par conséquent, Quairel soutient que la poursuite des enjeux de durabilité passe par une « dissociation pro-active » où coexistent dans l'organisation plusieurs types de performances et d'objectifs (économique, social, environnemental) gérés par différentes directions.

b.3 Le projet d'intégration par le tableau de bord doit permettre de contenir la multiplication des mesures issue de la multiplication des enjeux à mettre sous contrôle.

La thèse d'Essid (2009) a constitué l'une des premières recherches en France sur l'usage interne des indicateurs extra-financiers dans les systèmes de contrôle. Il montre que l'idée d'un système de contrôle unifié où les différentes dimensions de la RSE seraient interconnectées était à cette période une illusion (2009, p. 424). À l'inverse, ses observations montraient davantage l'existence de systèmes dissociés, comme le suggérait Quairel (2006), où les différents aspects de la performance étaient gérés par des acteurs différents avec leur procédure propre. Selon lui, cette relative absence d'intégration entre les différents aspects de la performance s'expliquerait notamment par la nécessité de distinguer les différents enjeux extra-financiers exigeants le recours à des modes de gestion différents.

L'existence de ces systèmes « ad-hoc » dédiés aux différents enjeux extra-financiers pose le défi de la multiplication des mesures conduisant à un phénomène de surcharge cognitive (Essid et Berland, 2011). Pour que le suivi soit faisable et pertinent, les managers doivent arbitrer pour choisir des mesures, mais également parvenir à mettre ses différentes mesures en interaction. Ces arbitrages et ces connexions doivent être aussi bien pensés entre les indicateurs de durabilité qu'entre ces derniers et les indicateurs financiers. De nombreux travaux soutiennent que cette articulation peut être faite par l'intégration des enjeux de durabilité dans les *balance scorecard* (Neri et al., 2021 ; Verdecho et al., 2021 ; Hristov et al., 2019 ; Figge et al., 2002 ; Brewer and Speh, 2000 ; Schaltegger et Wagner, 2006 ; Meyssonier et Rafosolo, 2008 ; De Villiers et al, 2016). Cette intégration permettrait alors un alignement entre les enjeux de durabilité et les enjeux de performance économique et financière par l'articulation de mesures financières de court terme et de mesures non-financières de long terme (Agarwal, 2020 ; Schaltegger and Wagner, 2011). Les tableaux de bord disposeraient d'une certaine agilité permettant d'adapter les indicateurs à la diversité des destinataires (Taïeb, 2011) et d'articuler les évaluations « en termes subjectifs et qualitatifs » (Kaplan & Norton, 1997, p. 256).

b.4 Les instruments du contrôle doivent-ils être conçus pour un contrôle global ou local ?

Cette personnalisation possible du tableau de bord renvoie à la question centrale de sa fonction et de ses concepteurs. Est-il outil de suivi du déploiement de la stratégie pour la direction centrale ou bien un outil de suivi opérationnel ?

En restituant les différentes postures relatives à cette question, Choffel & Meyssonier (2005) distinguent deux approches du tableau de bord. Ce dernier peut être « conçu comme un système de management global (comme le préconisent Kaplan et Norton) » ou bien « appréhendé comme un simple outil de représentation stratégique partagée, plus ou moins formalisé et mis en place avec des démarches variables (comme cela semble souvent le cas sur le terrain) ». Ces deux approches du tableau de bord soulèvent à nouveau l'enjeu de l'intégration et de la possibilité d'un système unifié. La première approche suggère un contrôle opéré à partir d'IPC communs, standardisés et globaux tandis que la seconde suggère le recours à une diversité d'IPC plus spécifiques développés localement. Le tableau de bord nous conduit ainsi à nous questionner sur la phase de postévaluation du cycle traditionnel de contrôle où la mesure vise à apprécier l'efficacité du pilotage et l'atteinte des objectifs.

1.2.2.2.3 *La phase de postévaluation des enjeux extra-financiers : une mise en œuvre difficile*

Pour Bouquin et Kuszla (2014, p. 126), la phase de postévaluation consiste en la mesure des résultats par la quantification et l'identification des responsabilités par la modélisation des relations causes-effets. Cette étape est clé puisqu'elle ferme le cycle de contrôle et oriente le cycle suivant. Dans le cas de l'extra-financier, cette étape de postévaluation est particulièrement délicate puisque les conditions d'application requises sont fragilisées.

a. Réduire la postévaluation à sa dimension quantitative conduit à une soutenabilité faible

Tout d'abord, la quantification des enjeux extra-financiers soulève de nombreuses critiques (Russell et al., 2017). La quantification viendrait renforcer le recours aux solutions analytiques et scientifiques, pourtant responsables de cette crise écologique (R. Gray, 1992b). La quantification serait également problématique puisqu'elle peut conduire à une monétisation permettant ainsi d'intégrer les enjeux extra-financiers dans des arbitrages économiques. La quantification serait même contreproductive au sens où elle masquerait des informations et entraverait la prise de décision (Dierkes & Preston, 1977). Pour Russell et al (2017), les recherches actuelles ne sont pas parvenues à s'émanciper des pratiques organisationnelles en vigueur reconduisant les frontières traditionnellement construites par la comptabilité financière pour promouvoir une approche centrée sur l'organisation et ses intérêts (Roberts, 2021b). Dès lors, réduire la post-évaluation à ce qui est ou peut-être mesuré par les systèmes comptables de l'organisation vient à réduire le périmètre d'action aux enjeux convergents avec les intérêts de l'organisation. À cet égard, l'application du cycle de contrôle traditionnel revient à réduire la gestion extra-financière à une approche business case.

b. L'étape de postévaluation peut conduire à une focalisation sur le développement d'outils de mesure qui permettraient une meilleure gestion

De la même façon que pour la sphère financière (Meyssonier, 1999), la mesure occupe une place centrale dans la comptabilité et le contrôle extra-financier. Cette omniprésence de la mesure s'explique notamment par le consensus large sur le fait qu'une fin poursuivie n'est jugée pertinente que si l'on peut y associer un objectif mesurable, quantifiable et planifiable (Bessire, 2000). Cette focalisation sur la mesure de la performance s'explique par l'adoption d'une approche rationnelle selon laquelle les managers réagissent aux incitations et souhaitent améliorer leur performance sur les éléments mesurés et sur lesquels ils sont évalués (Perego & Hartmann, 2009). La pertinence et la qualité de la mesure de la performance deviennent alors un enjeu central exigeant le développement de systèmes capables de produire et générer des quantités importantes d'information (Epstein & Buhovac, 2014). La production d'informations sur la durabilité devient un préalable à la gestion des enjeux de durabilité (Joshi & Li, 2016).

c. L'étape de postévaluation se heurte à l'élargissement de ce sur quoi s'exerce le contrôle extra-financier

Cette transposition de la gestion financière à l'extra-financier est notamment nourrie par une démarche comparative de la sphère extra-financière à la sphère financière (Olson, 2010) conduisant ainsi à transposer les attentes à l'égard des systèmes de contrôle financiers aux systèmes de contrôle extra-financiers telles que la fiabilité et la rigueur de la mesure (Hartmann et al., 2013; Luft, 2009). Ces mesures devraient également être aussi bien projectives que rétrospectives afin d'être en mesure de prendre en considération la

temporalité des impacts et des effets (Epstein & Buhovac, 2014, p. 177). Or, la MEF constitue un élargissement des dimensions de la performance rendant inopérante l'approche mécaniste du contrôle financier et exigeant un autre type de contrôle devant s'adapter à un contexte où les objectifs peinent à être définis, les indicateurs plus difficiles à mesurer et les résultats plus incertains (Moquet, 2010, p. 159). Le périmètre du contrôle de gestion s'accroît sur plusieurs plans (Antheaume, 2012; Moquet, 2010, p. 169). Les pratiques de contrôle des valeurs, des résultats et des comportements sont transformées (Moquet, 2010, p. 169). On constate un élargissement de ce sur quoi s'exerce le contrôle (flux physiques, indicateurs non monétaires...), un élargissement temporel avec une prise en compte de l'ensemble du cycle de vie et enfin un élargissement des parties prenantes impliquées avec l'intégration des différentes étapes de la chaîne de valeur (Antheaume, 2012)

Cet élargissement vient mettre en lumière les limites de la phase de postévaluation en soulignant la difficulté d'établir des liens de cause à effet, pourtant nécessaires à l'imputation de responsabilité. Cet élargissement conduit à accroître les facteurs d'influence conduisant à leur tour à accroître l'incertitude de la mesure, fragilisant ainsi le lien mécanique entre input et output. En effet, il est particulièrement difficile et/ou coûteux de considérer l'ensemble des éléments intervenant dans la production des émissions (output) mais également d'en avoir un contrôle puisque ces facteurs dépassent les frontières traditionnelles de l'organisation. Par conséquent, l'analyse prédictive des effets des décisions reste soumise aux aléas des éléments non identifiés, non comptabilisés, non maîtrisés, et/ou non connus. Enfin, comme nous avons pu le voir préalablement les indicateurs extra-financiers sont fortement contestés et critiqués aussi bien en externe qu'au sein de l'organisation.

d. Conclusion sur la postévaluation extra-financière : les limites d'une approche mécaniste pourtant largement mise en œuvre

La réduction de la RSE à une approche « managériale » (Dumay et al., 2010), la focalisation des décideurs sur les mesures les plus aisées à mesurer au détriment de mesures plus pertinentes (Kerr et al., 2015; Lisi, 2015) ou encore l'influence des parties prenantes dans le choix des indicateurs (Herremans et al., 2016; Rodrigue et al., 2013), ces différents phénomènes illustrent les limites d'une approche mécaniste du contrôle articulée à un management par les résultats. Or, cette approche du contrôle reste omniprésente dans les organisations et notamment dans le cadre de la gestion des enjeux extra-financiers puisque l'étape de postévaluation est largement appréhendée à travers la notion d'amélioration continue véhiculée par les normes ISO (Searcy et al., 2006) et la gestion de la qualité dont les systèmes de gestion environnementaux sont très proches (Perego & Hartmann, 2009). La mesure tend alors à occuper une place centrale dans les systèmes de contrôle en dépit parfois d'une prise en considération des limites de ces mesures. Face à ces limites, certaines recherches promeuvent ainsi la décentralisation de la production de comptes et la mise en tension de ces différentes évaluations du phénomène (Brown, 2009). **Nous voyons donc que l'élargissement de la performance aux enjeux extra-financiers ne constitue pas uniquement un saut quantitatif par l'ajout d'une nouvelle dimension et de nouvelles mesures mais conduit également à un changement qualitatif en bouleversant la façon de mettre sous contrôle, le rôle de la mesure et des parties impliquées dans le processus de contrôle.**

1.2.2.2.4 *L'audit extra-financier : un contrôle du contrôle extra-financier*

Cette étape de post-évaluation et les limites qu'elle comporte nous amènent donc vers le troisième niveau de la structure du contrôle que constitue l'audit²⁸. L'audit vérifie que « les actions sont conformes à ce qu'elles devraient être » (Bouquin & Kuszla, 2014, p. 94) et donc notamment que le contrôle oriente bien les pratiques vers les buts de l'organisation.

Dans le cadre extra-financier, le développement de la pratique d'audit s'inscrit dans un contexte de forte critique à l'égard des pratiques de *greenwashing*. L'audit répond alors au besoin d'accroître la légitimité des informations produites par les organisations et à renforcer la confiance des parties prenantes (Quairel, 2004). Depuis 2001 en France et 2017 au niveau européen, les organisations doivent se soumettre à un audit de leur déclaration de performance extra-financière par un organisme tiers indépendant (OTI). Constituant un moyen de relever les écarts par rapport à la norme fixée, l'audit doit permettre d'ajuster la prescription avant le lancement d'un nouveau cycle de contrôle. À partir des travaux de Power, nous remarquons que l'audit s'inscrit pleinement dans le cycle de contrôle puisqu'en contribuant à la production d'un savoir qui peut être décontextualisé, il rend possible la gestion à distance de l'activité. En s'appuyant sur un référentiel fixé a priori, l'audit fournit un jugement à partir duquel il devient possible d'apprécier la situation (conforme ou non conforme). Il permet d'apprécier l'écart par rapport à la norme de performance fixée et de produire des représentations de l'activité, que ce soit pour les parties prenantes externes ou internes.

Power (2000) montre que la pratique d'audit s'inscrit dans un phénomène institutionnel plus large dont le développement s'explique par le fait que l'audit est un levier pour stimuler le changement et donc une source de pouvoir mais également un moyen de répondre aux demandes de redevabilité et de transparence émanant des parties prenantes vers l'organisation. Bartley (2003), note que le développement des pratiques de la RSE et notamment des audits a été poussé par les ONG, gouvernements, travailleurs et entreprises pour dépasser les contraintes des gouvernements et des administrations locales.

1.2.2.3 Conclusion de la sous-section 1.2.2

Cette seconde sous-section de notre revue de la littérature nous a permis d'explorer les notions de contrôle, de SC et de SCEF. Nous avons proposé de mettre en parallèle les recherches traditionnelles sur le contrôle et notamment l'ouvrage fondateur d'Anthony (1965) avec les recherches plus récentes sur le contrôle extra-financier.

Ce parallèle nous a permis de montrer que les difficultés soulevées par la littérature, relatives à la mesure et au contrôle des enjeux extra-financiers avaient, pour certaines d'entre elles, déjà été soulignées par les auteurs fondateurs comme Anthony (1965) à propos du contrôle

²⁸ Dans le cas de l'extra-financier, on constate une absence d'une fonction de contrôle interne formalisée. Nous ne parlerons donc volontairement pas d'audit interne pour nous focaliser sur l'audit externe imposé réglementairement qu'est l'audit extra-financier.

financier. Néanmoins, nous avons pu voir que le contrôle extra-financier constituait un défi particulier en venant questionner les frontières établies de l'organisation.

Nous avons également pu voir que la plupart des travaux étudiant le contrôle extra-financier s'inscrivent dans la continuité des travaux en contrôle financier, reprenant les notions et mécanismes clés. À partir de cette littérature du contrôle classique, nous avons pu mettre en exergue la dimension insaisissable, contingente et donc plurielle de la mesure et du contrôle (Bouquin & Kuszla, 2014). Tout d'abord insaisissable, puisque nous avons pu voir que le contrôle est un ensemble d'influences formelles et informelles sur lesquelles le manager a plus ou moins de prise. Contingente ensuite, puisque la littérature souligne la nécessaire adaptation des mécanismes de contrôle à l'organisation et à ses particularités. Plurielle enfin puisque ces recherches montrent que le contrôle n'est pas uniquement exercé par les contrôleurs ou les comptables, mais bien par une pluralité de parties prenantes et outils ne se limitant pas aux frontières de l'organisation.

Enfin, nous avons également exploré les fondements philosophiques qui sous-tendent la conception du contrôle. Nous avons vu que la conception du contrôle était marquée par l'influence de la conception cybernétique des systèmes et le structuro-fonctionnalisme. Ces logiques conceptuelles conduisent à appréhender le contrôle comme un système cohérent avec différentes unités en interaction contribuant à la réalisation d'une fonction. Cette mise en lumière des fondements philosophiques de la conception du contrôle permet d'appréhender différemment les travaux de ce courant.

On remarque qu'un certain nombre de recherches soulignent les failles et limites de ces systèmes de contrôle. Notamment, la nécessité d'une meilleure adaptation de la mesure et des mécanismes de contrôle aux particularités de l'organisation mais également en considérant les diverses parties prenantes en interaction au sein de l'organisation (Searcy, 2012). L'alignement entre enjeux financiers et extra-financiers apparaît également comme une préoccupation centrale dans ce courant de la littérature.

Nous notons que ces critiques tendent à souligner les limites du système de contrôle ou sa capacité à intégrer de nouveaux enjeux sans pour autant nécessairement s'émanciper des fondements philosophiques sous-jacents pour en proposer d'autres.

Ainsi, la plupart des travaux sur la mise sous contrôle de l'extra-financier au sein de l'organisation renouvellent cette conception du contrôle comme système. Ceci conduit à une approche intégratrice du contrôle suggérant l'intégration de l'extra-financier comme nouvelle unité au sein d'un système qu'il suffit de relier aux autres. Cette démarche s'inscrit dans une volonté d'améliorer la cohérence du système par une meilleure interactivité entre les différentes unités accomplissant des sous-fonctions différentes nécessaires à la réalisation de la fonction de l'organisation qui est de perdurer.

Cette littérature appelle donc à mener des recherches pour comprendre comment les organisations mesurent et intègrent les indicateurs extra-financiers mais également comment ces derniers sont utilisés, mis en œuvre et articulés avec les pratiques de gestion existantes (Kim & Matsumura, 2017).

Section 1.3 Aligner le reporting sur le système de contrôle extra-financier

Notre exploration de la littérature nous a permis de distinguer deux courants de la littérature relatifs à la gestion et à la mesure des enjeux de durabilité dans les organisations. Un premier courant étudie la gestion de la RSE au prisme du REF, appréhendé comme un instrument de transparence et un moyen de contrôle de l'organisation par les parties prenantes externes. Un second courant qui étudie la gestion de la RSE au prisme des SC internes de l'organisation, appréhendé comme le moyen de traduire effectivement la durabilité de la stratégie aux actions. Nous avons vu que ces deux courants de la littérature s'inscrivaient respectivement dans des approches « extérieur-intérieur » et « intérieur-extérieur » conduisant à des usages différents des indicateurs extra-financiers, nous invitant successivement à appréhender les indicateurs extra-financiers comme un outil de reddition de comptes envers les parties prenantes et comme un outil de pilotage de la stratégie de l'organisation.

Dès lors, nous pouvons nous interroger sur l'articulation de ces deux usages. Comment reddition de comptes et contrôle extra-financiers sont-ils articulés ? Cette section propose de parcourir les travaux ayant étudié l'interaction entre ces deux approches de la MEF.

Avant même de s'intéresser à la façon dont les organisations gèrent ces deux approches, nous pouvons étudier comment le cadre réglementaire les fait coexister. Précédemment (*cf.* 1.2.2.2), nous avons vu que le triptyque réglementaire articulant analyse des risques, élaboration de plans d'action et suivi d'indicateurs de performance participait simultanément à promouvoir une approche « intérieur-extérieur » et « extérieur-intérieur » de la MEF. En effet, l'étape d'analyse des risques et de choix des enjeux, réalisée à travers la matrice de matérialité, invite l'organisation à se focaliser sur les enjeux où les intérêts de l'entreprise et ceux de la société convergent. Dans le même temps, la démarche de standardisation des indicateurs, nourrie par la forte demande de comparabilité des informations extra-financières, témoigne d'une certaine ambiguïté. Le cadre réglementaire tente de tenir ensemble ces deux approches en fixant un cadre normalisant un processus et en demandant aux entreprises de mettre en œuvre cette norme en tenant compte de leurs spécificités.

Nous proposons un nouveau détour par la littérature classique du contrôle et l'ouvrage fondateur d'Anthony pour comprendre comment cette articulation entre interne et externe était pensée dans le cadre du contrôle financier. Nous remarquons que la difficulté d'articuler les processus de contrôle organisationnel orientés vers l'interne et les processus de reddition orientés vers l'externe n'est pas nouvelle et existait déjà avec les enjeux financiers (1.3.1). Face à cette tension, nous remarquons un ensemble de travaux proposant d'articuler les besoins internes et externes dans un système de contrôle permettant un alignement (1.3.2). Nous proposons ensuite une critique de ces travaux et de la perspective de l'alignement en soulignant ses limites (1.3.3). Nous montrons notamment comment l'alignement s'inscrit dans une démarche de soutenabilité faible (1.3.3.1), contribuant au glissement du découplage politiques-pratiques vers le découplage moyens-fin (1.3.3.2). Au regard de ces limites, nous nous appuyons sur d'autres recherches pour appréhender ces tensions entre externe et interne qui traversent le système de contrôle, comme des tensions productives à cultiver plutôt que des tensions à résoudre.

L'ouverture à cette pluralité dans les systèmes de contrôle nous amène à questionner la plupart des recherches en contrôle et notamment celles sur l'alignement, qui tendent à se

Anthony note que les exigences de la comptabilité financière peuvent conduire à dégrader la pertinence de la comptabilité de gestion du point de vue de l'efficacité et l'efficacité de l'usage des ressources. Anthony prend l'exemple d'une situation où l'on souhaite encourager le département en charge de la vente de magazine à obtenir davantage d'abonnements. La direction peut alors souhaiter connaître le bénéfice d'un abonnement à partir du moment où celui-ci est comptabilisé. Cependant, pour les besoins de la comptabilité financière, le bénéfice doit être réparti sur la durée de vie de l'abonnement. Étant donné que les frais de vente sont déclarés dans l'année où ils sont engagés, et qu'ils dépassent souvent les bénéfices de la première année sur les abonnements, il peut facilement arriver que l'effet immédiat sur la comptabilité financière d'une augmentation de la diffusion soit une diminution des bénéfices déclarés (p.104). À travers cet exemple, Anthony met en lumière les possibles conflits entre la mesure de comptabilité de gestion pour l'interne et la mesure de comptabilité financière pour l'externe. Cette tension est gérée par l'importance accordée à chacune des deux mesures. Anthony note également une autre distinction entre ces deux comptabilités. La comptabilité financière est obligatoire et s'intéresse au *tout* de l'organisation tandis que la comptabilité de gestion est optionnelle et s'intéresse *aux parties*. De plus, la comptabilité de gestion favorise davantage une information rapide et à jour exigeant ainsi une moindre précision que la comptabilité financière. Enfin, la comptabilité financière est rétrospective et se focalise exclusivement sur l'information historique alors que la comptabilité de gestion s'appuie simultanément sur des informations rétrospectives et prospectives.

En s'appuyant sur Churchman qui dresse les imperfections de la comptabilité financière, Anthony propose de surmonter ces défauts par le recours à l'intervention du manager autorisé à ajuster les informations à partir de son évaluation subjective au regard des objectifs.

Anthony critique également la confusion souvent faite lorsque certains suggèrent que la comptabilité de gestion devrait être gouvernée par les principes de la comptabilité financière. Selon lui, cette posture est problématique car elle implique de fonder la comptabilité de gestion sur des méthodes ou des principes standards qui ne conviennent pas nécessairement à l'activité et aux besoins du management (Anthony, 1965, p. 107-108; 2003)

1.3.2 L'articulation interne et externe dans le contrôle extra-financier : une quête d'alignement ...

Ce bref détour par la littérature traditionnelle du contrôle financier nous indique que le découpage entre la mesure vers l'interne et la mesure vers l'externe préexiste aux enjeux extra-financiers. Néanmoins, cette distinction prend une importance particulière dans le cadre de l'extra-financier dans la mesure où les premières décennies de la RSE et du REF sont marquées par de vives critiques sur les pratiques de découplage des organisations. Celles-ci ne produiraient des informations extra-financières que pour des seules fins de conformité ou de communication (cf. Section 1.2). Toutefois, Ashfort et Gibbs (1990) montrent que cette quête de conformité, visant au maintien d'une légitimité, serait finalement une « arme à double tranchant » pour l'organisation. En effet, en cherchant la conformité à un référentiel dans le but de **répondre** aux pressions institutionnelles, l'entreprise limiterait sa capacité d'action en générant un découplage entre les pratiques de l'organisation en matière de RSE et son discours (Allouche et al, 2004). Selon Bromley et Powell (2012), ce découplage politiques-pratiques n'est aujourd'hui plus tenable dans nos sociétés contemporaines.

Plusieurs recherches ont déjà ouvert la voie sur le sujet en soulignant que la diffusion des indicateurs de performance vers des parties prenantes externes resterait sans effet sur les

pratiques internes si celle-ci n'était pas accompagnée d'un usage en parallèle dans le processus de contrôle organisationnel (Epstein, 2003; Perego & Hartmann, 2009; Reinhardt, 2000). **Ces recherches invitent donc à explorer un enjeu clé pour l'organisation, que nous proposons de traiter dans cette partie, celui de l'articulation de la production simultanée d'informations extra-financières pour l'externe (« extérieur-intérieur ») et l'interne (« intérieur-extérieur »). Nous verrons que la plupart des recherches de ce courant développent une réponse positive sur cette articulation en proposant un alignement des différentes parties du système de contrôle de l'organisation. Pour ces recherches, l'alignement est possible et souhaitable pour dépasser les tensions entre les deux approches. Toutefois, nous verrons que cette notion d'alignement, son opérationnalisation et ses limites restent encore peu étudiées. Enfin, nous montrerons que l'alignement conduit à réduire l'étude du contrôle au niveau des fonctions centrales, négligeant ainsi les différents niveaux (macro et micro) du contrôle au sein de l'organisation.**

1.3.2.1 De l'alignement sur le contrôle financier à un alignement du contrôle extra-financier

Comme nous avons pu le voir (cf. 1.2.1), cette critique du découplage politiques-pratiques reprochant à la RSE de n'être qu'un simple vernis externe, semble atteindre ses limites. Avec l'étoffement réglementaire autour du REF, on observe une mise en relation du reporting avec les pratiques internes de l'organisation. La critique de l'adoption cérémonielle ne semble plus tenir. Il s'agit désormais d'étudier comment les engagements publics de l'organisation en matière de durabilité, notamment matérialisés par le REF, sont articulés avec les pratiques de gestion interne et comment les organisations parviennent-elles à mesurer l'effet de leurs politiques (Bromley & Powell, 2012). On voit ainsi émerger un questionnement autour de l'articulation entre la reddition de comptes sur la performance visée et effective (REF) et le contrôle de l'organisation permettant l'atteinte de la performance visée (SC).

1.3.2.1.1 *De l'alignement des enjeux extra-financiers sur les systèmes financiers traditionnels...*

Le troisième courant de travaux que nous distinguons s'appuie sur des études antérieures qui ont étudié l'alignement entre les enjeux financiers et extra-financiers et notamment au lien entre le REF et les systèmes traditionnels de contrôle (Dias-Sardinha & Reijnders, 2001; Riccaboni & Luisa Leone, 2010; Zharfpeykan & Akroyd, 2022). Ces recherches contribuent à dépasser le constat insuffisant du *greenwashing* ou du découplage pour comprendre comment la pratique de REF peut également être accompagnée de transformations internes (C. A. Adams & McNicholas, 2007; Albelda Pérez et al., 2007) et qu'elle peut également être source d'apprentissage et de performance lorsqu'elle est conduite de manière interactive (Chauvey & Naro, 2013; Gond & Herrbach, 2006; Kerr et al., 2015). Le REF doit être intégré puisqu'il constituerait un outil de management permettant d'améliorer les prises de décision sur les sujets de RSE et stimulerait le changement dans l'organisation (C. A. Adams & McNicholas, 2007; Lozano et al., 2016). Il conduirait à un processus d'apprentissage sur la performance de durabilité (Battaglia et al., 2016; Mitchell et al., 2012) et contribuerait à l'amélioration de la performance environnementale (Albelda Pérez et al., 2007).

Ces travaux ont pu mettre en évidence un chevauchement (*overlap*) entre les enjeux de durabilité et les enjeux financiers traditionnels (Gond et al., 2012). Ce chevauchement fait référence à une situation de coexistence des enjeux financiers et extra-financiers au sein des systèmes de contrôle et de reporting existants au sein de l'organisation (Morioka & de Carvalho, 2016). Les enjeux extra-financiers sont intégrés au processus de contrôle

traditionnel comme le planning ou le tableau de bord (de Villiers et al., 2016) avec des indicateurs dédiés. Kerr et al (2015) soutiennent la pertinence de cette intégration des enjeux extra-financiers aux systèmes préexistants en montrant comment le tableau de bord constitue un moyen d'opérationnaliser le REF et de communiquer les objectifs en définissant un cadre formel (de Villiers et al., 2016). Pour Riccaboni et Leone (2010) cette intégration des enjeux de durabilité au système traditionnel de planification et de contrôle est un facteur clé de succès dans la prise en compte, par l'organisation, des enjeux de durabilité.

1.3.2.1.2 ...à l'alignement des éléments du système de contrôle extra-financier

Dans la continuité de ces recherches préconisant l'alignement de l'extra-financier sur les systèmes financiers préexistants, nous identifions un ensemble de travaux constituant le troisième courant de recherche que nous souhaitons distinguer. Ce dernier se penche sur l'émergence d'une autre dynamique de contrôle dédiée aux enjeux de durabilité au sein des organisations. L'intégration ne se fait plus par l'intégration de dimensions extra-financières au sein des systèmes préexistants, mais plutôt par l'émergence d'un système dédié à la durabilité. Ce dernier met en interaction différentes phases de contrôle orientées vers la durabilité (stratégie, planning, comptabilité, mesures, contrôle...) tout en maintenant un lien avec les systèmes de contrôle préexistants (Vitale et al., 2019). Maas et al (2016) soutiennent que la capacité de l'organisation à mesurer et suivre les actions en matière de durabilité et la valeur ajoutée qu'elle crée devient un prérequis à son développement pour deux raisons :

- Premièrement, l'intérêt grandissant des parties prenantes à l'égard des enjeux de durabilité et la défiance produite par les scandales imposent à l'organisation un devoir de rendre compte et une validation externe nécessaire au maintien ou à l'acquisition d'une légitimité.
- Deuxièmement, si l'organisation mène une démarche de durabilité qui vise à dépasser le simple enjeu de communication, alors l'organisation doit être en mesure de gérer sa performance, impliquant notamment de traduire opérationnellement ses ambitions stratégiques.

Cet ensemble de recherches fait ainsi émerger de nouvelles questions relatives à une autre forme d'alignement, non plus entre REF et SC traditionnels mais bien plutôt entre les éléments du SCEF lui-même, intégrant désormais le REF. Maas et al (2016) proposent un cadre intégrateur montrant les interactions entre ses différentes composantes.

- (i) La stratégie extra-financière (*sustainability strategy*) : la stratégie définit la mission de l'organisation, fixe le plan stratégique et les objectifs à atteindre. Cette stratégie extra-financière peut être intégrée à la stratégie centrale de l'organisation dans le cas d'une intégration entre financier et extra-financier ou bien découplée.
- (ii) La comptabilité de gestion extra-financière (*Sustainability management accounting*) : fait référence au processus de collecte, d'analyse et de diffusion des informations nécessaires à la gestion de la soutenabilité et à la prise de décision. Ces informations visent à l'amélioration de la performance extra-financière. À la différence de l'évaluation extra-financière et du REF, la comptabilité de gestion a recours à de multiples méthodes de mesures, de suivi et de collecte de l'information afin de diffuser et soutenir la prise de décision. Ces mesures ne peuvent être standardisées puisqu'elles visent à identifier les dysfonctionnements, elles doivent constituer une « boîte à outils » avec différents instruments

permettant de répondre aux différents besoins internes. Les tableaux de bord y contribuent en constituant un moyen d'articuler ces mesures de différente nature et de traiter différents types d'informations.

- (iii) Le contrôle extra-financier (*sustainability management control*) : systèmes de contrôle contribuant à la mise en œuvre, au déploiement et au suivi de la stratégie de durabilité. C'est un processus itératif pour assurer l'interaction entre l'activité de l'entreprise et son environnement. La plupart des travaux proposent de transposer des mécanismes de contrôle financiers aux enjeux extra-financiers (Maas et al, 2016 pour une revue de littérature). Bien que le terme de « sustainability management control » ait été discuté dans la littérature, peu de recherches l'ont documenté.
- (iv) Le reporting extra-financier (*sustainability reporting*) : est l'action de créer un rapport extra-financier par la collecte, l'analyse et la communication interne d'informations extra-financières pouvant soutenir le changement organisationnel, accroître la légitimité interne à traiter des sujets extra-financier (Bennett et al, 2013 ; Schaltegger and Wagner, 2006). Bien qu'inscrit dans une perspective de transparence, le reporting pourrait aussi être source d'améliorations internes lorsqu'il est intégré aux prises de décisions (C. A. Adams & Frost, 2008 ; C. A. Adams & McNicholas, 2007 ; C. A. Adams & Whelan, 2009). Plusieurs études montrent les avantages de l'intégration du REF au système de contrôle organisationnel (Bouten & Hoozée, 2013) via notamment les tableaux de bord (De Villiers et al, 2016). Cette intégration permettrait une meilleure opérationnalisation en « officialisant » une certaine vision sur l'organisation et ainsi contribuer à une meilleure communication des idéaux de durabilité. Toutefois, Thijssens et al (2016) montrent, à partir d'une étude sur six sociétés néerlandaises occupant les premières positions dans les classements de durabilité, que 3 de ces 6 sociétés ont un processus de reporting découplé de leur activité quotidienne, venant ainsi nuancer la capacité des organisations à mettre en œuvre une gestion intégrée du reporting et de la gestion interne.
- (v) L'évaluation extra-financière (*sustainability assessment*) : En parallèle de ces différents éléments, l'évaluation extra-financière est un processus par lequel des informations sont obtenues sur des objectifs et indicateurs prédéterminés et focalisés sur des enjeux clés pertinents pour une large audience. Ces indicateurs sont sélectionnés dans une approche « extérieur-intérieur » pour des fins de reporting externe (ex ; nombre de jours de travail perdus). Ces mesures portent sur les impacts passés et sur la performance. Elles ne sont pas pertinentes pour la prise de décision. Bien qu'inscrites dans une perspective « extérieur-intérieur », ces informations clés comme une note obtenue par une agence de notation sont également suivies en interne.

Cette recherche de Maas et al (2016) est importante puisqu'elle développe pour la première fois un cadre intégrateur rassemblant plusieurs aspects du contrôle extra-financier. Pour ces auteurs, la majorité des recherches avaient jusqu'ici tendance à se focaliser sur un seul de ces éléments. Or, ces derniers soutiennent que cette approche consistant à étudier de façon isolée chaque élément ne permet ni de voir ni de comprendre les interactions entre eux. Selon ces auteurs, ces différents éléments doivent être étudiés ensemble pour comprendre leurs interactions et ainsi permettre l'intégration des enjeux extra-financiers dans l'organisation. Ils préconisent ainsi un alignement entre ces différents éléments relatifs à la gestion de la

durabilité afin d'éviter l'existence d'une pluralité d'outils disséminés et isolés dans l'organisation. Leur alignement est nécessaire à l'élaboration et la mise en œuvre des priorités stratégiques.

Cette publication, déplorant l'absence de recherche sur l'intégration de ces différentes composantes au sein des organisations, a ouvert une voie puisqu'elle a été accompagnée par des études empiriques sur le sujet. On retiendra notamment la recherche de Vitale et al (2019) sur l'intégration des enjeux de durabilité à l'organisation par l'émergence d'un système mettant en interaction différents aspects du contrôle. Cette recherche montre un cas d'alignement entre les différentes parties du système de durabilité, de la communication externe à la stratégie en passant par les pratiques de contrôle organisationnel. **Cet alignement se traduit notamment par le recours à un même panel d'indicateurs pour le suivi de la stratégie, le contrôle organisationnel, la communication interne et externe.**

Ce résultat est remarquable car il se distingue de l'analyse de Maas et al (2016) qui précisent dans leur étude l'importance de disposer de plusieurs types d'indicateurs, certains davantage à usage interne et d'autres à usage externe. De Villiers et al (2016) qui conduisent parallèlement une recherche sur l'intégration précisent également que certains indicateurs sont dédiés uniquement au reporting externe et d'autres à l'interne.

Ces différentes recherches mettent en lumière le flou et l'ambiguïté autour de la notion d'alignement. L'alignement signifie-t-il l'utilisation des mêmes indicateurs pour l'interne et l'externe (Vitale et al, 2019). Si oui, l'indicateur est-il plutôt ancré dans une approche « intérieur-extérieur » ou « extérieur-intérieur » ? Si non, comment articuler ces différents indicateurs ? Peuvent-ils entrer en tension, en contradiction ? Les indicateurs pour l'externe doivent-ils faire partie des systèmes de contrôle ?

1.3.2.1.3 *Questionner la quête d'alignement à partir du débat sur les éventuelles incompatibilités entre les besoins internes et externes de mesure.*

Dans sa thèse sur les systèmes de contrôle extra-financier, Essid (2009) met en lumière une particularité de la sphère extra-financière dans laquelle il n'existe pas de dissociation stricte entre système comptable et système de contrôle comme c'est le cas dans la gestion des enjeux financiers. Au contraire, les indicateurs extra-financiers se trouvent à la jonction entre les deux, visant simultanément à rendre compte aux parties prenantes externes et à la direction générale (Essid, p.416). Essid montre l'existence d'une scission au sein de l'organisation entre le niveau macro de la direction générale, chargé de consolider les informations pour le reporting externe, et le niveau micro des sites et projets basés sur des processus et procédures comme les démarches ISO. Il parle d'une « dichotomie » et d'un « découplage » pour souligner l'autonomie et l'absence de relations entre les deux systèmes (Essid, 2009, p.406).

Depuis, de nombreuses recherches ont étudié l'articulation des besoins internes et externes de mesure. La recherche de Gibassier et Schaltegger (2015) s'inscrit dans la continuité de ce questionnement en s'intéressant tout particulièrement à la mesure des émissions de CO₂ (« carbone »). Dans cette étude de cas sur Danone, ils montrent la difficulté de faire converger les différentes approches. Une approche comme le « GHG protocol », privilégiée par l'externe, apparaît parfois incompatible avec le fonctionnement de l'organisation.

Cette quête de convergence est omniprésente et affirmée normativement dans la littérature. Pour Durden (2008), « *une approche intégrative est nécessaire lorsqu'il y a alignement et*

ajustement des besoins d'information sociale externes et internes ». Ce projet d'intégration s'appuie notamment sur les travaux présentant la comptabilité comme un puissant outil de transformation des organisations (Bebbington et al., 2019). Les recherches qui soutiennent cette interface montrent que ces comptes divulgués en externe sont également pertinents pour la prise de décision interne afin d'améliorer la performance de durabilité (Hahn & Kühnen, 2013). Plusieurs recherches montrent empiriquement comment le REF est en interaction réciproque avec le contrôle de gestion environnemental (Biswas & O'Grady, 2016; Bouten & Hoozée, 2013) et que celui-ci peut lui apporter des bénéfices (R. Gray, 2000). Dans la recherche de Biswas et O'Grady, le REF apparaît contribuer à la planification stratégique et soutenir l'activité opérationnelle. Schaltegger et Wagner (2006) soutiennent à partir de données empiriques que le suivi des standards externes et le pilotage interne ne sont pas nécessairement antinomiques, mais peuvent être complémentaires. En effet, selon les auteurs, les standards constituent une base de réflexion pour développer des indicateurs pertinents pour l'interne et faciliter *in fine* la communication externe du reporting. Ainsi, pour Schaltegger et Wagner :

Suivre les lignes directrices de façon intelligente peut aider les entreprises à mieux relier le tableau de bord de durabilité et la comptabilité de durabilité en identifiant les indicateurs les plus adaptés à la mesure de chaînes causales spécifiques. Aussi, construire une comptabilité de durabilité en s'appuyant sur des indicateurs et des règles de mesures promues par les lignes directrices (telles que le protocole d'indicateurs énergétiques spécifiques proposé par le GRI) peut aider l'entreprise à communiquer de manière plus efficiente sur sa performance de durabilité lors de la phase de reporting (Schaltegger & Wagner, 2006).

Ces différentes recherches soutiennent donc qu'un alignement serait possible. L'organisation, en articulant différents éléments dans un système de contrôle, serait en mesure de satisfaire simultanément les besoins des parties prenantes externes ainsi que les besoins internes pour le contrôle organisationnel.

1.3.3 ...conduisant à nier les tensions et divergences entre les niveaux macro et micro du contrôle : vers la prise en compte d'une pluralité de besoins potentiellement antagonistes

Les recherches sur l'alignement soutiennent la possibilité d'articuler les approches « extérieur-intérieur » et « intérieur-extérieur » à travers la mise en place de systèmes de contrôle adaptés. Ces recherches montrent ainsi un alignement sans encombre entre les différents éléments du système de contrôle extra-financier. Du REF au contrôle de gestion extra-financier en passant par la comptabilité et la stratégie extra-financière, ces différents éléments semblent pouvoir être mis en interaction de façon relativement aisée. Or, de nombreuses limites et incompatibilités perdurent et doivent être examinées. Traxler et al (2020) ont donc appelé à la réalisation d'études adoptant une perspective critique sur cet alignement.

1.3.3.1 Un ancrage dans une soutenabilité faible : l'approche « voie double » et son glissement vers le contrôle organisationnel

De manière plus ou moins explicite, les recherches de ce troisième courant de la littérature proposent de dépasser l'opposition entre l'approche « extérieur-intérieur » et « intérieur-extérieur » par un alignement. Par cet alignement, il serait possible d'articuler simultanément :

- La production d'informations extra-financières de qualité basées sur les attentes des parties prenantes permettant une identification correcte des enjeux de durabilité et

d'apporter une réponse aux demandes de transparence des parties prenantes (« extérieur-intérieur »).

- La production d'informations extra-financières de qualité permettant aux managers de comprendre les impacts de l'organisation et de ses contributions aux enjeux de durabilité, de prendre des décisions et d'améliorer la performance (« intérieur-extérieur »)

Pour Burritt et Schaltegger (2010), l'intégration des enjeux de durabilité ne peut se faire par l'une des deux approches, mais bien par leur articulation. Ils proposent ainsi l'approche « voie double » (*twin-track*). Dans cette approche, la MEF doit permettre de suivre la conformité réglementaire, de stimuler l'amélioration continue, de produire des informations pour alimenter la prise de décision interne d'une part et pour le reporting externe d'autre part. Dans ces conditions, l'intégration des enjeux de durabilité dans les systèmes de contrôle passe par le développement d'indicateurs de performance spécifiques venant nourrir la prise de décision mais également s'assurer de la conformité réglementaire. Cette intégration passe aussi par la fixation d'objectifs et de récompenses sur les objectifs environnementaux. Cette approche permettrait ainsi de passer d'une mesure de la durabilité qualifiée comme une simple quête de conformité (« extérieur-intérieur ») ou bien d'une approche business case (« intérieur-extérieur ») à une mesure stimulant simultanément la conformité réglementaire, la transparence, l'amélioration de la performance et l'atteinte des buts de l'organisation.

Néanmoins, l'approche « voie double » peut être critiquable du point de vue de son ancrage dans la soutenabilité faible, réduisant la gestion des enjeux de durabilité à l'éco-contrôle. Les enjeux environnementaux sont restreints à un levier de performance financière. On peut alors identifier un risque de glissement vers les intérêts de contrôle organisationnel, comme cela a pu être mis en évidence par Essid (2009). Dans sa recherche, ce dernier rend compte d'un phénomène de métamorphose des indicateurs extra-financiers. Ces indicateurs, initialement mis en place par la direction générale pour des fins comptables de reddition de comptes, se transforment ensuite localement en outil de contrôle organisationnel.

Ce phénomène de glissement vers le contrôle met en lumière la difficulté de tenir ensemble deux approches poursuivant des fins très différentes et nous invite à questionner la pratique du contrôle de gestion en elle-même. Cette démarche d'alignement s'inscrit pleinement dans l'approche traditionnelle du contrôle de gestion chargé de la « construction de dispositifs croisés de cohérence externe et de cohérence interne » (Bouquin, 2011, p.4). Or, lorsque Bouquin propose cette définition, il fait référence au contrôle de gestion de la performance financière et appréhende donc l'alignement au prisme de la cohérence externe avec le marché, la concurrence et les attentes des clients.

Dans le cadre de l'extra-financier, d'autres travaux ont pu mettre en évidence les tensions émergeant de cette articulation des cohérences internes et externes (Janicot, 2007 ; Johnston & Smith, 2001). Les deux mesures, internes et externes, se distinguent par le niveau de confidentialité de l'information ou encore les besoins des parties prenantes (Burritt et al., 2002). Une mesure orientée vers l'externe favorisera l'agrégation des différents sites par des mesures composites et globales et s'alignera sur les normes et lignes directrices. À l'inverse, les mesures à destination de l'interne seront orientées vers le besoin du management (Burritt et al., 2002).

Cette tension nous conduit donc vers une question centrale sur la construction des indicateurs. Un indicateur peut-il simultanément répondre aux enjeux soulevés par l'approche « extérieur-intérieur » et « intérieur-extérieur » ?

1.3.3.2 L'alignement contribue au passage d'un découplage politiques-pratiques au découplage moyens-fins

Notre revue de la littérature montre que la critique de l'« adoption symbolique » de la RSE matérialisée par le REF atteint aujourd'hui ses limites (a minima dans les pays les plus réglementés). Toutefois, un autre problème semble émerger avec la mise en œuvre effective des politiques au sein des organisations.

1.3.3.2.1 *Du découplage politiques-pratiques au découplage moyens-fins*

Pour Bromley et Powell, nous assistons aujourd'hui à une autre forme de découplage entre les moyens mis en œuvre et les fins poursuivies. Cette seconde manifestation du découplage tend à se développer largement dans un monde où les organisations sont appelées à produire des éléments internes témoignant de leur prise en compte des enjeux extra-financiers, notamment environnementaux (Power, 1997). Notons également que ce second découplage moyens-fins émerge dans une situation où le découplage traditionnel entre politiques et pratiques apparaît comme un échec moral et opérationnel. Dans cette seconde manifestation du découplage (« means-ends »), les politiques et procédures sont effectivement mises en œuvre et ont donc un impact concret sur l'organisation formelle et l'activité, mais où il est néanmoins difficile d'établir un lien de causalité formel entre ces politiques (moyens) et les conséquences (fins) (Bromley & Powell, 2012).

Nous pouvons illustrer ce glissement avec l'exemple de l'intégration d'un indicateur sur la performance de valorisation des déchets dans les tableaux de bord ou bien encore dans le paquet d'indicateurs à partir duquel est calculée la rémunération variable des dirigeants. Dans ce cas, une politique est effectivement déployée au sein de l'organisation sans qu'il soit toutefois possible de démontrer un lien de causalité entre cette politique qui affecte l'organisation et l'amélioration de la performance de valorisation des déchets.

Bromley et Powell (2012) évoquent alors un glissement de la « mise en œuvre symbolique » à une « adoption symbolique ». Dès lors, le problème n'est plus celui d'une conformité cérémonielle à la frontière de l'organisation, mais bien plutôt l'adoption et la mise en œuvre effective de procédures dont l'efficacité repose uniquement sur des croyances. Les auteurs expliquent l'émergence de ce découplage par plusieurs éléments comme la croyance dans le mythe qui célèbre la mesure. Les auteurs décrivent également ce phénomène de découplage par un engagement des organisations dans de nombreuses activités qui ne semblent pas avoir d'effets directs sur les fins visées par celles-ci. Par ailleurs, la complexité des problèmes sociaux et des organisations rend l'établissement de liens de causalité difficile entre les actions de l'organisation et les fins visées. Ce nouveau découplage renvoie ainsi au « pseudo-control » (Hofstede, 1978) puisque les mesures produites et publiées dans les rapports semblent fiables et pertinentes sur le papier, mais ne permettent finalement pas d'exercer un contrôle effectif sur les phénomènes physiques. Hofstede expliquait le développement de ce pseudo-contrôle par l'ancrage du contrôle de gestion dans le schéma cybernétique simplifié.

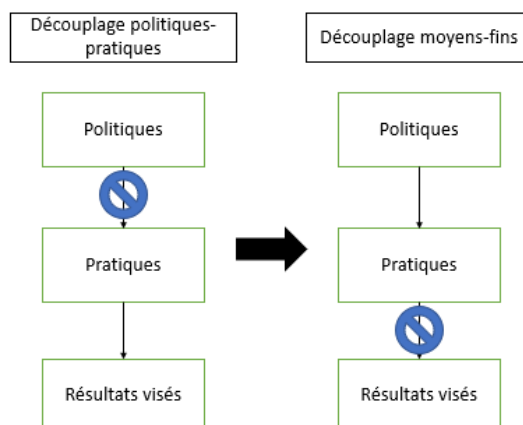


FIGURE 5 GLISSEMENT DU DÉCOUPLAGE POLITIQUES-PRATIQUES AU DÉCOUPLAGE MOYENS-FINS (BROMLEY ET POWELL, 2012)

Nous observons un glissement du problème. L'enjeu n'est désormais plus de savoir si des changements effectifs ont lieu dans les organisations puisque les audits extra-financiers prévus par le cadre réglementaire visent précisément à vérifier une bonne mise en œuvre de ces politiques. Les recherches montrent également que le reporting tend dorénavant à être accompagné de transformations internes (Cf. 1.2.2). En revanche, les effets de ces actions et leur contribution à la réduction des impacts de l'organisation sont aujourd'hui encore flous.

1.3.3.2 *L'alignement conduit à promouvoir des mesures standardisées qui ne permettent pas d'apprécier l'efficacité des politiques mises en œuvre par l'organisation*

Dans leur recherche sur une multinationale nord-américaine, Vigneau et al (2015), montrent comment les managers utilisent les normes de reporting du GRI comme normes managériales pour répondre aux demandes de transparence tout en légitimant leur contrôle. Les chercheurs étudient une manifestation de l'alignement conduisant à une focalisation des indicateurs sur la représentation de la RSE au détriment de la performance RSE. Alors que l'approche « extérieur-intérieur » se traduit souvent par la conformité à un standard, nous pouvons nous demander si cette standardisation permet de produire des informations suffisamment précises, spécifiques et techniques nécessaires à la gestion interne. Les résultats de Vigneau et al (2015) témoignent du contraire en montrant que l'alignement à ce standard externe contribue à une approche standardisée menant à un contrôle de gestion centré sur le reporting au détriment de la gestion de la performance.

D'autres recherches ont interpellé sur le fait que le standard de la GRI et ses indicateurs standardisés, qui constituent aujourd'hui le standard le plus largement utilisé (H. S. Brown et al., 2009), sont insuffisants pour la gestion interne qui requiert des indicateurs spécifiques, contextuels, locaux (Keeble et al., 2003) et plus techniques (Virtanen et al., 2013). Plusieurs travaux ont été conduits dans ce sens pour développer des indicateurs spécifiques à certains secteurs (voir Searcy, 2012 pour une revue de littérature).

Ces résultats mettent en évidence les limites de l'alignement en montrant comment les approches « extérieur-intérieur » et « intérieur-extérieur » ne peuvent être prises isolément. La standardisation n'affecte pas uniquement le REF mais également les systèmes de contrôle de l'organisation qui ne parviennent ainsi plus à faire le lien entre les politiques mises en

œuvre et les impacts de l'organisation. Cette influence des standards externes semble contribuer au découplage moyens-fins en ne permettant pas le développement de mesures adaptées à l'évaluation de l'efficacité de ces politiques.

1.3.3.3 Une mise en tension plutôt qu'un alignement : vers la pluralité interne des systèmes de contrôle

Le glissement vers le découplage moyens-fins suggère une possible incompatibilité entre une mesure visant à rendre des comptes vers l'externe et une mesure visant à apprécier l'effet des politiques en interne. Dès lors que l'on considère cette éventuelle incompatibilité, il devient nécessaire de penser des systèmes de contrôle en mesure de stimuler la pluralité des mesures.

1.3.3.3.1 *La diversité des enjeux et des parties prenantes implique l'articulation de plusieurs sous-systèmes dissociés*

Au-delà des tensions qui peuvent apparaître entre financier et extra-financier (Quairel, 2006), nous remarquons que ces recherches sur l'alignement tendent à négliger les différences qui existent au sein même des systèmes de contrôle extra-financiers. Dans son travail de thèse sur ces derniers, Essid (2009) affirme que la gestion de la RSE passe davantage par l'articulation de plusieurs sous-systèmes plutôt que par l'existence d'un système unificateur. Au-delà de la distinction entre les systèmes financiers et non-financiers, il montre que les sujets extra-financiers sont eux-mêmes séparés au sein de l'organisation. Les enjeux environnementaux et sociaux sont par exemple dissociés localement et ne sont que consolidés au niveau des directions centrales (Essid, 2009, p. 405).

Certains travaux comme ceux de Burritt et al (2002) vont également dans ce sens en reconnaissant la diversité des parties prenantes internes et de leurs besoins, distinguant notamment les besoins particuliers des managers opérationnels. Toutefois, cette approche de la diversité des besoins tend à privilégier la diversité horizontale entre les directions et services, mais à négliger une diversité verticale entre les niveaux opérationnels et les fonctions supports.

Essid (2009) montre²⁹ une double diversité, à la fois sur le plan horizontal dans la mesure où plusieurs pratiques du contrôle coexistent dans l'organisation selon les enjeux de la RSE (RH, environnement), mais également sur le plan vertical avec une distinction entre les différents niveaux hiérarchiques. Essid (2009) développe cette seconde diversité horizontale en distinguant un contrôle de niveau macro à l'échelle de l'organisation composé des politiques, des chartes et des indicateurs consolidés nécessaires à la communication externe et un contrôle local composé des procédures et processus basés sur les normes d'audit. Selon Essid, ces deux systèmes de contrôle vivent séparément avec très peu de points de convergence (Essid, 2009, p. 406).

1.3.3.3.2 *Une réponse possible : les indicateurs composites*

À cet égard, les travaux sur les indicateurs composites (Janicot, 2007 ; Krajnc & Glavič, 2005a, 2005b ; Searcy et al., 2005) constituent selon nous une avancée puisqu'en proposant le développement d'un indicateur composite, ils soulignent la divergence entre les besoins de

²⁹ Ces dysfonctionnements du contrôle de gestion et la divergence interne avaient déjà pu être mis en exergue par David (2007) pour le contrôle de gestion financier.

représentation de la direction centrale et du niveau opérationnel (simplification de la complexité versus restitution de la complexité). Le développement de ces indicateurs vise à gérer la tension entre la communication externe exigeant une réduction de la complexité et le contrôle organisationnel exigeant une restitution de celle-ci (Janicot, 2007). Ces auteurs proposent ainsi la création d'un artefact jouant un rôle d'interface entre les besoins externe et interne, permettant de répondre simultanément aux besoins de ces deux approches. Les travaux sur les indicateurs composites sont intéressants car ils offrent une réflexion qui dépasse la frontière entre interne et externe érigée dans les recherches sur l'alignement des systèmes de contrôle. Ils montrent aussi les différents besoins entre le niveau du management central et le niveau opérationnel. Searcy (2012) dresse les limites de ces indicateurs tandis que Janicot (2007) suggère la pertinence des « méta-indicateurs » comme le « nombre de sites certifiés ». Ces derniers permettraient d'articuler une logique de représentation globale et réductrice pour l'externe tout en renvoyant vers un référentiel plus précis avec des représentations locales restituant la complexité. Des appels ont donc été lancés pour mieux comprendre comment les organisations développent et ajustent les indicateurs existants et les systèmes de mesure de la performance aux circonstances locales.

À partir de ces travaux, nous comprenons mieux pourquoi la mise en place d'indicateurs basés sur des standards externes peut conduire à un échec du pilotage interne (Bishop, 2018) ou une prise de décision non pertinente. Par la mise en lumière de la coexistence de ces deux systèmes, on comprend que l'indicateur consolidé constitue un point de cristallisation des tensions. Ces tensions opposent d'une part, le système du siège mobilisant des indicateurs standardisés pour la communication externe, orientés vers les impacts passés et pour des fins de transparence (Maas et al, 2016). Et d'autre part, les besoins du système local utilisant l'indicateur pour le contrôle local. On remarque ainsi que l'indicateur cristallise les tensions produites par l'incompatibilité entre ces deux systèmes.

Néanmoins, même lorsque l'hétérogénéité verticale des besoins de représentation est abordée, les différences sont réduites au niveau de précision attendu des informations (un niveau de précision plus important serait nécessaire au niveau opérationnel). Cette analyse tend à réduire le contrôle organisationnel au contrôle de gestion et à négliger le contrôle opérationnel qui requiert pourtant des mesures locales plus sophistiquées et hétérogènes (Johnston & Smith, 2001).

Ces différences verticale et horizontale nous invitent à saisir l'ampleur de la diversité des finalités associées à la mesure au sein de l'organisation. En effet, pour Essid (2009, p. 422) :

les indicateurs de la RSE revêtent plusieurs fonctionnalités à l'intérieur des organisations. Ils sont à la fois des outils de pilotage, de contrôle des comportements, de motivation mais aussi des outils destinés directement aux parties prenantes externes. Ils représentent, à cet effet, un croisement particulier entre les systèmes de contrôle et les systèmes comptables extra-financier.

Il convient donc d'explorer plus en détail la diversité des finalités associées aux mesures ainsi que la différence de besoin entre le contrôle de gestion et opérationnel des enjeux extra-financiers.

Le projet d'alignement peut donc être légitimement interrogé au regard de la difficile convergence des buts et des représentations qui intervient sur ces deux plans.

Tout d'abord, sur le plan vertical avec les attentes des différents niveaux hiérarchiques de l'organisation : du contrôle macro par indicateurs consolidés simplifiant la complexité au

contrôle local visant à restituer la complexité. On observe alors une première fracture du projet d'alignement qui se heurte aux conflits dans la représentation sur un plan vertical.

Puis, sur le plan horizontal, avec les particularités des différents enjeux extra-financiers qui requièrent des systèmes de contrôle différents. On observe ainsi une seconde fracture du projet d'alignement qui se heurte aux conflits dans la représentation sur un plan horizontal.

1.3.3.3.3 *Un dilemme : Réduire versus Restituer la complexité*

Nous observons une tension paradoxale entre d'une part, la nécessité de communiquer en externe pour rendre compte de son action, de l'avancée de ses objectifs et de se positionner dans un champ concurrentiel et d'autre part, le besoin de mesure interne pour permettre la gestion de ces enjeux et l'atteinte des objectifs associés. Nous remarquons ainsi la difficulté que rencontrent les gestionnaires dans l'articulation des différents usages de la mesure. Selon ces chercheurs, la gestion environnementale vise à développer un panel d'indicateurs permettant de vérifier l'atteinte des objectifs et informer la direction, mais également à communiquer sur la position de l'organisation vis-à-vis de ses concurrents (Johnston & Smith, 2001). La poursuite de ces fins exige donc une certaine réduction de la complexité alors que la gestion environnementale et la conduite de l'action pour atteindre ces objectifs exigent une restitution de cette complexité (Janicot, 2007).

La pratique du contrôle occupe ainsi un rôle central en ayant pour fonction de coordonner et d'orienter les comportements vers les intérêts communs définis pour l'organisation (convergence des buts renouvelée dans le cadre de l'extra-financier). Alors que certains travaux promeuvent une gestion de ces tensions par l'intégration, d'autres recherches mettent en exergue les limites de l'approche gagnant-gagnant (Ball & Milne, 2005). Ces dernières nous invitent ainsi à questionner la faisabilité de cette quête d'intégration.

1.3.3.3.4 *Faire des dilemmes et des paradoxes inhérents à la mesure de la performance des leviers de contrôle*

Les travaux d'Essid (2009) sur le contrôle extra-financier montrent qu'au-delà de la simple tension entre enjeux financier et extra-financier, les enjeux extra-financiers entrent eux-mêmes en tension. La pluralité des enjeux est une caractéristique de la RSE qui articule autant des enjeux environnementaux que sociaux ou éthiques.

Au-delà de cette pluralité des enjeux, différents travaux ont mis en exergue les contradictions et paradoxes qui animent les démarches et pratiques RSE. Grimand et collègues (2014) mettent en exergue les différents paradoxes qui émergent lors de la mise en œuvre de la norme RSE ISO 26000. Au-delà des contradictions entre la norme et les pratiques existantes, les auteurs indiquent que ces contradictions, sont propres à la démarche RSE. Dans la continuité, Frostenson et Helin (2017) montrent que la gestion des enjeux extra-financiers est elle-même animée par des tensions en son sein. Les auteurs distinguent cinq tensions à l'œuvre dans la préparation du REF :

- La tension entre les perspectives holiste et instantanée (*Holism versus snapshot perspectives*) fait référence à l'absence d'organe central et à l'éclatement des contributeurs et des acteurs impliqués dans le processus d'élaboration du REF qui ne permet pas de disposer d'une perspective holistique sur l'organisation et ses pratiques relatives à la durabilité. Il y a une tension entre le caractère holistique de la performance et l'exigence du reporting de produire une image instantanée et limitée.

- La tension entre le modèle ad hoc et la standardisation (*Ad hoc versus standardization*) fait référence aux recours à des prestataires externes réalisant le travail fastidieux de collecte d'informations éclatées dans l'organisation ou bien à la mise en place de standards internes pour faciliter la collecte.
- La tension entre la stimulation d'une dynamique et le reporting (Dynamo versus report) renvoie au rôle constatatif du REF et aux difficultés à en faire un moteur du développement des pratiques de durabilité au sein de l'organisation.
- La tension entre l'outil de communication et l'instrument comptable (*Communication tool versus accounting instrument*) : fait référence aux débats sur le contenu du REF et à la pertinence de recourir à des standards externes.
- La tension entre la transparence et l'image préservée de l'organisation (*Transparency versus the image of the untarnished company*) renvoie aux débats entre le besoin de construire une image valorisante de l'organisation et l'impératif de transparence.

Face à ces paradoxes, différents travaux suggèrent de les utiliser en maintenant un écart entre les termes plutôt que de les nier ou de tenter de les résoudre en supprimant cette tension. Ainsi, Chauvey et Naro (2013) proposaient de gérer et cultiver les tensions entre objectifs financiers et extra-financiers en maintenant un écart entre les deux systèmes de contrôle respectifs afin d'en faire un levier de contrôle.

À cet égard, le projet d'alignement au sein du contrôle extra-financier s'inscrit dans la continuité du projet de performance globale. En effet, celui-ci propose de supprimer ces tensions par l'intégration du financier et de l'extra-financier en visant la convergence des différents intérêts. Or, comme ont pu le montrer Chauvey et Naro (2013), l'approche intégratrice de la performance globale qui présente le découplage comme une tension à pacifier conduit à négliger la diversité et la pluralité des parties prenantes et de leurs attentes. Ainsi, les auteurs proposent d'appréhender les tensions générées par ces paradoxes comme une ressource pour développer un modèle de contrôle dynamique permettant de gérer les dimensions contradictoires de la performance. Cette gestion passerait par une dissociation proactive entre les systèmes de contrôle financier et extra-financier. Ils appellent à la réalisation d'études plus approfondies sur les pratiques de gestion des paradoxes dans le pilotage et le reporting.

Dans la continuité, Grimand et al (2014) s'intéressent aux paradoxes qui interviennent, non plus entre financier et extra-financier, mais dans la mise en œuvre d'une démarche RSE en elle-même. De la même façon que les auteurs précédents, ces auteurs suggèrent une approche positive du paradoxe qui se caractérise par le maintien d'une tension entre les deux termes du paradoxe. En revanche, Grimand et ses collaborateurs apportent une clé de lecture supplémentaire en proposant de voir la manifestation des paradoxes comme l'indice d'une dynamique d'appropriation qui est à l'œuvre. Les auteurs identifient un « double mouvement de structuration de l'organisation par la norme et de la norme par l'organisation ». La norme et les paradoxes qu'elle génère apparaissent simultanément comme contraignants et habilitants (Ragaine et al., 2014). La tension devient, non plus un problème à pacifier pour maintenir un équilibre, mais un moyen de transformer la situation.

Bien que ces travaux aient souligné les paradoxes qui traversent les pratiques de RSE, peu de travaux ont étudié ceux qui émergent dans la construction de représentations sur les phénomènes extra-financiers. En sus, peu de recherches ont examiné la façon dont les managers, situés à différents niveaux de l'organisation, gèrent ces paradoxes dans la

préparation du REF. Des recherches sont donc aujourd'hui nécessaires pour comprendre comment se traduisent ces tensions qui émergent de cette pluralité dans la préparation du REF ainsi que sur l'articulation du REF avec les autres éléments du contrôle comme la comptabilité et le contrôle de gestion (Traxler et al, 2020). Les résultats d'Essid (2009) ouvrent la voie en montrant une gestion par la dissociation où différents systèmes de contrôle se développent en parallèle de manière relativement isolée. En parallèle, les travaux de Grimand et al (2014) invitent à regarder comment les managers s'appuient sur ces paradoxes pour transformer les situations.

1.3.3.4 Une focalisation sur les fonctions centrales

Enfin, cette ouverture vers une pluralité au sein des systèmes de contrôle nous invite à formuler une dernière critique sur les travaux préconisant un alignement. Ces travaux peuvent être critiqués par la focale de leur analyse sur les fonctions centrales de management au détriment de l'étude des pratiques et plus particulièrement des pratiques du contrôle au niveau local. Cette limite est particulièrement visible dans les résultats de Vitale et al (2019). Cette étude montre qu'un même panel d'indicateurs est à même d'articuler les approches « extérieur-intérieur » et « intérieur-extérieur » tout en satisfaisant le contrôle aux différents niveaux de l'organisation. Ce faisant, les besoins internes d'information pour la pratique du contrôle tendent à être homogénéisés et réduits aux besoins de la direction centrale. Cette recherche présente un alignement harmonieux mais laisse de nombreuses zones d'ombre. Comment cela se passe-t-il lorsque les parties prenantes exigent un indicateur qui ne fait pas partie du panel d'indicateur déjà suivi ? Comment les managers internes réagissent-ils lorsqu'il s'agit de mesurer et de reporter des indicateurs qui ne sont pas intégrés au contrôle de gestion ? Le suivi d'un panel d'indicateurs communs permet-il une prise en compte suffisante du contexte et des particularités de l'activité de chaque filiale pour leur donner les moyens de gérer les enjeux de durabilité ? Si non, d'autres indicateurs locaux sont-ils développés ? Le cas échéant, comment les individus articulent-ils ce panel d'indicateurs communs avec des indicateurs locaux exclus du contrôle de gestion ? Ce panel d'indicateurs ne serait-il pas uniquement la comptabilité extra-financière visible soutenue par une comptabilité de gestion extra-financière locale et invisible ? Ces très nombreuses questions témoignent du flou laissé par cette recherche sur la façon dont fonctionne ce contrôle et plus particulièrement comment les indicateurs sont utilisés par les différents niveaux de l'organisation une fois cet alignement réalisé.

Les travaux d'Essid (2009) viennent accroître l'importance de cette limite puisqu'ils nous montrent que plusieurs systèmes extra-financiers peuvent coexister au sein des organisations (niveau « groupe » versus niveau « site »). Dès lors, se focaliser sur l'usage de la direction centrale ne permet pas de dépasser le problème du découplage moyens-fins dont souffre le contrôle extra-financier. L'existence de ces différents niveaux renvoie aux travaux fondateurs d'Anthony (1965, p.22) qui distinguait déjà le « contrôle de gestion » du « contrôle opérationnel ». Bien qu'identifié par Essid (2009), ce niveau de contrôle « opérationnel » de la RSE reste trop peu étudié. En effet, la façon dont Essid présente ce contrôle comme « largement influencé par les normes d'audit » (p.406) tend à le ramener à une pratique de contrôle de gestion traditionnelle. Le contrôle local apparaît comme une forme de contrôle de conformité locale.

Nous remarquons donc que la plupart de ces travaux reconduisent plus ou moins explicitement et de façon plus ou moins actualisée une approche classique du contrôle, perspective dans laquelle le contrôle se trouve davantage au niveau des managers centraux

que des opérationnels ou des managers de proximité. Par conséquent, la conduite de l'action au sein de l'organisation tend à être appréhendée au seul prisme de l'action globale des directions centrales. En se focalisant sur le haut de l'organisation, cette littérature néglige les jeux de pouvoir entre d'une part, les gestionnaires centraux et distants qui tentent de modéliser les systèmes de contrôle et d'autre part, les gestionnaires locaux qui tentent d'agir avec ce système de contrôle pour conduire des actions relatives à la RSE au niveau local.

La relative négligence du contrôle local de l'action dans ces recherches pourrait notamment s'expliquer par le fait que la plupart d'entre elles adoptent un regard distant, s'appuyant sur un cadre théorique centré sur le contrôle de gestion global et donc sur la perspective de la direction centrale, au détriment de la vision locale. Egels-Zandén et Rosén (2015) parlent même d'un « top-management bias » pour désigner cette focale présente dans la plupart des travaux qui étudient la stratégie de la durabilité. Dans le cas des recherches en contrôle, de nombreux articles s'appuient sur les cadres traditionnels des systèmes de contrôle, comme les leviers de contrôle de Simons (1995) ou le système de contrôle « as package » de Malmi et Brown (2008). On pourrait objecter à ces études que la mobilisation de ces cadres conceptuels tend à focaliser le point de vue du chercheur sur les cadres supérieurs qui tentent de surveiller le comportement des employés, mais négligent la participation des employés et des opérations au système de contrôle. Cette critique a notamment été formulée par Tessier et Otley (2012) pour le cadre des leviers de contrôle de Simons. Ainsi, une des limites principales de ces recherches est de suivre une vision traditionnelle du contrôle. Effectivement, même si le cadre de Simons vise à dépasser cette opposition entre « contrôle de gestion » et « contrôle opérationnel » à travers la conceptualisation de quatre leviers de contrôle, celui-ci reste néanmoins marqué par la vision traditionnelle du contrôle de gestion constituant une mise en œuvre de la stratégie.

Par conséquent, les tensions pouvant émerger dans le système de contrôle au niveau local, notamment lorsqu'il s'agit de guider les actions locales en matière de durabilité, restent invisibles et donc sous-explorées. Nous pensons que de nouvelles recherches doivent être menées pour comprendre comment les managers articulent la production d'indicateurs extra-financiers pour le reporting externe et pour la gestion interne. Cela requiert une étude plus approfondie des pratiques de ces managers pour comprendre les mécanismes et les relations à l'œuvre entre les professionnels de la RSE.

1.3.4 Conclusion de la section 1.3

Cette dernière section de notre revue de la littérature consacrée à la mise sous contrôle des enjeux extra-financiers visait à rendre compte des recherches qui ont étudié l'articulation du REF comme outil de reddition de comptes et le SC comme outil de contrôle organisationnel. Face au constat d'un découplage entre les politiques affichées de l'organisation et ses pratiques, un certain nombre de recherches se sont intéressées à la résolution de ce découplage en tentant d'articuler la reddition de comptes vers l'externe avec le contrôle organisationnel. Cette démarche qualifiée d'alignement ou d'intégration se manifeste par la mise en relation de différents éléments comme la stratégie, le reporting, le contrôle de gestion et la comptabilité.

Face à ces propositions – à la fois conceptuelles et focalisées sur les directions centrales – qui dressent un tableau positif de l'alignement, d'autres recherches mettent en évidence une pluralité interne. Cette pluralité, qui vient se heurter aux objectifs de convergence des buts et des représentations, se manifeste au niveau des pratiques de contrôle et des besoins de

représentations. Cette tension entre ces différentes recherches nous invite à étudier plus en profondeur la façon dont les managers gèrent concrètement l'enjeu de reddition de comptes et de contrôle organisationnel. Ces recherches nous invitent également à considérer l'évolution du contexte. Ce dernier n'est plus caractérisé par un écart entre les politiques et les pratiques (découplage politiques-pratiques) mais plutôt par un écart entre les moyens et les fins visées (découplage moyens-fins). Il s'agira de comprendre dans quelles mesures les moyens mobilisés pour exercer un contrôle sur les enjeux extra-financiers permettent effectivement d'apprécier l'efficacité des politiques.

Conclusion du chapitre 1

Ce chapitre, constituant le premier volet de notre revue de la littérature, visait à rendre compte des travaux sur la gestion des enjeux extra-financiers. Après avoir rappelé le contexte réglementaire français, nous avons pu distinguer trois courants de la littérature permettant d'explorer différentes perspectives sur ce même phénomène. Un premier courant de recherche étudie comment la gestion des enjeux extra-financiers intervient dans la production ou le maintien de la légitimité de l'organisation. En étudiant la légitimité, ces travaux se focalisent sur l'effet des déclarations de l'organisation relatives à la durabilité et de sa capacité à répondre aux attentes de ses parties prenantes. La mesure est alors appréhendée comme un moyen pour atteindre une plus grande transparence dans le cadre d'une relation entre l'organisation et ses parties prenantes. Un second courant se penche sur l'intégration des enjeux extra-financiers dans les mécanismes de contrôle organisationnel. La mesure est appréhendée comme un instrument de contrôle contribuant à l'atteinte des buts de l'organisation. Enfin, le troisième courant s'intéresse à l'articulation de ces deux perspectives, d'une part l'enjeu de reddition de comptes externe et d'autre part l'enjeu de contrôle organisationnel.

À partir de ce panorama des différentes recherches, nous pouvons remarquer que ces trois courants de la littérature sont porteurs de différentes approches sur la mesure de durabilité. Bien qu'il existe des travaux de chaque approche dans les différents courants de la littérature, on remarque tout de même, pour chacun d'entre eux, qu'une certaine approche tend à être majoritaire. Le premier courant de la littérature est majoritairement dominé par une approche « extérieur-intérieur » tandis que les travaux du second tendent davantage à s'inscrire dans une approche « intérieur-extérieur ». Le troisième courant propose quant à lui une approche « intégrée ». L'intégration peut être un alignement entre financier et extra-financier (intégration de l'extra-financier aux systèmes financiers préexistants) ou bien entre les différents éléments du système de contrôle extra-financier. L'intégration peut également renvoyer à la « voie double » proposant de tenir ensemble simultanément les deux approches « extérieur-intérieur » et « intérieur-extérieur » qui n'apparaissent alors pas incompatibles.

Ces différents travaux nous invitent à questionner la convergence des buts et des représentations érigées en fonctions fondatrices du contrôle, mais également les fondements philosophiques de la conception du contrôle. Alors que la plupart des recherches de ce troisième courant soutiennent le cas d'un alignement positif (Traxler et al, 2020), nous nous sommes appuyés sur plusieurs travaux pour montrer que ces recherches négligeaient les conflits intervenant sur le plan horizontal (entre les différents enjeux extra-financiers représentés par différents services) et vertical (entre les différents services et directions). **Cette mise en évidence de la pluralité questionne la pertinence du contrôle comme activité visant la convergence des buts et des représentations.** Ces fragilités deviennent alors des points d'entrée pour mettre en évidence les limites de cette quête d'alignement.

Notre recherche contribuera notamment à l'exploration de plusieurs pistes de recherche évoquées dans la littérature :

- Étudier en pratique les impacts de la conception des systèmes de MEF sur leur mise en œuvre. (Searcy, 2012)
- Étudier les usages des systèmes de MEF dans le REF (Searcy, 2012)

- Explorer le rôle des systèmes de MEF dans l'*accountability* de l'entreprise (Searcy, 2012)
- Articulation entre comptabilité, reporting, contrôle et stratégie extra-financière (Vitale et al, 2019)

Cette recherche tentera notamment de comprendre comment les systèmes de mesure de la performance de durabilité sont construits et utilisés. Pour cela, notre exploration de la littérature a permis de distinguer trois approches sur la mise sous contrôle des enjeux extra-financiers (cf. Tableau 2 ci-dessous).

Ces trois différents courants témoignent d'une pluralité d'approches et de points de vue sur la gestion des enjeux extra-financiers. Nous pensons que cette pluralité s'explique par la pluralité des positionnements des chercheurs et chercheuses conduisant chaque recherche à poursuivre une fin différente. Chaque approche est nourrie par une perturbation initiale différente (i). Nous pouvons faire l'hypothèse que les recherches sur le REF comme instrument de transparence pour un contrôle externe émergent d'une perturbation quant aux pratiques de *greenwashing* des entreprises avec une volonté de les dénoncer en les mettant en lumière. À l'inverse, nous pouvons supposer que les recherches sur l'alignement émergent face au constat du découplage et l'affichage de politiques qui ne conduisent pas à des actions. Chaque approche propose une finalisation différente (ii). Les deux premiers courants explorent un aspect important du phénomène : la reddition de comptes sur les politiques et les actions menées pour répondre aux enjeux de la société (« extérieur-intérieur ») et le contrôle permettant de mettre en œuvre et gérer l'effectivité de ces politiques et actions (« intérieur-extérieur »). Le troisième courant vise justement à rapprocher ces deux approches en les mettant en interaction (« voie double »).

Chaque approche définit ce sur quoi s'exerce le contrôle et par qui celui-ci est exercé (iii). Dans le contrôle externe, ce sont les parties prenantes qui exercent un contrôle sur l'organisation par l'obligation de reddition de comptes permettant la transparence. Dans le contrôle organisationnel, le contrôle est exercé par les managers devant s'assurer de l'atteinte des buts de l'organisation. Enfin, dans le contrôle alignant, le contrôle est une gestion de l'interaction entre les besoins externes de transparence et de comparabilité et les besoins internes de suivi de l'atteinte des objectifs. Cependant, ce troisième courant ne propose qu'une seule façon de tenir ensemble ces deux perspectives : par leur intégration ou par un alignement qui tend à négliger, voire invisibiliser, les tensions pouvant exister entre ces deux façons de contrôler et donc de mesurer l'activité.

Par ailleurs, nous notons que ces différentes approches du contrôle impliquent l'attribution de différents rôles aux indicateurs extra-financiers (iv). En donnant à voir, la mesure du contrôle externe permet de rendre l'action de l'entreprise transparente, comparable et donc appréciable (contrôle externe). En parallèle, dans le contrôle organisationnel, la MEF est un moyen pour les managers éloignés de l'action de vérifier la bonne atteinte des objectifs, la réalisation des plans.

Chacune de ces approches conduit à différentes implications pour le REF (v). Dans une approche de contrôle externe, le REF va être appréhendé comme un découplage entre le discours de l'organisation et ses pratiques tandis que l'approche du contrôle organisationnel va conduire à réduire le REF aux enjeux convergents avec l'organisation. Dans l'approche du

contrôle alignant, le REF constitue l'étape finale du processus de contrôle où l'entreprise rend son système de contrôle transparent.

Finalement, nous proposons également de souligner l'une des limites principales de chacune de ces approches (vi). L'approche externe ne permet pas d'explorer ni de comprendre les pratiques internes de contrôle ou la fabrique de ces chiffres. L'approche de contrôle organisationnel, quant à elle, tend à reproduire les schémas de contrôle traditionnels et se focalise sur la perspective et les enjeux des managers en charge de la gestion de l'organisation.

La troisième approche qui nous intéresse particulièrement montre de nombreuses limites et zones d'ombre que notre recherche tentera de dépasser. En effet, nous avons pu voir que cette approche se préoccupait relativement peu des tensions qui pouvaient survenir dans l'alignement. Or, il nous semble que ces tensions doivent être plus largement étudiées parce qu'elles viennent questionner la convergence des buts et des représentations à deux égards. Ces tensions invitent à étudier les éventuelles divergences entre les strates de l'organisation (plan vertical) mais aussi entre les différents enjeux extra-financiers représentés par différents services (plan horizontal). Ces conflits au sein de l'organisation et la difficulté de parvenir à la convergence nous amènent à explorer davantage la fabrique interne de ces indicateurs extra-financiers ainsi que les pratiques des managers. Nous cherchons à comprendre comment ces derniers gèrent la pluralité des besoins de mesure et si ces mesures permettent d'apprécier l'efficacité des politiques mises en œuvre.

Approche	Contrôle externe	Contrôle organisationnel	Contrôle alignant
Perturbation stimulatrice (i)	Greenwashing	Difficultés dans la gestion des enjeux extra-financiers	La mesure pour l'externe doit stimuler l'action interne (découplage politiques-pratiques)
Approche de la finalisation (ii)	Extérieur-intérieur	Intérieur-extérieur	Voie double
Contrôle (iii)	Parties-prenantes exercent un contrôle sur l'organisation par la transparence et la normalisation	Les managers doivent s'assurer de l'atteinte des buts de l'organisation	Les managers doivent gérer l'articulation du contrôle externe et organisationnel
Rôle de la mesure (iv)	Mesure par un reporting extra-financier normalisé pour permettre la transparence et la comparaison	La mesure permet de piloter le cycle de contrôle	La mesure permet la coordination entre l'externe et l'interne et vise la cohérence. La mesure permet d'aligner les intérêts
Implication pour le reporting extra-financier (v)	Découplage entre le discours de l'organisation et les pratiques internes	Le reporting extra-financier est réduit aux enjeux convergeant avec les intérêts de l'entreprise	Le reporting extra-financier est l'étape finale du processus de contrôle. Il ne permet pas de dépasser le découplage moyens-fins.
Limites (vi)	Les pratiques internes restent inexplorées	Focalisation sur le management central. Abstraction et modélisation du contrôle au détriment d'une étude de la pratique	Injonction à l'alignement tend à négliger la diversité et l'incompatibilité des fins. Focalisation sur le management central

TABLEAU 2 TYPOLOGIE SIMPLIFICATRICE DES PÔLES DE LA LITTÉRATURE SUR LA MISE SOUS CONTRÔLE DES ENJEUX EXTRA-FINANCIERS

Chapitre 2 Appréhender l'activité de mesure extra-financière comme une interaction entre différents processus de médiation sémiotique et pratiques de valuation

Le premier chapitre a permis de montrer que la MEF est tiraillée entre différentes fonctions telles que la production d'informations pour la reddition de comptes externe et/ou interne, la communication et la valorisation de l'organisation ou bien encore le contrôle de l'activité. Nous avons vu qu'un courant de la littérature (Section 1.3) vise à tenir ensemble ces différentes fonctions en proposant un cadre intégrateur dans lequel les différents éléments du SC et le REF interagissent en un SCEF harmonieux. Bien que certaines recherches empiriques aient mobilisé ce cadre intégrateur pour des études de cas, très peu nous éclairent sur la façon dont se construit au quotidien, dans la pratique, cette articulation entre REF et les différents éléments du SC. Souvent normatives, ces recherches négligent les tensions dans la poursuite simultanée de ces différentes fins.

Ce deuxième chapitre, qui clôture notre revue de la littérature (Partie 1), explore les connaissances dont nous disposons pour tenter de mieux comprendre comment se fabrique le contrôle extra-financier. Pour étudier la pratique effective des managers et contrôleurs impliqués dans cette fabrique, sans tomber dans les écueils des travaux antérieurs, nous devons au préalable comprendre comment se fabriquent et sont utilisées les mesures qui sont au cœur du reporting et du contrôle extra-financier. En effet, que ce soient les mesures du REF – instrument de reddition de comptes qui vise la transparence – ou bien les mesures des SC – instrument d'orientation des comportements – toutes constituent des représentations du monde ou plus précisément des représentations des impacts extra-financiers de l'organisation et de leur gestion. Par conséquent, étudier les usages des indicateurs extra-financiers implique nécessairement, de façon plus ou moins explicite, une certaine façon de concevoir ce qu'est une représentation et comment celle-ci est produite.

Par exemple, la posture critique sur les organisations qui considère le REF comme un outil de communication (*cf.* Section 1.2) s'appuie sur les connaissances produites par la littérature sur le langage et le discours ayant mis en avant la performativité du langage et sa capacité à construire une réalité (Chauvey et al., 2015 ; Garric et al., 2007). Le langage ne reflèterait pas une réalité mais en créerait une de « second ordre » (Sfez, 1992). La MEF s'inscrirait donc dans la fabrique d'un écran de fumée masquant les pratiques effectives et les impacts de l'organisation. Les représentations produites par les organisations ne correspondraient pas à la réalité, en l'occurrence les impacts et pratiques de l'organisation.

Notons que cette question de la représentation dépasse le REF puisque nous pouvons dire que c'est l'activité managériale en elle-même qui consiste à produire des « représentations » (Jardat, 2011). L'activité managériale implique pour un individu de rendre compte ultérieurement à un tiers de ce dont il fait l'expérience ici et maintenant. Pour ce faire, il va donc recourir à des « re-présentations » nécessairement matérialisées de cette expérience pour convenir d'un état des choses à partir duquel il sera possible de juger de l'atteinte ou non des objectifs ainsi que de la satisfaction des attentes de ce tiers. Toutefois, puisque toute représentation est située et finalisée, celle-ci est discutable. Les échanges sur ces choix pourront ensuite faire converger les représentations. Au sein d'une organisation, ce sont bien tous les individus qui, membres d'une organisation morcelée en différents services, tâches et localités, sont confrontés à ce besoin de produire des représentations pour agir et

faire fonctionner l'organisation (Girin, 1995). Pour Jardat (2011), ces re-présentations constitueraient un « *matériau* de gestion » que le chercheur pourrait donc étudier en vue de l'enrichir et de le transformer. Or, nous avons montré que les recherches actuelles tendent à se focaliser sur la production de re-présentations au niveau macro ou institutionnel (dans les approches « extérieur-intérieur » de la MEF) ou bien au niveau de la direction centrale de l'organisation (dans les approches « intérieur-extérieur » et « voie double » de la MEF).

Dans ce chapitre 2, nous proposons donc de parcourir les travaux ayant trait à la construction de ces représentations. La section 2.1 est consacrée à une exploration du reporting et du contrôle appréhendés comme des activités de production et de gestion des re-présentations. En nous appuyant sur ces éléments, nous identifions et qualifions l'une des conceptions sous-jacentes de la représentation, commune aux différents travaux présentés précédemment (Chapitre 1) et constituant un problème pour étudier la pratique du contrôle. Cette conception dominante de la représentation qualifiée par Lorino (2002) de « représentationniste³⁰ et computationnelle » constitue la raison pour laquelle nous nous détournons radicalement de ces recherches antérieures en mobilisant une autre approche de la représentation.

En nous appuyant sur la mise en exergue des limites et failles de cette première conception, nous proposons l'approche « sémiotique et pragmatique » comme alternative (Section 2.2). Nous présentons ainsi successivement les travaux de C.S Peirce sur lesquels Lorino s'est appuyé pour développer cette approche alternative visant à dépasser les écueils de la conception représentationnaliste et computationnelle. Nous revendiquons l'utilisation de cette approche développée par Lorino dans notre recherche. Nous précisons qu'elle constitue les fondements de notre conception de la représentation, oriente l'analyse de nos résultats et en soulignons les limites.

Après avoir clarifié la façon dont nous appréhendons la représentation, nous proposons de revisiter trois tensions centrales qui animent la pratique gestionnaire au prisme de l'activité de représentation (Section 2.3). Ces trois tensions permettent d'introduire des dynamiques qui animent l'utilisation et la fabrication des indicateurs extra-financiers. Nous montrons comment les tensions simplifier-complexifier, autonomie-contrôle, exploitation-exploration orientent l'activité de médiation sémiotique et les pratiques de valuation des managers.

Nous concluons ce chapitre avec une revue des travaux sur la pratique du contrôle extra-financier (Section 2.4), notamment en mobilisant les études micro-RSE qui ont étudié les pratiques des managers RSE en situation.

En bref, la section 2.1 permet de soulever le problème que constitue l'approche dominante de la représentation aujourd'hui dans la littérature. La section 2.2 expose l'alternative que nous mobilisons. La section 2.3 revisite des enjeux clés de la littérature à l'aune de cette approche alternative, montrant ainsi la complexité de l'activité de représentation et la

³⁰ Bien que Lorino utilise le terme « représentationniste » dans ses travaux de 2002, nous le substituons par le terme « représentationnaliste » qu'il utilisera dans ses écrits ultérieurs (2020, p.40) car il nous semble que l'utilisation de ces deux termes implique les mêmes conséquences pratiques.

Chapitre 2 : Appréhender l'activité de mesure extra-financière comme une interaction entre différents processus de médiation sémiotique et pratiques de valuation

nécessité de l'étudier au plus près des managers. La section 2.4 présente les travaux actuels qui étudient la pratique des managers en action.

La figure 6 ci-dessous propose un résumé de ce second chapitre.

Chapitre 2 : Appréhender l'activité de mesure extra-financière comme une interaction entre différents processus de médiation et pratiques de valuation

Section 2.1 : Rapporter et contrôler : deux activités de re-présentation du monde

Notre attention se porte tout d'abord sur des travaux permettant d'appréhender le reporting et le contrôle comme des activités de re-présentation en nous émancipant des limites de l'approche représentationnaliste et computationnelle, omniprésente dans les travaux présentés en section 1.2.

Section 2.2 : Une approche sémiotique et pragmatique de l'indicateur extra-financier

Nous poursuivons avec l'étude de l'approche pragmatiste et sémiotique présentée par Lorino comme une alternative à l'approche représentationnaliste et computationnelle. Nous revenons plus précisément sur les travaux et notions clés développées par les philosophes pragmatistes Peirce et Dewey. Nous montrons ensuite les apports et limites de la transposition de ces notions par Lorino pour étudier les organisations.

Section 2.3 : Revisiter quelques tensions qui animent la pratique gestionnaire au prisme de l'activité de représentation

Nous nous appuyons sur cette approche pragmatiste et sémiotique pour revisiter trois tensions centrales dans l'activité managériale qui affectent l'activité de mesure extra-financière : simplification et complexification, autonomie et contrôle, exploitation et exploration.

Section 2.4 : Vers l'étude de la pratique du contrôle extra-financier

L'approche pragmatiste et sémiotique souligne l'importance d'étudier la pratique des managers en situation pour comprendre l'activité de représentation. Dans cette dernière section, nous parcourons donc un ensemble de travaux qui se sont intéressés aux pratiques des professionnels de la RSE et plus particulièrement à la façon dont ils construisent les pratiques et les instruments de la RSE.

Conclusion : Nous avons besoin de recherches pour comprendre comment les managers fabriquent et utilisent les indicateurs extra-financiers pour la reddition et le contrôle organisationnel.

À l'issue de ces deux chapitres dédiés à la revue de la littérature, nous notons une relative absence de recherches critiques sur les pratiques des managers RSE qui doivent gérer en parallèle les besoins d'indicateurs à la fois pour rendre compte et pour gérer en interne l'organisation. Ce constat nous invite à mener une recherche au plus près de ces managers pour développer une compréhension interne et dynamique de l'activité de mesure extra-financière et son implication dans la pratique de contrôle de ces managers.

FIGURE 6 RÉSUMÉ DU CHAPITRE 2

Section 2.1 Rapporter et contrôler : deux activités de re-présentation du monde

Dans cette section, nous proposons d'appréhender les actions de **rapporter et de contrôler comme des activités de représentation du monde**. Pour ce faire, nous souhaitons tout d'abord **distinguer l'activité de la représentation de l'idéologie de la représentation** (2.1.1). Une fois cette distinction faite, nous nous appuyons sur les travaux de John Dewey pour voir en quoi représenter consiste à clarifier un flou qui est premier au regard de la fin poursuivie (2.1.2). Cette conception de la représentation est essentielle pour **désamorcer le piège représentationnaliste**. Effectivement, avec ce bref détour par une discussion philosophique, nous remarquons que la représentation est une activité, mais aussi un instrument. Cette observation nous conduit ainsi vers l'activité de représentation en gestion et notamment le rôle des instruments de gestion dans cette activité (2.1.3). Nous montrons que dans le cadre gestionnaire, **l'activité de représentation s'inscrit dans une relation de rendre compte médiée par des instruments de gestion**. Nous voyons ainsi comment la façon d'appréhender la représentation affecte l'utilisation de l'instrument de gestion et conduit à des tensions.

2.1.1 L'activité de représentation plutôt que l'idéologie de la représentation

Pour ouvrir notre questionnement sur le reporting et le contrôle comme activité de représentation, nous nous appuyons sur les travaux de Cath (2018) qui développe, dans la continuité de Jardat (2005), une critique de la matrice 2x2. Tout comme cette matrice, un indicateur extra-financier vient re-présenter un phénomène, c'est-à-dire produire une certaine réalité du phénomène, dans le but de le transformer en retour. Pour Cath, la matrice 2x2 est une illustration emblématique du réductionnisme managérial car ces matrices ferment la réalité sur ce qui est connu et enferment les situations dans des cas prédéfinis. Ces matrices ne laissent aucune place à l'inattendu, à la surprise ou au non-déterminé puisque toutes les options sont déjà connues. Cath souligne ici les limites de la représentation qui laisse inévitablement un « *en-dehors* » (Jardat, 2011). Ainsi, ce genre de matrice tend à réduire le connu à ce qui est mis en visibilité par l'instrument de gestion, contribuant à développer une lecture cohérente de la réalité. Cath reprend alors Letiche & Lissack (2011, p.19) qui proposent d'appréhender la cohérence comme le processus d'articulation de différents éléments dans le but de créer une unité qui a du sens :

L'action de rassembler des choses, des idées et des événements en une unité et un sens d'ensemble. La cohérence renvoie à la production de sens et à comment nous produisons du sens. (Traduit par nous) ³¹

Selon Cath, cette matrice est donc emblématique d'une certaine forme de cohérence qu'il qualifie de cohérence attribuée (« ascribed coherence »). Ces propos font écho à la critique de Lorino (2005) formulée à l'égard de l'approche classique du contrôle qui s'inscrit pleinement dans cette forme de cohérence en abordant un monde « déjà expliqué [et] raconté ». Cette cohérence attribuée, celle formalisée par les formulaires et les tableaux et reposant sur la catégorisation du réel, tend à produire un récit incontestable. Cette cohérence renvoie à la production de connaissance décontextualisée, généralisable et donc

³¹ « The pulling together of things, ideas and events into a unity and a sense of whole. Coherence is about making sense and about how we make sense ».

transposable. L'auteur souligne que cette cohérence est omniprésente dans les recherches en management et chez les managers.

Nous pouvons ainsi faire le parallèle entre l'application d'une matrice 2x2 aux cases prédéfinies sur un phénomène à l'application d'un indicateur standardisé dans toutes les filiales d'une multinationale pour appréhender un phénomène. Dans les deux cas, **le phénomène étudié est réduit à ce qui est défini préalablement**, que ce soient les cases de la matrice ou la définition de l'indicateur.

Or, Cath montre qu'il existe une autre forme de cohérence au sein des organisations, émergente cette fois (« émergent cohérence »), renvoyant à une forme de cohérence construite dans l'expérience par la production de connaissance située et éthique.

Albert Cath illustre la tension entre ces deux formes de cohérence avec l'exemple des fiches d'heures qu'un formateur doit remplir dans le cadre de l'encadrement de stages. L'accompagnement est chiffré à 35 heures pour être en ligne avec la réglementation. Or dans les faits, l'accompagnement est bien plus que cela, que ce soit en termes d'heures, mais également d'investissement personnel, affectif par exemple. Il montre ainsi la tension entre la production de connaissance décontextualisée que sont les tableaux et formulaires d'une part et d'autre part la production éthique et normative de connaissance qu'est l'expérience de l'étudiant stagiaire.

Ce faisant, Cath met en lumière l'émergence de deux réalités : d'une part, **la réalité administrative** imposée par les règles et les formalisations et d'autre part, **la réalité de l'expérience** du stagiaire. Cette réalité bureaucratique forme un simulacre – le moment où les différences entre fiction et réalité deviennent indiscernables – pour l'individu sur le terrain faisant l'expérience de cette réalité. Les formulaires, procédures, règles ne tiennent pas compte de l'expérience vécue et peuvent aller même jusqu'à la remplacer (Slager 2012, 23). L'expérience vécue est alors relayée au second plan. Cath met ici en exergue l'« irréductible différence » entre « ce qui advient » et « ce que peuvent en dire des êtres de langage » (Jardat, 2011) qui est centrale dans la relation entre reporting et contrôle. Alors que le reporting consiste à construire une re-présentation pour rendre compte du phénomène à une instance d'évaluation, le contrôle consiste à gérer la production de ces représentations (convergence des représentations et des buts) et à les mobiliser pour orienter les comportements.

Nous observons alors que la tension entre l'approche « intérieur-extérieur » et « extérieur-intérieur » du REF est une manifestation de cette activité de re-présentation du phénomène conduisant à la production de deux « réalités ». Une première réalité produite par les rapports extra-financiers et une seconde réalité produite par les instruments de contrôle de l'organisation. Alors que la littérature propose aujourd'hui **une distinction entre une réalité interne et externe**, Cath fait ici émerger la possibilité de l'existence de deux réalités au sein même de l'organisation. Ainsi, plutôt que de les opposer ou de tenter un dépassement de cette tension en élaborant une synthèse des deux modes de cohérence comme le propose l'approche de la synergie ou de l'intégration présentée précédemment, Albert Cath suggère une approche dialogique. Dans cette perspective dialogique, les deux modes de cohérence entretiendraient des liens étroits permettant un ajustement de la cohérence attribuée au plus proche de la cohérence émergente. Selon Cath (2018, 182)

S'il n'y a pas de cohérence vécue, les attributions sonneront toutes faux, seront inefficaces et (finalement) échoueront (*ibid.* : 34). En d'autres termes, la cohérence attribuée peut conduire, par la répétition de la

similitude et le déni de l'émergence, à une forme de folie collective ; mais il en va de même pour la cohérence émergente si elle n'est pas saisie par le dialogue, la réflexivité et la contextualisation permanente. Les fantasmes et les illusions collectives non critiques peuvent prendre le dessus : La cohérence émergente peut être fausse (...). La cohérence autour de fantasmes délirants peut être soutenue par des réseaux très forts d'affordances, d'événements et de significations » (*ibid.* : 198). On pourrait comprendre la citation ci-dessus comme suit : le moi doit transformer la cohérence émergente en cohérence attribuée. Cela pourrait être interprété comme le fait que le soi doit faire entrer l'émergent dans les moules ou les modèles des dénominations attribuées. Cela pourrait être considéré comme une contradiction dans les termes. L'émergence fait référence à la nouveauté qui est décrite dans les processus dialogiques, qui se transforment en de nouvelles formes d'imputation (étiquetage). Ces formes dépendent fortement de la contextualisation et de la réflexivité ; je propose donc que nous appelions ce processus cohérence partagée ou dialogique attribuée – c'est-à-dire que la cohérence dialogique attribuée est continuellement en cours de formation pour permettre et absorber le flux dialogique continu de la cohérence émergente³² (traduit par nous).

Cath nous propose de revoir la cohérence attribuée comme une cohérence en construction continue à partir d'une relation dialogique avec la cohérence émergente. Dans cette perspective, la réalité construite par la représentation est faillible et temporaire donc en perpétuelle reconstruction. Cath critique ici l'idéologie de la représentation portée par la focalisation sur la cohérence attribuée au détriment de la cohérence émergente.

Dès lors, il devient nécessaire **d'opérer une distinction entre l'idéologie de la représentation et l'activité de représentation**. Pour Chia (2014, p. 37) « alors que l'activité de représentation est intrinsèque à l'activité humaine, l'idéologie de la représentation consiste quant à elle en une extension de l'idée initiale de la représentation en un principe dogmatique et prescriptif qui relie la vérité à la représentation »³³. L'activité de représentation serait donc inévitable et inhérente à l'activité humaine, mais un problème surviendrait lorsque l'on tendrait à ériger la représentation comme reflet fidèle des choses en vue d'approcher la réalité. L'idéologie de la représentation s'inscrit dans une perspective dyadique entre la représentation et l'objet de la représentation dont il conviendrait de réduire au maximum l'écart.

³² « if there is no experienced coherence, the attributions will all ring false, be ineffective, and (eventually) fail (*ibid.*: 34). In other words, ascribed coherence can lead, through its repetition of sameness and denial of emergence, to a form of collective insanity; but the same applies to emergent coherence if it is not captured through dialogues, reflexivity, and ongoing contextualisation. Uncritically collective fantasies and self-delusion can take over: 'Emergent coherence can be false (...). Coherence cohering around delusional fantasies can be supported by very strong networks of affordances, events, and meanings' (*ibid.*: 198). One could understand the above quote as follows: self must transform emergent coherence into ascribed coherence. This could be interpreted that self must squeeze the emergent into the moulds or templates of the ascribed labels. This could be conceived of as a contradiction in terms. Emergence refers to novelty that is described in dialogic processes, which transform into new forms of ascription (labelling). These forms are highly dependent on contextualisation and reflexivity; thus, I propose that we should name this process shared or dialogic ascribed coherence – i.e. dialogic ascribed coherence is continuously in processes of formation to enable and absorb the ongoing dialogic flow of emergent coherence. »

³³ Traduit par nous

Representation	Object
image	reality
signifier	signified
action	intention
structure	relationships
menu	food
voltmeter reading	voltage
photograph	photographed scene
myths and rituals	culture
organizations	patters of interactions

**FIGURE 7 LES OBJETS ET LEURS REPRÉSENTATIONS : DUALISMES DANS L'IDÉOLOGIE DE LA REPRÉSENTATION
(CHIA, 2014, P.38)**

L'idéologie de la représentation constitue un problème dans la mesure où tenter de représenter fidèlement la réalité implique la stabilisation et la classification de cette réalité en isolant ses termes et **ne permet pas de penser le changement continu**. L'écart entre l'objet et la représentation devient, dans l'idéologie de la représentation, un dualisme³⁴. Cette approche se cristallise dans la cohérence attribuée où la construction des représentations vise à capturer la vérité.

Un style profondément ancré dans une ontologie de l'être par opposition à une ontologie du devenir. Un style qui privilégie la réflexion en termes d'entités discrètes et statiques, d'événements et d'effets plutôt que de relations, de mouvement, de processus et d'émergence. (Chia, 2014, p.33, traduit par nous)

Pour Hacking (1983, p.136), le concept de réalité est un concept de second-ordre qui ne peut émerger sans le concept de premier ordre qu'est la représentation. Le concept de réalité intervient donc dans un second temps afin d'apprécier la représentation au regard de son caractère vrai ou faux, réel ou irréel (Chia, p.36). Il y a réalité (temporaire) quand la représentation est validée par sa confrontation au monde.

Ces travaux nous ont permis de voir en quoi l'activité de représentation était au cœur de l'activité managériale mais également de distinguer l'activité de la représentation de l'idéologie de la représentation. Alors que Cath propose une approche dialogique pour tenir ensemble différentes réalités, il semble que les recherches sur l'alignement que nous avons parcouru tendent plutôt à préconiser une réforme de la cohérence attribuée. Face à cette impasse, il nous semble désormais nécessaire de comprendre les conceptions philosophiques sous-jacentes aux différentes façons d'appréhender la réalité et d'en rendre compte avant de tenter de comprendre comment s'opère cette activité de représentation qui est au cœur de l'activité managériale.

³⁴ Notons qu'en philosophie le dualisme est une opposition entre deux termes impliquant de manière plus ou moins explicite leur fixation et hiérarchisation.

Pour ce faire, nous proposons d'explorer les travaux de John Dewey (1925) et la nouvelle approche philosophique qu'il développe en s'appuyant sur deux grandes traditions philosophiques : aristotélicienne et moderne. Afin de saisir l'apport de Dewey qui constituera un élément central en toile de fond de notre recherche, il nous semble nécessaire de revenir sur ces traditions qui proposent différentes façons d'appréhender le monde. Nous soutenons que ce détour philosophique est nécessaire pour saisir les différentes façons d'appréhender et faire usage de la représentation.

2.1.2 Qu'est-ce que représenter? : Les apports de John Dewey et la philosophie pragmatiste américaine

Dans cette sous-section, nous proposons de penser l'activité de représentation à partir des travaux de John Dewey, considéré comme l'une des figures principales de la philosophie pragmatiste américaine³⁵ née dans les premières décennies du XXe siècle. Bien que les réflexions de Dewey s'inscrivent dans une discussion plus large nourrie par les différentes figures de ce courant philosophique comme Charles Sanders Peirce, nous faisons le choix dans cette sous-section de nous appuyer principalement sur les écrits de Dewey pour ses qualités didactiques. Comme nous le verrons dans la prochaine section (Section 2.2), avec la théorie des signes développée par Charles Sanders Peirce, ce dernier développe également une réflexion sur l'activité de représentation. Toutefois, l'ancrage logique de sa réflexion rend la transmission de cette posture plus difficile. Or, cette sous-section vise précisément à rendre cette posture accessible aux lecteurs.

2.1.2.1 L'impact de la conception aristotélicienne sur notre façon d'appréhender le monde

Pour Dewey, nous avons tendance à rechercher la stabilité dans le monde car la constance rassure et apporte des certitudes confortables. La stabilité apporte la paix alors que le changeant, source de précarité, est une menace (Dewey, 1925, p. 56). Pour montrer les implications de cette façon d'appréhender le monde, Dewey s'appuie sur la philosophie aristotélicienne qui s'est développée à partir de l'observation des astres. Cette particularité est importante puisqu'une étude des astres consiste à étudier une chose qui disparaît puis réapparaît. Dans la philosophie aristotélicienne, cette instabilité était appréhendée comme un manque de persistance de l'être de la chose. Dès lors, une chose qui manque de persistance apparaît comme moins forte, moins affirmée qu'une chose qui persiste et est toujours visible, elle serait le « signe de ce qui ne tenait pas son être de soi-même, mais dépendait au contraire de quelque chose d'extérieur, et dont l'occurrence est intrinsèquement contingente et non nécessaire. » (Dewey, 1925, p. 406). Dans cette philosophie, la connaissance repose donc sur la stabilité de l'objet de connaissance. La stabilité et la régularité sont valorisées alors que le changeant et l'imprévisible sont négligés. On remarque ainsi l'introduction d'une hiérarchie entre d'une part le stable, apportant certitude et constance, auquel on attribue une grande valeur et d'autre part tout ce qui serait changeant, alternant entre le visible et l'invisible. Le changeant serait de moindre valeur car imparfait et non finalisé. À travers cette conception, les organes de la perception sont dévalorisés car instables et trompeurs. Nous retrouvons

³⁵ En plus de John Dewey, on considère traditionnellement trois autres figures majeures : Charles Sanders Peirce, George Herbert Mead et William James. Néanmoins, d'autres personnes ont joué un rôle central dans le développement de cette philosophie (Josiah Royce, Jane Addams, Mary Parker Follett notamment).

encore cette conception dans la philosophie moderne de Descartes avec l'exemple du bâton qui nous apparaît tordu une fois plongé dans l'eau. Cet exemple illustre la conception cartésienne préconisant de mettre nos sens de côté pour atteindre la connaissance. Il est intéressant de noter que cette conception se développe après les périodes de l'âge classique et du romantisme où la représentation joue un rôle central, élaborant une discrimination sur la base des critères visibles. Comme le montre Michel Foucault (1966), l'épistémè taxinomique repose sur l'agencement des choses selon les caractéristiques visibles. Nous voyons ainsi en quoi l'idéologie de la représentation évoquée précédemment prend racine dans une période antérieure développant une approche dyadique entre les objets et leur représentation.

Pour Dewey, l'approche moderne appréhende la pensée comme construite en dehors de l'expérience, celle-ci serait isolée et donc plus stable et fiable que nos sens soumis à la variabilité de l'expérience. Dans cette conception philosophique, il ne s'agit donc pas de construire des représentations de la chose mais bien de tenter d'accéder par la pensée à l'essence de cette chose. La pensée est alors représentation vraie de la chose.

Néanmoins, nous remarquons une certaine continuité entre ces différentes périodes. Bien que l'épistémè de l'âge classique s'appuie sur la représentation comme reproduction de la chose, elle admet néanmoins l'existence d'une structure initiale cachée dont l'état actuel des choses garderait trace. Ainsi, par l'étude de ces traces, nous serions à même de retrouver l'ordre initial. Foucault (1966) illustre cela à travers la taxonomie des êtres-vivants reposant sur l'étude des caractéristiques visibles de l'espèce ou bien encore par la conception du langage à l'âge classique. Le langage est alors appréhendé comme grammaire générale où les différentes langues seraient issues de l'érosion d'une langue originelle affectée par les évolutions de l'environnement et des peuples. Tandis que l'épistémè classique vise à retrouver l'ordre originel par l'observation, **l'âge moderne s'est développé en s'éloignant de cette conception pour privilégier l'organisation d'une représentation suivant ses propres lois.** C'est cette fois-ci par le détachement de l'observation des choses, considérée comme potentiellement trompeuse, que la représentation à l'âge moderne revendique la capacité d'accéder à l'ordre originel.

2.1.2.2 La révolution scientifique comme bouleversement de l'appréhension du monde

Pour Dewey (1925, p. 53), cette première tradition philosophique (classique) a connu un basculement avec la révolution scientifique qui nous a amenés à restreindre les « objets réels » aux « objets de connaissance ». Cette seconde tradition philosophique (moderne) qui s'intéresse au changement se distingue de la première qui s'occupait de la stabilité et de l'immuable. Toutefois, l'objectif reste selon lui le même dans le sens où cette philosophie vise également la production de connaissances stables. Alors que dans la conception aristotélicienne, la connaissance devait être produite par l'observation sans interaction avec l'objet pour accéder à la chose en soi, la science moderne vise à produire de la connaissance en modifiant l'objet. Dans la science moderne, il est admis que les représentations de l'objet étudié sont construites par des outils qui affecteront l'objet. Toutefois, ces perturbations ont simplement pour but de générer des réactions de cet objet en vue de mieux identifier son essence. Dès lors, la production de connaissance s'appuie sur l'étude de causalité permettant d'établir des lois générales afin de rendre compte de l'objet en tant que réalité objective.

Au XXe, les propos de Lord Kelvin rapportés par Berland et al (2008) ayant conduit à l'adage contemporain « on ne gère bien que ce que l'on mesure » illustrent cette façon d'appréhender le monde :

When you can measure what you are speaking about and express it in numbers, you know something about it.

La mise en nombre devient alors un moyen de connaissance privilégié. Dans le cadre de cette philosophie, qui a modelé notre façon d'appréhender le monde, nous avons eu **tendance à exclure du réel et dévaloriser ce que nous ne parvenons pas à mesurer et formaliser** scientifiquement comme la volonté, les sentiments ou bien l'affectivité. Ces dimensions de l'expérience ont été laissées dans l'esprit du sujet qui en fait l'expérience comme si elles n'avaient pas d'importance puisque nous arrivions, par la mesure, à la chose en soi. Or, pour Dewey ces dimensions font intégralement partie de l'expérience puisqu'elles en affectent l'issue.

2.1.2.3 Appréhender le monde à travers l'expérience vécue

Pour Dewey, nous serions passés d'une société faisant sens de l'invisible par le recours aux divinités et au surnaturel à une société faisant sens de l'invisible en se remettant aux experts et à la croyance en leur capacité à expliquer cet invisible. Or, il objecte à cette seconde société et à sa façon d'appréhender le monde par le régime de la démonstration de la causalité, de ne pas considérer l'expérience dans son intégralité. Pour Dewey, que ce soit dans la démarche scientifique ou ordinaire, **nous nous livrons systématiquement à un processus de sélection des éléments du phénomène**. Selon Dewey (p.138) :

Tous les éléments d'un phénomène sont sur le même plan, mais ils sont loin d'avoir la même importance comme signes ou évidences. Aucune fiche, aucune étiquette ne signale ce qui est accessoire et ce qui ne l'est pas [...] c'est pourquoi un jugement tenant compte surtout de la situation ou de l'événement accessible aux sens est nécessaire [...] il élimine, rejette, fait un choix, découvre ou met en lumière.

En effet, comme le souligne Dewey (1925 p.55), « il ne s'agit pas de nier ce qui est mis de côté, car l'omission porte seulement sur ce qui ne concerne pas le problème particulier que l'on pose et les buts que l'on poursuit. ». En d'autres termes, il ne serait **pas pertinent de reprocher l'absence d'exhaustivité de l'expérience puisque celle-ci émerge d'un problème parmi d'autres**, construit par l'individu, poursuivant certains buts. Ainsi, comme l'expérience est problématisée et finalisée, elle est située et ne peut être totale dans la mesure où « nous choisissons les éléments que nous espérons, que nous croyons être des signes en faveur d'une opinion » (*ibid*, p.138).

Cette sélection se fait au regard de l'objectif poursuivi, compte tenu des influences de certaines habitudes³⁶ de penser acquises par nos expériences passées mais toujours révisables par l'observation de nouveaux faits. Par conséquent, **Dewey ne propose pas de dépasser cette situation d'incomplétude** par l'intégration de tous les éléments de la réalité pouvant être considérés, ce qu'il reconnaît comme évidemment impossible. À l'inverse, il souligne la nécessité de ne pas oublier qu'un filtre a été appliqué lorsque nous avons construit le problème, ce qui est rendu visible afin d'atteindre un certain but.

³⁶ Nous définissons plus précisément la notion pragmatiste d'*habitude* au point 2.3.3.2.

Il est impossible de donner des règles fermes et fixes relativement au procédé qu'il convient d'employer pour choisir, éliminer ou retenir les faits (*ibid*, p.139).

Dans la conception de Dewey, il n'y a donc pas d'essence des choses, puisque la chose est multiple et potentialités. **Premier est d'abord le flou qui est ensuite clarifié au regard des fins poursuivies** (Dewey, 2014, p. 140).

So far as we sit passive before objects, they are not distinguished out of a vague blur which swallows them all. (Dewey, 1910, p. 123)

C'est la volonté et les fins poursuivies qui feront advenir telle ou telle potentialité. Dewey distingue **trois écueils** présents dans les anciennes traditions philosophiques que sa conception propose de dépasser. Tout d'abord (i), la nette dissociation entre sujet et objet, soit la dissociation entre « ce sur *quoi* porte l'expérience, et les *modalités* de ces expériences elle-même » (2014, p.61). Deuxièmement (ii), les « privilèges excessifs accordés aux aspects des objets connus, aux dépens de la qualité des objets de plaisir et de peine, de l'amitié et de la sociabilité, de l'art et de l'industrie » (*ibid*, p.61). Ces conceptions amènent à dévaloriser tout ce qui n'est pas parfaitement connu, qui relève de l'indécis, de l'inclassable ou encore de l'incertain. Enfin (iii), ces conceptions tendent à isoler ces objets connus, venant ainsi les extraire de leur contexte de connaissance marqué par certaines valeurs et motivations ayant conduit à des simplifications (choix de certains stimuli plutôt que d'autres). Ces anciennes conceptions tendent donc à isoler les éléments que nous sommes parvenus à stabiliser et à invisibiliser ceux qui ne peuvent l'être. **Il ne s'agit donc pas de critiquer la partialité d'une représentation mais plutôt de savoir identifier la finalité qu'elle poursuit pour pouvoir la discuter, la faire évoluer, en proposer d'autres et faire évoluer ce qui a été stabilisé et invisibilisé.**

2.1.3 L'activité de représentation est inscrite dans une relation de rendre compte médiée par des instruments de gestion

Cette perspective philosophique nous invite à questionner la façon dont l'activité de représentation conduisant à la production de chiffres est appréhendée dans la littérature en gestion car nous y retrouvons nombre des écueils soulevés par Dewey. L'activité de représentation des managers peut être étudiée sous de multiples facettes. Au regard de notre problème relatif à l'étirement des indicateurs extra-financiers vers de multiples fonctions et destinataires, il nous semble important de parcourir les travaux qui montrent que l'activité de représentation est inscrite dans une relation de rendre compte très souvent médiée par des instruments de gestion.

Il apparaît indispensable de considérer les instruments de gestion mobilisés par les managers pour étudier l'activité de représentation en gestion. Au-delà de leur multiplication depuis quelques décennies dans les organisations (Moison, 1997 ; Segrestin, 2004) conduisant à leur omniprésence, nous savons que ces **instruments de gestion ont un effet considérable sur la façon dont les individus vont appréhender le monde et produire des jugements sur les phénomènes**. Berry qualifie même ces instruments de gestion de « technologies invisibles » (Berry, 1983). Loin d'être de simples outils au service des volontés des managers, ces instruments de gestion « constituent un élément décisif de la structuration des situations et de leur évolution et qu'ils engendrent souvent mécaniquement des choix et des comportements échappant aux prises des volontés des hommes, parfois même à leur conscience ; ils conduisent ainsi les organisations dans des directions voulues parfois par personne et les rendent même rebelles aux efforts de réforme » (p.5). Ainsi, de nombreuses

recherches ont tenté de comprendre la « morphologie » de ces instruments (Hatchuel et Weil, 1992), comment étaient-ils conçus et utilisés et quel rôle (Berry, 1983 ; Moisdon, 1997) jouaient-ils dans l'activité managériale comme l'organisation de l'action collective (Lorino, 2002).

Dans cette troisième sous-section (2.1.3), nous proposons dans un premier temps (2.1.3.1), de voir en quoi relation de rendre compte et instruments de gestion sont étroitement liés et comment cette relation structure l'activité de représentation des managers. Puis dans un second temps (2.1.3.2), nous tentons de mettre en lumière les conceptions sous-jacentes des instruments de gestion en parcourant différentes tensions qui animent cette littérature.

2.1.3.1 Le lien étroit entre relation de rendre compte et instrumentation de gestion façonne l'activité de représentation des managers : le processus de quantification comptable.

Notre revue de littérature a permis de mettre en exergue la place centrale des représentations chiffrées des phénomènes extra-financiers dans l'activité de MEF. En effet, les grandes organisations sont traversées par des relations entre une unité centrale destinataire de comptes et des unités locales devant rendre compte de leurs actions. Cette relation n'est jamais directe, mais passe toujours et de plus en plus par des instruments de gestion devenus omniprésents (Moisdon, 1997 ; Segrestin, 2004). Parce que l'unité centrale est destinataire de multiples localités, **la quantification comptable devient un processus essentiel pour comparer et agréger les comptes produits par les différentes localités**. Nous proposons d'étudier la quantification comptable et non pas uniquement la comptabilité puisque la première n'est pas exclusive de la seconde et tend même à devenir un prérequis à toute action (Supiot, 2015). Nous proposons ainsi d'examiner la quantification comptable comme une activité centrale dans la MEF des managers.

2.1.3.1.1 *Le processus de quantification : l'apposition de conventions sur le réel pour exercer une gestion à distance*

Dans le cadre de cette recherche, nous nous intéressons à la MEF (prise comme une activité) des managers situés à différents niveaux de l'organisation. Cette problématisation nous conduit à considérer les travaux de Fabre sur la quantification comptable dans les bagnes de Guyane. Cette recherche est remarquable car Fabre (2019) étudie la fabrication et l'utilisation des chiffres comptables par les responsables des pénitenciers dans les bagnes et ceux en métropole. En s'appuyant sur une conception « conventionnaliste » de la quantification (p.26), il étudie l'opérationnalisation des techniques de quantification à travers trois « phases d'élaboration et de mise en œuvre des différentes sortes de conventions d'équivalence comptables (enregistrement, évaluation et agrégation) ».

La première phase d'enregistrement constitue un choix de catégorisation qui consiste à « *qualifier des cas individuels selon des règles uniformes en vue de leur mise en nombre* » (p.160). Bien que ces catégories apparaissent comme données, les individus locaux apparaissent plus ou moins en mesure de se détourner des catégories préétablies et d'opérer une autre distribution des objets.

Dans la continuité des travaux de Foucault, un courant de recherche a pu mettre en évidence le rôle des technologies de mesure dans cette construction du visible (Burchell et al., 1980 ; Miller & O'Leary, 1987 ; Neu et al., 2006 ; Townley, 1995), c'est-à-dire le processus de sélection des éléments du phénomène. Ces travaux critiques sur la comptabilité ont montré comment

la construction d'entités objectives, pouvant être évaluées et comparées, permettait l'action à distance par la création d'espaces de visibilité (Mennicken & Miller, 2012). Ces travaux nous invitent à voir comment cette sélection est ancrée dans un rapport de savoir-pouvoir. Townley (1995) montre en quoi la mesure de la performance relève d'une technologie disciplinaire produisant un terrain fertile au mécanisme de normalisation (Townley, 1996) qui transforme des sujets en objets et rend possible une gestion à distance (Sauder & Espeland, 2009). Pour le cas des enjeux environnementaux, où les impacts de l'entreprise ne sont pas toujours perceptibles ni sensibles tels que l'empreinte carbone, la production de chiffres comptables tient un rôle central en permettant de rendre visible ou invisible un impact ou bien de matérialiser un progrès. Avec la quantification, l'entreprise peut convaincre en objectivant l'effectivité de ses politiques.

La seconde phase d'évaluation vise à convertir les données produites par la phase d'enregistrement en une unité conventionnelle pour la faire entrer dans « l'espace d'équivalence » (Desrosières, 2008, p. 212). Dans le cas de la comptabilité, cette unité est souvent monétaire, mais la comptabilité extra-financière fait émerger d'autres conventions comme la tonne équivalent CO₂ grâce à laquelle il est possible d'établir des équivalences entre différents gaz à effet de serre. L'existence d'une pluralité de conventions manifeste un choix entre différentes méthodes d'évaluation favorisant certaines plutôt que d'autres. Fabre distingue le « choix conceptuel » (p.170) et le « choix matériel » (p.175) à l'œuvre dans le recours à telle ou telle méthode d'évaluation. Le choix conceptuel fait référence au choix d'une méthode d'évaluation au regard des objectifs et de ses intérêts. Le choix matériel renvoie aux conditions dans lesquelles il est ou non possible de recourir à une certaine méthode d'évaluation.

La troisième phase d'agrégation aboutit à la production d'agrégats établissant des liens entre divers phénomènes quantifiés (Fabre, 2019, p.184). La production de ces agrégats constitue un « moyen d'organiser, d'intégrer et d'éliminer de l'information » (Sauder & Espeland, 2009, p. 17, traduit par nous) et de ce fait permet la simplification de deux manières : en rendant non pertinente une vaste quantité d'information (ce qui ne rentre pas dans les agrégats) et en imposant à ce qui reste une mesure homogène.

Les différentes étapes de ce processus de quantification mettent en évidence la dimension politique des technologies de mesure où la quantification devient un « outil de preuve » (Chiapello & Desrosières, 2006) soutenant l'exercice d'un pouvoir à distance. Le développement de la statistique, en lien étroit avec l'État, en est une illustration. Par le développement de la statistique, l'État tente de mieux connaître ce sur quoi il tente d'exercer un contrôle tout en produisant des arguments pour justifier et légitimer son action. Dans les systèmes démocratiques, ces technologies contribuent également à dépersonnaliser les choix politiques (Porter 1995 ; Jasanoff 1991 ; Ezrahi 1990). L'usage des statistiques pendant la période coloniale, ayant permis d'exercer un contrôle sur les populations (Cohn 1996 ; Anderson 1983), est un cas édifiant pour montrer en quoi les technologies de mesure soutiennent l'exercice d'un pouvoir à distance.

Ce processus enregistrement-évaluation-agrégation se révèle pertinent à l'aune de notre questionnement car il explique **comment la quantification transforme une activité locale en une représentation normée et ainsi comparable**. Nous voyons que ce processus produit des représentations qui **ne miment pas la réalité locale**, mais qui, bien au contraire, **oppose des conventions sur des situations locales** pour rendre une gestion à distance possible. En

permettant de catégoriser, évaluer et agréger les flux physiques de l'activité, la comptabilité habilite celui qui reçoit les comptes à apprécier l'action de celui à qui la tâche a été déléguée. À cet égard, la comptabilité fixe des conventions à partir desquelles il devient possible d'apprécier une pluralité de situations particulières.

2.1.3.1.2 *L'échec de la gestion à distance : une représentation n'est pas une simple mise en œuvre d'une convention*

Néanmoins, ces différentes étapes peuvent être insuffisantes, comme en témoigne l'échec du projet de gestion à distance des bagnes par les responsables en métropole. Fabre (2019) distingue différentes pratiques comptables locales intervenant dans le processus de quantification et fragilisant la possibilité d'un contrôle à distance. Parmi ces différentes pratiques locales nous pouvons souligner la *falsification*. Cette falsification est une pratique visant à produire « les *bons* enregistrements comptables » (p.167), c'est-à-dire conforme aux normes, tout en dissimulant les détournements opérés localement. Cette pratique montre comment la fabrication des comptes peut être mise au service de l'action locale et venir à l'encontre des intérêts de celui qui est destinataire des comptes. Cette pratique met en exergue l'écart qui peut émerger entre d'une part les pratiques de gestion locale, telles qu'elles sont représentées et donc appréhendées par le centre, et d'autre part leur « réalité locale ». La comptabilité n'apparaît alors plus comme un simple moyen de contrôle à distance au service de celui qui reçoit les comptes, mais également un instrument pour **les responsables locaux qui disposent d'une capacité à modeler les comptes pour leurs propres intérêts**. Les opérations comptables apparaissent ainsi comme le produit et la source de rapports de pouvoir, modelés par ces derniers tout en contribuant à les maintenir et à les faire évoluer. Enfin, Fabre (2019, p.184) met en évidence un « effet de décontextualisation » qui constitue l'une des limites de la troisième étape d'agrégation du processus. Cet effet de décontextualisation renvoie à une incomplétude de la représentation conduisant à des décisions déconnectées de la « réalité du terrain » (Fabre, 2019, p. 185).

Nous voyons que ces représentations ne sont pas une simple ou directe apposition de la convention sur le réel puisque celles-ci peuvent être manipulées par les acteurs locaux afin de produire des représentations correspondant à leurs intérêts. **La représentation de l'activité locale apparaît ainsi comme un jeu de pouvoir entre d'une part les destinataires des comptes qui élaborent des conventions imposées pour appréhender les phénomènes et d'autre part les producteurs de comptes qui se saisissent de l'écart entre la convention et le phénomène pour produire des représentations servant leurs intérêts**. On remarque ainsi que les conventions et la conformité des représentations à celles-ci peuvent venir masquer les jeux d'influence entre les acteurs ainsi que les choix et les influences dans la fabrication des comptes.

Bien que nous reconnaissons l'intérêt de ces résultats, **nous nous détacherons de cette approche conventionnaliste** qui nous semble problématique à plusieurs égards pour appréhender l'activité de production de représentations comptables. Tout d'abord, la fabrication de ces représentations apparaît comme un processus linéaire, de **l'élaboration de la convention jusqu'à sa mise en œuvre**. Cette lecture instaure une dichotomie entre la conception de la convention d'une part et sa mise en œuvre et son détournement lors de l'usage d'autre part. En sus, l'opposition entre le chiffre comptable qui serait falsifié et la réalité locale nous semble problématique, car elle conduit à une approche représentationnelle (limitée) où la représentation comptable est appréhendée comme une représentation

toujours partielle et manipulée de la réalité. La représentation, même si elle est appréhendée au travers de ses limites et de ses failles, semble tout de même appréhendée au travers de la question du **mimétisme avec le réel**.

2.1.3.1.3 *La fabrique d'une représentation vise la production d'un certain effet*

La recherche ethnographique de Fauré (2008) au sein d'une entreprise de construction nous amène plus loin dans l'étude de cette relation de rendre compte et la fabrique de représentation. Alors que l'étude de Fabre (2019) nous invite à voir la fabrique d'une représentation comme la gestion d'un écart entre la représentation et le réel, cette seconde recherche (Fauré, 2008) invite à voir la fabrique d'une représentation comme la production d'un certain effet.

Cette étude porte sur les interactions entre conducteur de travaux, directeur et contrôleur de gestion, se coordonnant pour « lisser » les comptes afin qu'ils puissent être acceptés par la hiérarchie. Dans cette entreprise de construction les aléas du projet conduisent à de nombreuses variabilités des résultats qui ne peuvent pas toujours être discutées ni expliquées. L'écart entre les flux physiques (rythme de l'activité) et la quantification de ces flux (rythme du contrôle budgétaire) constitue un problème, car il conduit à de fausses alertes pour la hiérarchie. Par conséquent, les managers sont conduits à « lisser » les chiffres pour correspondre au rythme du contrôle budgétaire et réduire cette variabilité. L'auteur met ainsi en évidence l'existence d'une *norme d'esthétique* informelle caractéristique de l'écart entre l'activité de *fabrication* et de *rendre compte*. Cette *norme d'esthétique* est la matérialisation d'une mise en scène de la compétence gestionnaire où les différentes parties prenantes impliquées dans la construction des comptes vont chercher à réduire l'écart entre flux physique et rythme du contrôle budgétaire.

Cette étude montre que les acteurs, comprenant que le budget est destiné à des acteurs disposant d'une perspective différente de la leur, vont « jouer avec les chiffres » pour produire chez le destinataire des comptes un certain effet. En l'occurrence ici, l'effet d'une conformité aux normes attendues.

Fauré (2008) met ainsi en exergue l'écart qu'il existe entre l'activité de *fabrication des comptes* et celle de *rendre compte*. Cette recherche nous montre que dès que l'on étudie plus précisément la fabrication de ces comptes, nous remarquons que **les individus manipulent les normes comptables pour produire des représentations au service de l'action locale permettant plus ou moins de répondre aux attentes de celui qui est destinataire des comptes**.

2.1.3.1.4 *Conclusion : Le processus de quantification comptable comme instrument qui modèle et est modelé par la relation de rendre compte*

Ces deux travaux nous ont permis d'étudier le processus de quantification comptable dans le contexte de la relation de rendre compte. Nous notons ainsi que la quantification comptable instrumente la relation de *rendre compte*. Cette dernière consiste pour celui à qui on délègue une tâche de rendre compréhensible son action à un second qui lui a confié cette tâche. L'activité de rendre compte implique un exercice de disposition des arguments et de mise en scène rétrospective des éléments visant à produire une certaine interprétation chez le destinataire des comptes. L'enjeu n'est donc pas de mimer l'activité effective comme dans

une approche représentationnelle, mais plutôt de produire un certain effet. **À cet égard, nous remarquons que le chiffre en tant qu'instrument modèle et est modelé par l'activité de rendre compte.** Les activités de rapporter et de contrôle sont toutes deux instrumentées et liées par le processus de quantification. Ce dernier apparaît donc particulièrement intéressant à étudier pour comprendre les tensions qui interviennent dans l'activité de médiation.

Ces travaux viennent également enrichir la revue de littérature, proposée dans le premier chapitre, en montrant que l'imposition d'une convention (comme c'est le cas dans le processus de quantification comptable) n'est pas totalement (ou seulement) contraignante pour les acteurs locaux puisque ces acteurs disposent de marges de manœuvre pour jouer avec les chiffres afin de produire certains effets.

2.1.3.2 Les différentes façons d'appréhender l'activité de représentation conduisent à tirailler l'instrument de gestion entre différentes fonctions

Nous avons montré que l'activité de représentation s'inscrit dans des relations de rendre compte où les destinataires tentent d'exercer un contrôle à distance en s'appuyant sur des représentations. En parallèle, les préparateurs de ces comptes utilisent ces représentations pour tenter de produire certains effets chez le destinataire. Nous avons également vu que cette relation de rendre compte est instrumentée par le chiffre.

Notre intérêt va désormais se porter sur les conceptions sous-jacentes des instruments de gestion. Nous nous arrêtons sur quelques tensions qui animent le rapport de médiation avec le monde que propose l'instrument de gestion. Cela nous semble particulièrement important car la façon d'appréhender l'instrument de gestion, son rôle et son rapport au réel va orienter la fabrique des mesures, l'usage qui en est fait par les managers. De plus, les chercheurs ne sont pas non plus dénués de toute conception de ce qu'est un instrument de gestion et ce qu'il permet de faire ou doit faire. Par conséquent, cette étude des conceptions sous-jacentes et implicites de l'instrument de gestion vise également à prendre du recul sur les analyses et critiques formulées par les chercheurs s'appuyant eux-mêmes sur une certaine conception de l'instrument de gestion.

2.1.3.2.1 *Première tension : L'instrument de gestion tirailé entre représentation et action*

La première tension qui anime la littérature sur les instruments de gestion porte sur l'articulation de la représentation et l'action. Les instruments de gestion doivent représenter le réel tout en habilitant l'action pour le transformer.

Dans leur recherche sur la prise de décision des managers, De Geuser et Fiol (2004) proposent une discussion sur cette tension et le rôle des instruments de gestion en formulant une critique de la critique fondée sur l'idéologie de la complexité. Pour les auteurs, le problème n'est pas tant que les instruments de gestion simplifient le réel, mais bien que les managers omettent cette étape de simplification requise par l'action. Ils ajoutent que les chercheurs omettent également que les instruments de gestion doivent viser l'action et que la **simplification est donc inévitable**. Pour De Geuser et Fiol, il s'agit pour les managers de tenir ensemble réduction de la complexité nécessaire à l'action d'une part, et restitution de cette complexité pour l'instruire d'autre part. Cette distinction nous renvoie aux travaux évoqués

précédemment³⁷ (Janicot, 2007) qui soulignaient la tension entre le besoin de réduire la complexité pour un objectif de communication générale et de restituer la complexité pour permettre le contrôle local (Virtanen et al., 2013).

Ces deux objectifs contradictoires sont parfois niés et dans les cas où cette contradiction est gérée, celle-ci peut se faire par un découplage comme dans le cas de la comptabilité qui distingue d'une part, la comptabilité générale pour l'objectif de communication et de conformité et d'autre part, la comptabilité de gestion pour l'objectif de production d'information en soutien de la prise de décision. Ainsi, plutôt que complexifier les outils de gestion, De Geuser et Fiol proposent de maintenir une certaine simplicité des instruments de gestion et de développer (et renouveler) des heuristiques stimulant la réflexion des managers.

2.1.3.2.2 *Deuxième tension : fréquentiste et épistémique, deux perspectives complémentaires mais potentiellement antagonistes pour représenter un phénomène*

Dans les travaux sur le développement des statistiques, on note une autre tension relative à l'usage des instruments de gestion pour produire des chiffres. Cette tension se manifeste par l'opposition entre la perspective *fréquentiste* qui adopte une position macro-sociale porteuse d'un regard décontextualisé sur le phénomène à représenter et la perspective *épistémique* qui renvoie à une position subjective ancrée dans l'expérience vécue par l'individu (Desrosières, 1993, p. 72). L'exemple de l'inoculation de la variole illustre cette tension entre l'enjeu de sauvegarde de la population, enjeu macro-social (perspective fréquentiste) et l'enjeu de survie de l'individu privilégiant son intérêt personnel (perspective épistémique). Nous remarquons ici que la distinction entre fréquentiste et épistémique renvoie à un changement d'échelle et la distinction entre global et local. En effet, la perspective fréquentiste défend une **perspective globale et agrégée** tandis que la perspective épistémique défend une **perspective locale et située**. Chacune disposant de sa légitimité et de sa pertinence. À travers cet exemple, on remarque que deux intérêts et objectifs légitimes conduisent à **deux façons de représenter le monde et donc deux mesures différentes**. Selon la perspective adoptée, les arguments et les représentations diffèrent. L'objectivation permise par la quantification contribue à promouvoir une perspective fréquentiste qui appuie son raisonnement sur la multiplication des événements. Le phénomène devient important uniquement lorsqu'il prend de l'ampleur. Or, se limiter à cette perspective peut conduire à négliger ou délégitimer l'expérience telle qu'elle est vécue par un individu. Avec cette distinction entre fréquentiste et épistémique, on remarque que **le critère d'appréciation de la rationalité est en lien direct avec la perspective initialement choisie** (Desrosières, 1993, p. 66) et donc la finalité associée à l'activité de mesure et donc de représentation.

2.1.3.2.3 *Troisième tension : L'instrument de gestion structure sans déterminer le rapport de médiation*

Cette opposition entre épistémique et fréquentiste montre comment un instrument de gestion comme la statistique, ancrée dans une approche fréquentiste, peut orienter la façon dont les individus vont interagir avec le monde ainsi que leur comportement en structurant leur rapport de médiation. Cela nous conduit vers une troisième tension sur le pouvoir

³⁷ Cf Section 1.3

structurant des instruments de gestion qui structure le rapport de médiation (a) sans pour autant le déterminer (b).

a. L'instrument de gestion structure le rapport de médiation...

Pour Hatchuel et Weil (1992), l'outil de gestion articule trois éléments. Premièrement, un *substrat formel*, soit un support concret dans lequel s'incarne l'outil comme un tableau, des courbes ou des graphiques. Deuxièmement, une *philosophie gestionnaire* qui promeut un certain comportement de travail « soit en les organisant (comme dans une procédure opérationnelle), soit en incitant à leur adoption (comme dans un outil de rémunération ou d'évaluation) » (Detchessahar & Journé, 2007). Enfin, une *vision simplifiée des relations organisationnelles*. L'outil de gestion définit « la "scène" et les participants à la scène dont l'outil va régler le jeu » (Detchessahar & Journé, 2007). Les travaux critiques sur les instruments de gestion montrent comment les instruments de gestion peuvent être mobilisés par certains individus ou groupes pour en dominer d'autres ou bien normaliser et orienter leurs comportements (Boussard & Maugeri, 2003). Nous voyons ainsi que les instruments de gestion ne sont pas neutres, mais qu'ils constituent bien au contraire des *technologies invisibles* structurant les situations et les comportements (Berry, 1983). Les instruments de gestion viennent ainsi modifier le rapport de médiation entre l'individu et le monde.

b. ... sans pour autant le déterminer

À partir de la conception de l'instrument de gestion proposée par Hatchuel et Weil (1992), nous remarquons que l'instrument de gestion est indissociable d'un certain nombre de règles venant contraindre l'action de l'individu. Pour certains, il serait même porteur d'un « script » ou d'un « scénario » (Akrich, 2006, 163). En d'autres termes, une « (pré)vision du monde » serait inscrite dans le contenu technique (Akrich, 2006). Or, il a été montré que les hypothèses de rationalité intégrées dans les outils étaient irréalistes par rapport aux rationalités locales constituant les organisations (Moison, 1997). Dès lors, ce script contenu dans l'outil de gestion s'avère insuffisant pour appréhender les pratiques et comportements des individus mobilisant cet instrument de gestion. En d'autres termes, nous savons qu'il **existe un écart entre les hypothèses et les prescriptions des concepteurs lors de la conception de l'outil et lors de leur mise en œuvre**. Comme nous le savons depuis Berry (1983), les instruments de gestion échappent aux Hommes. Ce dernier adopte ainsi une position opposée aux travaux critiques dominants de son époque. Les travaux auxquels l'auteur s'oppose présentent les instruments de gestion comme des « auxiliaires discrets et fidèles du pouvoir ». À l'inverse, ils proposent de les qualifier de « technologies invisibles » qui structurent la façon dont les managers appréhendent le monde.

2.1.3.2.4 *Quatrième tension : L'instrument de gestion habilite et contraint*

Cet écart entre conception et usage est au cœur des travaux sur **l'appropriation des instruments de gestion** qui se développent depuis une quinzaine d'années (Grimand, 2006, 2012, 2016 ; Vaujany, 2006). Ces travaux s'inscrivent en contrepoint de l'approche dominante qualifiée d'instrumentale où l'instrument de gestion, mimant le réel, influencerait directement les comportements. L'instrument agirait par lui-même, permettant la mise en œuvre d'un savoir existant incorporé lors de la conception. Dans cette perspective, un instrument de gestion, tel qu'un indicateur, s'améliorerait en se rapprochant du réel et de la pratique. Cette approche est manifeste dans la conceptualisation du cycle de contrôle traditionnel où les indicateurs de gestion, en mettant en lumière l'écart avec l'objectif fixé,

viendraient prescrire de façon univoque le comportement à adopter. À l'inverse, avec le concept d'appropriation, ces auteurs montrent comment les instruments de gestion, plus que des instruments de mise en œuvre de savoirs, sont **impliqués dans la construction de sens**, la régulation de l'activité, l'organisation des relations entre les acteurs ou encore l'apprentissage organisationnel (Grimand, 2012).

En s'appuyant sur les travaux de Reynaud (1988) sur la régulation de l'activité, les auteurs proposent de sortir d'une approche où l'instrument de gestion orienterait les comportements en étant conçu puis mis en œuvre pour penser un processus dynamique inscrivant l'instrument dans une dynamique collective (Grimand, 2012). Ce processus d'appropriation est animé par une régulation de contrôle correspondant à la dimension **contraignante** de l'instrument et une régulation autonome correspondant à sa dimension **habilitante** (Grimand, 2016). La **régulation de contrôle** est portée par les concepteurs visant à normaliser et prescrire des comportements, mais également par la matérialité de l'instrument qui contraint inévitablement le champ des possibles. La **régulation autonome** est quant à elle conduite par les utilisateurs lorsqu'ils adaptent l'outil à la situation d'usage et leur donnent un sens. Toutefois, la pérennisation de cette régulation autonome qui est habilitante exige le développement d'une régulation conjointe consistant à mettre en discussion les deux formes de régulations pour venir formuler de nouvelles régulations de contrôle soutenant les régulations autonomes. En d'autres termes, l'usage en situation des instruments de gestion exige la mise en place d'un dialogue entre les comportements prescrits par l'instrument et les comportements effectifs utilisant ces instruments.

Dans une recherche-intervention, Grimand (2016) montre la tension qui oppose les managers du siège et les managers opérationnels. Les premiers, porteurs d'une vision contraignante de l'instrument de gestion, utilisent ce dernier pour « réaffirmer leur emprise sur les sites » et prescrire les comportements. Les seconds, porteurs d'une vision habilitante de l'instrument de gestion, voient dans l'instrument de gestion un « levier de responsabilisation » pour mettre en discussion les marges de manœuvre dont ils disposent. Grimand, s'appuyant sur Hatchuel et Weil (1992), interprète cette tension comme une confrontation entre deux *philosophies gestionnaires*.

Les travaux sur **l'appropriation peuvent nous aider à dépasser les limites de l'approche représentationnelle**, mais également des autres travaux mobilisant les approches foucaaldiennes ou latourienne. En effet, en considérant les instruments de gestion comme des forces autonomes ou des actants (Derujinsky-Laguecir et al., 2011), ces approches tendent à négliger le processus d'interprétation, c'est-à-dire la capacité des individus à interpréter et modifier les instruments. À l'inverse, la perspective de l'appropriation permet d'explorer ce processus d'interprétation. En sus, ces travaux sur l'appropriation nous invitent à considérer le contexte d'usage de l'instrument de gestion dans la mesure où la notion de régulation autonome qu'ils mobilisent renvoie à l'activité en situation de travail.

2.1.3.2.5 *Cinquième tension : L'approche représentationnaliste et computationnelle versus l'approche pragmatique et sémiotique de l'instrument de gestion*

Les tensions que nous avons présentées manifestent un déplacement entre deux conceptions différentes de l'instrument de gestion distinguées par Lorino (2002). L'auteur distingue une

première position qu'il qualifie de représentationnaliste³⁸ et « computationnelle » et une seconde de « pragmatique » et « sémiotique ».

Dans la première position identifiée par Lorino, l'outil repose sur la manipulation de données réelles de l'action promettant ainsi aux acteurs de prendre une décision avec des effets relativement **prédictibles et déterminés** (*computationnelle*). Cette position suppose donc l'existence d'une **réalité connaissable pouvant être capturée par des représentations mimétiques et objectives** (*représentationnaliste*). Dans cette perspective, la mesure est un moyen d'accéder à cette réalité par des symboles qui renvoient aux objets réels déterminés et non ambigus. La performance de l'outil de gestion est substantive au sens où elle repose sur sa capacité à refléter et simuler la réalité. Lorino souligne le potentiel objectivant de l'outil de gestion :

De même que l'outil technique tend à se substituer au corps et donc à l'acte subjectif, constituant par là même un moyen d'objectiver l'action subjective, l'outil de gestion transforme l'activité en objet social et économique représentable et mesurable (Lorino, 2002, p.7)

On retrouve cette posture dans les travaux de De Gueuser et Fiol présentés plus tôt. Selon eux, l'instrument de gestion ne peut – et donc ne doit – pas refléter l'ensemble du réel, considéré comme trop complexe et donc sclérosant pour l'action. Cette approche conçoit l'instrument de gestion de façon représentationnelle puisque les auteurs considèrent que ce dernier doit produire un reflet du réel, certes simplifié, mais restant tout de même dans une relation de vérité pour correspondance avec celui-ci.

Puis l'opposition entre fréquentiste et épistémique nous invite à sortir de la posture représentationnaliste en montrant qu'il y a plusieurs approches et postures pour représenter un même phénomène. Dès lors, **il apparaît que la mesure ne reflète pas une réalité extérieure, mais constitue une représentation située au regard de l'objectif qui est poursuivi.**

Il devient ainsi plus aisé de penser la seconde position identifiée par Lorino, la performance de l'outil de gestion est appréciée à sa capacité à accompagner les acteurs dans la construction de différences signifiantes tout en instrumentant les processus d'action collectif et en routinisant les schèmes d'action. Ainsi, l'outil de gestion doit **permettre de continuellement reconcevoir l'organisation par la production de nouvelles significations sur les situations**. Ce faisant, l'outil de gestion n'est ni en amont ni en aval de l'organisation de l'action collective, mais constitutif de celle-ci puisque l'organisation émerge de la mise en œuvre. Il n'existe pas de schème d'action figé, mais bien une pluralité de schèmes³⁹, continuellement ajustés par l'individu au cours de l'action :

Mettre en œuvre l'organisation, c'est la concevoir, comme mettre en œuvre l'outil, c'est le concevoir, puisque le seul élément de l'outil éventuellement figé, c'est l'artefact objectif, et que le schème d'utilisation subjectif est réinventé par chaque acteur dans son action propre. (Lorino, 2002, p. 23)

³⁸ Comme évoqué plus tôt, nous substituons le terme « représentationnaliste » utilisé par Lorino en 2002 par le terme représentationnalisme utilisé par ce même auteur en 2020.

³⁹ Ou plutôt d'*habitudes*, concept pragmatiste que nous définissons par la suite (*cf.* 2.3.3.2).

En distinguant ces deux positions, Lorino montre que l'instrument de gestion est soumis à différentes conceptions, chacune d'entre elles conduisant à certains usages plutôt que d'autres. Nous pensons que chaque posture et façon d'appréhender l'instrument de gestion constitue une influence sous-jacente qui oriente les comportements. Nous pouvons alors supposer qu'une posture représentationnaliste et computationnelle conduira à promouvoir le développement d'instruments de gestion visant à refléter le réel et donc à l'élaboration de règles de contrôle, tandis qu'une posture pragmatique et sémiotique invitera à reconcevoir l'instrument de gestion en situation et favorisera la régulation autonome.

L'approche de l'instrument de gestion par l'appropriation se rapproche de cette posture pragmatique et sémiotique dans la mesure où l'usage et la conception de l'instrument de gestion sont pensés par un processus conjoint. Toutefois, ces travaux maintiennent une dissociation temporelle ou organisationnelle entre conception et usage puisqu'ils considèrent que les acteurs, élaborant la régulation de contrôle, constituent une première phase de conception préalable à une nouvelle conception en situation par l'acteur opérationnel lors de l'usage. De plus, le processus interprétatif de l'instrument de gestion tend à être appréhendé comme un acte subjectif, attribué à l'acteur en situation. Enfin, ces approches ne nous **permettent pas de comprendre comment les acteurs produisent du sens dans l'action avec les indicateurs**. Nous proposons donc d'explorer la création de sens par la représentation en développant la posture sémiotique et pragmatique présentée par Lorino s'appuyant sur les travaux des philosophes pragmatistes américains.

Section 2.2 Une approche sémiotique et pragmatique de l'indicateur extra-financier

Dans cette section, nous proposons d'explorer plus largement l'approche pragmatiste et sémiotique de l'instrument de gestion, suggérée par Lorino (2002) comme une alternative à l'approche représentationnaliste et computationnelle et qui constitue la conception sous-jacente que nous mobilisons dans le cadre de cette recherche. Pour ce faire, nous revenons sur quelques notions clés sur lesquelles repose cette approche de l'instrument de gestion proposée par Lorino, notamment la théorie des *signes*, développée par Charles Sanders Peirce (1839-1914).

Cette section articule trois sous-sections. Tout d'abord, nous présentons la théorie des *signes* développée par Peirce ainsi que quelques notions clés de son système de pensée qui s'inscrit dans une réflexion philosophique et sémiotique (2.2.1). Puis, nous exposons le projet de Lorino consistant à développer une approche pragmatiste et sémiotique des instruments de gestion en transposant cette théorie des signes aux situations organisationnelles (2.2.2). Après avoir souligné les limites de cette transposition opérée par Lorino, nous proposons d'inscrire notre recherche dans la continuité de ses travaux en revendiquant un usage stratégique, c'est-à-dire une extraction partielle et consciente, des notions développées par Peirce. Ceci nous conduira à présenter, dans une troisième sous-section (2.2.3), les apports de cette approche pour étudier les indicateurs extra-financiers ainsi que les voies de recherche qu'elle ouvre.

2.2.1 La théorie des signes chez Peirce

Cette première sous-section propose de parcourir quelques notions clés du système de pensée peircien et tout particulièrement sa théorie des signes. Pour ce faire, nous présentons dans un premier temps son approche triadique du signe (2.2.1.1) nous conduisant à nous arrêter plus longuement sur le concept d'*interprétant* constituant une notion clé de sa

réflexion (2.2.1.2). Puis, nous exposons l'une des nombreuses catégorisations de signes proposées par Peirce distinguant icônes, indices et symboles (2.2.1.3). Avant de conclure, nous revenons sur la faillibilité du processus de médiation sémiotique et sur la conception de l'*objet* dans la théorie des signes permettant d'évoquer deux conditions nécessaires à la production de significations.

2.2.1.1 Le signe chez Peirce : rendre nos idées claires par la mise en relation d'un *representamen*, d'un *objet* et d'un *interprétant*

Le développement chez Peirce d'une théorie des *signes* s'inscrit dans une critique du doute cartésien par lequel nous pourrions rendre nos idées claires au moyen de l'introspection et l'intuition et en faisant fi de nos expériences antérieures (Peirce, 1868). Contre cette posture, Peirce soutient que **ce sont les expériences et cognitions antérieures intervenant dans l'action qui vont faire la clarté d'une idée**. C'est en s'intéressant aux conséquences pratiques que Peirce propose de distinguer une idée par rapport à une autre. Ainsi, pour rendre une idée claire, il convient de « considérer quels sont les effets pratiques que nous pensons pouvoir être produits par l'objet de notre conception » (CP 5.402)⁴⁰. Alors, notre conception de l'objet correspond à l'ensemble des effets que nous concevons de cet objet. Contrairement à Descartes, Peirce pense que le passé et les expériences antérieures sont ce qui permet de rendre nos idées claires. L'expérience du moment s'inscrit dans une continuité avec les expériences antérieures et ne peut en être dissociée.

Dès lors, le signe et l'objet n'entretiennent plus une relation dyadique comme dans le cas de la sémiotique Saussurienne reliant arbitrairement un signe (*signifiant*) et sa signification (*signifié*) au sein d'une structure où les signes prennent leur signification les uns par rapport aux autres. **À l'inverse pour Peirce, un *signe* est quelque chose A (*representamen*) qui tient lieu pour quelqu'un de quelque chose B (*objet*) sous quelque rapport ou à quelque titre (*interprétant*)** (CP 2.228). Nous remarquons alors que c'est justement par l'interprétant que Peirce réintègre cette continuité.

Dans sa traduction des textes de Peirce, Deledalle (Peirce, 1978, p. 267-270) explique cette relation triadique avec l'exemple du mot « grenade ». Ce dernier renvoie à d'autres signes comme « ville », « arme » ou « fruit », chacun pouvant jouer le rôle d'*interprétant*. La clarification du signe « Grenade » utilisé dans cette situation passe par le recours à un autre signe « ville » ou « arme » développé lors d'une expérience antérieure. Dès lors, nous comprenons que l'*interprétant* est un autre signe déjà connu par l'interprète avant d'opérer cette médiation sémiotique. **La médiation sémiotique est donc le processus par lequel nous mobilisons un *interprétant* pour appréhender un *objet***. L'interprétant joue le rôle d'aide à l'interprétation ou bien de traducteur d'un signe en un autre signe (Tiercelin, 1993). Puisque le « sens d'un signe est le signe dans lequel il doit être traduit » (CP 4.132), l'interprétant est ce qui forge la signification du signe.

⁴⁰ Toutes les références à Charles Sanders Peirce renvoient aux volumes et paragraphes tels qu'ils sont répertoriés dans *Collected Papers of Charles Sanders Peirce* Vols. I-VI ed. Charles Hartshorne and Paul Weiss (Cambridge, MA : Harvard University Press, 1931-1935), Vols. VII-VIII ed. Arthur W. Burks (same publisher, 1958).

Dans la situation d'une discussion avec un ami sachant que je suis de retour d'un voyage en Espagne, l'interprétant envisagé par mon interlocuteur sera celui de « ville » plutôt que celui d'« arme » lui permettant de continuer à interagir dans la conversation de manière pertinente.

Cet exemple met en évidence **qu'un signe est ouvert à plusieurs interprétants possibles** (« ville », « arme », « fruit »...). En reprenant Deledalle, nous pouvons dire que l'interlocuteur ou interprète (celui qui mobilise l'interprétant) apparaît alors simplement comme le support de ces *interprétants*. Il est ici fondamental de distinguer **l'interprétant** qui est le signe qui permet de faire le lien entre **l'objet**, plus ou moins flou et connu, qu'est la ville de Grenade évoquée par la personne dans la discussion ; le **representamen** « Grenade » qui tient lieu de l'objet ; et enfin l'interprète qui est celui qui mobilise *l'interprétant* pour produire du sens et agir (nourrir la conversation, répondre de façon pertinente) dans la situation en tissant un certain lien entre l'objet et le representamen.

Nous observons ici que ce sont les conditions d'utilisation du signe « Grenade » qui orienteront l'interprète vers l'interprétant « ville » plutôt qu'un autre (par exemple savoir que l'interlocuteur revient d'Espagne pour du tourisme et non d'une guerre). **Deledalle évoque ainsi une « lutte d'interprétants » (p.268) pour faire référence à ce lieu de rencontre des différents interprétants.** Ces derniers sont expérimentés dans les situations comme des hypothèses explicatives du signe utilisé. Certaines de ces hypothèses qui s'avèrent être plus ou moins satisfaisantes dans la situation conduisent à mobiliser un interprétant plutôt qu'un autre. Le signe est donc ce qui vient dire quelque chose de l'objet. Cependant, le signe ne dit rien de l'interprétant puisque ce dernier doit être connu au préalable pour appréhender l'objet.

« Grenade » dit quelque chose de ce qui porte ce nom, il ne dit rien du signe interprétant « ville ». C'est tout au contraire parce qu'il renvoie au signe interprétant « ville » que « Grenade » peut dire quelque chose de la ville d'Espagne qui porte ce nom et qu'il ne pourra pas me faire connaître si je ne le connais pas déjà. » (Peirce, 1978, p. 269)

Tous les *interprétants* ne sont donc pas disponibles pour tous les interprètes et ils pourront varier selon le rôle ainsi que l'expérience de ces derniers (Peirce, 1978, p.269). Ceci nous ramène donc au problème initial de Peirce, rejetant le doute cartésien. **La clarification d'une idée ne se fait pas par le doute mais par les implications pratiques de notre conception de cette idée.** Nous voyons ici que la conception que l'interprète a de l'idée de « Grenade » correspond à l'ensemble des effets produits par les différents interprétants dont il dispose pour agir. L'interprète clarifie l'idée de « grenade » dans cette situation par l'effet produit en mobilisant l'interprétant « ville » plutôt que « arme ».

Cette conception peircienne du signe nous invite à renouveler notre façon d'appréhender ce que nous nommons jusqu'ici représentation. Avec Peirce, la représentation devient « l'opération d'un signe » (CP 1.540), soit la mise en relation d'un *representamen* tenant lieu d'un *objet* par un *interprétant*. **Le signe ne permet pas de faire connaître un objet, mais simplement d'en dire quelque chose**, car il faut que cet objet soit préalablement connu pour pouvoir en transmettre des informations supplémentaires (CP 2.231). Chez Peirce, l'objet n'est pas nécessairement concret puisqu'il peut être aussi bien perceptible et imaginable qu'inimaginable comme l'est le mot « *fast* ». Ce mot ne peut être couché sur le papier en tant que tel. Nous pouvons simplement saisir des instances de celui-ci constituant d'autres mots. Il est premièrement vague et indéterminé car pluriel. Ce n'est que par le choix d'un interprétant comme « abstinence » que sa signification se précise en renvoyant ainsi vers un

autre signe « jeûne » (CP 2.230). Nous voyons que le flou est premier, et que l'interprétant est ce par quoi ce flou peut être clarifié en précisant l'objet auquel le *representamen* fait référence.

Nous voyons donc en quoi ***l'interprétant occupe un rôle central dans l'activité de médiation puisque c'est lui qui va permettre de clarifier nos idées, d'orienter la production de la signification dans la situation et ainsi impliquer telle action plutôt qu'une autre.*** L'interprétant est également important car il met en évidence la diversité des chemins possibles dans le processus de médiation sémiotique et comment l'engagement dans un chemin plutôt qu'un autre est situé.

Nous remarquons ici le réalisme Percien. L'objet existe, détaché de la relation interprétative. L'interprète pourra parler de l'objet sans en avoir fait l'expérience ou bien même en parler sans qu'il y ait de correspondance avec le réel. Ainsi pour Peirce, « le réel n'est pas ce qui nous arrive d'en penser mais c'est ce qui reste inchangé par ce que nous pouvons en penser » (CP 8.12).

2.2.1.2 L'action du signe et la conception de l'interprétant chez Peirce

Afin de saisir l'action du signe, nous proposons de prendre l'exemple développé par Peirce (CP 5.473). Lorsqu'un officier qui commande une compagnie d'infanterie s'exprime « Arme au pied ! », il utilise un *signe*. Dans cette situation, l'objet dont tient lieu le signe est la volonté de l'officier de voir la crosse des fusils des soldats reposer sur le sol. Toutefois, la relation entre sa volonté (objet) et le *representamen* n'est pas dyadique puisque si les soldats n'avaient pas parlé français, étaient sourds et muets ou bien encore ne connaissaient pas cet ordre, alors l'officier n'aurait vraisemblablement pas formulé cet ordre. Nous constatons donc qu'un troisième élément intervient dans cette relation. Ce troisième élément est l'*interprétant* qui vient réguler la relation entre l'objet et le *representamen* ou ici l'ordre « Arme au pied » (*representamen*) et la volonté de l'officier de voir les crosses au sol (objet). On remarque ainsi que l'objet affecte le *representamen* dont le lien avec l'objet ne peut être compris qu'à partir de l'interprétant.

L'*interprétant* qui est « un sentiment, une pensée ou une action » (Short, 2007, p. 157) « a un rôle médiateur, d'information, d'interprétation, ou encore de traduction d'un signe dans un autre signe » (Tiercelin, 1993, p.71). Pour comprendre la conception de l'*interprétant* développée par Peirce, il est nécessaire de faire un léger détour par les catégories phanéroscopiques. Ce dernier propose ainsi de distinguer trois modes d'être :

- La priméité est le mode d'être de la possibilité. La « rougité » est la possibilité pour une chose d'être rouge. La priméité « est ce dont l'être est simplement en soi ; il ne renvoie à rien et n'est impliqué par rien. » (CP 1.356). Cette catégorie est une qualité, non au sens d'une caractéristique dont on dispose ou pas, mais plutôt d'une « pure potentialité abstraite » (CP 1.422). Cette qualité ne dépend pas de la perception que l'on peut en avoir. Par exemple, un objet rouge dans le noir ne nous apparaîtra pas comme tel en raison d'une absence de lumière, mais l'objet n'en demeurera pas moins rouge. Il ne perd pas cette qualité, qui apparaît comme une potentialité, pouvant se manifester quand la lumière sera de retour.

- La secondéité est le mode d'être du fait en tant que « force brute ». Il est la catégorie de l'existence. Il faut ici comprendre le fait dans le sens de quelque chose qui résiste, qui a des effets sans but ou raison particulière. La secondéité est l'effet de A sur B.
- La tiercéité est le mode d'être de la loi qui « *consiste*, dans le fait que les faits futurs de la secondéité revêtiront un caractère général déterminé » (CP 1.26). La tiercéité renvoie donc à la formulation d'une règle permettant de prédire la secondéité. Selon Deledalle commentant Peirce, cette troisième catégorie est celle de la signification, de la relation des concepts et de l'action (Peirce, 1978, p. 248).

À partir de cette distinction entre trois catégories phanéroscopiques nous comprenons pourquoi Peirce distingue trois catégories d'interprétant (affectif, dynamique, logique). L'interprétant affectif en tant que sentiment produit par le signe (ex : reconnaissance de l'ordre de l'officier ou bien d'un air de musique) renvoie à la priméité. L'interprétant dynamique en tant qu'effet mental ou musculaire produit par le signe relève de la secondéité (ex : contraction du muscle, hausse de la température du corps en faisant bouger l'arme). Enfin, l'interprétant logique, considéré comme l'interprétant final, découle des deux interprétants antérieurs. L'interprétant logique relève de la tiercéité et va consister à l'établissement d'une règle régulant la relation entre A et B et permettant de la prédire. Dans cette situation, l'interprétant logique est l'*habitude* (CP 5.491) de l'officier à produire cet effet dans un certain contexte, celui de dire « Arme au pied ! » en s'adressant à des soldats francophones formés et n'étant pas sourds-muets. De la même façon dans une situation où une personne (A) donne quelque chose (B) à une autre personne (C), le passage de (B) des mains de (A) aux mains de (C) relève de la secondéité. Dès lors que je qualifie cette situation de *don*, j'introduis des éléments extérieurs à la situation faisant ainsi basculer le signe dans la troisième catégorie de la tiercéité. En effet, j'introduis dans la situation une signification générique et sociale basée sur mon observation, mes hypothèses et mes expériences passées de situations similaires qui sont véhiculées par le signe « don » qui agit ici comme *interprétant* renvoyant le signe qui m'apparaît vers un autre signe connu (CP. 3.463). **Je produis une signification en apportant dans la situation quelque chose qui n'est pas donné par la situation elle-même.**

Ainsi, au-delà du contexte, **un signe fait également référence à des significations qui ont été socialement construites (classe sociale, expériences passées...) en dehors du contexte de l'expérience.** Le *don* agit ici comme convention qui, lorsqu'elle est utilisée en situation, vient transformer la situation en créant du sens et conduisant vers d'autres signes et potentialités d'action (remerciement puis contre-don par exemple). Ce processus dynamique conduisant un signe vers un autre signe puis un autre signe de façon infinie (CP 5.473) est qualifié par Peirce de « sémiose ». La médiation sémiotique dirige vers des modes d'action qualifiés par Peirce d'*habitude* entendus comme une disposition à agir (CP 2.148).

Bien que Peirce distingue différentes catégories d'interprétants, nous retenons ici particulièrement la dernière, à savoir l'interprétant logique qui correspond à la tiercéité, catégorie de la signification et de la médiation, conduisant à fixer la croyance et à la formation de l'*habitude* entendue comme disposition à agir.

2.2.1.3 Les différents types de signes

Cette réflexion sur l'action du signe conduit Peirce à développer de nombreuses classifications des signes dans le but de distinguer les différentes relations qui relient un *objet* avec son *representamen* par son *interprétant* et ainsi distinguer les différents effets produits par ce

signe. Parmi les diverses classifications élaborées par Peirce, nous proposons de retenir particulièrement la triade icône-indice-symbole (CP 2.304) considérée comme la plus reconnue (Tiercelin, 1993, p. 59).

- **Le signe iconique ou icône** est signifiant même si son objet n'existait pas. Il entretient un lien mimétique, de ressemblance avec son objet (CP 2.299). Il est un substitut de ce dernier (CP 2.276). Par exemple, un trait de crayon qui est une ligne géométrique. Ce signe renvoie à la catégorie de la priméité. Il est important de noter que Peirce considère qu'un signe comme une formule algébrique ou bien un tableau, est un *icône* – bien qu'il s'appuie sur des règles conventionnelles – puisque « par son observation directe peuvent être découvertes concernant son objet d'autres vérités que celles qui suffisent à déterminer sa construction » (CP 2.279).
- **Le signe indiciel ou indice**⁴¹ qui entretient un lien dynamique et physique avec son objet, il est une trace de celui-ci (CP 2.299). Il est un signe « qui perdrait immédiatement le caractère qui en fait un signe si son objet était supprimé mais ne perdrait pas ce caractère s'il n'y avait pas d'interprétant ». Le signe indiciel renvoie à la secondéité. Il s'appuie sur la priméité sans impliquer une tiercéité. Le trou de balle dans un mur est l'indice d'un coup de feu, car il est produit par ce dernier, mais le trou demeure que l'on ait l'idée ou non d'y attribuer un coup de feu. En tant qu'indice, il surprend et pose question.
- **Le signe symbolique ou symbole** « est lié à son objet en vertu de l'idée de l'esprit qui utilise des symboles, idée sans laquelle un lien de ce genre n'existerait pas » (CP 2.299). Le symbole est ainsi une loi, établissant une régularité dans un futur indéfini (CP 2.293). Par conséquent, le symbole ne désigne rien de particulier puisque sa signification est générale et issue d'une convention. C'est son interprétant qui le rend signifiant. Par exemple, le mot « homme » ou « femme » est un symbole. Il n'a pas de signification si nous ne considérons pas la convention définissant en dehors de toute situation ce qu'est un homme ou une femme. Le symbole relève donc quant à lui de la tiercéité. Contrairement aux signes iconiques et indexicaux, les signes symboliques ne peuvent donc pas exister sans interprétant.

2.2.1.4 La faillibilité du processus de médiation sémiotique et la nécessité de la « familiarité » et de l'« observation collatérale »

Nous souhaitons conclure cette présentation nécessairement partielle et insatisfaisante des travaux, tout aussi riches que sinueux, de Peirce avec l'enjeu de **la faillibilité du processus de médiation sémiotique**, c'est-à-dire la possibilité de produire une signification erronée. Celle-ci peut par exemple se manifester dans le cas où la fièvre est interprétée comme le signe d'une maladie. Ici, le processus de médiation sémiotique conduira à inférer l'existence d'une maladie à partir du signe de fièvre sans qu'il y ait effectivement maladie. Dans ce cas, le processus de médiation sémiotique peut s'avérer erroné puisqu'il n'y a finalement pas de maladie bien que celui-ci repose sur une interprétation fondée de la fièvre (Tiercelin, 1993, p. 68).

⁴¹ Aussi appelé signe indexical ou index.

Pour comprendre cette faillibilité et la possibilité d'aboutir à des signes erronés, il est nécessaire de revenir à la conception peircienne de l'*objet* qui est lui-même un *signe*. Si nous considérons le fait que l'objet est premièrement vague et indéterminé, alors celui-ci est toujours saisi à partir de son *fondement (ground)*, c'est-à-dire l'angle particulier qui est adopté pour l'appréhender. C'est en mobilisant le fondement que Peirce établit la distinction icône-indice-symbole. C'est à partir de ce fondement que l'on appréhende la relation du signe à l'objet. Si je prends un bout de tissu comme échantillon de couleur, alors la couleur va constituer l'angle de la relation entre le signe et l'objet. Ceci conduit ainsi à « éclater » cet objet dans la représentation en une multiplicité d'aspects (Tiercelin, 1993, p. 66) puisque j'aurai également pu considérer non pas sa couleur mais sa forme ou sa texture par exemple. Dans cet exemple, la relation instaurée entre le signe et l'objet est de type iconique. Par ailleurs, l'indice sera quant à lui « rattaché à l'objet existentiellement en étant un effet, comme la fumée est un effet du feu et signifie par-là l'existence d'un feu où l'endroit où celui-ci apparaît » (p.67).

Le fondement correspond à un certain attribut de l'objet choisi et ainsi rendu pertinent au détriment des autres. L'objet pris dans la relation sémiotique est donc toujours fragmentaire. Si l'objet peut être appréhendé par un signe, c'est parce qu'il est lui-même un signe.

Peirce introduit de la sorte une distinction entre l'*objet immédiat*, c'est-à-dire « l'objet tel que le signe le représente » et l'*objet dynamique*, c'est-à-dire l'« objet réellement efficient, mais pas immédiatement présent » (CP 8.343). Ce que l'on dénote par le signe est toujours une représentation de l'*objet dynamique* qui est l'*objet immédiat*. Il est important de comprendre que cette distinction ne correspond pas à une séparation entre le réel et sa représentation puisque l'objet dynamique peut être un objet fictif mais plutôt entre l'objet qui agit, affecte et l'objet tel qu'il est « intériorisé par le signe » (CP 5.473). L'objet immédiat est l'objet dynamique connu dans le signe, soit « l'objet tel que le signe lui-même le représente et dont l'être est ainsi dépendant de sa représentation dans le signe » (CP 4.536). Lorsque je regarde par la fenêtre pour m'exprimer sur le temps qu'il fait, l'*objet immédiat* est la notion du temps présent dans la mesure où il s'agit de quelque chose qui est commun à mon interlocuteur et à moi tandis que « l'*objet dynamique* est l'*identité* des conditions météorologiques réelles et actuelles du moment » (CP 8.314). L'objet dynamique n'est donc pas un objet concret, mais apparaît comme vague et indéterminé. « [C]'est l'impression vague (priméité) qui va être la cause (secondéité) déterminant l'objet immédiat (tiercéité) » (Tiercelin, 1993, p.69). **Le signe ne peut donc jamais exprimer l'objet dynamique, mais simplement l'indiquer.** Nous comprenons alors comment le processus de médiation sémiotique peut conduire à des significations erronées. Dans le cas de la fièvre, cela s'explique par le fait que le signe de la fièvre soit appréhendé comme un signe indiciel nous conduisant à relier ce signe à un autre dans une relation dynamique de cause à effet.

De ce fait, comprendre le sens d'un signe pour Peirce exige deux facteurs cruciaux (CP 8.179) :

- **La familiarité avec le système de signes** : Pour faire sens du signe « Hamlet était fou », il faut savoir que les hommes peuvent se retrouver dans cet état particulier, l'avoir déjà vu ou en avoir déjà entendu parler. La compréhension du signe sera également améliorée si l'on connaît la notion shakespearienne de folie (CP 8.178).
- **L'observation collatérale** : Pour faire sens du signe, une expérience indépendante de l'action du signe et qui ne fait pas partie non plus de l'interprétant est requise (CP 8.179). Comme l'illustre l'exemple suivant pris par Peirce, une expérience antérieure

de l'objet est requise. Il est vain d'essayer de discuter de la personnalité de Théodore Roosevelt avec une personne qui vient d'arriver de Mars et qui n'a jamais entendu parler de Roosevelt auparavant (CP 8.314).

L'une des implications du faillibilisme de la médiation sémiotique (lorsqu'un signe renvoie à un autre signe erroné) réside dans sa contribution à la production de connaissance et à l'exploration du réel. Lorsque l'objet dynamique affecte le signe qui s'avère erroné, l'interprète se heurte face au réel, les interprétants dont il disposait jusqu'alors ne lui permettent pas de se rapprocher de l'objet dynamique (Bergman, 2010).

Peirce propose ainsi un **réalisme qui n'est pas l'atteinte d'une vérité ni d'un fondement** puisque nous ne pouvons accéder aux choses sans médiation. Il définit alors le réel comme « ce qui signifie quelque chose de réel » (CP 5.320). En effet, selon Peirce nous ne pouvons aller au-delà du langage, nous ne faisons qu'indiquer le réel (Tiercelin, 1993, p.49). Le signe est alors le moyen de préciser un réel qui est toujours – et de façon irréductible – vague et flou. L'opération de médiation opérée par les signes est donc forcément faillible et révisable. Nous comprenons alors mieux pourquoi la philosophie pragmatiste porte un intérêt particulier aux conséquences. Ces dernières sont les effets de nos médiations et nous renseignent sur l'objet dynamique dont on souhaite réduire le flou et l'ambiguïté sans jamais totalement y parvenir.

2.2.1.5 Conclusion de la première sous-section 2.2.1 : Face à la demande d'informations, l'approche triadique du signe montre que notre accès à l'objet est toujours médié

Cette première sous-section proposait de rendre compte des notions clés et notamment de la théorie des signes développée par Charles Sanders Peirce qui a ensuite inspiré Lorino dans l'élaboration d'une approche pragmatiste et sémiotique de l'instrument de gestion. Nous avons vu que, chez Peirce, le développement d'une réflexion autour du signe s'inscrit dans une critique du doute cartésien. Peirce tentait de comprendre et d'expliquer comment nous parvenions à rendre nos idées claires. À travers sa théorie des *signes*, il montre que **représenter est un processus dynamique consistant à réduire le flou par le recours à un interprétant qui précise notre conception d'un objet**. Par conséquent, pour Peirce, nous ne disposons jamais d'un accès direct et total à l'objet qui est premièrement flou et indéterminé. Cet accès est toujours médié par des signes nous permettant de préciser ce flou et ainsi tendre vers cet objet sans jamais l'atteindre. Cette perspective invite à appréhender la connaissance du réel comme un processus continu et faillible en constante révision. Notre accès à l'objet étant toujours médié par ce que nous connaissons déjà (*interprétants*), nous ne pouvons progresser dans cette exploration du réel que par les errements de nos processus de médiation sémiotique. Lors de ces errements, les interprétants que nous mobilisons se heurtent au réel et se retrouvent ainsi affectés par l'objet.

Cette perspective nous apparaît particulièrement inspirante dans le contexte d'une quête constante de « transparence » sur les impacts des organisations. Cette quête se manifeste par une demande de production d'« informations » objectives pour limiter le *greenwashing* et se traduit aujourd'hui par une démarche de standardisation des indicateurs extra-financiers. Une standardisation qui est souvent présentée comme un moyen de représenter de façon objective les phénomènes physiques. L'approche triadique nous invite à questionner ces propositions en nous dotant de moyens pour **explorer les interprétants impliqués dans toute représentation**.

Néanmoins, l'utilisation des notions développées par Peirce pour étudier les indicateurs extra-financiers semble être, au premier abord, une tâche particulièrement ardue notamment au regard de leur difficile opérationnalisation. Comme le souligne Deledalle, dans ses commentaires sur les écrits de Peirce (Peirce, 1978, p. 253), **la sémiotique peircienne est logique et ne s'intéresse donc pas à dire les significations et intentions de situations particulières.**

Nous proposons donc dans une seconde sous-section (2.2.2) d'explorer les travaux de Lorino ayant déjà engagé ce travail de transposition et d'application de ces notions à l'étude des indicateurs de gestion (Derujinsky-Laguecir et al., 2011 ; Lorino, 2002, 2012, 2020). Au-delà d'avoir ouvert la voie à un courant de recherche pragmatiste et sémiotique sur les instruments de gestion (Mourey, 2017 ; Panjeta, 2021), les travaux de Lorino nous semblent particulièrement remarquables, car ce dernier s'écarte justement de ce projet logique et philosophique porté par Peirce pour utiliser la théorie des signes comme cadre conceptuel d'analyse de situations d'interaction.

2.2.2 La mobilisation de la théorie des signes chez Lorino : de l'indicateur comme représentation mimétique à l'indicateur comme médiation sémiotique en situation

La première section de ce chapitre (Section 2.1) nous a permis d'interroger la notion de *représentation* constituant le point de départ de notre intérêt pour l'approche pragmatiste et sémiotique des instruments de gestion. Nous avons vu que l'approche représentationnaliste et computationnelle, omniprésente dans les recherches en gestion, comportait certaines limites que l'approche pragmatiste et sémiotique proposait de dépasser. Cette critique de l'approche représentationnaliste nous semble importante, car elle indique les motivations et les objectifs poursuivis par les auteurs qui ont contribué à développer une alternative. Nous pouvons ainsi remarquer les préoccupations qui orientent la façon de transposer et d'étendre les travaux de Peirce.

Comme nous avons déjà pu l'introduire, le projet de Lorino se distingue de celui de Peirce. Au-delà de s'écarter d'une sémiotique logique et systémique pour en faire un instrument d'analyse de l'action, l'enjeu pour Lorino est de renouveler la façon d'appréhender la représentation et le rôle des instruments de gestion. Il souhaite **sortir d'une approche de la représentation comme reflet du réel, prise comme source ou produit de l'action, pour en faire un instrument de médiation engagé dans l'action.** La théorie des signes de Peirce le conduit ainsi à promouvoir une approche de la représentation comme médiation dans l'action permettant de la guider et de lui donner du sens.

En tant que chef de file de cette nouvelle approche, nous consacrons cette sous-section (2.2.2) à la présentation de l'approche développée par Lorino pour appréhender les indicateurs à partir de la théorie des signes de Peirce. Ce projet amène l'auteur à réinscrire l'indicateur dans une relation triadique (2.2.2.1) puis à transposer la théorie des signes de Peirce en proposant une nouvelle triade centrée sur la catégorie de la tiercéité (2.2.2.2) et une conception de l'interprétant qui se distingue de celle de Peirce (2.2.2.3). Nous concluons en présentant les implications de cette différence téléologique du projet de Lorino par rapport au projet de Peirce (2.2.2.4). Notre recherche propose de s'appuyer largement sur la transposition des travaux de Peirce par Lorino. Considérant les limites présentées, nous revendiquons un usage stratégique de la théorie des signes de Peirce, soit un usage partiel et appliqué aux situations de gestion des notions développées par ce dernier.

Cette deuxième sous-section sera suivie d'une troisième et dernière (2.2.3) où nous présentons les apports de cette approche triadique pour étudier les indicateurs extra-financiers ainsi que les voies de recherches sous-étudiées qu'elle permet d'investiguer.

2.2.2.1 La théorie des signes pour dépasser l'approche représentationnaliste

La transposition de la théorie des signes de Peirce à l'étude des instruments de gestion comme les indicateurs s'inscrit dans le projet critique de Lorino à l'égard de l'approche représentationnaliste de l'indicateur comme reflet du réel.

Dans ce premier temps de présentation des travaux de Lorino, nous proposons de présenter l'un des cas empiriques examinés par l'auteur où il utilise la théorie des signes de Peirce pour analyser une situation médiée par des indicateurs. À travers ce cas, Lorino montre comment la théorie des signes peut être un moyen d'étudier les situations médiées par des instruments de gestion comme les indicateurs en dépassant l'approche représentationnaliste. En reprenant les travaux de Lorino, nous voyons que l'indicateur peut être appréhendé comme un signe en étant replacé au sein d'une relation triadique (2.2.2.1.1). Nous voyons ainsi comment les trois catégories de signes développées par Peirce sont un moyen d'étudier le lien entre l'indicateur et l'activité (2.2.2.1.2).

2.2.2.1.1 *Appréhender l'indicateur de gestion comme un représentamen au sein d'une relation triadique*

Le cas étudié par Lorino est une fusion entre une entreprise de logistique (Promodès) et une entreprise d'hypermarché (Carrefour). Dans cette situation, les opérateurs issus des deux organisations fusionnées ont développé différentes pratiques de chargement d'une palette. Les opérateurs de Carrefour chargent les palettes en « cheminée » (avec un trou au milieu pour que tous les cartons soient visibles) tandis que les opérateurs de Promodès les chargent entièrement. Lorino s'appuie sur la théorie des signes pour montrer en quoi les significations produites par les instruments de médiation comme les indicateurs ne sont pas des représentations mimétiques des situations, mais bien plutôt des médiations sémiotiques des situations. Pour mettre cela en évidence, Lorino (2020, p.60-62) réinscrit l'indicateur de performance dans une relation triadique afin de comprendre pourquoi les deux entreprises mobilisent différents indicateurs pour apprécier la performance logistique, développent différentes pratiques de chargement d'une palette et ne parviennent pas à se mettre d'accord sur la signification de la performance.

Chez Promodès, les opérateurs comprennent la performance par la réduction des coûts de transport, car cette entreprise fonde son modèle d'affaire sur les gains réalisés en chargeant les camions au maximum. À l'inverse, chez Carrefour, les opérateurs comprennent la performance par le « temps de mise en rayon », car la superficie des magasins est une contrainte et requiert donc une efficacité maximale lors de la mise en rayon des produits. Ils optent ainsi pour le chargement en cheminée qui facilite le positionnement des palettes dans les rayons, apporte une meilleure visibilité sur les produits et améliore ainsi l'efficacité de la mise en rayon.

Un problème survient lors de la fusion, car les opérateurs doivent trouver un accord sur la façon de charger les palettes. Le problème réside dans le fait que chacun voit dans sa façon de charger les palettes, la meilleure façon de faire pour être performant. Lorino explique ce problème en mobilisant l'approche triadique pour appréhender l'indicateur comme un signe.

L'indicateur (*representamen*) ne représente pas l'activité de chargement de palette en soi, mais bien l'activité de chargement de palette (*objet*) **dans la perspective de** la stratégie et du positionnement de l'organisation, de son histoire, d'une identité professionnelle (*interprétant*). L'objet « chargement d'une palette » est appréhendé par des **interprétants différents, chacun permettant de préciser l'objet premièrement flou et indéterminé.**

2.2.2.1.2 *Les trois catégories de signes pour étudier le lien entre l'indicateur et l'activité des opérateurs*

Une fois l'indicateur réinscrit dans une relation triadique, Lorino s'appuie sur l'une des catégories de signes développées par Peirce (icône-indice-symbole) pour montrer en quoi les indicateurs, désormais appréhendés comme des signes, ont des effets concrets sur les pratiques des opérateurs. Lorino utilise les différentes catégories de signes pour rejeter l'approche représentationnaliste, notamment par le fait que **l'indicateur n'est pas nécessairement un signe iconique mais peut également être indiciel ou symbolique.** C'est par exemple le cas chez Promodès et Carrefour où l'indicateur de performance devient le symbole d'une identité professionnelle (Lorino, 2020, p.62). Les individus de Carrefour revendiqueront le suivi de la performance par le temps de mise en rayon comme un marqueur de leur identité professionnelle d'opérateurs d'hypermarchés. Lorino souligne également que les indicateurs de gestion sont souvent des indicateurs indiciels utilisés pour inférer l'existence d'un problème à résoudre. Par ailleurs, il précise aussi que l'indicateur même iconique entraînant donc un lien mimétique avec l'objet qu'il représente ne s'inscrit pas dans un rapport de vérité avec le réel. Ces représentations, plutôt que chercher à exprimer une vérité, doivent être appréhendées comme des ressources pour l'action (Lorino, 2020, p.62).

L'approche triadique et la tiercéité qu'elle rend visible permettent à Lorino de montrer en quoi les indicateurs véhiculent toujours plus que ce qui est explicitement visible. Parce qu'un indicateur s'appuie toujours sur un interprétant pour préciser l'objet qu'il représente, il renvoie nécessairement à d'autres éléments plus ou moins présents dans la situation.

Nous allons maintenant montrer comment Lorino, en transposant la théorie des signes aux instruments de gestion dans le but de dépasser l'approche représentationnaliste va reconceptualiser une nouvelle triade.

2.2.2.2 Vers une nouvelle triade pour l'étude des instruments de gestion : L'indicateur comme mise en relation d'une situation particulière avec des conventions sociales dans la perspective d'un futur potentiel

Dans sa transposition du système de pensée complexe développé par Peirce sur les signes, Lorino propose une nouvelle définition du *signe* renvoyant à une nouvelle relation triadique facilitant l'étude sémiotique des indicateurs de gestion. La première opération clé de Lorino est d'appréhender le signe comme l'articulation d'une face contextuelle et conventionnelle (2.2.2.2.1). La seconde opération clé pour mobiliser la théorie des signes à l'étude des indicateurs de gestion est de constituer une nouvelle relation triadique entre les catégories sociales, l'expérience sociale et les futurs potentiels (2.2.2.2.2).

2.2.2.2.1 *Le signe comme l'articulation de deux faces contextuelle et conventionnelle*

Nous allons maintenant voir que Lorino ne va pas simplement transposer les notions développées par Peirce pour étudier les indicateurs de gestion, mais également proposer une nouvelle triade plus opérationnelle de la médiation sémiotique.

Ce projet conduit Lorino à **simplifier la théorie des signes de Peirce** en se focalisant sur la tiercéité du signe, comme en témoigne l'exemple de la « table » comme signe reliant un contexte avec une convention.

Imaginons que, lors d'une sortie pour pique-nique en forêt, l'une des participantes remarque une grande pierre plate, qui, jusqu'à présent, est une simple pierre, et qu'elle s'exclame : *regardez, voilà une belle table*. Le mot table est une catégorie culturelle de significations plutôt stable, partagée par des millions de francophones depuis des siècles. Mais le mot est aussi engagé, sous forme d'exclamation, dans cette situation particulière de pique-nique et acquiert une signification contextuelle, liée aux circonstances spécifiques : une surface dure, plate, grande et sèche, un type particulier de pierre dans une clairière, renvoyant aux besoins spécifiques de ce groupe d'amis dans la situation. Il joue un rôle actif : par cette médiation sémiotique, la pierre singulière de cette clairière est soudain reliée à toutes les tables, à travers le monde et à travers le temps, sur lesquelles des convives peuvent poser des plats et des verres. (Lorino, 2020, p.55-56, souligné par l'auteur).

Cette focalisation sur la catégorie de la tiercéité n'est pas surprenante compte tenu de son projet, car nous avons vu que la tiercéité était la catégorie de la signification et de l'action. Cette focalisation sur ce troisième mode d'être permet à Lorino (Lorino, 2020 ; Lorino et al., 2017) de **simplifier le concept de signe en le présentant comme une articulation de deux faces** :

D'une part, ils [les signes] participent à une situation concrète et unique ; d'autre part, ils renvoient à des classes de signification construites socialement et abstraites de la situation. (Lorino, 2020, p. 55)

Par commodité, nous nommerons **contextuelle et conventionnelle**⁴² les deux faces évoquées par Lorino en reprenant ses définitions. Pour Lorino, le signe présente une face contextuelle en participant à une situation concrète et unique et une face conventionnelle qui réfère aux éléments plus ou moins explicites et visibles qui dépassent la situation et que l'individu va invoquer pour apporter un sens générique à la description de la situation. Cette simplification conduit alors à se focaliser sur les conventions sociales vers lesquelles pointe le signe (interprétant logique) en laissant de côté les interprétants affectifs et dynamiques.

le signe point sur des lois génériques. Par exemple, lorsqu'un officier commande « reposez-arms ! » à des soldats, la formule renvoie aux conventions sociales d'ordre et d'obéissance militaires. (Lorino, 2020, p. 55)

Cette simplification n'apparaît pas incompatible avec les propos de Peirce dans la mesure où l'interprétant logique est considéré comme l'interprétant final découlant des deux autres.

Lorsque nous utiliserons le terme *convention*, nous ferons donc référence à cette lecture proposée par Lorino où la convention désigne une classe de signification construite socialement et qui est abstraite de la situation. Appréhender l'indicateur comme un *signe* – et

⁴² Bien que Peirce ni Lorino n'aient pas explicitement nommé ces deux dimensions, nous proposons de le faire pour fluidifier notre propos. Nous nous appuyons donc sur ses travaux (2012) pour qualifier respectivement ces deux faces constitutives du signe comme *contextuelle* et de *conventionnelle*.

donc impliqué dans une activité de médiation sémiotique – a une implication forte sur notre façon d'appréhender l'effet des indicateurs et donc le contrôle à distance. Dès lors, ce n'est pas l'indicateur qui agirait en lui-même, par ses caractéristiques propres, mais bien plutôt la façon dont l'indicateur en tant que signe est engagé dans une situation (Lorino, 2020, p. 277).

2.2.2.2 *Le signe vient instancier trois éléments dans une situation d'action*

La mise en évidence de ces deux faces du signe montre le rôle de médiation de ce dernier. Le signe vient ainsi relier « une expérience spécifique et singulière avec des éléments *hors-situation* » (Lorino, 2020, p. 57) en instanciant trois éléments dans une situation d'action :

- **des catégories sociales** qui vont permettre la coopération et la discussion. La médiation opérée par l'indicateur comme signe exige l'existence de concepts partagés (exemple : se mettre d'accord sur les méthodes logistiques les plus performantes pour coopérer et charger les palettes)
- **une expérience sociale** commune aux différents individus (exemple : « nous connaissons tous l'histoire et l'identité professionnelle de notre entreprise »).
- **des futurs potentiels** comme « les effets imaginés de notre action actuelle » comme l'obtention d'une bonne performance logistique.

Par le développement de cette nouvelle triade, Lorino nous conduit vers une reconceptualisation de l'*interprétant* peircien et donc du *signe*, le rendant plus aisément applicable aux indicateurs de gestion. Dès lors, l'interprétant fait référence à l'ensemble des « fantômes » qui interviennent dans la situation, la transforment et permettent la production de significations. Cette nouvelle relation triadique rend également plus explicite la poursuite de certaines fins dans l'activité de représentation.

2.2.2.3 L'interprétant chez Lorino : des fantômes invisibles qui transforment la situation

Dans sa recherche, Lorino mobilise la théorie des signes de Peirce pour étudier l'action collective médiatisée par des instruments de gestion. Il est donc important de comprendre que la démarche de Lorino, qui s'inscrit dans une problématique managériale de l'organisation de l'action collective, se distingue du projet peircien initial. Par conséquent, l'*interprétant* chez Lorino se distingue de l'*interprétant* chez Peirce.

Dans ses derniers travaux, Lorino (2020, p.69) propose d'appréhender les interprétants comme des « **fantômes** », c'est-à-dire **l'ensemble des éléments qui, bien qu'ils ne soient pas directement présents dans la situation, interviennent pour la transformer**. Cette conception véhiculant une nouvelle terminologie n'apparaît pas incompatible avec celle de Peirce dans la mesure où, dans les deux cas, l'*interprétant* traduit un signe vers un autre signe. Par ailleurs, l'interprétant peircien renvoie lui aussi vers des éléments préexistants (et donc extérieurs à la situation) qui interviennent pour préciser la signification d'un signe. Avec ce terme de « fantômes », Lorino tente de regrouper et de rendre compte de l'ensemble des éléments passés, présents et futurs qui s'insèrent dans la situation et la transforment. La distinction majeure introduite par Lorino avec cette terminologie est la pluralité. Alors que la conception peircienne de l'interprétant tend à appréhender l'interprétant comme un signe, l'approche de Lorino invite à considérer une pluralité d'autres signes (des fantômes) orientant le processus de médiation sémiotique.

2.2.2.4 Réinscrire l'activité de médiation dans des pratiques de valuation

Dans son ouvrage mobilisant les différentes notions développées par les philosophes pragmatistes américains pour étudier les problèmes organisationnels, Lorino (2020, p. 270) relie les catégories de signes développées par Peirce avec la théorie de la *valuation* développée par Dewey (1939).

Nous exposons cette articulation en quatre temps. Tout d'abord, nous présentons la notion de *valuation* chez Dewey et précisons en quoi cette notion est éclairante pour appréhender le contrôle et le rôle des instruments de gestion (2.2.2.4.1). Puis, nous présentons la transposition de cette notion opérée par Lorino pour étudier les organisations (2.2.2.4.2). Troisièmement, nous montrons les effets des instruments de gestion sur la valuation à partir des correspondances proposées par Lorino entre les catégories de signes de Peirce et différentes pratiques de valuation (2.2.2.4.3). Enfin, nous concluons avec la distinction de Lorino entre valuation « in-vivo » et « in-vitro » pour montrer comment la place des managers peut affecter le processus de valuation (2.2.2.4.4).

2.2.2.4.1 La notion de valuation chez Dewey

Le concept de **valuation** développé par Dewey renvoie au processus par lequel l'individu forme et projette une *fin-en-vue* pour répondre à un désir qui émerge de la confrontation à un problème. Pour Dewey, les valeurs ne sont pas données *a priori* mais seront le produit de ce processus de valuation.

Ainsi pour Dewey, il n'existe pas de valeur ni de *fin-en-soi* puisque celles-ci se forment et opèrent en pratique au regard du problème à surmonter et des moyens mobilisés. Toute fin ne peut être appréhendée sans considérer les moyens envisagés pour l'atteindre puisque ce sont ces moyens qui la font advenir. Dans cette perspective, ce qui a de la valeur est ce qui constitue un moyen permettant de surmonter un certain problème. Dewey propose ainsi de dépasser le dualisme moyen-fin en soulignant qu'il ne peut exister de valeur sans prise en considération des moyens mobilisés pour satisfaire ce désir.

Ainsi pour Dewey, les valeurs ne sont pas données *a priori*. La notion de fin-en-vue consiste à considérer que toute fin est temporaire, révisable et n'a de sens à être visée uniquement parce qu'elle constituera ensuite un moyen pour l'atteinte d'une autre fin-en-vue.

Le rapprochement opéré par Lorino nous semble particulièrement intéressant à plusieurs égards. Tout d'abord, l'auteur montre que le signe ne fait pas que préciser ou indiquer le réel comme Peirce nous invite à le voir, mais il participe également à une activité d'appréciation de la situation et de formation des valeurs. Nous pensons que ce rapprochement offre une approche stimulante pour penser le contrôle organisationnel, médiatisé par des instruments de gestion comme les indicateurs, dans la mesure où l'indicateur propose d'apprécier la pertinence et l'efficacité des moyens contribuant à l'atteinte d'une certaine fin. En mobilisant la notion de valuation, il devient possible de **renverser l'approche traditionnelle du contrôle fondée sur la conformité à une norme établie conduisant à ériger cette dernière comme une fin-en-soi.**

Nous reviendrons sur les apports de cette notion pour notre recherche (2.2.3). Néanmoins, nous pouvons dès à présent souligner les deux implications de cette notion pour l'étude de l'indicateur et de l'activité de médiation sémiotique des managers.

- L'indicateur ne peut être considéré comme un simple moyen au service de l'atteinte d'un objectif. Celui-ci est également pris dans le processus de valuation en contribuant à la formation de valeur. L'indicateur ne mesure pas simplement une valeur, mais est impliqué dans un *processus de valuation* dans la mesure où il contribue à choisir les fins-en-vue qui seront poursuivies et à apprécier les moyens mobilisés pour les atteindre.
- L'indicateur, en devenant une fin-en-vue, un moyen intermédiaire à l'atteinte d'une fin ultérieure devient également sujet à une valuation.

Ce rapprochement s'inscrit dans le projet de Lorino visant à sortir d'un usage représentationnaliste des instruments de gestion. Il montre ainsi qu'attribuer une valeur n'est pas simplement la mise en place d'un instrument d'évaluation comme un indicateur, mais consiste en une « pratique active et située qui, simultanément, tente d'attribuer des valeurs à l'activité en cours et de garantir la pertinence des outils et méthodes utilisées à cette fin » (Lorino, 2020, p. 258-259). De nouveau, le projet anti-représentationnaliste de Lorino guide sa lecture du concept de valuation puisqu'il l'utilise pour montrer que l'instrument de gestion n'est pas uniquement là pour préciser le réel flou et ambigu, mais également pour former des appréciations sur la situation et les actions menées.

2.2.2.4.2 *La transposition de Lorino à l'organisation : l'activité de valuation articule un volet évaluatif et un volet narratif*

Si nous reprenons l'exemple du chargement des palettes présenté plus tôt, nous voyons que les valeurs associées à cette activité et à la mesure de sa performance chez Carrefour ou Promodès ne sont ni objectives ni subjectives mais bien situées et finalisées. Les jugements sur les pratiques des uns et des autres se forment au regard des fins qu'ils poursuivent et des moyens dont ils disposent pour les atteindre.

Ces valeurs ne relèvent pas de la simple subjectivité des individus puisqu'elles impliquent autant des éléments de jugement des opérateurs sur la situation que le positionnement stratégique et l'histoire de l'entreprise. Les indicateurs sont impliqués dans la poursuite de telle fin-en-vue plutôt qu'une autre ainsi qu'à l'appréciation des moyens pour l'atteindre.

La situation conflictuelle dans ce cas met en lumière la pluralité des perspectives au sein des organisations et donc la nécessité de développer des instruments de valuation permettant de produire un « jugement unificateur » (Lorino, 2020, p.267-268). Lorino transpose et étend ainsi le processus de valuation développé par Dewey aux situations organisationnelles. Selon Lorino, la production de ce jugement unificateur dans les organisations peut passer par deux volets (évaluatif et narratif) considérés comme contradictoires mais complémentaires.

Le premier volet évaluatif s'appuie sur des mesures computationnelles comme des échelles de mesure et le calcul pour comparer les différents scénarii potentiels. Toutefois, ce premier volet est insuffisant à double titre. Les outils de calcul ne permettent pas d'appréhender la complexité des situations ou des expériences ni ne permettent de comprendre les liens entre les résultats, les actes et les événements. C'est pourquoi le processus de valuation implique **un second volet narratif qui vise à relier la situation problématique et les moyens envisagés pour la résoudre et constituant ainsi une fin-en-vue.** Les récits narratifs des individus apparaissent ainsi complémentaires. En produisant d'autres signes, ils tisseront d'autres liens permettant de compléter la dimension computationnelle de la valuation. Néanmoins, des tensions émergent entre ces deux volets, d'une part la « puissance des modèles logiques basés

sur des échelles numériques unidimensionnelles » et d'autre part « l'épaisseur narrative du récit de situations complexes » (Lorino, 2020, p.268).

2.2.2.4.3 *Relier valuation et médiation sémiotique : appréhender les différentes catégories de signe comme différentes pratiques de valuation*

Comme nous avons pu le voir avec le cas Promodès/Carrefour, les instruments de gestion interviennent dans le processus de valuation comme des instruments médiateurs et ne peuvent donc être négligés. Afin de mieux saisir les effets de ces instruments de gestion, Lorino propose de relire les catégories de signe établies par Peirce (icône, indice, symbole) en distinguant les différentes activités de valuation que ces signes instrumentent :

- Le signe iconique est une représentation mimétique de l'objet. Or, comme nous avons pu le voir avec Peirce, l'objet est toujours appréhendé à partir de son fondement. Cet angle qui est choisi pour appréhender l'objet est une valeur, qui rend les objets similaires et comparables. Il devient possible de comparer l'activité dans ses états successifs ou bien de comparer plusieurs activités entre elles en s'appuyant sur cette valeur (Lorino, 2020, p. 270). Selon Lorino, les signes iconiques sont « orientés vers la prévision et le contrôle à distance » (p. 271). Le tableau de bord appréhendé comme un substitut du réel, grâce auquel il est possible de dire plus que les conventions sur lesquelles il s'appuie, peut être considéré comme un signe iconique.
- Le signe indiciel est une trace, il indique que quelque chose d'autre se passe ou s'est passé. Il se distingue du signe iconique car il indique une situation qui n'a pas d'équivalence préétablie, mais qui est justement à élucider (p.271).
- Le signe symbolique indique l'existence d'une règle ou d'une loi entre l'objet et le representamen. Ces signes visent généralement à vérifier la conformité à des normes établies et communes et ainsi favoriser le dialogue.

Catégories de signe	Activités de valuation	Exemple
Signe iconique	Comparer des états successifs d'une activité ou plusieurs activités entre elles	Tableau de bord
Signe indiciel	Indiquer un problème, inviter à explorer la situation	Taux d'absentéisme
Signe symbolique	Vérifier la conformité à des normes communes établies.	Règles d'amortissement

FIGURE 8 ARTICULATION DES CATÉGORIES DE SIGNE ET ACTIVITÉS DE VALUATION (LORINO, 2020, P.270)

2.2.2.4.4 *Le contexte organisationnel fait émerger deux modèles de valuation : Valuation « in vitro » versus valuation "in vivo"*

Au-delà des instruments de gestion, les choix organisationnels peuvent également orienter le processus de valuation en affectant son degré d'ouverture. Lorino distingue une valuation qualifiée d'« in vitro » où les valeurs sont élaborées en dehors des situations où elles sont mobilisées et par certains acteurs considérés experts et une valuation « in vivo » où les valeurs sont élaborées en situation par les acteurs impliqués.

Dans le modèle de **valuation « in vitro »**, le processus peut être contraint par l'imposition de « modèles de valuation abstraits des situations concrètes et correspondant à des catégories génériques de situations » (Lorino, 2020, p.273). Ces modèles, développés et imposés par des personnes éloignées des situations conduisent à la formation de jugements basés sur des

critères et règles abstraits. De plus, ils tendent à fixer des objectifs qui deviennent des fins-en-soi et non plus des « fins-en-vue ». Ce glissement fait perdre la signification de toute action puisque la poursuite de cet objectif en tant que fin-en-soi bloque le processus de médiation sémiotique par lequel sont envisagées les fins qui seront ultérieurement poursuivies.

À l'opposé, Lorino distingue le processus de **valuation « in vivo »**, décrit comme un processus ouvert à de multiples voix où les outils de valuation comme les instruments de gestion permettent une construction collective d'un récit de la situation. Dans ce processus de valuation, les critères et catégories servent à appréhender la situation et former les jugements de valeur qui sont révisables avec l'évolution de la fin-en-vue et au gré des modifications de l'environnement. Cette valuation « in vivo » peut intervenir lorsqu'une règle ou une procédure est révisée par les acteurs à la suite d'un changement dans l'environnement rendant cette règle obsolète, incapable de saisir le problème.

2.2.2.5 Conclusion de la deuxième sous-section 2.2.2 : vers un usage stratégique de la théorie des signes de Peirce.

Après avoir exposé la théorie des signes élaborée par Peirce et introduit quelques notions clés (2.2.1), nous avons ici (2.2.2) présenté les travaux de Lorino s'appuyant sur les écrits de Peirce pour étudier les indicateurs de gestion ainsi que la notion de valuation développée par Dewey pour appréhender la pratique du contrôle.

À l'issue de cette présentation successive des travaux de Peirce puis de Lorino, nous remarquons que **l'approche pragmatiste et sémiotique développée par Lorino transpose la théorie des signes de Peirce aux situations organisationnelles**. Cette transposition le conduit à extraire et reconceptualiser certaines notions clés. Le projet de Lorino visant à proposer une alternative à l'approche représentationnaliste pour appréhender et utiliser les instruments de gestion l'amène à réduire le signe à la catégorie de la tiercéité et donc l'interprétant à l'interprétant logique. Nous estimons que ces réductions ne sont pas contradictoires avec les écrits de Peirce mais seulement simplificatrices.

De plus, le projet de Lorino le conduit à appréhender le signe comme une représentation d'un objet dans la perspective d'une certaine fin. Nous pensons que cette emphase sur les fins visées par l'action en situation se distingue nettement du projet de Peirce. En effet, même si la question de l'effet des signes et de son implication sur la conduite quotidienne est présente chez Peirce, son intérêt pour la clarification des idées et son projet encyclopédique le mène à s'engager davantage dans la classification des différents signes et l'étude de leurs particularités plutôt que dans le développement d'une théorie permettant de guider l'action pour l'atteinte d'une certaine fin. Par ailleurs, lorsque Peirce mobilise des interactions pour développer son propos, il se focalise sur la transmission de significations d'un individu vers un autre, laissant ainsi relativement inexplorée la rencontre des différents processus de médiation sémiotique au cours d'une interaction et donc des éventuelles tensions.

En reprenant les travaux de Lorino, nous ne prétendons donc pas mobiliser directement les notions développées par Peirce. Nous revendiquons plutôt un usage stratégique de la théorie des signes et des notions développées par ce dernier. Nous souhaitons ainsi souligner que nous avons conscience d'opérer une réduction de ses travaux et d'extraire certaines notions qui s'inscrivent dans un système bien plus large et plus complexe (Jappy, 2016).

Ces limites étant désormais posées, nous proposons dans un troisième temps de présenter les apports de l'approche triadique et des travaux de Lorino pour étudier les indicateurs.

2.2.3 Apports de l'étude des indicateurs à partir d'une approche triadique et voies de recherches sous explorées à investiguer

Maintenant que nous avons parcouru les travaux de Peirce puis ceux de Lorino, il convient de montrer la pertinence et les apports de cette transposition des travaux du premier par le second pour étudier les instruments de gestion et notamment les indicateurs. Pour ce faire, nous proposons de présenter les différents apports du recours à la théorie des signes de Peirce pour examiner les indicateurs (2.2.3.1) puis des pistes de recherche sous-étudiées qu'elle peut permettre d'investiguer (2.2.3.2).

2.2.3.1 Les apports d'une approche triadique pour étudier les indicateurs

Nous pensons que le recours à une approche triadique pour étudier les indicateurs présente trois apports majeurs. Tout d'abord, l'approche triadique développée par Peirce s'inscrit dans le courant de la philosophie pragmatiste américaine ayant fait de la lutte contre les dualismes un enjeu central. Nous montrons comment celle-ci contribue à s'extraire des dualismes opposant représentation et réalité (2.2.3.1.1) ou encore subjectif et objectif (2.2.3.1.2). Enfin, nous notons que l'approche triadique est un moyen de s'extraire d'une conception figée de la représentation en proposant une médiation sémiotique dynamique et processuelle (2.2.3.1.3).

2.2.3.1.1 *Le dépassement du dualisme représentation/réalité*

La lecture triadique du signe nous détache de l'approche représentationnaliste puisque « [l]e signe – la médiation sémiotique – n'est donc pas une "médiation" pour ainsi dire mécanique entre deux sujets, ou entre un sujet et un objet. Il relie une expérience spécifique et singulière avec des éléments *hors-situation* » (Lorino, 2020, p. 55, souligné par l'auteur). Dans cette perspective, la représentation et son objet n'entretiennent pas une relation de correspondance. Cette relation est d'ailleurs impossible car comme nous l'avons vu avec Peirce, nous accédons toujours à l'objet par une médiation impliquant un certain angle pour appréhender l'objet.

Ceci implique que la représentation ne peut plus être appréhendée comme une phase précédant ou préfigurant l'action. La représentation devient plutôt une action qui transforme la situation. La représentation n'est pas un reflet du réel, mais une activité de médiation située, de celui-ci, évoluant dans le temps et l'espace.

Par cette approche sémiotique de l'indicateur, Lorino nous invite à explorer les différentes activités de médiation et les différents interprétants qui coexistent au sein d'une organisation. Il ouvre ainsi une voie pour dépasser l'approche cognitive omniprésente dans la recherche en sciences de gestion (2020, p. 39) qui conduit à utiliser la représentation comme un moyen d'accéder au réel.

2.2.3.1.2 *Le dépassement du dualisme subjectif/objectif et l'intérêt porté sur les interprétants plutôt que sur les interprètes*

En montrant qu'il n'existe pas une représentation « vraie » de la réalité, mais bien une pluralité possible selon l'interprétant mobilisé, variant lui-même avec l'expérience et les fins-en-vue, le dualisme opposant subjectif et objectif se délite. Le passage du dualisme à une triade permet de faire émerger l'espace de médiation où des éléments objectifs et subjectifs s'enchevêtrent. Dans l'exemple du signe « table » utilisé pour désigner une pierre plate lors

d'une balade en forêt (Lorino, 2020, p.55), la production de sens est possible dans cette situation car l'individu fait le lien entre la pierre et ses caractéristiques qu'il voit dans cette situation, le concept de table ainsi que l'éventualité de déjeuner. On remarque que ces trois dimensions impliquent des éléments subjectifs (sentiment de faim, les tables vues par le passé...) et des éléments objectifs (la pierre, l'heure culturellement admise pour déjeuner...).

À travers le concept d'*interprétant* ou bien du signe comme articulation d'une face contextuelle et conventionnelle, nous voyons que **la représentation n'est ni subjective ni objective**, mais toujours un enchevêtrement des deux. Le dépassement de ce dualisme nous semble particulièrement précieux dans le contexte présenté précédemment où les représentations extra-financières sont soumises à de vives critiques concernant leur manque d'objectivité et où la normalisation est présentée comme une solution pour accroître l'objectivité de ces mesures et produire les conditions d'une comparaison directe et sans ambiguïté.

En dépassant ce dualisme, **la théorie des signes déplace la discussion de l'interprète – conduisant à individualiser l'analyse – vers une étude de l'interprétant réinscrivant la médiation sémiotique dans un cadre social.**

2.2.3.1.3 *Le dépassement du dualisme moyens-fins*

Le développement de la notion de valuation s'inscrit chez Dewey (1939) dans une critique du dualisme moyens-fins conduisant à ériger la valeur comme une fin-en-soi et donc stable. À l'inverse, Dewey soutient que ni la valeur ni l'intérêt n'existent par eux-mêmes et qu'ils constituent plutôt des moyens temporaires et révisables dans l'atteinte de fins-en-vue. Toute fin ne peut être appréciée sans considérer les moyens nécessaires pour l'atteindre. Comme nous avons pu le voir, il n'existe, selon Dewey, pas de valeur intrinsèque puisque toute valeur s'inscrit dans un intérêt pour quelque chose.

Avec la notion de valuation, l'appréciation de la situation devient processus et action. Dès lors, la formation de valeurs devient simultanément un moyen et une fin. Alors que dans l'approche représentationnaliste, on définit les fins que l'on souhaite atteindre puis on recherche et met en œuvre les moyens permettant de parvenir à ces fins, Dewey s'oppose à cette vision séquentielle. Selon Dewey (1939, p. 43), « toute condition qui doit être portée à l'existence en tant que moyen est un objet de désir et une fin-en-vue, de même que la fin effectivement atteinte est un moyen pour des fins futures » (Dewey, 2008). Lorino précise que « *la fin-en-vue est une hypothèse qui guide l'action en traduisant les fins ultimes en orientations présentes* » (Lorino, 2020, p. 262). Ces fins-en-vues sont donc temporaires et révisables au fil de l'activité qu'elles guident. Dewey critique alors vivement l'établissement de règles d'évaluation a priori. À l'inverse, selon lui, les règles doivent être au service des investigations dans la situation. Les règles sont donc une fin car l'investigation de la situation doit permettre de les élaborer ou de les faire évoluer, mais également un moyen car elles doivent pouvoir être révisées pour autoriser l'investigation. Tout processus de valuation est une appréciation des moyens pour atteindre certaines fins.

Ce processus de valuation remet en question l'existence d'une évaluation ultime qui viendrait nier que la formation d'une valeur s'inscrit dans la poursuite d'une certaine fin. Dès lors, la quête d'une mesure objective, neutre et transparente de la valeur par un indicateur apparaît impossible et non pertinente. Ceci nous conduit donc à repenser le rôle de l'indicateur comme instrument médiateur dans ce processus de formation des valeurs.

2.2.3.1.4 *Une approche dynamique et processuelle de l'indicateur et du contrôle*

La théorie des signes de Peirce propose une approche dynamique et processuelle sur au moins deux aspects. Premièrement, elle propose d'appréhender la représentation non comme une correspondance entre un objet et sa représentation, mais comme un processus de médiation sémiotique renvoyant de façon infinie un signe vers un autre signe. Deuxièmement, toute signification même celle aboutissant à une habitude est faillible et n'est que temporaire puisque ces significations ne permettent que de préciser et de se rapprocher d'un objet qui est premièrement flou et vague. L'écart entre l'objet dynamique et l'objet immédiat conduit inévitablement à une révision tôt ou tard des significations produites à partir du *fondement* de l'objet retenu.

Par ailleurs, la notion de processus de *valuation* développée par Dewey puis transposée par Lorino aux situations organisationnelles nous semble particulièrement intéressante au regard de notre question de recherche puisqu'elle offre une nouvelle perspective pour appréhender la pratique du contrôle. Bien que Lorino n'explique pas ce point, nous proposons de voir le processus de valuation comme une activité de contrôle. De la même façon que le contrôle, le processus de valuation renvoie à l'idée de fixer des buts à atteindre et de mener une réflexion sur la façon de les atteindre, mais également d'apprécier l'atteinte de ces buts. Toutefois, à la différence du contrôle traditionnel, le processus de valuation offre une perspective dynamique et ouverte pour penser le contrôle comme une activité située et régulièrement révisée.

2.2.3.2 Les voies à explorer à partir d'une approche triadique de l'indicateur

En passant d'une approche dyadique et représentationnaliste de l'indicateur à une approche triadique, nous voyons un certain nombre d'enjeux émerger qui requièrent des études complémentaires.

2.2.3.2.1 *La lecture triadique met en lumière une lutte des interprétants liée aux différents rôles et expériences des interprètes mais ces tensions restent encore sous-étudiées*

Avec le terme d'« interprétants concurrents », on retrouve chez Lorino (2020, p. 69), l'idée de « **lutte des interprétants** » déjà introduite par Deledalle (Peirce, 1978, p.268) dans ses commentaires sur les écrits de Peirce. Cette dimension conflictuelle n'a pas vraiment été explorée par Peirce. Cela peut notamment s'expliquer par le caractère logique et classificatoire de son projet qui ne visait pas à étudier précisément des interactions. L'examen de ces dernières se focalisait sur la transmission de signification d'un individu vers un autre (Bergman, 2010). Or, l'enjeu de la conflictualité potentielle entre différents *interprétants* nous semble particulièrement important dans un projet comme le nôtre qui s'engage dans une étude de l'action collective impliquant différents niveaux hiérarchiques et médiée par des instruments de gestion.

En faisant se confronter la perspective des opérateurs issus de différentes entreprises, Lorino a déjà fait un premier pas dans ce sens en mettant en exergue une situation de conflit horizontal entre plusieurs interprétants. Il nous soumet ici une certaine lecture de la pluralité des interprétants au sein d'une organisation. Nous proposons de qualifier cette lecture d'*horizontale* puisque la concurrence entre les interprétants intervient entre des opérateurs situés à un niveau hiérarchique similaire et issus de deux organisations différentes. Lorino

(2020, p.61) montre que les opérateurs s'appuient sur des cadres interprétatifs différents pour appréhender la performance selon l'entreprise à laquelle ils appartiennent.

2.2.3.2.2 Étudier les fondements des représentations extra-financières.

Peirce s'intéressait au signe, non pas en tant que tel mais à travers la relation du representamen avec l'objet et l'angle retenu pour le représenter (fondement ou « ground » chez Peirce). À nouveau, cette approche relationnelle et dynamique nous semble particulièrement précieuse dans le contexte actuel, marqué par de vives critiques à l'égard des rapports extra-financiers considérés comme des simulacres et du simple *greenwashing*. Dès lors que l'on considère l'objet comme premièrement vague et indéfini et que l'on admet que nous ne pouvons accéder aux objets que par la médiation sémiotique, la quête de transparence devient une aporie. Il nous semble qu'aujourd'hui **peu de travaux étudient ces indicateurs en questionnant le fondement du signe, c'est-à-dire l'angle retenu pour apporter des précisions sur l'objet qui vise à être représenté**. Grâce aux classifications développées par Peirce nous disposons d'instruments conceptuels pour explorer les différents angles mobilisés dans la fabrique et l'usage des indicateurs.

2.2.4 Conclusion de la section 2.2 : Un usage stratégique de la théorie des signes de Peirce pour étudier l'indicateur de gestion extra-financier

Nous avons vu que l'indicateur, en tant que représentation, pouvait être appréhendé comme un *signe* engagé dans une relation triadique. Ainsi, l'indicateur n'est pas un moyen d'accéder par la représentation à une réalité préexistante, mais plutôt un signe ouvert, engagé dans une pluralité de médiation sémiotique et par conséquent ouvert à une pluralité de significations. L'indicateur est également engagé dans une pluralité de pratiques de valuation et donc une pluralité de fins-en-vue.

Nous proposons de conclure cette section en explicitant cinq points pour lesquels nous pensons que cette approche pragmatique et sémiotique de l'indicateur extra-financier, constituant un usage stratégique de la théorie des signes de Peirce, est pertinent dans le cadre de notre recherche.

- (i) **Étudier la production de significations dans l'action et dans une perspective dynamique et processuelle.** Le recours à une théorie sémiotique comme la théorie des signes nous semble approprié et légitime car elle permet, contrairement aux approches traditionnelles, de comprendre comment la signification n'est pas intrinsèque à l'indicateur, ni antérieure ou postérieure à son utilisation par un manager. La production de signification intervient dans l'action. De plus, l'approche peircienne apporte les moyens de comprendre cette production de signification de manière dynamique et processuelle.
- (ii) **Investiguer l'ancrage physique et local des indicateurs extra-financiers.** Dans ses travaux, Peirce se préoccupe du rapport à l'objet, plus précisément de la façon dont nous l'indiquons en manipulant des signes. Cette approche relationnelle nous semble particulièrement stimulante pour ouvrir la réflexion sur ces indicateurs dans le contexte de forte critique à l'égard du REF et des indicateurs, accusés de n'être que des simulacres. Dans ce contexte, la théorie des signes de Peirce peut nous aider à identifier ce que l'indicateur, en tant que *signe*, représente ainsi que la relation avec l'objet qu'il indique. En effet, à travers ses classifications des signes (*iconique, indexical, symbolique*), Peirce apporte un cadre conceptuel pour voir les différentes relations

qu'un representamen entretient avec l'objet qu'il indique. Cette relation peut être plutôt un lien de similarité avec l'objet en exprimant l'une de ses qualités ou bien plutôt un lien générique permettant de renvoyer à plusieurs objets disposant de la même qualité.

- (iii) **Dépasser le dualisme entre subjectivisme et objectivisme dans l'étude des indicateurs.** Parmi les nombreux dualismes combattus par les pragmatistes, le dépassement de l'opposition entre subjectivisme et objectivisme est central dans la théorie des signes de Peirce mais également dans la théorie de la valuation de Dewey. En tant que penseurs processuels, Peirce et les philosophes pragmatistes contestent la pertinence du sujet individuel comme niveau élémentaire d'analyse (Lorino, 2020, p. 306). Par le concept d'interprétant et en distinguant les deux faces d'un signe, nous voyons qu'une représentation n'est ni subjective ni objective mais toujours un enchevêtrement des deux. À nouveau, le dépassement de ce dualisme est particulièrement important dans le contexte actuel où la standardisation des indicateurs est appréhendée comme un moyen d'accroître l'objectivité des indicateurs et ainsi de lutter contre l'usage communicationnel du REF. Cette approche nous détache d'une étude de la psychologie des individus en s'intéressant aux **interprétants plutôt qu'aux interprètes**.
- (iv) **Interroger la capacité de l'indicateur, en tant que signe, à maintenir un lien entre sa face contextuelle et conventionnelle lorsque les managers, impliqués dans l'activité de médiation sémiotique, occupent des positions différentes au sein de l'organisation. Cette question est importante puisque la position occupée par le manager vient diversifier son expérience sociale et les futurs potentiels qu'il envisage.** Dans la théorie des signes de Peirce, un signe est signifiant lorsqu'il relie une situation contextuelle à une convention pour une certaine fin. Nous pensons que cela apporte un cadre conceptuel pertinent pour comprendre les plaintes des managers qui qualifient certains indicateurs d'inutiles. Cette situation peut être formulée comme un problème de signification.
- (v) **Investiguer la pluralité verticale de l'interprétant.** En confrontant les opérateurs, issus de différentes entreprises, dans leur façon d'appréhender la performance et de représenter une activité opérationnelle, Lorino propose une perspective horizontale de la pluralité des interprétants. L'auteur étudie deux médiations sémiotiques dans une perspective plate où chaque interprétant est situé au même niveau dans l'organisation. De façon complémentaire, nous proposons d'investiguer une pluralité verticale.

2.2.4.1 Médiatiser pour transformer

À travers l'exemple de la carte et de la découverte d'un nouveau continent, Dewey (1925, p. 151-152) montre que les représentations du monde font partie du monde et ne lui sont pas extérieures. Il met en lumière, en quoi le réel et les représentations sont profondément reliés. En effet, la découverte d'un nouveau continent ne vient pas modifier le réel (le continent existait déjà avant qu'on le découvre), mais les représentations du réel (un nouveau continent apparaît sur la carte). Néanmoins, la modification des représentations du réel affecte le réel. **La carte va bien venir directement affecter ce réel puisque cette représentation produit des significations qui va orienter les individus vers certaines actions transformatrices du monde** (appel à la découverte, exil des populations persécutées, opportunités commerciales). De la même façon, la comptabilité crée une réalité par ses productions comptables (Hines, 1988) et oriente les actions des individus qui viendront transformer le monde.

Dès lors que l'on considère que les activités de reporter ou de contrôler impliquent une activité de représentation, il devient nécessaire de se questionner sur les significations stimulées par les représentations qu'elles produisent. Loin d'être neutre, la pratique du reporting occupe un rôle clé dans la concrétisation des concepts abstraits et la mise en visibilité de l'activité RSE de l'organisation. Il peut par exemple contribuer à viabiliser l'approche par les parties prenantes (Zambon & Del Bello, 2005). En s'appuyant sur McLuhan qui invite à étudier davantage le médium que le message, Vigneau et al (2015) soutiennent que **le REF viendrait affecter la façon dont les organisations appréhenderaient la RSE**. Au-delà d'un standard de reporting, le GRI devient un standard pour les pratiques de management. Pour les auteurs, l'enjeu de la RSE devient alors celui d'enrichir la représentation de la RSE plutôt que d'améliorer la performance RSE. **Le REF inviterait à appréhender la responsabilité de l'entreprise comme une pratique de transparence et de documentation plutôt qu'une véritable *accountability***.

Alors qu'une carte peut inviter à l'exploration, à la conquête ou au développement de nouvelles relations commerciales, les rapports RSE peuvent inviter à stimuler une demande de production de comptes comparables toujours plus importante pour tenter d'atteindre une transparence. La responsabilité tend alors à être réduite à la conformité aux normes. À l'inverse, les représentations produites peuvent contribuer au développement d'une nouvelle relation d'*accountability* stimulant la responsabilité de l'organisation. Dans cette seconde situation, l'organisation appelée à rendre des comptes chercherait plutôt à répondre aux sollicitations des parties prenantes qu'elle affecte, à expliquer ses choix et leurs effets.

Dans le même temps, l'indicateur d'un rapport RSE peut aussi être un indicateur de gestion construit et utilisé par les managers au sein de l'organisation. Loin d'être neutre, celui-ci résulte d'une représentation de la réalité (Roberts, 1991). En effet, les comptes sont modelés par les idéologies, intérêts et buts des comptables (J. Brown, 2009 ; Hopwood, 1983) venant mettre en visibilité certains aspects de l'activité tout en laissant d'autres dans l'ombre.

Nous savons qu'il existe des « interprétants concurrents » (Lorino, 2020, p. 69) au sein de l'organisation et donc une pluralité de comptes, disposant tous d'une légitimité pour représenter et rendre compte de ce qu'il s'y passe (Hopwood, 1983). Ainsi, au-delà même des limites du processus de quantification présenté, nous voyons que l'existence de cette multiplicité fragilise la position représentationnaliste qui s'appuie sur une relation dyadique entre un objet et sa représentation ainsi qu'une séparation entre moyens et fins. Cette quête d'un lien direct et total serait même une aporie (Messner, 2009 ; Tsoukas, 1997).

Dès lors, les comptes n'apparaissent plus comme un moyen de capturer une réalité préexistante, mais plutôt le produit de choix et de jeux de pouvoirs sur ce qui sera rendu ou non visible (Chua, 1995). Étudier le phénomène de la mesure consiste donc à s'intéresser à l'activité de production d'une réalité. Cette activité de représentation n'est pas mentale et ne vise pas à produire des représentations qui mimeraient le réel ou en rendraient totalement compte, mais bien plutôt à élaborer des moyens d'agir afin de transformer le réel. Nous ne pouvons donc pas dire que la pensée et la signification font le monde (dérive constructiviste), mais plutôt que la pensée et la signification invitent à appréhender le monde d'une certaine façon et certaines actions qui viennent transformer le monde.

Section 2.3 Revisiter quelques tensions qui animent la pratique gestionnaire au prisme de l'activité de représentation

Nous savons désormais que l'activité de représentation est un processus complexe par lequel les individus vont construire, et matérialiser par les instruments de gestion, un état du phénomène permettant l'évaluation et la transformation du phénomène. Comme a pu le souligner Jardat (2011), « en tant que représentation, la réalité des résultats obtenus et de leur coïncidence avec les résultats attendus est donc toujours discutable. C'est pourquoi le manager devra entrer avec l'instance d'évaluation dans un processus rhétorique, c'est-à-dire de discussion et recherche d'un accord sur des vérités conjecturales ». Néanmoins, la pluralité des individus et des buts qu'ils poursuivent au sein de l'organisation nous invite à porter le regard sur les tensions qui peuvent émerger dans la construction de ces re-présentations. Ce questionnement autour du lien entre la construction de la représentation, l'expérience et les buts poursuivis déborde le cadre des discussions philosophiques. Celui-ci anime également la littérature en sciences de gestion et notamment les recherches sur la pratique du contrôle et les instruments de gestion sur lesquels elle s'appuie.

Nous pensons que l'étude du tiraillement de l'indicateur entre reddition et contrôle, qui structure jusqu'à présent notre recherche, peut être enrichie en considérant trois paradoxes et tensions qui sont au cœur de l'activité managériale et largement débattus dans la littérature. Nous proposons donc de distinguer les trois tensions suivantes : simplifier-complexifier (2.3.1), autonomie-contrôle (2.3.2) et exploitation-exploration (2.3.3).

Nous avons choisi ces trois tensions car elles renvoient à des dynamiques sous-jacentes déjà évoquées dans la littérature et qui sont à l'œuvre dans le tiraillement de l'indicateur entre reddition-contrôle. En effet, comme nous avons pu le montrer, l'indicateur est discuté sur sa capacité à rendre compte globalement de la complexité des situations locales (simplifier-complexifier) mais également d'être utile pour les différents niveaux de l'organisation (autonomie-contrôle et exploitation-exploration) (cf. Section 1.3).

Nous parlons tantôt de « tension » et tantôt de « paradoxe » pour les raisons suivantes. La « tension » renvoie à la mise en regard de deux dimensions (par exemple simplifier et complexifier) dont l'incompatibilité entre les deux éléments n'a pu être montrée dans la littérature. Lorsqu'ils n'ont pas été précisément étudiés, nous parlons de tension pour ne pas présumer *a priori* de leur (in)compatibilité. À l'inverse, nous parlons de « paradoxe » lorsqu'il n'existe aucun choix permettant de résoudre la tension (Lüscher & Lewis, 2008).

2.3.1 Simplification et complexification : une tension relative à l'intégration et à la commensurabilité de la pluralité

L'augmentation de la taille et de la complexité des organisations au XXe siècle s'est accompagnée d'un développement de pratiques comptables rendant possible la décentralisation de l'activité (Berland et al., 2008). La recherche d'Anne Pezet (2007) sur les tableaux de bord montre en quoi le développement de la grande entreprise s'est accompagné d'un éloignement opérationnel des managers et d'une nécessité de gérer l'activité à distance. Elle remet l'émergence progressive du tableau de bord dans son contexte d'augmentation de la taille des organisations et de décentralisation où les dirigeants sont en quête de représentations pour pouvoir continuer à intervenir. Selon Pezet (2007), « la taille et la dispersion géographique éloignent mécaniquement les dirigeants des commerçants, des producteurs, du personnel, etc. S'ils veulent rester informés, ils doivent inventer un dispositif

leur permettant, si ce n'est de voir l'état de leurs affaires, de se le représenter. Le tableau de bord va agir comme un microscope en permettant au dirigeant de voir par la médiation de l'outil ce qu'il ne peut plus voir à l'œil nu. ». Pezet s'appuyant sur Hacking (1983) parle alors de l'articulation d'un couple « representing/intervening ». Les dirigeants vont se doter de moyens pour représenter l'activité qu'ils ne voient plus afin de pouvoir intervenir sur celle-ci.

Dans ce contexte, nous avons assisté à une prolifération des instruments de gestion (Segrestin, 2004) et des « technologies informantes » (Neu et al., 2006) matérialisant le processus de quantification enregistrer-évaluer-agrégé présenté précédemment pour tenter de pallier cet éloignement. Différents travaux ont montré en quoi les instruments de gestion visaient à fournir des représentations du réel et des moyens d'action pour le transformer. L'instrument de gestion doit donc permettre à un individu d'agir sur le réel malgré son éloignement opérationnel. Pour faciliter son intervention, il devient alors nécessaire de réduire, articuler et totaliser le réel (Jardat, 2005), c'est-à-dire le **simplifier tout en parvenant à conserver un lien avec cette réalité** (Martineau, 2017). Pezet (2007) met en évidence le rôle clé du tableau de bord utilisant des agrégats pour permettre l'exercice d'un contrôle à distance :

Le tableau de bord du chef d'entreprise doit ainsi comporter des : *jauges de niveau* (stocks, trésorerie, clients, fournisseurs), des *totalisateurs* (dépenses, achats, productions, ventes, par nature, par atelier ...), des *calculateurs de rapport* (prix de revient par unité, ratios type CA/stocks ou proportions type heures indirectes/total des heures), des *calculateurs d'écart* (comparaison entre exercices, avec la prévision... ; indices type CA N/ CA N-1 ; écarts relatifs type (coût réel – coût prévu)/coût prévu) et enfin des *indicateurs concernant le milieu extérieur* c'est-à-dire « les éléments de comparaison professionnels ou régionaux concernant principalement le marché des produits, le marché –e la main d'œuvre. (souligné par l'auteur)

Cette tension entre simplification et gestion de la complexité, qui est au cœur de réflexion managériale, a déjà été étudiée par de Geuser et Fiol (2004). Alors que de nombreuses recherches critiquent la réduction de la réalité complexe opérée aussi bien par les managers que les chercheurs, de Geuser et Fiol rejettent l'« idéologie de la complexité » dans laquelle ces critiques tomberaient souvent. Ils soutiennent que la simplification est nécessaire à l'activité managériale et qu'elle peut même être source de connaissance. Cette simplification ne devient problématique que lorsqu'elle est niée, c'est le glissement d'un management par les tableaux au management des tableaux (Tsoukas, 1997). La représentation est prise pour la réalité sans avoir conscience des limites de cette première. Pour Tsoukas, cette focalisation sur la gestion des représentations détournant des objets de la représentation conduirait à un management « hyperréel » s'appuyant sur des simulacres de la réalité.

Les instruments de gestion semblent tiraillés entre l'idéologie de représentation (Chia, 1996) d'une part et l'idéologie de la complexité (de Geuser & Fiol, 2004) d'autre part. La première, en approchant la représentation comme un moyen d'accéder à la réalité, tend à réduire cette dernière et nier sa complexité. À l'inverse, l'idéologie de la complexité, en approchant la représentation comme inévitablement trop réductrice tend à complexifier voire alourdir les instruments de gestion au risque de produire de l'immobilisme ou bien de la surcharge cognitive (Essid & Berland, 2011). De Geuser et Fiol (2004) mettent en évidence le paradoxe interne des instruments de gestion, « porteurs à la fois d'un impératif de complexité cognitive et de simplification pragmatique ».

Les instruments de gestion contribuent ainsi à maintenir la direction générale au centre de l'organisation en la dotant de moyens pour appréhender et transformer une activité. Toutefois, cette gestion par des instruments médiateurs soulève des critiques. Pour Dujarier

(2015), cette dynamique conduit aujourd'hui à une situation de travail « désincarné » où les dirigeants ne voient plus l'activité qu'à travers les outils de gestion. Alors que ces instruments de gestion peuvent être considérés comme des « cognitive artifacts » (Norman, 1991) permettant aux managers et dirigeants « de voir ce qui ne peut être vu à l'œil nu mais aussi confère[r] aux managers des compétences nouvelles avec lesquelles ils interviennent dans les situations de gestion. » (Pezet, 2007), la perspective de Dujarier invite plutôt à saisir comment ces instruments peuvent annihiler toute sensibilité du manager au phénomène représenté.

Ce glissement peut s'expliquer par la multiplication des strates hiérarchiques venant accroître cet éloignement ou bien par l'expérience de ces managers. Alors que par le passé les dirigeants étaient souvent sur le terrain, les dotant ainsi d'une « connaissance en profondeur de l'activité de leur entreprise » (Pezet, 2007), nous pouvons nous demander si les managers qui mobilisent aujourd'hui ces instruments pour représenter et intervenir sur l'activité satisfont ce prérequis. De plus, l'éclatement géographique et organisationnel de l'entreprise avec la mondialisation et la multiplication des rangs de sous-traitance ou encore la crise écologique, nous assistons vraisemblablement à une **évolution de la nature de cet éloignement des dirigeants et managers**. Dans ce cadre, l'éloignement du manager et du dirigeant ne se fait pas dans un contexte stable et connu. L'accroissement de cet éloignement n'est pas linéaire. Il ne s'agit pas ici simplement d'un niveau d'éloignement supplémentaire par rapport à un phénomène immuable. Au contraire, le contrôle extra-financier implique un changement de nature de cet éloignement, comme en témoignent les particularités du contrôle extra-financier (Antheaume, 2012; Moquet, 2010).

2.3.2 Décentraliser : une tension entre autonomie et contrôle invitant à dépasser l'aporie de la transparence par l'*accountability*

Compte tenu de cette indéniable complexité que les membres de l'organisation doivent gérer (de Geuser & Fiol, 2004), la pertinence et l'efficacité d'un contrôle, voire d'une gestion à distance, peuvent donc être interrogées. Dans sa recherche dans le secteur public, Chatelain-Ponroy (2010) montre que le pilotage proche du terrain s'avère plus pertinent. Cette complexité fait ainsi émerger une seconde préoccupation qui est au cœur de l'activité gestionnaire : la tension entre autonomie et contrôle. Nous retrouvons déjà cette problématisation dans les années 1960 où Alfred Sloan proposait une décentralisation des responsabilités avec un contrôle coordonné (Sloan, 1963). Plusieurs recherches ont porté sur le rôle des systèmes de contrôle dans la gestion du paradoxe entre autonomie et contrôle. Selon Eggrickx (1999), autonomie et contrôle doivent être simultanément présents dans l'organisation. Il appréhende ce paradoxe comme un « continuum d'autocontrôle » qui requiert une ingénierie du contrôle permettant de trouver le juste équilibre. La recherche de Busco et al. (2008) souligne la dualité des systèmes de mesure de la performance. Ces chercheurs montrent que les systèmes peuvent constituer un levier stimulant l'intégration de la multiplicité en permettant la mise en place d'arrangements locaux tout en maintenant une certaine standardisation autour d'une stratégie globale. Néanmoins, ils exposent également en quoi ces systèmes peuvent constituer un piège en ouvrant trop largement le processus de prise de décision.

On observe un paradoxe où l'autonomie apparaît nécessaire à la bonne performance de l'organisation sous réserve qu'elle soit mise sous contrôle. Pour dépasser ce paradoxe, Hasrouri et Ragainé (2016) proposent de s'appuyer sur le concept d'*accountability* pour enrichir la relation entre autonomie et contrôle. La mise sous contrôle oblige la reddition de

compte qui dégagerait de l'autonomie en fournissant un moyen pour légitimer et convaincre. Dans cette perspective, autonomie et contrôle entretiendraient une relation positive. L'*accountability* apporte une perspective relationnelle où il existe un irréductible écart entre le mandant qui confie le mandat et contrôle l'atteinte des résultats et le mandataire à qui l'on confie le mandat et qui doit rendre compte de son avancée (Girin, 1995). Dès lors, plutôt qu'appréhender la représentation comme un moyen, pour le mandant, d'apprécier de façon équivoque la bonne exécution du mandat, **la représentation peut être appréhendée comme un instrument d'*accountability*** permettant au mandataire de rendre des comptes sur le contexte dans lequel lui et le mandat se trouvent pris, la façon dont il a façonné cette situation pour créer du sens, problématiser la situation et apporter une solution (Journé & Raulet-Croset, 2012).

On remarque ainsi en quoi l'activité de représentation peut venir éclairer la tension entre autonomie et contrôle en devenant un instrument de médiation entre mandant et mandataire.

2.3.3 Exploitation et exploration : l'habitude comme levier d'exploration du réel

À travers les deux premières tensions, nous avons pu voir la difficulté des systèmes de contrôle et instruments de gestion à tenir compte de l'inconnu et du contingent. Une troisième tension qui constitue également une préoccupation centrale de l'activité managériale, consiste à poursuivre simultanément l'exploration et l'exploitation.

2.3.3.1 Une approche dualiste de la tension entre exploitation et exploration...

Ce compromis (*trade-off*) a été largement étudié dans la littérature depuis les travaux de James March (1991, 2008). Cette tension renvoie à la nécessité pour une organisation de simultanément améliorer ses pratiques existantes en exploitant les connaissances à sa disposition tout en explorant de nouvelles activités potentielles par l'expérimentation. La mise en place de systèmes de contrôle devrait ainsi permettre aux membres de l'organisation de poursuivre simultanément ces deux objectifs. Certains appréhendent cette tension comme un paradoxe à gérer (Andriopoulos & Lewis, 2009). Yan Chen (2017) propose d'affiner cette tension en distinguant différentes façons d'articuler ces deux injonctions.

- Premièrement, cette tension peut être adressée par une **séparation structurelle** au sein de l'organisation entre exploitation et exploration. C'est l'exemple de la séparation entre les opérationnels chargés de l'exploitation et les fonctions supports chargées de l'exploration.
- Deuxièmement, cette tension peut être gérée par une **approche séquentielle** en découpant les deux fonctions dans le temps. Le cycle du contrôle (Bouquin & Kuszla, 2014) ou bien la démarche PDCA incarnent cette séparation dans le sens où la période de réflexivité intervient en fin de cycle, après l'action.
- Enfin, le troisième mode de gestion serait **contextuel** en laissant les membres de l'organisation autonomes dans la gestion de leur passage de l'un à l'autre.

Ces travaux reposent sur le postulat d'une incompatibilité, venant ainsi ériger une dissociation nette entre ces deux activités. Or, certains travaux invitent à dépasser ce dualisme en montrant leur simultanéité. Par exemple, Massey (2020) s'appuie sur la philosophie

Lupascienne et le principe du tiers inclus (Lupasco, 1951) pour appréhender ces deux injonctions comme deux pôles d'un même continuum à maintenir ensemble.

2.3.3.2 ... pouvant être dépassée par la notion pragmatiste de l'habitude

Nous pouvons aller plus loin dans le dépassement de ce dualisme exploration-exploitation en mobilisant le concept pragmatiste de l'*habitude* développé par Peirce puis Dewey comme une disposition à agir d'une certaine manière sous certaines conditions et dans une certaine situation. Lorino (2020, p.91) explique la notion d'habitude à partir de l'exemple d'un individu prenant sa voiture pour aller d'un point A à un point B. L'activité « conduire une voiture » implique un ensemble de gestes (démarrer, faire demi-tour pour sortir, etc.). Ces gestes sont déterminés par des médiations comme la taille de la voiture, l'environnement de la zone de stationnement, les règles de la circulation, etc. Dans cet exemple, tous les individus ont une certaine conception de l'activité « conduire une voiture » et connaissent les effets de ces différentes médiations, permettant ainsi d'établir ce que constitue le comportement habituel du conducteur.

Ces premiers éléments sur le concept d'*habitude* mettent déjà en évidence son caractère dispositionnel au sens où l'habitude n'est ni « un artefact représentant une action, comme des scripts ou des procédures, ni l'exécution réelle d'une action » (Lorino, 2020, p.90). Nous comprenons que l'habitude au sens du pragmatisme est une prédisposition à agir compte tenu des « médiations matérielles, techniques, spatiales et réglementaires » (*ibid*, p. 91). L'action n'est pas une simple réponse à un stimulus puisqu'elle s'ancre dans une habitude, sans pour autant que cette dernière soit un plan prescrivant l'action. Selon Peirce, l'habitude constituerait même l'*interprétant logique ultime* puisqu'elle vient figer temporairement le processus de médiation sémiotique. L'habitude en tant que prédisposition à agir se manifeste dans l'activité de médiation sémiotique en favorisant le passage d'un signe à un autre.

Toutefois, cet ensemble de gestes peut être perturbé par un imprévu comme une déviation, un manque de visibilité, etc. Le conducteur va revoir ses croyances mises à l'épreuve par les nouvelles conditions de la situation, le menant ainsi à réviser son habitude.

Dès lors, l'habitude apparaît réflexive dans la mesure où celle-ci exige une constante réévaluation de la situation (Lorino, 2020, p.93) et se distingue de la routine puisqu'elle n'est pas une simple mise en œuvre individuelle dissociée de toute réflexion, mais bien plutôt une **disposition à agir pouvant évoluer avec les conditions de la situation**. L'habitude constitue donc un signe dans la mesure où elle vient raccrocher une situation particulière à une classe de situations, porteuse de jugements qui seront transférés à la situation. En tant que signe, l'habitude charrie avec elle des jugements, des habitudes passées et futures. Lorsque l'individu engage des actions dans une situation, l'habitude va lui permettre de prédire les conséquences futures de ses actions. Lorsque vous conduisez derrière une voiture avec un panneau de toit « auto-école », ce panneau est un signe qui va venir modifier l'habitude « conduire une voiture » en vous invitant à augmenter la distance de sécurité, conduire avec tolérance ou bien, à l'inverse, vous inviter à dépasser à tout prix pour ne pas être ralenti. Le panneau en tant qu'objet amènera à des modifications différentes de l'habitude de conduite selon l'interprétant affecté notamment par vos expériences antérieures, etc.

Il existe donc une pluralité d'habitudes possibles par rapport à une situation selon l'activité de médiation sémiotique et les interprétants impliqués dans la situation. Cette illustration invite aussi à prendre en considération le caractère sémiotique des artefacts de la situation, comme

ce panneau « auto-école » constituant un signe inscrit dans une relation triadique, ouvert à une pluralité d'interprétants et donc d'habitudes.

Dans cette perspective, l'évolution des pratiques (exploration) se fait en même temps que la réalisation d'une pratique déjà connue (exploitation). L'exploration et l'exploitation apparaissent ainsi en continuité l'une de l'autre comme deux dimensions de l'enquête. Le développement de nouvelles pratiques se fait par un choc entre la pratique existante et le milieu qu'elle vise à transformer. Lorsque la prédisposition à agir ne fait plus sens, alors cette perturbation entrainera le développement d'une nouvelle pratique. L'apprentissage et le changement de pratique passe non pas par le comblement de l'écart entre l'action telle qu'elle devrait se faire (« routine ostensive ») et l'action telle qu'elle se fait en situation (« routine performative ») comme c'est le cas dans la routine au sens de Feldman et Pentland (2003), mais plutôt par le changement des croyances qui se heurtent aux conditions de l'expérience, à la réalité (Lorino, 2020, p.96-97). L'habitude en tant que prédisposition à agir est une ressource permettant d'identifier les variations du milieu à transformer afin de réajuster cette habitude. En d'autres termes, l'exploration ne devient possible qu'à partir de l'exploitation et réciproquement. Cette dissociation peut même s'avérer nuisible lorsqu'elle s'accompagne d'une dissociation organisationnelle nette. En effet, l'exploitation dissociée de l'exploration peut conduire à une automatisation et donc une « prolétarisation » au sens développé par Bernard Stiegler (2015) tandis que l'exploration dissociée de l'exploitation peut conduire à des croyances stériles empêchant de futures exploitations.

2.3.3.3 Implications pour les instruments de gestion

Nous remarquons que cette approche dualiste entre l'exploitation et l'exploration reste particulièrement marquée dans l'approche managériale et dans les recherches académiques, comme le montre la construction d'instruments de gestion qui matérialisent cette dissociation. Dans sa recherche sur l'ancrage de la philosophie gestionnaire dans le substrat technique de l'instrument de gestion, Régis Martineau (2017) identifie une dissociation nette entre des outils fermés et des outils ouverts. Les premiers visent à réduire au maximum pour supprimer l'ambiguïté, normaliser les comportements et réduire l'incertitude. Les outils ouverts visent quant à eux la restitution de la complexité en vue de stimuler la créativité et la réflexivité. De plus, Martineau observe que cette dissociation est ancrée dans un rapport hiérarchique où les outils ouverts sont généralement à destination des niveaux supérieurs, chargés de l'exploration et les outils fermés aux niveaux inférieurs, chargés de l'exploitation.

Dans cette perspective qui prend en compte la construction **d'un sens**, les outils fermés viendraient bloquer le processus dynamique de la *sémiose* (au sens de Peirce) puisqu'en annihilant l'ambiguïté, ils réduiraient la diversité des interprétants mobilisables. Nous retrouvons cette approche dans les premières étapes du cycle de contrôle (Bouquin & Kuszla, 2014) ou bien dans le contrôle diagnostique (Simons, 1995) qui permet un contrôle descendant de la bonne réalisation de l'action sans ouvrir de discussion sur les conditions et les alternatives dans la réalisation de l'action. John Dewey (Dewey, 1925, p. 259) nous invitait à voir les « habitudes » comme des sillons plus ou moins profonds dont nous pourrions sortir par la communication et la mise en relation de certains éléments. Les outils fermés viseraient ainsi à mesurer la performance du sillon déjà tracé tandis que les outils ouverts viseraient à enquêter sur ce qui se trouve au-delà et dans la suite du sillon. L'outil ouvert renvoie par exemple au contrôle interactif (Simons, 1995) dans le cadre duquel les membres de

l'organisation mènent ensemble l'enquête pour comprendre les limites du sillon dans lequel ils se trouvent et les futures directions qu'ils peuvent emprunter. De façon moins métaphorique, l'exploration consistera par exemple à remettre en question un indicateur de performance en s'intéressant aux éléments dont cet indicateur ne permet pas de rendre compte par la représentation produite.

Cette approche de l'habitude a plusieurs implications. Tout d'abord, elle dépasse le dualisme pensée/action en montrant leur unité. Ainsi pour Peirce, la croyance est quelque chose sur quoi un Homme est prêt à agir donc une habitude (CP 2.148). Aussi, nous reprenons Lorino qui invite à la conduite de recherche engagée sur le terrain pour comprendre la signification sociale des actions.

« L'activité ne doit donc pas être étudiée par les chercheurs ou gérée par les managers uniquement dans sa dimension dyadique ou directement performative (A transforme B), mais aussi dans sa dimension triadique ou discursive (A transformant B signifie C). Pour ce faire, il faut s'attacher, non seulement à ce que les gens font réellement, formule vague et trompeuse, mais surtout à ce que signifie socialement ce que font les gens dans un groupe social spécifique, et comment cette signification est produite. [...] la compréhension de l'activité collective nécessite donc une attitude d'exploration active, une enquête qui ne peut en aucun cas se réduire à une observation neutre et passive par un spectateur » (Lorino, 2020, p. 106, souligné par l'auteur).

2.3.4 Conclusion de la section 2.3 : L'indicateur comme signe pour s'extirper du piège représentationnaliste

Dans cette section, nous nous sommes largement appuyés sur les travaux de deux penseurs pragmatistes, Dewey et Peirce, pour tenter de dépasser l'approche représentationnaliste qui sous-tend régulièrement la façon d'appréhender ces différentes tensions de l'activité managériale. Nous avons choisi de revisiter ces tensions à l'aune de la conception pragmatiste et sémiotique de la représentation que nous mobilisons dans cette recherche car ces tensions affectent et sont affectées par les instruments de gestion comme l'indicateur extra-financier. Ces tensions constituent même des dynamiques sous-jacentes qui interviennent dans l'activité de médiation sémiotique et la pratique de valuation.

Dès lors que l'on appréhende l'indicateur sous une perspective pragmatiste et sémiotique, nous comprenons qu'une étude de la fabrique et de l'usage des indicateurs extra-financiers ne peut se faire à distance, hors du contexte d'action des individus. Au contraire, elle requiert une grande proximité avec les acteurs opérant ces médiations sémiotiques, voire un engagement du chercheur lui-même pour comprendre les significations sociales de ces représentations.

Avant de rendre compte plus en détail de notre démarche méthodologique pour conduire cette recherche en contexte (partie 2), nous proposons, de parcourir, dans la section 2.4, les quelques travaux qui ont tenté d'étudier la pratique du contrôle extra-financier plus proche des acteurs et des contextes. Nous nous appuyons largement sur les recherches du champ de la micro-RSE qui ont examiné, en situation, les pratiques des managers RSE.

Section 2.4 Vers l'étude de la pratique du contrôle extra-financier

Notre exploration de la littérature montre que la mesure est une activité de représentation opérée dans le cadre d'une d'action collective visant à re-présenter la réalité pour la transformer. Les indicateurs extra-financiers, variant d'un contexte à l'autre et s'appuyant sur des notions plastiques et mouvantes (Soderstrom et al, 2017) témoignent du caractère

contingent de la pratique du contrôle (Bouquin et Kuszla, 2014). Pour Naro (1998) le contrôle de gestion est un système ouvert dans lequel l'aspect humain est essentiel. Il ne peut exister de contrôle sans un minimum d'adhésion des individus parce que le contrôle de gestion implique des objectifs et une mesure de la performance qui les impactent.

Par conséquent, **étudier la MEF en tant que pratique** requiert une étude au plus près du terrain afin de comprendre comment les individus construisent ces représentations, quelles sont les fins poursuivies et quels sont leurs effets. Pour étudier cette activité de représentation qui, comme nous avons pu le voir est à la fois située, médiatisée, dynamique et collective, nous avons besoin d'étudier les individus en situation, engagés dans cette activité lorsqu'ils sont en train de la faire.

Le premier temps de cette section 2.4 est donc consacré à une présentation du champ des *micro-CSR studies* qui se révèle être particulièrement remarquable dans la mesure où ces recherches se sont justement intéressées aux pratiques des professionnels de la RSE en tentant de comprendre comment ces derniers construisent cette pratique de gestion (2.4.1). Puis, nous proposons un focus sur les travaux de ce champ appréhendant le contrôle (2.4.2). Dans un troisième temps, nous revenons sur les objectifs transformateurs de ce courant de recherches (2.4.3). Enfin, nous concluons avec une ouverture préfigurant notre partie consacrée à notre méthodologie (Partie 2). Les recherches du champ micro-CSR et leur projet transformateur dans lequel elles s'inscrivent nous invitent à développer une approche méthodologique permettant d'étudier les pratiques en situation (2.4.4).

2.4.1 Le courant des études de la micro-RSE

Dans cette subdivision, nous présentons le courant des recherches sur les micro-fondations de la RSE qui ont retenu notre attention puisqu'en orientant leur regard vers les individus qui font la RSE et à leurs pratiques, ces recherches ont constitué un virage par rapport aux recherches principalement focalisées sur les dynamiques institutionnelles ou organisationnelles. Après avoir présenté l'émergence de ce courant de recherche, nous présentons les deux sous-courants qui le composent (psychologique et sociologique) et leurs limites.

2.4.1.1 L'émergence du courant des études de la micro-RSE

À partir de notre revue de littérature, nous remarquons qu'une part importante des recherches relatives à la RSE s'est focalisée sur les niveaux macro de la RSE (Aguinis & Glavas, 2012; Gond et al., 2017), que ce soit par l'étude des dynamiques institutionnelles ou bien des pratiques des organisations. La plupart de ces travaux enquêtent sur l'interaction entre l'organisation et ses parties prenantes (D. Rupp & Mallory, 2015).

Toutefois, Gond et Moser (2021), revenant sur le développement du champ de recherche autour de la RSE, témoignent du glissement à l'œuvre depuis quelques années de l'étude de la RSE à un niveau institutionnel (Matten & Moon, 2008) à un niveau plus micro. Alors que les recherches au niveau macro-institutionnel s'occupaient des politiques RSE des organisations et des actions des institutions modelant la RSE, le courant de recherche sur la micro-RSE s'intéresse aux expériences de la RSE, à la façon dont les individus affectent et sont affectés par la RSE. En effet, du fait de leur angle d'approche et de leurs choix conceptuels, les recherches macro-institutionnelles ne sont **pas en mesure de rendre compte des expériences individuelles et donc de la pratique opérationnelle** de la RSE. De plus, cette approche tend à homogénéiser l'organisation et à considérer ses membres de manière passive. Or, cela conduit

à invisibiliser les voix potentiellement divergentes de ces membres qui peuvent exister au sein de l'organisation (Sendlhofer & Tolstoy, 2022). Enfin, cette approche ne permet pas non plus de **dépasser le dualisme entre l'interne et l'externe** car une part importante de ces analyses repose sur la construction de cette tension.

Face à ces limites, le courant de la micro-RSE défini comme *“the study of the effects and experiences of CSR (however it is defined) on individuals (in any stakeholder group) as examined at the individual level »* (Rupp et Mallory, 2015) semble ouvrir une autre voie.

Ce glissement vers le niveau micro constitue donc un moyen de surmonter ces insuffisances et peut s'expliquer par différents éléments. Tout d'abord, le développement de ce courant s'inscrit dans une volonté de transformer les pratiques des organisations constituant à la fois les véhicules du changement nécessaire mais également les perpétuateurs des injustices (Girschik et al., 2022). Alors que l'urgence climatique devient de plus en plus prégnante, les études en micro-RSE visent à étudier les pratiques pour tenter de les transformer. Pour ce faire, ces études proposent d'étudier les micro-fondations de la RSE restées jusqu'ici sous-explorées (Aguinis and Glavas, 2012 ; McWilliams et al., 2019). L'étude des micro-fondations vise à regarder derrière la façade de l'organisation afin **d'étudier les pratiques professionnelles** de la RSE et les **dynamiques à l'œuvre au sein des organisations** pour comprendre comment ces individus perçoivent, font l'expérience, agissent et réagissent vis-à-vis des pratiques de l'organisation en matière de RSE (Costas & Kärreman, 2013; Gond & Moser, 2021). La compréhension des dynamiques individuelles à l'œuvre passe notamment par des recherches sur la construction identitaire des individus et le rôle joué par la RSE dans cette construction. La RSE contribuerait à stimuler l'adhésion et à favoriser la rétention des employés en usant de la rhétorique éthique et de responsabilité afin de réduire les tensions entre les valeurs personnelles et l'activité de l'organisation (Costas & Fleming, 2009; Fleming, 2009). Néanmoins, ces recherches laissent relativement inexplorée la pratique du contrôle extra-financier. Différents travaux appellent donc à la réalisation d'études plus approfondies sur les pratiques de contrôle et les stratégies des managers pour gérer les tensions entre ces différentes finalités paradoxales (Chauvey & Naro, 2013). À un niveau plus individuel, le courant de la micro-RSE propose une approche centrée sur les actions des individus définie par Gond & Moser (2021) comme :

a holistic theoretical and empirical understanding of how individual actions and interactions drive CSR-related activity

Ce courant qui vise à étudier davantage les individus impliqués dans la RSE a contribué à l'émergence **de deux sous-courants** (voir Gond et Moser, 2021 pour une comparaison). Le premier s'intéresse aux **fondations psychologiques des individus** dans leur relation à la RSE tandis que le second porte sur les **fondations sociales des pratiques** de mise en œuvre de la RSE. Les études du premier sous-courant prennent l'individu comme unité d'analyse pour étudier comment ce dernier perçoit, évalue et réagit à la RSE (El Akremi et al., 2018).

2.4.1.2 L'ancrage psychologique des études micro-RSE

Ces études, ancrées dans une approche clinique et psychologique, proposent un focus sur les mécanismes cognitifs et comportementaux de l'individu. Ces études ont permis de mettre en lumière les différents facteurs pouvant influencer la perception et l'action des individus vis-à-vis de la RSE (Farooq et al., 2017) mais également les caractéristiques individuelles des individus engagés dans la RSE (Mudrack, 2007; Zhang & Gowan, 2012). Ces études ont notamment apporté des contributions sur la motivation (D. E. Rupp et al., 2013) et les

processus affectifs dans l'engagement RSE (Peterson, 2004). Pour Gond et al (2017), les micro-fondations psychologiques de la RSE reposent sur trois dimensions que nous allons brièvement parcourir : les moteurs individuels de la RSE, les appréciations et enfin les réactions vis-à-vis des initiatives de la RSE (Gond et al., 2017).

Les moteurs individuels de la RSE (*CSR drivers*) font référence aux forces et aux éléments qui expliquent l'engagement (des attitudes aux comportements) plus ou moins volontaire des individus vis-à-vis des initiatives RSE. Pour Hafenbrädl et Waeger (2017), la littérature identifie, au niveau individuel, deux grands moteurs de l'engagement dans la RSE : la croyance dans le business case de la RSE et le rôle des valeurs morales et des émotions. Les moteurs de l'engagement de l'individu ne reposeraient pas uniquement sur des motivations économiques et de statuts, mais aussi sur des principes moraux et des croyances (Cropanzano et al., 2001). Ces auteurs proposent un modèle en trois catégories pour distinguer les moteurs instrumentaux (besoin de garder le contrôle, intérêts économiques...), les moteurs relationnels (besoin d'appartenance...), les moteurs moraux (préoccupation du soin, quête de sens à son existence...). L'engagement des individus dans les initiatives RSE s'inscrirait dans la volonté de satisfaire divers besoins psychologiques et/ou de développement. D'autres facteurs individuels tels que les traits de personnalité ou les caractéristiques socio-démographiques peuvent également stimuler cet engagement (D. Rupp & Mallory, 2015). Ces résultats ont une implication forte sur la construction des systèmes de contrôle de la RSE puisque ces moteurs affectent la façon dont les individus vont percevoir la RSE mais également comment ces derniers vont réagir à la RSE (Gond et al., 2017).

Les recherches sur les appréciations de la RSE (*CSR evaluation*) portent sur les processus cognitif et affectif par lesquels les individus rassemblent et organisent les informations relatives aux initiatives RSE pour former des jugements sur ces dernières, éprouver des émotions résultant de leurs perceptions et attribuer des causes à leur origine. Ces recherches montrent comment l'appréciation des initiatives RSE par les individus affecte leurs attitudes et donc leur comportement. Pour ce faire, elles considèrent les perceptions des individus et les causes qu'ils attribuent aux initiatives RSE. Cette exploration de la production de sens par les individus autour des initiatives RSE peut nous aider à comprendre les comportements des individus vis-à-vis de ces initiatives. On apprend notamment que les jugements subjectifs priment sur les jugements objectifs tels que les notations RSE (D. E. Rupp et al., 2013).

Enfin, certaines études s'intéressent aux multiples réactions et effets individuels (attitudes, comportements, etc.) suscités par la façon dont les individus perçoivent les initiatives RSE (*CSR reactions*) comme la fidélisation des employés (Carnahan, Kryscynski, & Olson, 2016) ou l'adoption de comportement organisationnel citoyen (Farooq et al., 2016). Ces réactions pourraient être stimulées par plusieurs types de mécanismes tels que la quête de reconnaissance sociale et la construction identitaire (Collier & Esteban, 2007). La RSE pourrait également entraîner le développement d'une dynamique sociale favorable favorisant la confiance entre les membres de l'organisation.

Néanmoins, Gond et al (2017) soulignent que la plupart des travaux de ce courant ont mobilisé des notions relatives aux impacts positifs de la RSE (engagement, motivation, citoyenneté, satisfaction au travail, sentiment d'appartenance, développement professionnel...) traduisant une certaine posture favorable à la RSE, négligeant ainsi les éventuelles attitudes et effets négatifs voire destructeurs de la RSE. Plusieurs chercheurs invitent ainsi à étudier la face sombre des pratiques de RSE (Gond et al., 2017; D. Rupp & Mallory, 2015).

2.4.1.3 L'ancrage sociologique des études micro-RSE

À l'inverse du sous-courant psychologique, le second sous-courant appréhende les individus et les relations sociales comme interdépendants, se nourrissant mutuellement (Gond et Moser, 2021). Ces études ne considèrent pas l'individu et ses pratiques seuls, mais ancrés dans des relations sociales. Le niveau d'analyse n'est donc plus l'individu mais les pratiques des managers et les processus de mises en œuvre de la RSE. On s'intéresse donc moins aux individualités, mais à leurs groupes sociaux d'appartenance. Ainsi, les différentes fonctions qu'un acteur de la RSE pourrait occuper sont regroupées sous le terme de « professionnels » de la RSE.

Les recherches de ce sous-courant s'appuient sur une approche sociologique pour étudier les micro-processus entre les acteurs sociaux (Bondy, 2008 ; Kourula and Delalieux, 2016) à travers l'étude des pratiques des professionnels et notamment les difficultés dans la mise en œuvre de la RSE (Mitra & Buzzanell, 2017; Risi & Wickert, 2017), mettant ainsi en exergue les tensions et contradictions qui peuvent émerger (Frandsen et al., 2013; Mitra & Buzzanell, 2017). Ces études s'appuient notamment sur les travaux en management, en organisation et en communication pour ouvrir une discussion sur les difficultés de mise en œuvre de la RSE dans les organisations.

Ces différentes recherches apportent des contributions pour mieux comprendre ce qui stimule et freine le développement de la RSE. Néanmoins, pour Gond et Moser (2021) ces deux sous-courants sont aujourd'hui disjoints alors qu'ils bénéficieraient de se nourrir mutuellement davantage.

2.4.1.4 Limites des approches psychologiques et sociologiques de la micro-RSE

En mobilisant une approche clinique, les recherches du sous-courant micro-RSE psychologique tendent à proposer une lecture statique et déshumanisée. Les dimensions sociales du groupe, les pratiques et les processus sont négligés. À l'inverse, ces éléments sont justement au cœur des études du sous-courant sociologique. Néanmoins, en focalisant leur recherche sur les groupes, ces études tendent à négliger les caractéristiques individuelles et les valeurs personnelles qui viennent pourtant affecter la façon dont les individus pourront percevoir les pratiques RSE et s'engager. Gond et Moser (2021) soulignent également que l'approche sociologique pourrait s'inspirer davantage du sous-courant psychologique en tentant d'étudier les pratiques de manière plus systématique en essayant notamment de consolider et confronter les différents cas étudiés.

Plus largement, il est également reproché aux études en micro-RSE de manquer de perspective critique (Letiche et al., 2022). En effet, ces recherches contribueraient à réaffirmer la vision dominante de la RSE impliquant l'alignement des activités de RSE sur la stratégie de l'organisation. Puis, en s'inscrivant dans cette vision dominante, ces recherches se focaliseraient sur une approche positive et laudative de la RSE, négligeant ainsi les côtés sombres (Gond et al., 2017) tels que les difficultés rencontrées par les individus dans l'arbitrage entre les préoccupations business et les enjeux sociétaux (Letiche et al., 2022). Nous allons donc maintenant nous intéresser aux micro-CSR studies qui ont étudié les pratiques de contrôle de la RSE.

2.4.2 Micro-RSE et contrôle : Vers une étude du contrôle comme pratique située et incarnée

Nous allons désormais parcourir les quelques recherches du courant micro-RSE portant sur la pratique du contrôle. Un premier ensemble de recherches propose d'appréhender la RSE comme un système de contrôle des consciences, mettant ainsi en lumière le volet « invisible » du contrôle RSE. Toutefois, nous verrons que ces recherches adoptant un ancrage psychologique tendent à négliger l'agentivité des individus et le caractère situé des comportements. Nous compléterons donc ce premier ensemble de travaux avec un second consacré à l'étude des pratiques du contrôle RSE par des managers en situation.

2.4.2.1 Micro-RSE et contrôle : la RSE comme système de contrôle des consciences

Dans cette approche, le contrôle est appréhendé dans son volet invisible. La RSE apparaît comme un moyen de stimuler l'engagement, d'orienter les comportements ou encore de contenir la critique. Toutefois, cet ensemble de travaux tend à invisibiliser l'agentivité de l'individu et propose des recherches qui considèrent relativement peu ou pas le contexte. Enfin, elles se focalisent sur l'engagement du collaborateur et n'examinent pas les autres enjeux du contrôle comme la mesure de la performance.

2.4.2.1.1 *Les apports d'une approche psychologique du contrôle RSE : La RSE permet de construire une image désirable et susciter l'adhésion des individus*

Costas et Kärreman (2013) soutiennent la thèse que la RSE constitue un système de contrôle des individus dans le sens où les discours de l'organisation relatifs à la RSE vont construire une image inspirante et désirable de l'organisation comme une organisation responsable sur le plan écologique, environnemental et éthique. Cette image construite de l'organisation responsable n'entrera donc plus en contradiction avec l'identité de l'individu et viendra stimuler son engagement et son implication. De plus, la dimension normative de la RSE qui propose de définir un idéal de la responsabilité conduit à produire une injonction morale auprès de l'individu qui devrait alors s'y conformer. Pour développer leur propos, ils s'appuient sur Fleming (2009) qui montre que les discours RSE s'approprient la rhétorique de la responsabilité et de l'éthique, conduisant ainsi à un dépassement des tensions entre l'activité de l'organisation et les valeurs des individus. Ces résultats montrent ainsi comment le retour de certaines valeurs désirables dans l'organisation répond à un besoin de cohérence entre l'identité de l'individu et l'organisation dans laquelle il est engagé. La construction de cette image peut ainsi conduire à une perte de distance critique des individus vis-à-vis des pratiques de leur organisation.

La RSE apparaît alors comme un moyen d'apaiser les tensions présentes au sein de l'organisation, produits de la confrontation d'intérêts concurrents. Ainsi, en décrivant comment la RSE interfère sur la construction de l'identité, ces travaux montrent que la RSE constitue un élément central du système de contrôle de l'organisation. La RSE apparaît ainsi comme un moyen de contrôler et d'orienter les comportements par la construction d'un alignement entre les valeurs de l'organisation et les valeurs de l'individu. Par la promotion de certaines valeurs, la RSE permet à l'organisation de réduire la tension avec les valeurs de ses employés et donc d'accroître leur engagement et leur fidélité (Alvesson & Willmott, 2002; Costas & Fleming, 2009).

Ces résultats font écho aux recherches sur les pratiques de découplage dans les organisations. Le développement des initiatives RSE apparaît ici comme une promesse de façade, soit un moyen pour susciter l'adhésion, la fidélisation et l'engagement des collaborateurs, mais sans fondamentale évolution des pratiques de l'organisation. Bien qu'elle s'intéresse aux individus, à leur construction identitaire et à leur perception de la RSE contribuant à la production de sens, cette recherche tend à négliger l'agentivité de l'individu qui semble écrasée par l'image désirable construite et imposée par l'organisation. Elle offre une approche manichéenne entre l'individu appréhendé positivement et l'organisation plutôt négativement.

A l'inverse, Hafenbrädl et Waeger (2017) présentent un individu déjà pris dans une idéologie aliénante qui l'empêche de s'engager dans la RSE. Pour ces auteurs, il existe un postulat largement admis selon lequel les managers ayant développé une croyance dans le business case de la RSE seraient plus à même de s'engager dans la RSE. Or, leur étude vient réfuter cette hypothèse en montrant que cette croyance est ancrée dans une idéologie du libre marché que les individus ont intégrée au cours de leur formation. Ainsi plutôt que stimuler l'engagement en RSE, la croyance dans le business case présente un effet négatif sur l'engagement en RSE à cause de son ancrage idéologique. En effet, l'idéologie du libre marché conduirait ces individus à des réactions émotionnelles plus faibles face à des problèmes éthiques.

Ces études sont remarquables à plusieurs égards. Tout d'abord, elles tissent des liens entre les moteurs de l'engagement dans la RSE, la perception de la RSE et les réactions des individus. On remarque ainsi en quoi le comportement des individus est affecté par de multiples influences sur lesquelles l'organisation et les autres managers ont plus (image de l'organisation) ou moins (idéologie des individus) de prise.

De plus, cette seconde étude nous invite à **considérer le rôle de l'éducation et de la formation dans les pratiques des individus au sein de l'organisation**. Ce point est d'importance pour notre question du contrôle puisqu'elle s'inscrit dans une lignée de travaux ayant montré en quoi la formation des managers modelait par la suite le développement des pratiques managériales de comptabilité et de contrôle (K. Hoskin, 1992; K. W. Hoskin & Macve, 1986).

Enfin, cette recherche rend visible l'ampleur et les effets du contrôle « invisible » déjà évoqués dans la littérature sur le contrôle.

2.4.2.1.2 *Limites de l'approche de la RSE comme instrument invisible du contrôle*

Cette explication de l'engagement (ou non) dans la RSE par l'idéologie ou l'injonction à l'adoption de certaines valeurs nous semble problématique car réductrice et à tendance totalisante et moralisatrice. Premièrement, cette lecture conduit à promouvoir une compréhension manichéenne, figée et asituée de l'engagement RSE. Dans la seconde étude, les individus apparaissent enfermés dans une idéologie qui déterminerait et expliquerait leur comportement. Cette lecture ne laisse pas de place aux individualités et tend à homogénéiser les managers sur la base de leur parcours de formation.

Deuxièmement, ces auteurs semblent développer leur argument en prenant un ascendant moral sur ces managers qui manqueraient de sensibilité face aux enjeux éthiques. Les chercheurs n'hésitent d'ailleurs pas à soumettre de façon plus ou moins implicite l'idée que les académiques disposeraient d'une position privilégiée pour initier le changement car ils

seraient moins soumis à des pressions institutionnelles et disposeraient d'une vision plus large et diversifiée.

Dans notre revue des travaux existants sur le contrôle extra-financier (*cf.* Section 1.2.2), nous notons que la plupart de ces recherches s'inscrivent dans une approche fonctionnaliste du contrôle où le contrôle serait premièrement conçu puis mis en œuvre pour favoriser l'atteinte des buts de l'organisation. Or, cette approche, bien que largement admise et mobilisée, reste soumise à de vives critiques puisqu'elle subordonne le contrôle à la stratégie et tend à négliger l'action et les acteurs qui conduisent ce contrôle (Kuszla, 1997, p.11). Ici, on remarque dans ces études un écueil similaire. Bien qu'elles portent sur les individus, **ces recherches n'observent pas l'individu en situation et ne permettent donc pas de comprendre comment s'exerce le contrôle, au-delà des moteurs de l'engagement de l'individu.**

Or, en s'intéressant à la façon dont les individus font leurs pratiques, comprennent et reçoivent la RSE, nous pensons que la perspective développée par les recherches du courant de la micro-RSE peut contribuer à renouveler cette approche du contrôle, rendre visible les particularités du contrôle extra-financier (des enjeux RSE) et des tensions qui en émergent. Nous voyons qu'il est nécessaire de mobiliser d'autres recherches ayant observé les pratiques de ces managers en situation et ayant étudié la façon dont ces individus construisent cette pratique du contrôle. Pourtant, **il n'existe à ce jour pas de recherche revendiquant un ancrage dans une approche micro-CSR pour étudier les pratiques de contrôle.** Néanmoins, nous pouvons identifier certaines recherches qui étudient des dimensions du contrôle à partir des individus et de leurs pratiques.

2.4.2.2 Le rôle clé des managers RSE : étudier la pratique du contrôle RSE

Nous proposons de parcourir un second ensemble de recherches du courant micro-RSE qui a considéré le contrôle comme une pratique, en remettant cette fois-ci au centre l'agentivité de l'individu et plus précisément celle des managers RSE qui font ce contrôle.

2.4.2.2.1 *Les managers RSE « vendent » la RSE et suscitent l'adhésion*

Dans leur recherche sur le travail des managers RSE, Wickert et de Bakker (2018) montrent que ces managers se perçoivent comme des agents du changement dont le rôle est de vendre les enjeux RSE au sein de l'organisation. Pour ce faire, ils s'appuient sur différentes stratégies. Tout d'abord, ils vont tenter d'obtenir le soutien des membres de l'organisation. Puis, créer une relation avec les enjeux RSE en suscitant des émotions et/ou en rattachant les enjeux RSE aux problématiques business que leur interlocuteur rencontre. Enfin, ils adapteront les enjeux RSE à leur interlocuteur en s'appuyant sur leur langage ou en démontrant l'existence d'un cas opérationnel compatible avec les enjeux business.

Les stratégies de « vente » des managers ne semblent pas directement formalisées par l'organisation mais plutôt le résultat de la construction en action par les managers suscitant l'adhésion et l'engagement des autres membres de l'organisation dans le cadre d'une négociation en impliquant directement les autres managers à choisir les priorités et à construire des plans d'action.

2.4.2.2.2 *Les managers RSE ont recours à différents moyens pour mettre en action les instruments de contrôle RSE*

À partir d'une recherche ethnographique, Ligonie (2021) montre également le rôle clé des managers RSE dans le développement de la RSE dans l'organisation en mettant le contrôle et les outils dédiés en action. Ligonie développe une critique de l'approche fonctionnaliste du

contrôle et soutient que **le contrôle de la durabilité n'est pas une chose dont l'organisation pourrait ou non disposer, mais plutôt d'une pratique que les membres de l'organisation font**. Appréhender le contrôle comme une pratique implique donc d'étudier la façon dont les membres de l'organisation exercent le contrôle. Ainsi, à travers une étude des pratiques de contrôle, l'auteure remarque les chevauchements entre les différentes pratiques à l'œuvre au sein de l'organisation. Nous voyons que le contrôle de la durabilité est opéré par la mise en relation des pratiques de durabilité avec des pratiques ou des outils déjà existants au sein de l'organisation. En tissant ces liens, les pratiques de durabilité acquièrent une légitimité et se diffusent dans l'organisation et parmi les acteurs.

Au-delà d'apporter des éclairages sur la façon dont les managers RSE construisent ce contrôle au sein de l'organisation, cette recherche montre que les pratiques de RSE telles que la mesure d'indicateurs affectent d'autres pratiques (en générant par exemple une nouvelle compréhension d'une pratique) tout en étant affectées par d'autres pratiques (adaptation à d'autres pratiques en changeant le périmètre et la période de reporting d'un indicateur). Ainsi, Ligonie met en évidence que la pratique du contrôle de durabilité n'existe pas de manière isolée mais est encadrée dans un ensemble de pratiques, **elle met en évidence la contingence du contrôle RSE et le rôle clé des managers qui construisent en situation un système de contrôle. Les différents éléments d'un système de contrôle n'existent pas isolément les uns par rapport aux autres puisque les individus vont continuellement les mettre en relation, s'appuyer sur les uns pour développer les autres.**

2.4.2.2.3 *L'indicateur transforme et est transformé par son engagement simultané dans plusieurs pratiques*

Les résultats de la recherche de Ligonie sont particulièrement éclairants pour discuter la littérature sur l'alignement préconisant la mise en interaction de différentes composantes d'un système de contrôle. En effet, dans cette recherche, l'auteure montre que l'implication d'un indicateur vers une autre pratique transforme à la fois l'indicateur et les pratiques dans lesquelles cet indicateur est impliqué. Un indicateur sur la consommation d'électricité, initialement impliqué dans la pratique du *facility management* devient également un indicateur de la pratique du REF. Cette capture conduit à transformer l'indicateur (devenu indicateur de performance et non plus uniquement de suivi) ainsi que les pratiques du *facility management* (développement d'une nouvelle activité poursuivant un but de durabilité) et du REF (évolution du processus de *reporting* selon les données disponibles et les périodes)

Ces résultats sont importants car ils invitent à discuter le projet de l'alignement qui néglige la nature relationnelle de ces différents éléments. Les travaux sur l'alignement négligent les effets d'influences réciproques entre la comptabilité de gestion, le contrôle de gestion et le REF par exemple.

2.4.2.3 Implications : Une étude relationnelle de la pratique du contrôle plutôt que l'articulation de notions préexistantes

Malgré ces quelques travaux, nous remarquons que la question du contrôle extra-financier reste peu étudiée par ce courant des micro-CSR. Cette relative absence de travaux peut s'expliquer par le caractère émergent et souvent informel de ce contrôle puisqu'il n'existe que très rarement dans les organisations des fonctions de contrôle extra-financier comme il pourrait en exister pour la sphère financière. Cette invisibilité fonctionnelle et le caractère informel de ce contrôle rendent son étude difficile sans une présence prolongée au sein de l'organisation. Nous avons pu voir que le courant de recherches sur le contrôle extra-

financier avait tendance à transposer au contrôle extra-financier le fonctionnement du contrôle financier, venant ainsi stabiliser et catégoriser a priori la pratique du contrôle extra-financier avec des notions préexistantes.

Ces quelques recherches du courant micro-RSE sur la pratique du contrôle nous permettent de comprendre les moteurs qui invitent les individus à agir de telle ou telle façon ainsi que les particularités des individus concepteur et sujet de ces systèmes de contrôle. Nous voyons aussi que **l'étude d'un système de contrôle extra-financier ne peut être réduite ni à l'étude des individus ni à l'étude des instruments de gestion mais bien à leur relation dans un rapport de médiation.**

2.4.3 Étudier les pratiques pour les transformer

À travers ce panorama de la littérature sur la micro-RSE, nous notons que ce courant de recherche tente de mieux comprendre les micro-fondations de la RSE par une étude des individus impliqués dans la RSE et de leurs pratiques. Cependant, ce courant des micro-CSR ne se limite pas à cet objectif de connaissance puisqu'il est également nourri par un projet de transformation. Ces recherches s'appuient sur la volonté d'agir par la recherche et de transformer les pratiques (Girschik et al., 2022; D. Rupp & Mallory, 2015). Pour Rupp et Mallory (2015), la RSE a trop longtemps été appréhendée au travers de la pensée stratégique, conduisant ainsi les recherches à se centrer sur les motivations et intérêts de l'entreprise. Il est, pour ces chercheurs, désormais temps de remettre le but initial de la RSE (réduire la misère humaine) au cœur des recherches sur cette dernière.

Au-delà de la finalité humaniste de ce projet, un enjeu central des recherches du courant de la micro-RSE est de **transformer les pratiques au sein des organisations**. En effet, en portant le regard sur les professionnels de la RSE, le courant de la micro-RSE vise à produire des connaissances sur les pratiques RSE et sur les réactions et perceptions des individus vis-à-vis de la RSE afin de transformer les pratiques actuelles. Toutefois, pour Girschik et al (2022), les recherches actuelles ne parviendraient pas à pleinement satisfaire ces deux objectifs.

En tant qu'académiques de la micro-RSE, nous nous appuyons souvent sur des méthodes conventionnelles qui nous permettent de maintenir une distance secrète et préserver notre zone de confort. Cependant, pour avancer un agenda d'activiste intellectuel, nous préconisons de construire de nouvelles connaissances tout en forgeant une solidarité avec les participants de la recherche et en les émancipant. (Girschik et al., 2022, traduit par nous)⁴³

Face à l'incapacité des recherches actuelles à satisfaire ces deux objectifs, certains auteurs appellent à une transformation de la recherche (Tillmann-Healy, 2003) tant sur le plan méthodologique en renouvelant la façon de conduire une recherche, que sur le plan téléologique en considérant l'objectif d'une recherche transformatrice. Pour Girschik et al (2022) **ce renouvellement de la recherche peut passer par trois engagements clés qui viendront guider les choix méthodologiques**. Tout d'abord, la nécessité d'un plus large engagement du chercheur dans sa recherche (i), le besoin de donner la voix aux marges ou du moins à ceux qui ont moins la possibilité d'exprimer leur voix (ii) et enfin, la nécessité pour le

⁴³ « As micro-CSR scholars, we often draw on rather conventional methods that allow us to maintain a discrete distance and stay well within our comfort zones. Yet, to advance an intellectual activist agenda, we advocate constructing new knowledge while forging solidarity with and empowering research participants. »

chercheur de s'ouvrir à la vulnérabilité tout en prenant soin des personnes avec lesquelles il interagit dans la recherche (iii)

- (i) **L'engagement à une participation politique** : En s'appuyant sur les travaux des « ethnographies activistes » où les chercheurs participent activement au phénomène qu'ils étudient en étant eux-mêmes des activistes, les auteures proposent d'appréhender la recherche comme co-construction de connaissance pour le changement (Juris & Khasnabish, 2013). Dans cette perspective, le chercheur abandonne sa position d'observateur pour s'engager dans une quête de réciprocité radicale (Ellis, 2007) où il n'étudie plus un phénomène qui lui est extérieur mais bien un phénomène dont il fait partie. Cette implication dans le phénomène étudié vise à dépasser le dualisme chercheur/cherché permettant au chercheur d'enrichir son expérience du phénomène et ainsi produire de nouvelles connaissances. Plutôt qu'être implicites ou négligées, les valeurs du chercheur sont explicitées, tant que faire se peut, puisqu'elles participent aux choix méthodologiques et épistémiques. Il serait naïf de croire que cette volonté transformatrice est nouvelle. Néanmoins, cette approche se distingue par l'explicitation de ce projet. Cet engagement politique impose au chercheur de mener le travail réflexif requis sur sa position en questionnant et explicitant ses motivations et les caractéristiques et expériences l'ayant conduit à promouvoir cette transformation. Ce travail réflexif vise ainsi à devenir lui-même une source de connaissance sur le plan épistémologique.
- (ii) **L'inclusion** : Le second engagement consiste à s'appuyer sur la position privilégiée du chercheur disposant d'une voix autoritaire (Moriceau, 2018) pour inclure et amplifier des voix marginales ou peu audibles.
- (iii) Enfin, le troisième engagement concerne l'engagement du chercheur à la **vulnérabilité**. Cet engagement renvoie à la capacité du chercheur à se détacher du confort apporté par les narratifs cohérents et lisses construits par les individus lorsqu'ils rendent compte d'eux-mêmes (Butler, 2005) pour embrasser les expériences inconfortables, désordonnées et s'intéresser aux vulnérabilités et aux sujets sensibles. La conduite de la recherche implique ainsi pour le chercheur de faire face à ces situations perturbantes tout en protégeant les individus en situation de vulnérabilité.

2.4.4 Conclusion de la section 2.4 : L'(auto)ethnographie comme méthode pour étudier les pratiques de contrôle en situation

Il est admis que de nombreuses recherches sont nécessaires pour mieux comprendre comment les organisations intègrent (Kim & Matsumura, 2017) et gèrent ces enjeux extra-financiers. En sus, bien que certains travaux tentent d'explorer les caractéristiques particulières de ce contrôle extra-financier (Antheaume, 2012 ; Essid, 2009), nous remarquons à plusieurs égards que la plupart de ces recherches s'appuient sur l'héritage des travaux antérieurs portant sur le contrôle classique des enjeux financiers pour appréhender le contrôle extra-financier (cf. 1.2.2). Nous faisons l'hypothèse que ce postulat de l'alignement du contrôle extra-financier sur le contrôle financier, devenant une position normative, tend à rabattre le premier sur le second. Dans la continuité, nous avons pu voir que la plupart des recherches en contrôle proposaient une articulation de la stratégie, du contrôle et de l'action. Or, cette approche reste soumise à de vives critiques puisqu'elle subordonne le contrôle à la stratégie et tend à négliger l'action et les acteurs qui conduisent ce contrôle (Kuszla, 1997,

p.11). Pour tenter de s'émanciper de ces projections du financier vers l'extra-financier et la projection de conceptions théoriques, il nous semble pertinent d'observer le contrôle extra-financier tel qu'il est fait par les acteurs de l'organisation, sans préjuger d'une éventuelle homogénéité entre la gestion des enjeux financiers et extra-financiers ni de la transposabilité des notions du contrôle financier. Dans la continuité des *micro-CSR studies*, notre recherche propose ainsi de revenir à l'étude de la pratique des managers de la RSE telle qu'elle se fait.

À travers notre revue de la littérature, nous avons vu que les études actuelles devaient être poursuivies pour mieux comprendre les pratiques des professionnels de la RSE au sein des organisations. Cela nous invite à développer une approche méthodologique permettant de faire l'expérience de ce qui s'y passe afin d'essayer de rendre compte de ces pratiques puis tenter de les transformer. Les principes d'engagement proposés par Girschik et al (2022) appellent à mener des recherches engagées avec le terrain pour amener plus loin l'exploration du phénomène. Ce courant est encore à ses balbutiements. Il s'agira donc de conduire une enquête dans le terrain pour explorer les phénomènes tout en restant ouvert aux éléments de surprise.

Par conséquent, le fait de poser a priori une théorie sur l'expérience de terrain nous apparaît contre-productif. Girschik et al. (2022) soulignent l'importance de la méthodologie pour voir et faire l'expérience d'un phénomène. Au lieu de mobiliser un cadre conceptuel stabilisé qui explique les pratiques de contrôle RSE au sein des organisations, le chercheur peut s'appuyer sur une méthodologie construite par et pour le chercheur, permettant à ce dernier de situer sa position dans le terrain ainsi que de rendre compte de son expérience et du phénomène. C'est ensuite à partir d'une démarche réflexive sur ce narratif que le chercheur pourra initier une discussion sur les contributions théoriques sur les pratiques, les mécanismes et les dynamiques à l'œuvre. C'est pourquoi, nous considérons l'approche pragmatiste et sémiotique qui n'est pas un cadre conceptuel du contrôle mais bien plutôt une approche pour étudier les pratiques de contrôle.

La méthodologie que nous avons développée, articulant autoethnographie et ethnographie (Partie 2) s'inscrit dans cette démarche et vise à utiliser notre engagement en tant que chercheur dans le phénomène étudié comme un moyen d'examiner mes propres pratiques et celles des autres acteurs.

Conclusion du chapitre 2

Dans ce second volet de notre exploration de la littérature, nous avons tenté de mieux comprendre ce que représenter et mesurer pouvaient signifier et impliquer. La première étape a consisté à appréhender le reporting et le contrôle comme deux activités de représentation. Cette perspective nous a permis de mettre en exergue le besoin de s'extraire du piège représentationnaliste conduisant à appréhender la représentation dans un lien dyadique avec l'objet qu'elle représente. L'ouverture à laquelle cette approche invite résonne avec les travaux étudiés précédemment (Chapitre 1) qui soulignent la pluralité des pratiques de contrôle au sein de l'organisation.

Nous nous sommes ensuite orientés vers une approche pragmatiste et sémiotique invitant à étudier l'indicateur comme *signe* impliqué dans une relation triadique. Cette approche nous a semblé pertinente dans la mesure où elle semblait être un moyen d'appréhender la pluralité de l'indicateur. Nous avons ensuite mobilisé cette approche pour reformuler quelques tensions traditionnelles de la littérature qui semblent être à l'œuvre dans le phénomène que nous étudions.

Cette approche pragmatiste et sémiotique nous a permis de voir l'importance d'être au plus près des managers afin d'étudier leurs pratiques. Ce constat nous a ainsi menés vers les travaux du courant des micro-RSE. À partir de ces travaux, nous avons pu explorer le contrôle extra-financier comme une pratique située et incarnée par des managers RSE ayant des valeurs, poursuivant certains idéaux et déployant des stratégies en s'appuyant sur des instruments de gestion dans le cadre d'une lutte au sein de l'organisation entre une pluralité de préoccupations.

Ces aspects situés et incarnés ne sont probablement pas des particularités du contrôle extra-financier. Toutefois, ces derniers semblent fortement négligés dans la plupart des recherches présentées dans le premier chapitre. Au regard des enjeux écologiques et de l'urgence à agir, le courant des recherches sur la micro-RSE invite les chercheurs à un engagement plus important avec le phénomène étudié. Ces appels à des recherches plus proches de la pratique nous conduisent vers la deuxième partie de cette thèse, consacrée à notre méthodologie ancrée dans une démarche (auto)ethnographique.

Conclusion de la partie 1 sur l'exploration de la littérature et la définition des notions clés

Cette première partie de notre thèse poursuivait deux objectifs. Premièrement, explorer la littérature pour rendre compte des travaux antérieurs à notre recherche et ainsi problématiser le phénomène que nous étudions. Deuxièmement, définir les notions clés que nous mobiliserons pour ouvrir un dialogue entre la littérature, le phénomène que nous étudions et notre recherche.

À l'issue de cette première partie, nous pouvons soutenir que la mise sous contrôle de l'extra-financier est aujourd'hui tiraillée entre plusieurs usages et destinataires que nous pouvons résumer de la façon suivante :

D'une part, l'organisation doit mettre à disposition des informations extra-financières à ses parties prenantes externes dans une perspective de reddition et de transparence pour leur permettre d'apprécier la performance de l'organisation et lutter contre les découplages. D'autre part, l'organisation doit produire des informations extra-financières pour les managers dans une perspective de contrôle pour leur permettre d'apprécier les effets des politiques mises en œuvre et de leurs actions (Section 1.2). Ce tiraillement pourrait être résolu par l'alignement, proposant la mise en place d'un système de contrôle articulant différentes composantes pour répondre à ces différentes attentes nécessaires à la pérennité de l'organisation (Section 1.3).

Cette exploration de la littérature, nous conduits à questionner le cadrage positif de cette intégration et à étudier la mise sous contrôle de l'extra-financier à partir de la problématique suivante :

Quelles tensions émergent de l'alignement entre le REF et le SCEF, et que nous disent-elles sur la pratique du contrôle de gestion ?

Néanmoins, nous ne prétendons pas pour autant capturer ni rendre visible des tensions négligées jusqu'à alors. Ces tensions ne sont pas données et doivent être construites pour devenir signifiantes. La construction de ces tensions exige de modifier les fondements philosophiques sur lesquels les recherches antérieures se sont appuyées et qui n'ont pas permis de construire ces tensions et de les rendre signifiantes. Cette exploration de la littérature nous a montré les limites des conceptions actuelles du contrôle qui n'étudient que très rarement la pratique du contrôle près des acteurs. En effet, nous remarquons que les conceptions du contrôle et de la représentation, développées dans la littérature sont respectivement influencées par la conception cybernétique du système et le structuro-fonctionnaliste pour le contrôle d'une part et la conception représentationnaliste et computationnelle de la représentation d'autre part. Or, ces influences posent quatre problèmes pour étudier la mise sous contrôle de l'extra-financier.

Premièrement, **une tendance à invisibiliser les tensions et les conflits**. Les conceptions du contrôle tendent à invisibiliser les tensions et potentielles incompatibilités entre ce qui constituerait différentes composantes d'un système de contrôle orienté vers la réalisation d'une certaine fonction. L'approche représentationnaliste, proposant un rapport dyadique entre un objet et sa représentation, ne permet pas de penser la pluralité des significations et des représentations d'un phénomène.

Deuxièmement, **une tendance à appréhender des entités en relation plus qu'un flux continu**. En appréhendant des composants en tant qu'entités en interaction, ces conceptions du contrôle, qui essentialisent et figent, empêchent de penser les enchevêtrements. De manière analogue, la conception représentationnaliste ne permet pas de saisir la représentation comme une activité traitant avec l'ambiguïté et le flou.

Troisièmement, **une tendance à réduire la pluralité des fins**. Comme en témoigne l'objectif de convergence des buts et des représentations, les approches traditionnelles du contrôle soutiennent une certaine unité de l'organisation vers la poursuite d'un but commun. Or, postuler l'existence de ce but commun nous semble réducteur et invite à penser que celui-ci est composé d'un ensemble de buts sous-jacents pouvant converger. L'approche représentationnaliste, en suggérant l'existence d'une « bonne » représentation, ne permet pas de penser la pluralité des représentations inhérente à la pluralité des fins poursuivies.

Quatrièmement, ces conceptions charrient des métaphores mécaniques ou organiques qui conduisent à **une abstraction du rôle des individus et des instruments**, réduits à de simples unités fonctionnelles pour les premiers et de simples véhicules d'information entre ces différentes unités fonctionnelles pour les seconds.

À partir de cette mise en lumière des fondements philosophiques sur lesquels reposent la plupart des recherches en contrôle, nous comprenons pourquoi la littérature et notamment le troisième courant de l'alignement, que nous avons présenté, invite à formuler le problème de la mise sous contrôle de l'extra-financier comme un problème d'articulation entre différentes sous-fonctions au sein de l'organisation (contrôle organisationnel et reporting représentés respectivement par le SC et le REF). Appréhéné de façon dyadique, l'indicateur devient un moyen de faire le lien entre ces unités fonctionnelles puisqu'il viendrait figer une réalité objective, proposerait un état des lieux et prescrirait la bonne action à mener. L'alignement apparaît comme naturel et nécessaire au bon fonctionnement de l'organisation.

Nous avons tenté, dans le chapitre 2, de dépasser ces écueils en explorant d'autres fondements philosophiques pour appréhender la représentation et le contrôle. L'approche pragmatiste, tout d'abord, nous invite à faire l'expérience du contrôle comme une activité de médiation par la production de représentations situées. Puis, les études micro-RSE, en s'intéressant à la façon dont les acteurs en situation utilisaient les indicateurs et mettaient en œuvre ce contrôle, nous suggèrent d'appréhender le contrôle comme une pratique. Ce deuxième chapitre 2, en faisant évoluer nos fondements philosophiques vers une approche pragmatiste et sémiotique pour appréhender le contrôle, nous invite à reviser notre problématique vers la double question de recherche suivante qui intègre la notion clé de médiation sémiotique :

Comment l'indicateur extra-financier, appréhéné comme un instrument de médiation sémiotique, conduit-il à enrichir notre conception du contrôle extra-financier et le rôle du contrôleur ?

Partie 2 Méthodologie et réflexivité

Introduction de la partie 2

Avant d'entrer pleinement dans cette partie méthodologique, quelques précisions s'imposent. Dans cette partie, je propose d'exprimer les questionnements et difficultés qui ont animé ma recherche et de rendre compte de la méthodologie que j'ai développée pour y faire face. Cette deuxième partie présente une réflexion sur mon positionnement en tant que chercheur membre de l'organisation et impliqué dans le phénomène étudié. Cette très grande proximité avec le phénomène étudié m'a conduit à composer la méthode (Soparnot & Moriceau, 2019) dont je tente de rendre compte ici. Cette partie tente de fournir des éléments de réponses à deux questions que nous considérons comme fondamentales au regard de notre positionnement :

- **Comment étudier un phénomène dont on fait soi-même partie ? (Chapitre 3)**
- **Comment rendre compte de ce phénomène et de cette implication aux lecteurs ? (Chapitre 4)**

Pour appréhender ces questions, nous proposons de discuter la posture et le positionnement du chercheur conduisant sa recherche en deux chapitres (Chapitres 3 et 4) auxquels s'ajoute un troisième sur la fabrication du matériau empirique (Chapitre 5).

Nous abordons la première question au chapitre 3. En repositionnant la méthode ethnographique dans l'évolution des méthodologies en sciences sociales, nous montrons en quoi cette méthodologie amène le chercheur à s'engager pleinement dans la recherche et à produire des connaissances à partir de son positionnement. À ce titre, nous mettons en discussion les travaux de Carolyn Ellis et d'Erving Goffman. En mobilisant ceux d'Ellis, nous voyons en quoi l'exploration des affects du chercheur peut contribuer à la production de connaissances. Puis, nous nous appuyons sur ceux de Goffman pour repositionner cette exploration du soi par le chercheur dans le cadre de ses interactions. Le recours à ces deux auteurs s'explique par mon expérience de chercheur-acteur au sein de l'organisation. J'ai conduit ma recherche en tant que praticien impliqué dans le phénomène collectif de la MEF et se questionnant, par l'interaction avec d'autres praticiens, sur sa pratique.

La discussion avec les travaux de ces auteurs m'amène (Chapitre 4), à rendre compte du regard que je porte sur l'objet de recherche, modelé par ma position, mes valeurs et mes croyances.

Enfin (Chapitre 5), nous proposons de revenir sur les conditions de production du matériau empirique utilisé pour écrire un récit de mon expérience de terrain (*cf.* Partie 3) qui constitue le cœur empirique de la thèse.

Chapitre 3 Comment étudier un phénomène dont on fait soi-même partie ?

Nous ouvrons cette partie méthodologique avec un premier moment (Chapitre 3) dédié à la question suivante : comment étudier un phénomène dont on fait soi-même partie ? Nous proposons d'y répondre par l'articulation d'une démarche ethnographique (Section 3.1) et d'une contextualisation du soi dans le phénomène (Section 3.2).

Après être revenus sur les apports des démarches ethnographiques et autoethnographiques pour étudier les phénomènes organisationnels (Section 3.1), nous présentons les travaux de Goffman que nous utiliserons par la suite pour repositionner en situation nos interactions avec les membres de l'organisation qui constituent la majorité de notre matériau empirique (Section 3.2).

Section 3.1 Faire partie du phénomène

Cette section propose une exploration de la littérature sur la recherche qualitative et plus particulièrement la démarche ethnographique (3.1.1) et autoethnographique (3.1.2) ainsi que l'approche narrative permettant au chercheur de se raconter dans le phénomène étudié (3.1.3). Nous concluons en revenant sur les quelques travaux mobilisant ces approches dans les sciences de gestion (3.1.4).

3.1.1 L'ethnographie pour être dans le phénomène

Notre exploration du courant micro-RSE a pu mettre en lumière différents besoins tels que la nécessité d'étudier davantage ce qu'il se passe au sein des organisations et notamment les pratiques des managers RSE. L'ethnographie apparaît ainsi comme un moyen pertinent puisque cette méthode permet au chercheur de développer une certaine proximité avec ces derniers. Pour comprendre les enjeux autour de la méthode ethnographique, ce qu'elle apporte au travail de recherche, mais également ses limites, nous proposons de revenir sur son évolution et son usage en sciences de gestion.

Au cours de son développement, l'approche ethnographique s'est heurtée à un certain nombre de critiques qui ont contribué à son évolution. Ces dernières peuvent être replacées dans le cadre plus large de l'Histoire des recherches qualitatives proposée par Denzin (1996). Pour l'auteur, il est important de préciser que ces différentes périodes constituent des héritages sur lesquels s'appuient les recherches qualitatives contemporaines. Se faisant, ces dernières les actualisent et les hybrident. Ce prolongement se manifeste par la poursuite de certains travaux initiés par le passé ou bien plus largement dans les travaux contemporains qui sont produits par l'enchevêtrement de ces différentes périodes antérieures.

La première période distinguée par Denzin qu'il qualifie de traditionnelle couvre la première moitié du XXe siècle. Dans cette période les recherches qualitatives sont des comptes coloniaux qualifiés d'objectifs qui rendent compte des expériences de terrain. Il s'agit la plupart du temps de recherches conduites par des colons partant vers de nouvelles terres pour étudier l'étranger et ainsi en ramener des récits permettant de montrer cet exotisme. Ces recherches visent à produire des interprétations valides, objectives et fiables. La posture de l'ethnographe repose sur quatre croyances et engagements : un engagement à l'objectivité, une complicité vis-à-vis de l'empire colonial, une croyance que la recherche de l'ethnographe va produire une photo brute de la culture étudiée et enfin une croyance dans le caractère immuable de ce qui a été examiné. La période moderne qui s'étend de 1950 à

1970 constitue, selon Denzin, l'âge d'or des recherches qualitatives. Cette dernière est marquée par les tentatives de formalisation de la méthode de recherche qualitative (Becker et al., 1961 ; Glaser & Strauss, 1967).

Cet âge d'or prend fin avec une période (1970-1986) qualifiée de floue par Denzin qui se caractérise par une remise en question de l'objectivité des recherches qualitatives. Dès lors, les comptes de l'ethnographe ne peuvent plus être considérés comme un moyen direct d'accès au terrain et deviennent des interprétations d'interprétations (Geertz, 1973). Dans cette perspective, le chercheur est une voix parmi d'autres et ne dispose pas d'autorité de fait. Il se doit donc de fournir une description dense (« thick description » dans les termes de Geertz) du terrain pour rendre compte de la pluralité des interprétations. Il s'agira pour l'ethnographe de viser le réalisme en proposant des comptes témoignant de sa présence sur le terrain afin de renforcer son autorité et sa légitimité à parler pour le terrain (Pratt, 1986). L'implication de l'ethnographe apparaît comme un moyen de renforcer sa légitimité et devient alors plus explicite. Néanmoins, Reed-Danahay (2001, p. 412) souligne que cette mise en visibilité de l'ethnographe dans le récit reste limitée dans l'écriture.

Bien que la question de la représentation soit un enjeu qui traverse les différentes périodes, cette critique semble atteindre un pic avec les travaux d'auteurs qualifiés de « post-modernes » comme Foucault ou Deleuze. La critique de cette période réflexive est nourrie par les travaux post-modernes et le féminisme (Reed-Danahay, 2001). Ces nombreuses critiques ont conduit la recherche qualitative à une crise majeure qualifiée de **crise de la représentation** (Denzin, 1996 ; Moriceau, 2014).

Ce questionnement est aujourd'hui d'importance comme le montre Moriceau (2014) qui, s'appuyant sur les critiques de Foucault, Deleuze et Derrida, développe les tenants de cette « **crise de la représentation** » (Denzin & Lincoln, 2005). Tout d'abord Foucault, nous invite à nous intéresser à ce qui est rendu visible et invisible dans la représentation ainsi que les conditions de production de cette dernière en montrant que les conditions de la vérité et de la connaissance varient d'une époque à l'autre. Puis, Deleuze qui critique la représentation comme « carcan » autoritaire imposant la stabilité et la classification. Enfin, Derrida nous rappelle l'inévitable écart entre la représentation et son objet que nous ne pouvons saisir directement dans son intégralité. Au cœur de cette crise de la représentation se trouve donc la question de la connaissance. Pour Richardson & St.Pierre (2017), ce courant post-moderne nous invite à être plus réflexifs en nous faisant comprendre que notre écriture est toujours située, relative à une certaine position et à un certain moment dans le temps. Ainsi, elle nous libère de la tentation d'essayer, à partir d'un seul texte, de tout dire à tout le monde.

Cette critique de l'ethnographie comme « représentation » transparente s'appuie notamment sur une **remise en question de l'autorité de l'ethnographe** qui construit cette représentation. Il devient alors naïf de penser qu'il soit possible de simplement capturer un phénomène social ou une expérience (Moriceau, 2014). Les comptes et écrits de l'ethnographe apparaissent alors loin d'une simple représentation transparente puisque ces derniers sont modelés par les caractéristiques de l'ethnographe ainsi que le contexte institutionnel, politique et culturel dans lequel il se trouve et mène sa recherche (Clifford, 1986 ; Denzin et Lincoln, 2005). La vérité objective est abandonnée pour laisser place à une bataille autour de la vérité. La vérité devient le produit d'une époque.

3.1.2 L'autoethnographie pour s'explorer dans le phénomène

Cette période de flou va constituer un terreau fertile à l'émergence d'une quatrième période dans l'histoire des recherches qualitatives (1986-1990). Cette période est caractérisée par la réflexivité du chercheur sur les enjeux de genre, classe et ethnies vis-à-vis de la recherche. L'ethnographie comme démarche visant à parler au nom de ceux qui n'ont pas de voix, à l'instar des travaux sur un peuple éloigné (Malinowski, 1963), est fortement critiquée.

Cette période d'intense turbulence pour la recherche qualitative est qualifiée de « double crise » par Denzin et Lincoln (1998) puisque cette première crise de la représentation est accompagnée d'une seconde crise, celle de la légitimation. Les critères de validité, de généralisation et de fiabilité de la recherche qualitative et notamment ethnographique sont fortement remis en question. Le caractère scientifique des sciences sociales est interrogé, les plaçant davantage du côté de la littérature que des sciences physiques (Ellis et al, 2011).

Néanmoins, cette période de trouble a contribué à l'émergence de l'approche autoethnographique, appréhendée comme **un moyen de dépasser cette impasse en produisant des recherches sensibles ancrées dans l'expérience avec pour ambition d'explicitier la subjectivité et l'affect du chercheur influençant la recherche plutôt que de la nier** (Ellis et al, 2011). La tendance à montrer l'implication de l'ethnographe, initiée à la période précédente, se développe. Les anthropologues et sociologues tendent à rendre compte de manière plus explicite des liens entre leur propre autobiographie et leurs pratiques ethnographiques (Ellis & Bochner, 1996 ; Okely & Callaway, 1992). Comme l'indique Reed-Danahay (2001), ce mouvement est aussi nourri par la transformation de certains natifs en ethnographe de leur propre culture. L'autoethnographe, en faisant l'expérience du phénomène, aurait la capacité de rendre compte de certains aspects du phénomène aux lecteurs que d'autres chercheurs ne pourraient pas. Il ne s'agit toutefois pas de dire que l'autoethnographe serait plus proche de la vérité, mais simplement qu'il serait en mesure de rendre compte du phénomène d'une façon qui n'est pas accessible pour des chercheurs « externes » (T. E. Adams et al., 2017).

Ellis et al (2011) proposent de définir l'autoethnographie comme :

an approach to research and writing that seeks to describe and systematically analyze (graphy) personal experience (auto) in order to understand cultural experience (ethno).

L'autoethnographie est donc à la fois une approche de recherche et une forme d'écriture et de représentation. Haynes (2017) souligne la pluralité des formes d'écriture pouvant être prise par les recherches autoethnographique. De la voix unique de l'auteur racontant des histoires personnelles (Bochner, 1997) à une pluralité de voix mises en récit (Ellis, 2004), en discussion (Ellis and Bochner, 1992) ou en vignettes (Haynes & Fearfull, 2008) à l'écriture de performance (Spry, 2016), l'écriture apparaît ainsi non plus comme un simple support de transmission de la recherche, mais comme « une action, un engagement » (Moriceau, 2018). Par l'écriture, le chercheur construit la représentation du phénomène qu'il étudie (dimension épistémologique) tout en se construisant lui-même (dimension ontologique) (Haynes, 2017a ; Moriceau, 2014). Behar (1996) appelle l'ethnographe à s'ouvrir à une plus grande vulnérabilité par une écriture intime sans toutefois tomber dans l'exposition pour elle-même de tous les détails.

Dans son ouvrage *The Ethnographic I* (2004), une nouvelle à la fois littéraire et ethnographique, Ellis montre comment l'écriture est un exercice de créativité aux vertus

didactique, évocatrice et transformatrice. Nous voyons ainsi que la pertinence et la force de l'autoethnographie ne réside pas tant dans sa capacité à reproduire avec exactitude des situations dont l'ethnologue aurait fait l'expérience, mais plutôt d'en rendre compte de façon évocatrice et esthétique (Ellis et al., 2011). Considérant la faillibilité de la mémoire (Ellis et al., 2011), le critère de fiabilité invoqué pour apprécier le travail de l'ethnologue doit être révisé. Par cette hybridation de la littérature et de l'autoethnographie, Ellis bouleverse les critères d'appréciation de la recherche. En construisant des interactions et en utilisant des personnages composites, Ellis nous propose de faire un pas de côté pour surmonter la crise de la représentation. Dès lors, le débat ne porte plus tant sur la capacité de l'ethnologue à produire une vérité objective (Haynes, 2017a, p. 226) par des comptes mimant avec exactitude le terrain étudié, mais plutôt à construire un récit sensible de cette expérience. Cette approche, **au-delà d'un enjeu méthodologique, devient un enjeu épistémologique questionnant la nature de la connaissance elle-même** (Kearney, 2003, p.67). Néanmoins, ce pas de côté n'empêche pas pour autant d'apprécier la fiabilité ni la validité de la recherche puisque ce récit bien que fictionnel repose sur des expériences vécues. La validité de ce dernier pourra être appréciée par le critère de *verisimilitude* défini par Denzin (1997, p. 10) comme le sentiment que l'expérience décrite est vraie, cohérente, crédible et qu'elle permet de connecter le lecteur au monde de l'écrivain. Dans cette approche, le chercheur ne se protège plus derrière un ensemble de techniques comme le double-codage ou la retranscription promettant une restitution fidèle et objective du terrain. À l'inverse, par l'écriture d'un récit du phénomène étudié, le chercheur est appelé à prendre ses responsabilités lors de la construction en conscience du monde (Ellis & Ellingson, 2008 ; Haynes, 2017a). Il incombe alors au chercheur de rendre compte de cette construction et des choix qu'il a été amené à faire (choix des événements et situations, choix d'écriture, de représentation, etc.).

Au-delà de la crise de légitimité relative à la production scientifique des recherches qualitatives, un autre aspect de cette crise réside dans l'absence d'engagement et le détachement du chercheur. Quelle est la capacité des chercheurs en sciences sociales et notamment en sciences de gestion à sortir de leur sphère académique pour agir sur la société ? En quoi les sciences de gestion peuvent-elles contribuer à l'effort collectif face aux enjeux sociétaux actuels ?

Nous voyons ainsi en quoi l'approche (auto)ethnographique présente une certaine complémentarité avec le courant de la micro-RSE invitant à mener des recherches transformatrices avec un engagement plus marqué du chercheur (Girschik et al., 2022). Néanmoins, les moyens méthodologiques pour atteindre cette transformation restent relativement peu explorés.

3.1.3 L'approche narrative pour se raconter dans le phénomène

Face à ce défi, le recours au format narratif de la nouvelle (Ellis, 2004) peut constituer un moyen de rendre la recherche accessible à une plus large audience et ainsi espérer contribuer à la transformation de la société (Ellis et al., 2011). Les enquêtes narratives peuvent également contribuer au changement social par la mise en visibilité d'expériences vécues en considérant leur contexte et comment celui-ci affecte et est affecté par l'individu racontant ce récit (Chase, 2017, p. 963). Il permet ainsi de modifier les perceptions des autres à l'égard de ces expériences (Chase, 2017, p. 957). De plus, le narrateur n'étant pas monolithique, **les transformations et les changements par lesquels ce dernier passe pendant son enquête vont enrichir sa perspective** (Archibald, 2008). Parmi les nombreuses tentatives pour définir un

narratif, nous retiendrons la proposition temporaire et donc faillible de Chase (2017). Pour Chase, le narratif personnel est une forme particulière de communication au sens où celui-ci véhicule plus que des mots. Au-delà des éléments écrits, le narratif transmet également des éléments visuels et oraux. **Par l'écriture d'un récit, le chercheur va façonner son expérience pour produire du sens, un moyen de comprendre ses actions et celles des autres, d'organiser et de relier les événements, les objets, les ressentis et les pensées entre elles, un moyen de connecter et de voir les conséquences de ses actions, des événements, ses ressentis, ses pensées à travers le temps** (Chase, 2017, p. 951).

Dans ce format d'écriture sensible et évocatrice, le lecteur est invité à suivre une histoire nourrie par une intrigue tout en exprimant sa propre voix par son interprétation. Cette approche ne vise pas à réduire la pluralité des voix et les enjeux qui l'accompagnent, mais plutôt à vivre avec ces différences (Rorty, 1982, p. 197). Le critère de généralisation traditionnellement mobilisé pour apprécier le travail du chercheur se trouve là aussi révisé. Dans cette approche, la généralisation ne renvoie plus à la capacité des résultats à être appliqués à un plus grand nombre de cas, mais plutôt à la capacité du récit à résonner avec un plus grand nombre d'individus et d'expériences (Dyer & Wilkins, 1991). Ainsi la validité de la recherche se trouve appréciée au regard de la capacité de la recherche à aider les lecteurs à éclairer leur propre expérience ou un phénomène social plus large. En tenant face à face son expérience et celle proposée par le chercheur, le lecteur dispose d'un écart à partir duquel il pourra poursuivre sa réflexion (Ellis et al., 2011, p. 283) :

The questions most important to autoethnographers are: who reads our work, how are they affected by it, and how does it keep a conversation going? (Ellis et al., 2011, p. 284)

Cette nouvelle approche de la recherche qui se construit notamment par la démarche autoethnographique renvoie à la cinquième phase de l'Histoire de la recherche qualitative présentée par Denzin (celle dans laquelle il se trouve lui-même pour formuler cette lecture historique). Dans cette phase, les théories sont appréhendées comme des narratifs (Van Maanen, 1988). Dès lors, **le chercheur n'est plus envisagé en tant que spectateur observant** le terrain à distance, mais plutôt comme un chercheur engagé dans le terrain afin d'élaborer une critique sociale à vocation transformatrice. La quête de grandes théories et récits est remplacée par l'élaboration de théories locales de petite échelle. En sus du potentiel d'accroissement de l'impact d'une recherche sur la société, l'approche narrative est aussi reconnue pour sa capacité à générer des connaissances (Seal & Mattimoe, 2016).

En s'appuyant sur les critiques du courant post-moderne, Richardson & St.Pierre (2017) soutiennent que l'écriture ne doit pas être appréhendée comme une découverte ou un dévoilement du sens, mais plutôt comme une méthode d'enquête, une façon d'arpenter le monde et de l'organiser. L'écriture devient une condition de possibilité à la production de différentes connaissances. Lather (1991) parle à ce titre de théorie post-représentationnelle où le langage est productif et constitutif de la réalité. La représentation est performance et mise en scène.

En considérant ces différents éléments, on remarque que les critères traditionnels de la production scientifique sont bouleversés. En effet, l'enjeu pour le chercheur ne semble dès lors plus être la production d'un compte-rendu objectif et généralisable de sa recherche sur une vérité unique, mais plutôt d'une enquête sur la pluralité des expériences produisant des matériaux sensibles et réactifs. Richardson et St. Pierre (2017) proposent ainsi de distinguer

quatre critères de validité pour appréhender l'écriture dans le cadre d'une publication en sciences sociales.

- **La substantive contribution** : est-ce que le papier contribue à notre compréhension de la vie sociale ? Est-ce que le texte contribue à approfondir notre compréhension du phénomène ?
- **Le mérite esthétique** : Il s'agit ici d'ajouter un standard supplémentaire pour apprécier le récit ethnographique. Est-il un succès sur le plan esthétique ? Est-ce que le recours aux pratiques créatives et analytiques ouvre le texte aux interprétations ? Le papier est-il satisfaisant, bien construit, complexe et n'est-il pas ennuyeux ?
- **La réflexivité** : comment la subjectivité de l'auteur constitue-t-elle à la fois un produit et un élément producteur du texte ? L'auteur fait-il suffisamment preuve de réflexivité sur son positionnement ? Se rend-il *accountable* vis-à-vis des individus étudiés ?
- **L'impact** : Ce papier affecte-t-il intellectuellement ou émotionnellement le lecteur ? Génère-t-il des questions et donne-t-il une impulsion à écrire et à agir ?

Les auteures présentent ces quatre points comme des critères d'appréciation d'un projet de publication en sciences sociales. Cette perspective conduit à croiser une perspective scientifique et artistique pour appréhender un travail de recherche. Premièrement scientifique, car ce cadre permet d'apprécier comment la recherche contribue à la discussion en cours à partir d'une recherche ayant suivi une méthode rigoureuse dont le chercheur est en mesure de rendre compte. Mais également artistique dans le sens où ce cadre permet de voir comment le chercheur et le lecteur affectent et sont affectés par le processus et le produit de la recherche.

Il convient désormais d'étudier la réception et la place des recherches ethnographiques dans les sciences de gestion plus particulièrement.

3.1.4 L'ethnographie et l'autoethnographie dans les sciences de gestion

L'ethnographie reste encore relativement peu utilisée en sciences de gestion (Villette, 2014). Néanmoins, on note depuis quelques années une ouverture progressive des recherches en comptabilité, contrôle de gestion et audit aux méthodologies ethnographiques. Plusieurs travaux ont pu mettre en avant les apports de l'approche ethnographique pour étudier les pratiques de comptabilité et de contrôle (Dey, 2002 ; Parker, 2017). Ces recherches sont particulièrement reconnues pour leur capacité à appréhender, en profondeur et avec richesse, les pratiques comptables en action (Jönsson & Macintosh, 1997). En donnant le moyen de vivre l'expérience d'un membre d'une organisation, **la posture ethnographique permet au chercheur d'identifier les mécanismes à l'œuvre au sein d'une organisation et de comprendre comment les managers gèrent** (Watson, 2011), ce qui est dit et ce qui est fait (Miller, 2006). Ce mouvement a été initié à la fin des années 90 par plusieurs chercheurs comme Dent et Ahrens (Ahrens, 1996 ; Ahrens & Chapman, 2007 ; Ahrens & Dent, 1998 ; Ahrens & Mollona, 2007 ; Dent, 1990, 1991) ou Covaleski et Dirsmith (1986). Néanmoins ces auteurs ont souvent restreint leur démarche à une courte période d'observation. Morales et Pezet (2010) soulignent l'importance d'une immersion de longue durée grâce à laquelle le chercheur aura la capacité de mettre à l'épreuve ses interprétations et voir l'écart entre « consignes formelles et modalités informelles d'exécution ».

Bien que l'approche autoethnographique existe depuis plus de trois décennies, notamment en anthropologie, ce n'est que depuis le début des années 2000 que cette méthodologie est

mobilisée dans les recherches en comptabilité-contrôle (Haynes, 2017a). Néanmoins, ces recherches autoethnographiques dans le champ de la comptabilité restent limitées (voir Samkin & Schneider, 2014 pour une revue de littérature). De manière plus spécifique à notre objet de recherche, des appels ont été lancés pour que des recherches plus « engageantes » (Adams et Larrinaga, 2019 ; Adams & Larrinaga-González, 2007) soient menées afin de mieux comprendre comment le REF est utilisé et saisi par les managers. Cet engagement permettrait également d'exposer les tensions et dynamiques à l'œuvre dans l'élaboration des comptes de durabilité (C. A. Adams & McNicholas, 2007).

En s'appuyant sur la littérature, Haynes (2017b, p. 222-223) souligne que les travaux en comptabilité-contrôle ayant recours à la démarche autoethnographique proposent un style analytique, théorisé et critique. Par exemple, Davie (2008) rend compte de son processus de recherche et donc de ses choix théoriques et méthodologiques ayant modelé la production de connaissance. Ces recherches mettent ainsi en lumière les interactions entre épistémologie, ontologie et méthodologie (Gibbon, 2012). Haynes distingue ce type d'autoethnographie réalisée en comptabilité-contrôle d'un autre type qualifiée d'autoethnographie évocatrice (Ellis, 2004 ; 2009).

L'autoethnographie de style évocatrice se démarque notamment en accordant une place plus importante aux émotions et aux affects du chercheur. En effet, pour Ellis (2004, p. 48), l'autoethnographe réflexif est celui qui utilise le « soi » (ses sens, son corps, ses émotions, son être entier) pour apprendre sur l'autre. C'est donc par l'exploration et l'explicitation de soi-même que le chercheur pourra mener une enquête pertinente et réflexive sur les autres. Comme l'évoque Haynes, lorsque nous présentons une autoethnographie « we are presenting some part of ourselves. [...] Who we are, what we have been, and what we may become, is encompassed in the presentation and performance, as an embodied experience, which further informs the autoethnography (Haynes, 2011). » (Haynes, 2017a, p. 224)

Néanmoins, au regard de l'Histoire de la recherche qualitative et des critiques passées brièvement rappelée jusqu'ici, je note que cette approche ethnographique soutenant l'exploration du soi tend à négliger une autre dimension venant également influencer la conduite de la recherche et les phénomènes sociaux étudiés. Cette seconde dimension est celle des relations et de la structure dans lesquelles les individus évoluent et interagissent. Ce « soi » exploré par Ellis ou Haynes, tout aussi important qu'il puisse être, évolue bien en interaction avec et par rapport aux autres individus. Ce contexte interactionnel me semble encore plus important au regard de ma position de chercheur membre d'un collectif de travail au sein de l'organisation. Dès lors, il convient de rendre compte de ce cadre plus large dans lequel le « soi » du chercheur se manifeste et se construit. **Bien que ces approches autoethnographiques permettent de rendre compte des motivations, des affects et des émotions de l'ethnographe qui façonnent la recherche, ces approches évocatrices ne proposent pas de réflexion sur le positionnement de l'ethnographe dans cette structure. Or, il nous semble intéressant de remettre en contexte le soi de l'ethnographe. En d'autres termes, nous suggérons d'articuler et mettre en perspective ces émotions et affects avec les modalités et les caractéristiques des situations dans lesquelles l'ethnographe se trouve et rend compte de ses émotions et affects. Cela nous invite à considérer le positionnement de l'ethnographe qui affecte à la fois ses émotions, ses affects et sa façon d'en rendre compte.**

Section 3.2 Contextualiser le soi dans le phénomène : les apports de Goffman sur l'ordre de l'interaction

Dans la section précédente (Section 3.1) nous avons pu voir que l'écriture tenait un rôle essentiel dans la conduite et la production de la recherche. Par l'écriture, le chercheur se construit et construit le terrain dont il rend compte. Dès lors que nous admettons qu'il existe une construction réciproque du chercheur et du phénomène étudié, il apparaît indispensable de recourir à une méthodologie apportant les moyens au chercheur de mener une réflexion sur lui-même en explorant ses affects et émotions puis d'en rendre compte. D'une part, car le « soi » du chercheur modèle la façon de rendre compte du phénomène et d'autre part parce qu'en explorant son « soi », le chercheur sera plus à même d'étudier ce phénomène. Les démarches autoethnographiques et notamment l'écriture évocatrice se présentent comme des moyens permettant de mieux rendre compte de ce « soi ». Néanmoins, en se focalisant sur les individus, ces démarches tendent à négliger le rôle des structures dans lesquelles cette relation entre le chercheur et le phénomène se construit. Dans cette deuxième partie de la thèse, nous tentons donc de replacer cette relation au sein des structures dans lesquelles elle se développe et comment ces structures affectent la recherche.

3.2.1 Replacer le soi en interaction : Goffman et l'ordre de l'interaction

Mon expérience au sein de l'organisation étudiée et les interactions avec ses membres constituent le matériau empirique de cette recherche. La position que j'ai occupée pour conduire cette recherche exige une prise en compte du contexte dans lequel ont eu lieu les différentes interactions avec les membres de l'organisation. J'ai occupé pendant quatre années la position de coordinateur du REF au siège de l'organisation. J'ai été supervisé par la directrice RSE tout en entretenant des interactions régulières avec les différents niveaux de l'organisation impliqué dans le processus (de la maison-mère aux directions opérationnelles (DO) en passant par les entités⁴⁴).

Ma position ainsi que les limites et implications des approches autoethnographiques évoquées précédemment nous invitent à explorer les éléments qui structurent les interactions sociales qui ont animé ma recherche. Pour ce faire, je propose de mobiliser les travaux d'Erving Goffman (Goffman, 1973a, 1973b, 1974b)⁴⁵ qui a pu montrer les règles et mécanismes qui organisent nos interactions.

Dans ses travaux, Goffman développe trois notions clés qui nous semblent particulièrement pertinentes pour notre recherche.

- **La scène et les coulisses** : Ces deux notions semblent particulièrement pertinentes et productives dans le cadre de cette thèse qui s'attache à la fabrique interne des comptes extra-financiers. Alors que de nombreux travaux portent sur l'écart entre les comptes publiés et les pratiques internes des organisations, cette thèse s'intéresse aux interactions au sein de l'organisation qui conduisent à la fabrication de ces comptes.

⁴⁴ Nous détaillons plus précisément ces différents niveaux au 4.2.3.3.

⁴⁵ L'ouvrage de Goffman *Les cadres de l'expérience* (1974) n'est pas mobilisé pour la notion de cadre, mais pour l'explicitation des caractéristiques et enjeux de la métaphore théâtrale (chapitre 5, pp. 132-159).

De ce fait, ces concepts nous invitent à regarder d'autres écarts, ceux qui se trouvent au sein de l'organisation, dans les interactions entre les préparateurs des indicateurs extra-financiers.

- **L'ordre de l'interaction** : Pour Goffman, les individus ne sont pas complètement libres dans la construction de leurs interactions. En effet, ces dernières sont organisées par des règles qui les dépassent. Cette perspective nous permet ainsi d'explorer les éléments qui structurent les interactions autour de la fabrication des comptes extra-financiers.
- **La métaphore théâtrale** : Parmi les différentes métaphores que Goffman a pu développer pour étudier les interactions comme le théâtre, le rituel, les jeux, le cinéma (Nizet & Rigaux, 2005), nous nous appuyons exclusivement sur la première.

L'intérêt du recours aux travaux de Goffman se situe sur deux plans.

Premièrement, en explorant les règles ayant régulé mes interactions et en identifiant les différents rôles que j'ai pu jouer au cours de cette recherche, l'approche de Goffman va nous aider à rendre compte des éléments qui ont modelé ma position de chercheur-acteur dans l'organisation, les éléments impliqués dans la construction du « soi ». Cette construction du « soi » n'est pas anodine puisque celui-ci façonne la façon d'appréhender et de rendre compte du phénomène étudié. Par exemple, le fait d'avoir fait l'expérience du passage de l'arrière-plan à l'avant-scène a pu conduire à des frustrations ou des déceptions ayant modelé mon regard sur le phénomène tout en me permettant d'en saisir certaines de ses particularités.

Deuxièmement, l'approche dramaturgique développée par Goffman constitue un moyen d'organiser mon expérience dans le phénomène étudié pour la rendre intelligible et en rendre compte. Le recours à ces notions relève donc d'**un choix fait pour raconter le terrain**. Nous reviendrons plus tard sur les apports et limites de cette perspective pour rendre compte du phénomène étudié.

Nous présentons donc ces trois notions clés dans cette première sous-section (3.2.1) mais nous revenons plus largement sur la métaphore théâtrale dans le cinquième chapitre puisque nous mobilisons cette métaphore pour la production du récit de notre expérience.

Dans cette section, nous présentons les travaux de Goffman sur l'ordre de l'interaction en revenant, en six temps sur les règles fondamentales régulant l'interaction et ses caractéristiques. Après avoir exposé les règles fondamentales régulant l'ordre de l'interaction (3.2.1.1), nous montrons que Goffman appréhende l'individu comme multiple (3.2.1.2) et agissant en équipe (3.2.1.3). Nous voyons ainsi que Goffman appréhende les interactions comme un jeu de représentation où nous pouvons distinguer la scène et les coulisses (3.2.1.4). Enfin, nous notons que ces différents éléments ont conduit Goffman à appréhender les interactions au travers d'une métaphore théâtrale (3.2.1.5), qui sera au cœur de nombreux débats et critiques (3.2.2).

3.2.1.1 L'ordre de l'interaction

Pour Goffman, le maintien de la face constitue une règle fondamentale qui permet et régule toute interaction. Tout individu qui entre en interaction doit préserver sa face et celle des autres. Goffman définit la face comme « la valeur sociale positive qu'une personne revendique effectivement à travers la ligne d'action que les autres supposent qu'elle a adoptée au cours d'un contact particulier » (1998, p. 9). Garder la face pour Goffman correspond donc au fait

de garder une certaine continuité dans sa ligne de conduite permettant aux différents acteurs de définir la situation, le rôle des différents acteurs et d'en maintenir une certaine stabilité. C'est ainsi que les comportements déviants sont régulés. Le sentiment désagréable produit par la perte de la face, visible dans le regard des autres, suffit à prévenir l'adoption de ces comportements. Lorsqu'un individu sort du rôle qui lui est attribué, son interlocuteur va témoigner d'une réaction de déception ou de dégoût à son égard, générant un malaise émotionnel chez l'individu et qui le conduira à entreprendre des actes réparateurs (excuses par exemple) pour retrouver le rôle qui est attendu par les autres en vue de retrouver la face. La perte de la face est donc relative puisqu'elle n'est pas uniquement liée au comportement de l'individu, mais à la façon dont l'autre partie considérera son comportement.

Compte tenu des effets de la perte de la face, l'individu souhaitant faire perdurer l'interaction s'évertuera donc à préserver la face des autres. Pour ce faire, l'individu aura recours à la « figuration » pour s'assurer de ne pas compromettre la face d'autrui (tact, diplomatie, etc...).

3.2.1.2 L'individu est multiple

Pour Goffman, un individu mène une représentation lorsqu'il est en interaction. L'individu adopte un certain comportement pour produire une impression auprès de son interlocuteur tenant le rôle du public. Pour ce faire, l'individu s'appuie sur une « façade » qui va lui permettre de définir la situation qu'il veut donner à son interlocuteur. La façade articule d'une part des éléments extérieurs à la personne (le « décor »), au sein desquels il se déplace et agit et d'autre part des éléments relatifs à l'individu (« façade personnelle »). Ces derniers peuvent être (relativement) stables comme le sexe ou le grade et d'autres peuvent être modelées selon les interactions comme la tenue vestimentaire ou les mimiques. Ainsi pour Goffman, l'acteur et son public produisent une représentation et chacun interprète la représentation de l'autre à partir des valeurs communément associées à certaines positions sociales. L'acteur, lorsqu'il conduit sa représentation, peut naviguer entre différents rôles à sa disposition. Dans cette conception, l'individu n'est pas complètement libre puisqu'il dispose d'un registre limité de rôle qu'il peut jouer. L'agentivité de l'acteur réside dans le choix qu'il peut faire parmi les rôles dont il dispose. Ainsi, chez Goffman, l'individu n'apparaît pas détaché de toute structuration sociale. L'intérêt des travaux de Goffman ne se trouve pas dans la quête de ce que serait l'individu puisqu'il est multiple, mais plutôt de comprendre comment celui-ci choisit son rôle et parvient à produire et/ou maintenir une certaine impression auprès de son public (Nizet & Rigaux, 2005, p. 21).

3.2.1.3 L'individu agit en équipe

Pour Goffman, les individus agissent également en équipe pour maintenir la définition d'une situation. Les membres d'un couple peuvent par exemple coopérer pour produire une certaine impression vis-à-vis de leur public. Goffman qualifie cette équipe de « société secrète » puisque ses membres n'ont pas d'intérêt à dévoiler cette coopération au public. L'équipe est également fragilisée par les « informations destructives » (Goffman, 1973a, p. 137) qui pourraient être révélées au public et qui viendraient fragiliser leur rôle. Les membres d'une équipe partagent donc des secrets. Ces derniers permettent de distinguer les membres et non-membres et de faire sentir aux membres leur appartenance. Ces secrets sont des éléments connus par les membres du groupe, mais dont le public (personne extérieure au groupe) n'a pas connaissance. Ainsi, selon Goffman, « une équipe doit être capable de garder ses secrets et de les faire garder » (Goffman, 1973a, p. 137).

3.2.1.4 La scène et les coulisses

Selon Goffman, les représentations se déroulent dans une région définie comme un « lieu borné par des obstacles à la perception, ceux-ci pouvant être de différente nature » (Goffman, 1973a, p. 105). Ce caractère borné de la représentation permet aux acteurs de contrôler leur représentation et de pouvoir passer d'un rôle à un autre sans dégrader l'impression produite dans chacune des représentations. Goffman distingue deux types de régions : la scène où se tient la représentation et se produit l'impression vis-à-vis du public et les coulisses où les acteurs, qui ne sont plus observés par le public, se relâchent et peuvent ainsi contredire l'impression donnée au public. Les coulisses ont plusieurs fonctions. Ils organisent la scène sur les aspects matériels, mais également relationnels entre les acteurs qui produisent la représentation sur la scène. Grâce aux coulisses, les acteurs disposeront également d'un endroit où abandonner leur rôle tenu sur scène. Goffman souligne qu'une région n'est pas en elle-même une scène ou des coulisses puisque sa caractérisation pourra varier selon ce que l'acteur considère comme être le public de sa représentation. Le salon pourra être la scène lorsque l'acteur reçoit des amis pour déjeuner et les coulisses lorsqu'il accueille un livreur sur le pas de la porte.

Pour Goffman, la coopération au sein de l'équipe est clé, car elle intervient dans la régulation de l'accès aux coulisses qui ne doit pas être accessible au public.

3.2.1.5 La perspective dramaturgique

À travers les différentes notions présentées, nous pouvons remarquer que Goffman a recours à la métaphore théâtrale pour disposer ses propos. Néanmoins, Goffman fait bien plus que le traditionnel usage rhétorique de la métaphore puisqu'il mobilise ses vertus heuristiques (Thura, 2012). En effet, en ayant recours à la métaphore théâtrale, Goffman « nous rend attentif au “décor” dans lequel les acteurs évoluent, au “masque” qu'ils portent, au “rôle” qu'ils jouent ; par ces éléments, les acteurs tentent de contrôler les impressions de leur public » (Nizet & Rigaux, 2005, p. 6-7). En s'appuyant sur la métaphore théâtrale, Goffman parvient ainsi à rendre compte du phénomène des interactions quotidiennes de façon dynamique.

Grâce à la métaphore théâtrale, Goffman parvient à développer une autre perspective sur le « soi ». Cette métaphore permet de replacer la construction et la manifestation du soi comme en relation avec le regard des autres. Le rôle de l'individu ne résulte donc pas uniquement de sa propre ligne de conduite, mais également des interprétations des autres et de leurs réactions à son égard (Nizet & Rigaux, 2005, p. 88). L'individu se construit par ses interactions avec les autres. Goffman exprime sa conception de l'individu par la formule suivante :

La nature la plus profonde de l'individu est à fleur de peau : la peau des autres (Goffman, 1973b, p. 338)

On remarque ainsi que le choix d'une métaphore n'est pas neutre ni désintéressé, mais relève d'un choix méthodologique de l'auteur dans la poursuite d'une certaine finalité. La métaphore permet de voir et ressentir différemment le matériau empirique (Goffman, 1974b ; Richardson & St.Pierre, 2017, p. 1432).

3.2.2 Débats et critiques autour des travaux de Goffman

Après avoir présenté l'approche de Goffman sur l'ordre de l'interaction, nous allons maintenant nous attacher à restituer quelques débats et critiques générés par ses travaux. Nous soulignons deux critiques ou débats principaux qui ont animé la réception de ses travaux.

Notre choix s'explique par notre positionnement et les questions méthodologiques qu'il soulève.

Le premier débat concerne précisément la réception hétérogène des travaux de Goffman conduisant certains à reprocher le manque de clarté de son positionnement. Nous pensons que ce débat illustre justement la pertinence de son approche dépassant le dualisme structure-agent (3.2.2.1).

La seconde critique adressée aux travaux de Goffman sur l'ordre de l'interaction est celle d'un manque de réflexivité de sa part. Ce dernier n'aurait pas suffisamment considéré les particularités de sa propre position ainsi que le contexte social dans lequel il évolue, le menant pourtant à appréhender les phénomènes qu'il étudie d'une certaine façon (3.2.2.2).

3.2.2.1 Goffman dépasse le dualisme structure-agent en montrant comment l'individu contribue à la reproduction des structures qui organisent ses interactions

Nizet & Rigaux (2005) nous rappellent la réception contrastée des travaux de Goffman. L'approche sociologique de Goffman manquerait de clarté puisqu'elle a conduit à des réceptions très différentes. Alors que certains estiment que ces travaux s'inscrivent dans la tradition de l'individualisme méthodologique mettant en avant le rôle des acteurs, d'autres estiment que ces travaux relèvent de l'holisme méthodologique en soulignant l'importance des structures. Les auteurs signalent que les chercheurs inscrits dans le courant de l'interactionnisme symbolique sont même allés jusqu'à qualifier l'approche de Goffman de « structuraliste » (Denzin & Keller, 1981). Cette critique s'appuie notamment sur le caractère impersonnel de la notion de *cadre* développée plus tard par Goffman (1974) et qui se distingue des interactionnistes symboliques pour qui la production de signification est relative, produite par les individus dans chacune de leurs interactions (Nizet & Rigaux, 2005, p. 78). Nous excluons ici volontairement les travaux de Goffman sur la notion de *cadre* pour nous centrer sur son analyse dramaturgique des interactions de la vie quotidienne (Goffman, 1973a, 1973b).

Ces débats sur les travaux de Goffman et sa réception troublante illustrent sa pertinence. En effet, l'intérêt des travaux de Goffman semble justement se trouver dans sa capacité à montrer, à travers l'observation et la description de ce qui est à l'œuvre dans les interactions, comment les individus sont dotés d'agentivité tout en étant contraints par les règles de l'interaction qui s'imposent à eux. En qualifiant l'interaction de située, Goffman soutient que toute routine ou activité sociale doit être maintenue par les acteurs qui reproduisent ce comportement au quotidien. Néanmoins, cette reproduction des règles par leur application ne dépossède pas les individus de leur agentivité puisque cette reproduction est faite de manière réflexive (Giddens, 1984, p. 86). À cet égard, Goffman se distingue d'une lecture structuraliste conduisant à la mort du sujet. Au contraire, il montre comment l'individu peut occuper une place centrale dans l'organisation de la société (Nizet & Rigaux, 2005, p. 101).

Cette critique, nous ramenant au débat régulier entre structure et agence est particulièrement importante pour notre recherche et la composition de notre méthode puisque l'exploration de nos affects et de notre soi ayant modelé la recherche exige également de bien saisir les particularités des interactions au travers desquelles nous avons mené cette recherche.

3.2.2.2 Goffman n'explique pas les conditions de production de son discours : considérer la position de l'ethnographe et le contexte social de l'ethnographie.

Enfin, une autre critique à l'égard des travaux de Goffman nous semble importante au regard de notre recherche. Comme a pu le montrer Boltanski (1973), la trop faible diversité des classes sociales étudiées par Goffman l'aurait conduit à négliger les déterminants macrosociaux modelant les interactions comme la classe sociale dont l'individu est issu. L'analyse de Goffman conduirait à négliger la stratification sociale et les rapports de pouvoir (Gouldner, 1970, p. 379).

Cette critique vient ainsi mettre en lumière les insuffisances de la réflexivité de Goffman ou à minima le manque d'explicitation des conditions de production de sa propre conceptualisation, que ce soit sur son propre soi que sur le monde social dans lequel il a évolué. Pour Gouldner (1970, p. 381), l'analyse de Goffman témoignerait d'une évolution historique d'un monde industriel où la reconnaissance de l'individu reposait sur sa contribution à la production vers un monde de service et de marketing où l'apparence devient centrale. L'enjeu n'est alors plus de produire (l'individu vise à être un *héros de la production*) mais de consommer (l'individu vise à être un *héros de la consommation*). Les individus ne sont pas appréhendés comme des individus tentant de faire quelque chose mais tentant de devenir quelque chose (Gouldner, 1970, p. 380). Or, Goffman ne s'interroge pas sur les raisons pouvant expliquer le désir de produire telle impression ou d'acquiescer tel statut. C'est ainsi que Gouldner soutient que le périmètre de pertinence de l'analyse de Goffman se limiterait à la nouvelle classe moyenne émergente ayant acquis des positions sociales satisfaisantes et ne cherchant donc plus à transformer le système mais plutôt à maintenir ce système et leur position (Gouldner, 1970, p. 382).

Pour Gouldner (1970, p. 386), la métaphore théâtrale invite à appréhender l'individu comme un acteur jouant systématiquement un rôle lui permettant de mieux supporter les troubles de la vie et de conserver un espoir dans l'avenir puisque l'important n'est ni dans le succès ni dans l'échec, étant donné que rien n'est réel, mais bien dans le jeu. De cette façon, Goffman invite à appréhender l'individu en dehors du contexte socio-historique dans lequel il interagit pour se focaliser sur le contexte de cette interaction. Goffman n'aurait donc pas su prendre suffisamment de recul en positionnant son analyse dans un contexte socio-historique. Par cette critique, Gouldner (p.389) montre ainsi comment les résultats de la recherche de Goffman peuvent être source de connaissance sous réserve que la recherche soit remise dans son contexte de production et que celui-ci soit analysé.

Nous avons pu souligner les limites de la démarche d'Ellis qui accorde une place centrale aux affects et les émotions dans les comptes de l'ethnographe mais sans explorer selon nous suffisamment les enjeux et questionnements relatifs à sa propre position qui l'ont amené à cette approche. Nous remarquons chez Goffman une limite similaire dans la mesure où ce dernier **ne fournit pas d'analyse réflexive sur son propre positionnement et le contexte social qui l'a conduit à cette approche.**

En d'autres termes, bien que Goffman ne se soit pas intéressé à ce qui se trouvait derrière le masque des acteurs (Nizet & Rigaux, 2005, p. 91), nous pensons qu'il aurait été bénéfique de développer ce qui se trouvait derrière son propre masque le menant vers cette façon d'appréhender et de conceptualiser les interactions. Goffman ne rend pas compte de son propre positionnement dans les interactions dont il se propose de rendre compte.

Conclusion du chapitre 3 : Replacer ma position de chercheur dans la recherche

En parcourant les travaux d'Ellis et Goffman, nous avons pu voir que les deux auteurs mettent en avant deux aspects différents dans la conduite d'une recherche ethnographique. Goffman observe la structure de nos interactions et la façon dont nous les reproduisons, en décrivant notamment la relation entre les coulisses et la scène des interactions. Ellis, quant à elle, s'intéresse au rôle des émotions et des affects dans les interactions. Je pense qu'une recherche ethnographique doit tenter de tenir ensemble ces deux aspects. Goffman s'intéresse au passage des coulisses à la scène et à ses implications sur le comportement de l'individu tandis qu'Ellis propose de replacer l'individu et le chercheur au centre de la recherche en explorant son ressenti et ses affects. **Bien que ces deux auteurs développent une réflexion sur le positionnement, nous pensons que ni l'un ni l'autre ne développe suffisamment sur leur propre positionnement, celui qui les a conduits à mener leur recherche et observer les phénomènes sociaux de telle façon.** Selon nous, Ellis ne rend pas suffisamment compte de son positionnement ni de ses motivations la menant à mettre tant d'importance sur le rôle des émotions et des affects dans les interactions et plus largement dans la recherche.

Mon propos ne vise pas à rejeter les propositions de ces deux auteurs, mais invite plutôt à un exercice de réflexivité sur les éléments qui amènent le chercheur à appréhender les phénomènes sociaux d'une certaine façon et ainsi à soutenir certaines propositions. Dans une certaine mesure, nous pourrions considérer que le travail ethnographique de Goffman **devrait également être autoethnographique en intégrant une exploration des éléments qui l'ont conduit à appréhender les phénomènes sociaux de cette façon.** L'évolution des recherches qualitatives et notamment ethnographiques montre que le processus d'écriture et le produit de l'écriture sont étroitement interreliés et que le produit ne peut être séparé du producteur, du mode de production et de sa méthode pour connaître (Richardson & St.Pierre, 2017). Nous savons que toute production est située dans le temps, l'espace et le social. Ainsi, en parcourant les perspectives d'Ellis et de Goffman, nous avons pu voir que ces différentes perspectives enrichissaient l'approche de notre phénomène d'étude. Ellis permet de voir le rôle des émotions, Goffman quant à lui, celui du jeu de rôle et de la gestion des impressions.

Néanmoins, ni Ellis ni Goffman n'apportent d'éléments réflexifs sur le positionnement qu'ils adoptent, aucun ne rend compte des motivations et des éléments qui sont intervenus dans la méthode pour construire le regard qui a été posé sur le phénomène étudié. Cette absence empêche de saisir le regard à partir duquel les interactions ont été observées et donc restituées.

Ce premier moment (Chapitre 3) de ma partie méthodologique a permis de poser les bases à partir desquelles j'ai problématisé mon engagement dans la recherche. Pour étudier un phénomène dont le chercheur fait lui-même partie, il s'agit d'explorer le « soi » du chercheur par la prise en compte des affects et des émotions tout en parvenant à considérer les interactions dans lesquelles celles-ci émergent et sont exprimées.

Le chapitre 4, constituant la suite de cette partie méthodologique, consistera donc en une réflexion sur mon regard sur l'objet étudié et sur les conditions de production du discours qu'est cette thèse. Nous tenterons donc de prendre conscience des éléments modelant notre regard sur les phénomènes étudiés et de vous en rendre compte à vous lecteurs. Nous

espérons à travers ce chapitre réflexif, re-situer notre recherche et nos interprétations. Au-delà de tenter de répondre au devoir d'*accountability* du chercheur, nous pensons que re-situer nos interprétations peut également être source de connaissance.

Chapitre 4 Comment rendre compte du phénomène et de l'implication du chercheur ?

Dans ce chapitre, je propose de rendre compte de mon implication en explorant mon regard sur l'objet puis en replaçant ce dernier dans l'entreprise où j'occupe une certaine position. La première section de ce chapitre (Section 4.1) est une démarche qui vise à respecter les exigences qui m'incombent dans le cadre du « pacte ethnographique » (De Sardan, 2008) que je noue avec vous lecteurs. Je vais tenter, tant que possible, de rendre compte de mon expérience et des éléments qui orientent ma façon d'appréhender les phénomènes étudiés. Pour ce faire, je vais mettre devant vous le parcours que j'ai suivi pour mener cette recherche, le « cheminement du terrain » qui m'a permis d'arriver à la thèse que je soutiens et les éléments empiriques sur lesquels je m'appuie pour avancer cela.

La section 4.2 reprend les travaux antérieurs proposant d'appréhender l'organisation comme un théâtre (Overington & Mangham, 1982) dans le but de saisir les particularités de l'organisation dans laquelle mon propre regard s'est exprimé et construit.

Dans ce quatrième chapitre, je revendique l'utilisation de la première personne pour mieux rendre compte de l'intervention des facteurs personnels ayant modelé et orienté ma recherche (De Sardan, 2008 ; 179). L'utilisation de la première personne ne prétend pas pour autant une construction individuelle ou solipsiste de cette thèse puisque celle-ci est le fruit de la mise en relation d'éléments permis par l'interaction avec d'autres individus que ce soit à travers les écrits, la parole ou l'observation.

Section 4.1 Explorer mon regard sur l'objet

Cette section vise à explorer les éléments personnels qui m'ont conduit à mener cette recherche. Mon regard sur le phénomène est le produit de mes motivations, mes croyances, mes affects et mes préoccupations. L'exploration de ce regard me semble importante à double titre.

1. Premièrement, pour un enjeu éthique. Toute recherche est intervenante (Mermet, 2007), l'engagement du chercheur ne peut être nié. Toute recherche poursuit un certain nombre de fins qu'il convient d'exposer autant que possible aux lecteurs pour qu'ils puissent être critiques vis-à-vis de la thèse qui est défendue. Il est de la responsabilité du chercheur d'étudier ces fins et d'en rendre compte.
2. Deuxièmement, pour un enjeu épistémologique. Si nous admettons qu'une recherche ne peut épuiser un phénomène, il devient nécessaire de la situer. Je pense que l'exploration de mon regard est source de connaissance, car en situant mes propos et donc la thèse que je développe, le lecteur est plus à même de comprendre les aspects du phénomène qui ne sont pas considérés. Ces derniers peuvent donner lieu à de futures recherches ou bien constituer des fondements à une discussion critique et constructive des résultats produits par cette recherche.

Pour ces deux raisons, je souhaite mettre devant vous, autant que possible, les éléments qui façonnent mon regard et donc les comptes que je suis en mesure de rendre sur ce phénomène.

4.1.1 Préambule : L'importance des facteurs d'influence personnels sur la recherche

Selon De Sardan (2008), l'influence des facteurs personnels dans la recherche se focalise souvent sur la forte implication du chercheur avec son terrain d'étude. Or, l'auteur soutient la nécessité d'explorer davantage deux autres niveaux d'intervention des facteurs personnels : tout d'abord, l'appétence et l'intérêt personnel du chercheur vis-à-vis de son sujet de recherche qui sont des éléments contribuant à orienter son regard ; puis, particularité des sciences sociales, l'enfermement du chercheur dans une double herméneutique (Jardat, 2023). Cette dernière se caractérise par la démarche de production de connaissance par un sujet sur un autre sujet lui-même connaissant.

Le travail ethnographique commence bien avant que le chercheur n'entre sur le terrain (Morrissette et al., 2014). Ce travail commence par un questionnement, une pratique professionnelle qui suscite des interrogations. Cette subdivision vise à rendre compte des conditions d'émergence de ma problématique de recherche. En tant que chercheur, je souhaite mettre devant moi (et devant vous, lecteurs, par la même occasion) les éléments qui sont intervenus dans le processus de construction du problème.

En tentant de placer devant moi (et vous) la perturbation initiale et les caractéristiques de mon regard, je souhaite mettre en évidence les facteurs sous-jacents qui affectent ma manière de construire le problème et donc aussi de l'analyser. Bourdieu (2003) propose « l'objectivation-participante » pour rendre compte des éléments qui sont intervenus dans la recherche et qui ont façonné son déroulement et son produit final. Il construit cette perspective en opposition des nombreuses recherches qui tendent selon lui à réduire la réflexivité à un questionnement du chercheur sur lui-même et sur son histoire personnelle. Bourdieu s'écarte de cette enquête sur les caractéristiques personnelles du chercheur pour proposer une réflexivité orientée sur l'analyse des « propriétés banalement sociales, tristement impersonnelles ».

Bien que nous souscrivions à la nécessité de s'intéresser à ces éléments impersonnels, nous pensons que **les deux approches ne s'opposent pas et sont complémentaires** sous réserve de maintenir un juste équilibre entre les deux. En effet, une focalisation trop importante sur les propriétés impersonnelles reviendrait à nier l'unicité de chaque travail de recherche puisque le fruit d'une structure sociale tandis qu'une focalisation trop importante sur les propriétés personnelles du chercheur reviendrait à nier les structures et influences modelant les orientations et choix de l'individu. Cette convergence semble possible, mais exige de considérer ensemble trois piliers : théorie et ontologie, épistémologie, méthodologie et analyse qui s'ancrent dans l'histoire personnelle d'un chercheur au sein d'une société à une époque donnée.

theory, method, and analysis, ontology, epistemology, and methodology. Behind these terms stands the personal biography of the researcher who speaks from a particular class, racial, cultural, and ethnic community perspective. (Denzin & Ryan, 2007, p. 580, souligné par les auteurs)

Par conséquent, je propose **une analyse des éléments impersonnels ayant orienté ma recherche tout en les mettant en lien avec les valeurs, affects, préoccupations et intérêts personnels qui ont orienté ma recherche**. Mon propos vise à justifier la construction de mon questionnement, non pas comme le fruit d'un déterminisme, mais comme le résultat d'un enchevêtrement de prédispositions, contraintes, choix et intuitions. Dans une optique de transmission vis-à-vis de vous lecteurs, cette objectivation vise également à vous faire sentir

les piliers qui soutiennent mon argumentation, les conditions qui permettent de mettre en évidence certains éléments, mais aussi les limites de mes arguments, la reproductibilité de cette recherche ou bien la transposabilité de mes résultats à d'autres contextes d'études.

4.1.2 Une recherche modelée par des croyances, valeurs et motivations personnelles développées dans un cadre social

Je propose dans cette subdivision de rendre compte de certains principes et postulats qui ont affecté la construction du problème et la composition de ma méthode de recherche. Tout d'abord, nous retiendrons un certain nombre d'éléments sociétaux et impersonnels (non exhaustifs) qui ont structuré mon regard, la construction du problème et donc cette thèse. Mon parcours académique en économie-gestion a influencé en deux temps ma construction initiale du problème ainsi que ma posture de chercheur. Dans un premier temps, de manière programmatique en m'orientant vers une approche modélisatrice et rationnelle du contrôle. Puis dans un second temps, de manière plutôt répulsive.

Cette recherche s'inscrit également dans une époque, celle d'une crise écologique qui ne peut être réfutée. Ces préoccupations environnementales et sociétales deviennent omniprésentes dans le quotidien de nombreuses personnes. Mon lieu de vie (Paris) est aussi un point important de mon positionnement puisque je vis sans faire l'expérience sensible des impacts de cette crise écologique au quotidien. Néanmoins, ces effets psychologiques comme l'éco-anxiété font partie des influences de mon travail de recherche. Mon positionnement se caractérise donc par un intérêt pour cette crise écologique sans pour autant pouvoir faire l'expérience sensible de ses implications.

Pour tenter de rendre compte plus précisément des implications de ce positionnement, je propose de présenter certaines de mes croyances constituant des dispositions à agir qui ont orienté la conduite de ma recherche.

Ma première croyance clé : Il faut modéliser les impacts environnementaux pour contraindre les individus et orienter leurs choix.

Partant du constat de l'urgence écologique face à laquelle nous sommes confrontés, j'ai construit ma vision du monde en postulant la nécessité de contraindre les personnes et les organisations pour réduire leur impact. Pour illustrer ma pensée de l'époque, j'utiliserais le concept de frontières planétaires. De nombreux travaux, du rapport Meadows au club de Rome (2017) aux plus récents travaux du GIEC, ont mis en lumière les limites du modèle de développement occidental et la crise écologique en cours. Le concept de limites planétaires et les modélisations proposées par ces travaux ont pu montrer que le mode de vie et de production occidental, des pays industrialisés n'étaient pas soutenables. En prenant conscience de cette situation par ces travaux, j'ai tout d'abord appréhendé le problème de la crise écologique comme un problème d'optimisation sous contrainte. L'enjeu m'apparaissait donc « simple » : trouver un système pour maintenir notre empreinte mondiale dans le cadre de ces limites. Cette approche modélisatrice du contrôle constitue l'un des premiers éléments clés qui ont modelé mon approche du terrain et ma problématisation.

Ma deuxième croyance clé : Le comportement individuel doit être appréhendé au regard de ses effets sur les enjeux qui le dépassent.

J'ai grandi dans une famille où la consommation de viande était quotidienne et présentée comme nécessaire et souhaitable. Or, j'ai décidé en 2019 de changer mes habitudes pour

devenir végétarien afin de réduire mon impact environnemental. Ce changement a constitué pour moi une reconstruction d'une croyance et d'une représentation du monde. Bien que cet exemple puisse apparaître trivial, je pense qu'il peut m'aider à rendre compte des éléments sous-jacents à mes actions et ma construction de représentations. Tout d'abord, je note que ce changement d'habitude n'est pas intervenu par simple affect à l'égard de la maltraitance animale. Effectivement, bien que je fusse conscient de la maltraitance animale, c'est bien la démonstration quantifiée de l'impact positif du passage d'un régime carné à un régime végétarien qui a contribué à ce changement et à la reconstruction de ma représentation de ce qu'était un repas équilibré et roboratif.

En parallèle de cette volonté, je remarque que ce changement de pratique a été stimulé par l'internalisation de l'injonction à l'action individuelle pour répondre à la crise écologique. Alors que j'aurais pu concentrer mon attention sur la critique du modèle productif capitaliste, j'ai souhaité explorer de nouveaux comportements et habitudes. De la même façon, j'ai décidé de rejoindre une multinationale pour mon premier emploi alors que je considérais ces entreprises comme les premières responsables de cette crise écologique.

De plus, ces choix illustrent l'un de mes postulats inconscients relatifs à la capacité de l'individu à affecter un système de production plus large. J'admets la possibilité qu'un comportement individuel puisse, par effet d'entraînement ou de mimétisme, avoir un effet sur le système dans lequel ce comportement est adopté. Par exemple, devenir végétarien repose sur un postulat plus ou moins explicite que par mon comportement je peux contribuer à réduire l'impact écologique global.

Cette croyance vient également questionner mes considérations éthiques qui se révèlent plus proches du conséquentialisme que du déontologisme. En effet, mon adoption de tel ou tel comportement repose implicitement davantage sur le calcul de ses effets plutôt que sur un impératif moral.

Je reprends ces croyances (cf. Tableau 3 ci-dessous) en montrant comment elles se manifestent dans mon comportement de citoyen, ma pratique de manager et de chercheur à travers la conduite de ma recherche. Il me semble important de rendre compte de ces croyances puisqu'elles ont un impact sur ma façon d'être au monde, la conduite de ma recherche, mes choix conceptuels et donc mes interprétations.

Croyances personnelles	Illustration empirique dans mon comportement	Impact sur ma pratique de manager	Impact sur la conduite de ma recherche
Modéliser les impacts pour contraindre les individus	Intérêt particulier pour la cybernétique, les systèmes et les nudges.	Projet d'élaboration de quotas à partir des stocks de ressources disponibles (par exemple : X tonnes de sable par bâtiment neuf et par an)	Premier projet de thèse portant sur l'intégration des limites planétaires dans les systèmes de contrôle
L'individu par son action individuelle peut affecter le système	Adopter un régime végétarien face à la crise écologique.	Je valorise et tolère les initiatives locales qui permettent de dépasser les failles du cadre Groupe.	Affinité avec les approches systémiques et structurationnistes.
L'individuel et le collectif sont réciproquement liés		Je suis à la recherche d'un consensus et favorise le dialogue.	Approche relationnelle (primat de la relation sur les entités).
La vérité est plurielle	Je m'évertue à écouter le point de vue de l'autre et considérer que celui-ci s'appuie sur des raisons légitimes et pertinentes.	Ouverture à la pluralité des interprétations et des pratiques.	Affinité avec les approches constructivistes et interprétativistes.

TABEAU 3 IMPACTS DE MES CROYANCES PERSONNELLES SUR LA RECHERCHE

Je souhaite montrer aux lecteurs en quoi le chercheur, ses valeurs, ses croyances et le sujet de sa recherche sont intimement liés et que les frontières entre la subjectivité du chercheur et l'objectivité de sa recherche sont poreuses. Le champ académique du contrôle de gestion a stimulé mon intérêt car j'y ai trouvé un écho à mes propres aspirations et croyances. C'est parce que j'avais ces croyances que je me posais ces questions et c'est parce que je me posais ces questions que j'ai pu construire ces croyances. La note autoethnographique ci-dessous (cf. Capsule autoethnographique 1) correspond à une réflexion pendant mon processus de recherche et exprime certaines interrogations qui m'ont animé pendant la recherche.

En parallèle de cette préoccupation environnementale, mon programme de formation en économie puis en sciences de gestion a significativement orienté ma façon de problématiser la situation autour de la mesure. Ma formation comptable réduite aux fondamentaux m'a permis d'appréhender l'activité de mesure extra-financière avec un nombre relativement restreint de présupposés comptables. Cette relative étrangeté de la sphère de la comptabilité financière m'a permis d'éviter de plaquer son fonctionnement sur la gestion extra-financière.

Néanmoins, comme en témoigne mon projet de thèse initial portant sur l'intégration des limites planétaires dans les systèmes de contrôle, mon approche était bien plus proche d'une modélisation économique. Mon approche visait à élaborer un mode de gestion de la durabilité fondée sur un modèle rationnel où des indicateurs permettraient de mesurer et suivre l'impact des externalités de l'organisation et disposer des mesures adéquates pour assurer un maintien de l'activité dans le cadre d'une zone de soutenabilité compatible avec les limites planétaires.

Mon intérêt s'est porté sur une multinationale de BTP que j'identifiais comme l'un des premiers responsables des dégradations environnementales et des atteintes aux droits humains. Toutefois, il était inconcevable de rejoindre l'une d'entre elles mais j'étais aussi fasciné à l'idée de voir de l'intérieur ce qu'il pouvait se passer dans ce genre d'organisation souvent fantasmée. Pouvions-nous réduire le problème au comportement vénal de certaines personnes cherchant le profit en détruisant consciemment notre milieu de vie ?

Alors que je commençais à traduire mes convictions écologiques dans mes actes du quotidien, il me semblait impossible de rejoindre une multinationale tout en gardant la face vis-à-vis de mon entourage. J'essayais dans le même temps des refus de la part des différents cabinets de conseil. J'ai donc commencé à changer ma perspective en considérant les multinationales qui avaient une activité que je jugeais alors comme non condamnables telle que la construction de logements et d'infrastructures. Cette multinationale semblait constituer un terrain adéquat pour explorer les freins et les motivations des acteurs.

Rejoindre cette multinationale du BTP n'était pas forcément bien vu par mon entourage. Je me questionnais également sur mon choix en m'inquiétant d'être instrumentalisé par l'organisation.

Je me formulais alors les objections suivantes :

- Rejoindre une organisation déjà responsable est un choix facile. Et si tu rejoignais justement ces multinationales pour les transformer de l'intérieur ?
- Es-tu naïf ? Tu crois vraiment pouvoir les changer ? Si tu les rejoins, tu seras complice en contribuant indirectement à ces dégradations.

J'avais donc pour habitude de me présenter moi et mon sujet de thèse comme un moyen d'étudier ce qu'il se passait dans cette multinationale. Il était pour moi temps de dépasser mes stéréotypes et me frotter à la réalité.

CAPSULE AUTOETHNOGRAPHIQUE 1 RÉFLEXION SUR MON REGARD SUR L'OBJET

4.1.3 Des croyances et valeurs à l'épreuve du terrain

« A toi je parlerai en euros tu vois. Pour les gens de l'extra-financier, pour toi, il te faut du chiffre quoi ! Je ne vais pas te dire on va sauver des hirondelles ! » (Thibault, responsable Qualité-Environnement au sein de l'organisation DELTA s'adresse à moi en tant que coordinateur central du REF au siège de DELTA.)

Après avoir évoqué les conditions personnelles préalables à la conduite de ma recherche, je vais maintenant tenter de montrer l'évolution de ces croyances par mon implication dans le terrain. Pour ce faire, je vais présenter certains de mes comportements et réflexions qui m'ont amené à modifier ma compréhension du phénomène.

4.1.3.1 Une recherche ancrée dans une enquête ayant débuté par une perturbation initiale

Au-delà des croyances, intérêts et motivations personnels, cette recherche a émergé après l'expérience de situations perturbantes source d'affects. Nous parlons de situation perturbante pour renvoyer à la première étape de l'enquête présentée par Dewey (1938, p. 167-169) comme l'expérience d'une situation indéterminée antérieure au problème. C'est lorsque cette situation pose question qu'elle devient problématique. Ce n'est qu'à partir de ce moment que l'étape de construction du problème émerge. Alors que la notion de problème laisse penser l'existence d'un problème aux contours bien définis qui peut être réglé, la terminologie de situation problématique témoigne du flou et de son caractère indéfini. Ici, je privilégie l'expression de « situation perturbante » pour illustrer cette étape préalable à l'identification de la situation comme un problème. Je m'appuie ici sur la description de mes actions en situation, car les croyances sont finalisées et requièrent, pour être analysées, d'être mises en relation avec des actions.

Tout d'abord, cette interpellation par un responsable qualité-environnement a constitué un moment déterminant dans ma recherche. Au cours de cette interaction avec ce responsable qualité-environnement, je prends conscience que Thibault me perçoit comme un banal gestionnaire, obnubilé par les chiffres. Cette remarque me touche, car elle me renvoie une représentation de moi-même que je n'apprécie pas et que je tente justement de fuir : un comptable centré sur les chiffres.

Je réalise alors que ce que j'appréhendais dans ma pratique professionnelle comme relevant de la gestion des enjeux environnementaux et d'une forme de responsabilité de l'organisation vis-à-vis de la société est perçu par Thibault et donc probablement d'autres comme une simple pratique de gestionnaire. La satisfaction que j'éprouvais à l'idée d'être du « bon » côté se retrouve balayée en étant associée au traditionnel gestionnaire. **Je me trouve donc affecté** sur plusieurs plans. Tout d'abord, cela vient bousculer le sens que j'accordais à mon poste et à mes missions dans l'organisation. Je ne voyais pas mon rôle comme un gestionnaire, mais plutôt comme un promoteur des enjeux RSE et notamment des préoccupations environnementales. Ces propos me renvoient une image très différente de l'image plutôt vertueuse que je m'étais construite jusqu'ici. Selon lui, je ne serais pas préoccupé par la préservation des hirondelles, mais plutôt par le fait de quantifier les actions et d'avoir les bons chiffres.

Puis, en m'attribuant cette étiquette de gestionnaire, qu'il me dit mépriser par ailleurs, ses dires m'affectent. En effet, cela m'amène à réaliser que la proximité que je pensais avoir avec lui n'en est finalement pas une. Thibault me renvoie ainsi à la place que j'occupe dans l'organisation, celle d'un gestionnaire du siège, loin du terrain. Je prends conscience que **ma position au siège véhicule une étiquette et m'impose un rôle** dont je tente pourtant de me débarrasser. Je me sens alors aliéné. J'ai l'impression que ma voix, ma façon d'appréhender la relation entre le siège et les filiales⁴⁶, n'est pas audible. Malgré mon absence d'expérience opérationnelle, je suis animé par la croyance et la conviction que les fonctions supports ont

⁴⁶ Nous utilisons le terme « filiales » lorsque nous renvoyons vers le niveau *entité* et le niveau *direction opérationnelle*.

pour rôle d'aider les personnes proches du terrain qui réalisent les projets où se produisent les impacts. Or la situation dans laquelle je tiens ce rôle est toute autre, car les opérationnels souffrent d'un écrasement par les strates hiérarchiques supérieures et les demandes des technocrates voulant contrôler l'activité opérationnelle à distance. C'est précisément cet écrasement que j'incarne par ma position.

4.1.3.2 Transformer cette situation perturbante en problème

Malgré cette aliénation, ma volonté de comprendre l'organisation m'a permis de maintenir mon engagement. Cette interpellation faisait également écho à mon interrogation quant à la capacité du REF à poursuivre simultanément plusieurs objectifs (communication, reddition de comptes, contrôle) à partir de la même représentation. Au cours de cette interaction, mon interlocuteur m'invitait à voir la pluralité du phénomène et des façons de le représenter.

Je me suis aperçu que la critique de la RSE comme simple communication ou *greenwashing* était insuffisante pour comprendre les pratiques des managers de l'organisation. En effet, j'ai pu remarquer au cours de mes quatre années dans l'organisation que les acteurs de la RSE étaient davantage préoccupés à convaincre d'autres parties prenantes internes en modulant les indicateurs plutôt qu'à élaborer des documents de communication valorisant l'entreprise et ses pratiques. Alors que la plupart des recherches étudient la RSE ou le reporting comme un outil de légitimation ou de communication, j'ai remarqué que cet enjeu semblait finalement loin des préoccupations des interlocuteurs avec qui j'interagissais au quotidien. Cette orientation du système de contrôle de la RSE, davantage tourné, vers l'interne plutôt que l'externe a également constitué un élément clé ayant stimulé ma recherche.

Au cours de mon expérience en entreprise, j'ai également été marqué par les conflits internes et la lutte de chaque direction (Ressources Humaines, Santé-Sécurité, Environnement...) et filiale à promouvoir ses propres priorités. Cette pluralité des préoccupations et des stratégies individuelles m'a permis de prendre conscience que les représentants de la RSE livraient déjà une bataille interne au sein de l'organisation elle-même pour développer les pratiques en matière de RSE. J'ai compris que ma première approche de la RSE et des rapports non financiers, en essayant d'élaborer un « système de pilotage des limites planétaires », était technocratique et crédule. En tant que coordinateur central du reporting extra-financier, je me suis alors retrouvé d'une part, submergé par la complexité des cas particuliers à traiter et d'autre part, par l'injonction à trouver des représentations simples et adaptées pour l'ensemble des filiales du groupe. J'ai donc été tiraillé entre le besoin de réduire le réel et la restitution de cette pluralité.

4.1.3.3 Une enquête orientée par les croyances et affects du chercheur-acteur

Ce tiraillement entre la demande du siège de réduire le réel à quelques indicateurs et la demande des opérationnels pour une prise en compte plus importante des contingences locales ont été source d'émotions telles que la frustration quant à mon incapacité à aider les opérationnels ou bien la fascination de faire face à un problème complexe. Cette tension et ces émotions ont occupé une place centrale dans la perturbation ayant stimulé le début de mon enquête. Mes pratiques professionnelle et académique ont donc été marquées par mes valeurs, mes croyances et notamment ma volonté de parvenir au consensus. Par ailleurs, mes affects ont aussi orienté l'enquête puisque ce tiraillement fut source d'insatisfaction dans mon rôle de manager, me renvoyant à mon incapacité à satisfaire tous mes interlocuteurs (hiérarchie et niveaux subsidiaires). Je croyais résolument que les opérationnels, plus proches

du terrain, avaient des raisons fondées pour rejeter ce que nous mettions en place au siège. Mon ressenti provenait du fait que je souffrais moi-même de mon éloignement du terrain et des problématiques opérationnelles.

4.1.3.4 Je m'appuie sur mon expérience du phénomène pour l'affecter et ainsi orienter la recherche

N'ayant jamais eu d'expérience opérationnelle sur un projet, il devenait pour moi difficile de contredire ou d'argumenter face aux Entités et Directions Opérationnelles (DO). Bien que ce rôle de coordinateur central du REF soit mon premier poste de manager au sein d'une entreprise, j'étais tout de même responsable de l'élaboration des indicateurs extra-financiers s'appuyant sur des méthodologies de calcul auditables permettant de rendre compte des impacts extra-financiers des activités de l'entreprise tout en pilotant leur gestion. Malgré mon absence d'expérience opérationnelle, j'ai acquis au cours de ces quatre années dans l'organisation une expérience sur le REF en tant que tel. Autrement dit, non pas sur l'activité que le reporting cherchait à représenter mais sur la mise sous contrôle des systèmes de contrôle existants (le reporting extra-financier venant ajouter une couche supplémentaire par rapport aux systèmes de contrôle qualité et environnement tels que les systèmes de management certifiés ISO). J'avais l'impression d'occuper le rôle de contrôleur du contrôle tel que Power (1997) a pu le définir pour la pratique de l'audit externe. En effet, gérer le REF au siège de l'organisation consistait à vérifier l'homogénéité des systèmes de contrôle locaux du pilotage de la performance. Ainsi, malgré mon éloignement du terrain, je remarquais que **chaque filiale tendait à défendre ses propres intérêts au détriment parfois de la cohérence d'ensemble**. Pour agir dans cet environnement et atteindre l'objectif qui m'étais fixé par ma hiérarchie, j'ai mis en place une **procédure de co-construction des représentations** de l'activité, reposant sur la participation et la quête du consensus avec les chargés de reporting des Entités. Ces interlocuteurs s'appuyaient sur leur expérience opérationnelle à proximité des projets et/ou au sein de l'entreprise pour orienter la construction de l'indicateur commun au groupe vers leurs propres préoccupations.

Conscient de mon absence d'expérience opérationnelle et donc de ma méconnaissance des enjeux et pratiques extra-financiers au sein de l'entreprise, le recours à la co-construction des méthodologies entre les différents responsables des Entités s'est vite imposé. Cette co-construction devait permettre la mise en place de représentations plus pertinentes et relativement aisées à calculer. En contrepartie, cette co-construction m'a permis de partager la responsabilité avec les chargés de reporting dans les Entités devenus eux-mêmes responsables de cette méthodologie standardisée, qui s'imposait alors à toutes les DOs. Pour élaborer ces représentations de l'activité, des comités caractérisés par des moments d'échanges interactifs ont été organisés avec les responsables reporting des Entités. Ces derniers avaient ensuite pour mission de veiller à la bonne compréhension et au respect de ces règles au sein de chaque DO. Ainsi, lorsque ces DOs plus proches du terrain venaient à critiquer les choix de représentation figurant dans le protocole de reporting (choix ou méthodologie des indicateurs), les relais des Entités se sentaient tout autant responsables et n'étaient donc plus en mesure de se lier ensemble pour rejeter la faute sur le siège.

4.1.3.5 En menant l'enquête, je modifie la perception de mon rôle dans le phénomène et l'affecte en retour

Je voyais donc mon rôle comme celui d'un médiateur, d'un intégrateur devant gérer les attentes des différentes parties et identifier les points de tension que je devais résoudre. Pour ce faire, je me suis évertué à adopter une position d'écoute et d'empathie en tentant de

comprendre les problèmes et enjeux de chacun. Cette posture augmentait les plaintes puisque les interlocuteurs, trouvant une oreille attentive, venaient plus facilement exprimer leur voix. Je me suis alors **ouvert aux particularités des situations locales jusqu'à en être submergé** et ne plus savoir comment répondre à la demande émanant de ma hiérarchie dont **l'objectif était pourtant de réduire cette réalité pour permettre la consolidation des multiples localités**. Cette submersion par la multitude de cas particuliers a contribué à accroître ma frustration lorsque j'étais contraint de réduire les nombreux témoignages et expériences auxquels j'étais confronté à quelques indicateurs et graphiques. La déception et les plaintes de mes interlocuteurs étaient source de frustration, me renvoyant à mon incapacité à répondre aux demandes et attentes qui m'étaient adressées. Cette tension entre les deux perspectives et leur incompatibilité venaient à s'accroître, bousculant ainsi mes croyances initiales, **me conduisant à me confronter aux problématiques de convergence des buts et des tensions entre le siège et ses filiales**.

4.1.3.6 Par l'enquête, je construis mon positionnement dans le phénomène et ce faisant oriente la problématisation du phénomène

En parcourant ces différents éléments, j'ai tenté de rendre compte de la situation de perturbation constituant le terreau qui a fait émerger la problématique de recherche, apparaissant alors comme le produit de multiples influences. Cette problématique est issue de l'enchevêtrement de mes croyances initiales et de ma position sociale qui m'ont conduit dans le phénomène. Mes interactions, en tant que praticien, qui ont bouleversé mon expérience sociale du phénomène, ont également concouru à la construction de cette problématique dans la mesure où ces perturbations, vécues dans l'expérience, m'ont amené à construire de nouvelles croyances pour faire sens de ce bouleversement. Je propose d'exprimer le cheminement de mon enquête avec la capsule autoethnographique ci-dessous.

J'ai été fortement affecté par le désarroi des opérationnels croulant sous les injonctions et la charge de travail. Je me suis également retrouvé entre la volonté du siège d'imposer des outils de gestion dans le but de mieux pouvoir contrôler l'activité des filiales d'une part et d'autre part les opérationnels ne voyant pas l'intérêt du REF. J'ai aussi été affecté par les conflits entre les contrôleurs internes (réseau RSE) cherchant à améliorer les procédures et les opérationnels submergés par les urgences et sollicitations. Ces derniers n'hésitent d'ailleurs pas à mobiliser l'éloignement du terrain des fonctions opérationnelles pour délégitimer le contrôle qu'ils exercent ou bien pour se laisser des marges de manœuvre à l'égard de ce contrôle. Pour résoudre cette tension, je me suis donc interrogé sur les problèmes d'incompatibilité entre ces deux expériences vécues et les demandes divergentes au sein de l'organisation. Je me suis questionné sur la possibilité de trouver un consensus.

Cette enquête prend aussi racine dans une quête de sens personnelle autour de la pratique de reporting, car mon rôle dans l'entreprise fait de moi, un ambassadeur du reporting. En effet, ayant la charge de la gestion du reporting et la responsabilité de l'information produite, je me dois de l'imposer malgré les résistances ou plaintes (parfois justifiées à mon sens). Ma pratique professionnelle ainsi que ma recherche ont été directement orientées par mes propres croyances et valeurs. J'accorde par exemple une grande valeur à l'expérience de terrain. J'ai d'ailleurs rencontré de nombreuses difficultés dans ma pratique professionnelle en accordant une confiance et une plus grande écoute aux opérationnels. L'objet de ma recherche est ainsi directement affecté par mon enquête personnelle et mon expérience professionnelle. J'ai pour rôle d'imposer cet exercice, mais je souffre régulièrement d'un manque de légitimité pour le faire. Pour trouver du sens dans ma pratique du quotidien et l'aligner avec mes valeurs, je tente donc au quotidien de créer du consensus et d'écouter les points de vue de chacun, pour pouvoir accomplir cette tâche. Pour ce faire, je pense que le reporting doit faire sens pour les personnes à qui il est imposé. Toute ma recherche montre le défi et les paradoxes auxquels je dois faire face, en tant qu'acteur au siège. De la même façon que la question de recherche du chercheur en laboratoire sur des rats en dit long sur le chercheur lui-même (Devereux, 2012/1967), l'orientation et les questions de ma recherche en disent long sur ma position, mes enjeux, mes questionnements, ma quête de sens et de légitimité. Cette enquête impliquait aussi un désir d'alignement, de mise en cohérence entre l'image que je me faisais de moi-même et de mes croyances et convictions : un reporting co-construit démocratiquement et non pas hiérarchiquement imposé de façon directive et verticale sous pression coercitive.

CAPSULE AUTOETHNOGRAPHIQUE 2 – CHEMINEMENT DE MON ENQUÊTE

4.1.4 Une recherche modelée par le rôle du chercheur et le regard des autres

Nous montrons ici comment mon rôle de chercheur s'est construit au fil de la recherche par les interactions et le regard des autres. Dans un premier temps nous revenons sur l'influence du regard des autres membres de l'organisation étudiée (4.1.4.1) puis à travers une situation d'interaction en dehors de l'organisation et avec des personnes non-membres de l'organisation (4.1.4.2), nous exposons comment le chercheur construit, avec le regard des autres, son rôle et son positionnement.

4.1.4.1 Acquérir un statut dans l'organisation

Lors de ma seconde année sur le terrain j'ai commencé à acquérir un statut d'« expert »⁴⁷ du REF. Au sein de Delta, le REF est un sujet très peu considéré par la plupart des membres de l'organisation bien qu'il soit omniprésent dans le fonctionnement de la RSE au niveau du siège. Au-delà de l'entreprise étudiée, le REF est un sujet d'étude bénéficiant de peu de

⁴⁷ Terme utilisé par les membres de l'organisation eux-mêmes

considération. En effet, que ce soit dans la sphère professionnelle ou amicale, personne ne semble comprendre mon intérêt pour le REF. J'observe régulièrement des réactions de dénigrement à l'égard de cet objet. Néanmoins, je parviens dans la plupart des cas à stimuler l'intérêt et obtenir un respect de mes interlocuteurs en partageant mon intérêt pour le sujet et en exprimant les enjeux clés que j'y associe. Au sein de l'organisation, je suis notamment valorisé par certaines personnes me qualifiant d'« expert » du sujet.

Ce statut d'expert a contribué à nourrir la perturbation stimulant mon enquête. Le fait de m'attribuer un statut d'expert a eu plusieurs effets sur ma pratique professionnelle, ma posture et donc sur l'orientation de mes recherches. Tout d'abord, je me suis senti très valorisé. Le statut d'expert renvoyait pour moi à l'idée d'une maîtrise du sujet, une capacité à mieux connaître et comprendre les situations. Par ailleurs, dans ce rôle d'expert, j'ai parfois eu tendance à discréditer ou dévaloriser certaines propositions venant de personnes perçues comme non expertes. Ce fut notamment le cas lorsque certaines personnes ne traitant pas directement du REF intervenaient ponctuellement pour suggérer une alternative ou une action à mener. Ces propositions émanant de personnes que je considérais comme des profanes m'agaçaient. Ces derniers n'avaient pour moi pas conscience de tous les éléments du problème et avaient tendance à simplifier excessivement la situation et les contraintes s'imposant à elle. J'ai aussi parfois eu tendance à rejeter la légitimité d'un non-expert disposant d'un pouvoir de décision comme un directeur. Les décisionnaires n'avaient pour moi pas suffisamment conscience des difficultés rencontrées par les personnes de terrain et de l'impact de leurs décisions sur ces personnes. **Cette posture a traduit une première période de ma recherche où je me suis positionné en tant que défenseur et porte-parole des opérationnels face à une direction négligeant leurs difficultés.**

Cette posture nous conduit à considérer un troisième élément qui est mon intolérance à la simplification et au réductionnisme. Ceci a fortement structuré ma pratique et mes orientations au cours de cette recherche. J'ai notamment régulièrement reproché aux autres acteurs de vouloir trop simplifier les situations.

Cette exploration de mon regard sur l'objet a permis de mettre en exergue la rencontre entre mon premier regard « hors » de l'organisation (avant mon entrée dans l'organisation) et mon second « dans » l'organisation (une fois membre de celle-ci). Dès lors, plusieurs questions se posent. Dois-je renoncer à l'un de ces deux regards pour rendre compte fidèlement du phénomène ? Dois-je favoriser mon premier, celui du chercheur qui maintient une certaine distance avec le phénomène ? Dois-je favoriser mon second, celui du praticien engagé dans le phénomène permettant ainsi de ressentir ses implications pratiques ? Comment tenir ensemble ces rôles ?

4.1.4.2 Un engagement dans le terrain qui implique : confronter sa nouvelle position au regard des autres

Mon engagement dans l'organisation, en tant que membre à part entière, vient inévitablement affecter le regard et les réactions de mes interlocuteurs sur ma recherche et par conséquent ma façon de la présenter et de l'appréhender. En effet, exposer sa recherche est toujours une présentation dans une certaine perspective, prenant en considération les potentialités d'interactions futures avec l'interlocuteur. Dès lors, mes interactions avec des individus saisissant ma position comme celle d'un espion infiltré ont inévitablement affecté ma propre façon d'appréhender ma position. La position du chercheur est donc une construction progressive et révisable, notamment affectée par les interactions du chercheur

avec ses interlocuteurs. À travers cet extrait de mon journal de bord (*cf.* Capsule autoethnographique 3), je tente de donner aux lecteurs un aperçu de ces influences contribuant à modeler la façon dont le chercheur saisit et construit son positionnement, celui qui le conduit vers une certaine recherche.

Samedi 22 octobre 2020

Depuis que je me suis installé à Paris pour suivre mes études, je ne rentre que deux ou trois fois par an dans mon petit village rural où j'ai grandi. J'y retourne voir mes parents ou mes amis. Ce samedi je rends visite à un ami d'enfance qui vit toujours dans notre village, mais désormais dans une yourte. Ce retour est pour moi source de nombreux questionnements, je prends la mesure de mon changement de mode de vie et de façon de penser et voir le monde. Je suis saisi par l'écart. L'écart de notre quotidien. Le mien, celui d'un urbain conduisant une thèse en sciences de gestion, discipline dont personne ne soupçonne l'existence et de surcroît au siège d'une multinationale. Le sien, celui d'un rural enchaînant les contrats d'intérimaire, mais chérissant ce cadre de vie paisible de campagne. Vous penserez sans doute que je dépeins ici un contraste d'une allure d'un cliché fantasmé. Bien évidemment cet écart est bien plus complexe et ne peut être réduit à cette simple binarité urbain-rural.

MAO — Alors tu es toujours à Paris, ce n'est pas trop dur la vie là-bas ?

MOI — Tu sais, je n'étais pas très partant au début, mais finalement il y a tellement de choses passionnantes à faire, on découvre toujours de nouvelles choses, il y a tout là-bas ! Donc non, je m'y plais bien finalement

MAO — Oué, mais je ne sais pas comment tu fais, je ne pourrais pas... Sinon tu fais quoi là-bas maintenant ?

MOI — Je finis mon Master, maintenant je fais une thèse.

MAO — Ah oui, sur quoi ?

MOI — En fait, je travaille en même temps dans une multinationale du BTP et j'étudie comment ils gèrent les enjeux environnementaux. En gros, tu as dû le voir, les entreprises produisent des indicateurs, des chiffres quoi, sur ce qu'ils font de leurs déchets, de leurs émissions de CO₂, etc.

Mao acquiesce.

MOI — Et bien moi, mon boulot dans l'entreprise c'est de mesurer ces indicateurs et dans ma thèse je tente de comprendre si cela aide à mieux gérer et réduire les impacts.

MAO — D'accord, mais on voit bien qu'ils ne font rien.

MOI — Justement j'essaie de comprendre pourquoi ça ne marche pas. Pour le moment, la réglementation oblige effectivement à produire des chiffres, mais ça ne sert à personne en fait.

MAO — Et ils sont au courant que tu fais ça ? Tu es libre de conduire ta recherche ?

MOI — Ah oui oui, complètement !

MAO — Tu es un peu un espion en fait !

MOI — Oui un peu. Tu sais avant d'entrer chez DELTA, je ne pensais trouver que des gens horribles cherchant simplement à faire de l'argent. Mais en fait, c'est plus compliqué, il y en a bien sûr, mais la plupart essaient de faire quelque chose.

Cette volonté d'apporter une nuance est centrale quand je dois expliquer mon sujet à des proches qui ne sont pas dans la recherche, mais également présenter et justifier ma position au sein de cette multinationale décriée. En effet, face à mes interlocuteurs, je ressens la nécessité de justifier la raison pour laquelle j'ai rejoint cette entreprise. Ceci n'est qu'un exemple d'interaction aliénante parmi d'autres que je vis avec mes proches au cours de ma thèse. Très souvent, je remarque chez mon interlocuteur une invitation. Il m'invite à ce que nous condamnions ensemble la multinationale, que nous pestions ensemble sur le monde. Je suis mal à l'aise, car je me sens responsable de ne pas livrer une vision trop simpliste et caricaturale de ce qui se passe vraiment dans ce genre d'entreprise. Je veux leur montrer que ce n'est pas si simple, il ne suffit pas de simplement « changer les pions ». Alors, je tente d'ouvrir leur perspective. Je tente d'apporter quelques nuances et par la force des choses également ouvrir mon propre regard pour percevoir plus largement les éléments qui conduisent à cette situation. Mais ce faisant, je crains les conséquences de mes propos. Je crains que cela contribue à légitimer les impacts des multinationales. Ces impacts qui sont bien présents et qui semblent loin d'être encore suffisamment pris sérieusement par ses dirigeants. Je ne peux me satisfaire de reproduire sans nuance cette facile condamnation de la multinationale. Je ne peux m'empêcher de penser à toutes ces personnes que j'ai rencontrées et avec qui j'ai discuté au sein de l'entreprise. Toutes ces personnes qui m'ont semblé être de bonne foi, conscientes de la situation et qui tentaient, au quotidien tant bien que mal, d'agir et de transformer l'entreprise.

Dans le même temps, je remarque également une fascination pour ma position, perçue comme celle d'un espion infiltré au cœur du camp de l'ennemi. Peut-être n'est-ce qu'une projection de ma propre excitation que je ressens à l'idée d'être « à l'intérieur », cette motivation qui fut à l'origine de mon implication dans cette multinationale. Néanmoins, je remarque que la position que j'occupe est source de nombreuses questions et suscite l'intérêt.

CAPSULE AUTOETHNOGRAPHIQUE 3 DISCUSSION INFORMELLE AVEC UN PROCHE (EXTRAIT DU JOURNAL DE BORD)

4.1.5 Comment tenir ensemble différents rôles ? : nourrir l'expérience réflexive d'un natif immergé avec la littérature académique

Bourdieu (1982/2015, p.105)⁴⁸ met en garde le chercheur sur le risque de transposition de ses propres questionnements théoriques sur le questionnement des personnes qu'il étudie. Dans sa démarche réflexive, le chercheur ne doit pas oublier qu'il pose des questions que la personne qu'il étudie ne se pose pas nécessairement. Premièrement, le chercheur a un intérêt dans la question qu'il formule. Deuxièmement, le chercheur construit une question à partir de ses connaissances conceptuelles et des catégorisations effectuées avant lui par d'autres chercheurs. On remarque ici le risque pour le chercheur de venir plaquer ses questionnements et ses catégorisations construites a priori et en dehors du phénomène sur le phénomène qu'il examine. Néanmoins, la distance avec le phénomène peut aider à identifier certains aspects du phénomène internalisé et donc plus difficile à distinguer pour une personne impliquée.

Dans le cadre de cette recherche, j'ai été premièrement un citoyen préoccupé, puis un praticien dans l'organisation et enfin un chercheur. Mon questionnement de recherche émerge de ces différentes expériences et perspectives sur le sujet étudié. Je pense que ces expériences ne doivent pas être refoulées ou niées puisqu'elles peuvent justement permettre de se prémunir contre ce biais scolaire. Pour cette recherche, j'ai donc constamment été en lutte pour ne pas me laisser enfermer dans mon regard de chercheur, prenant du recul avec le phénomène médié par des concepts. J'ai tenté de mobiliser ce positionnement pour remettre en perspective mes questionnements de recherche avec mon expérience du phénomène sur lequel portent ces questionnements.

4.1.5.1 La « bonne distance » : tenir ensemble immersion et questionnement avec le terrain et la littérature

J'ai été constamment en lutte avec les attentes à l'égard du chercheur duquel on attend un travail de mise à distance après s'être rapproché du phénomène étudié (Villette, 2014). Ce tiraillement entre mon statut de membre de l'organisation et celui de chercheur nous invite ainsi à questionner ce que serait la « bonne distance » par rapport au terrain. J'ai occupé dans cette recherche une position qui m'a permis d'osciller entre proximité et distance avec le terrain. Cette posture vise ainsi à dépasser la frontière entre objectivité et subjectivité en naviguant sur un continuum entre deux postures. **Nous proposons d'appréhender cette dynamique le long d'un continuum plutôt qu'un saut d'une posture à l'autre.** Puisqu'aucune de mes postures n'est isolable d'une autre, chacune étant constamment présente, tantôt devant et parfois plutôt en toile de fond.

Cette oscillation s'est traduite par une alternance entre des périodes d'immersion prolongées en occupant un rôle d'acteur membre à part entière (70% de mon temps de travail les deux premières années puis 50% la troisième année puis 0% la quatrième année) et quelques périodes plus courtes de pauses d'immersion dans le monde académique (de quelques jours pendant les premières années puis une année complète lors de la dernière année).

Ces immersions m'ont permis de me familiariser avec l'organisation, ses membres, ses procédures jusqu'à en devenir un membre à part entière et en être imprégné par sa culture.

⁴⁸ Cours du 19 mai 1982 au Collège de France.

Nous savons que cette forte proximité avec le terrain constitue un des atouts majeurs de la méthode ethnographique et peut apporter de nouvelles perspectives aux recherches en sciences de gestion. En effet, celle-ci procure au chercheur un moyen de s'ancrer dans le contexte social spécifique où l'action a lieu et d'étudier au plus près les stratégies des différents acteurs jusqu'à en être même partie prenante (Watson, 2011). Grâce à cette posture, nous avons pu effectuer des « zoom avant/arrière » (Nicolini, 2009) et ainsi mettre en perspective nos lectures et réflexions théoriques avec les pratiques empiriques.

Dans la littérature, la position dominante de l'ethnographe est celle de l'observateur participant. Dans cette posture, le chercheur intervient ponctuellement dans l'organisation ou le groupe social afin d'observer la pratique de ses membres sans pour autant en faire partie. Cette attitude domine les recherches ethnographiques avec les travaux des anthropologues comme Malinowski (1963) ou bien ceux l'école de Chicago. Toutefois, il existe également certaines recherches où un membre du groupe (« natif ») se mue en chercheur de son propre groupe (Reed-Danahay, 2001).

Babchuk (1965) distingue ainsi la position de « Participant Observer » où le chercheur est membre à part entière de l'organisation de la position du « participant-as-observer » où le chercheur n'intervient que ponctuellement dans l'organisation pour observer la pratique de ses membres sans pour autant y occuper un rôle en son sein. Pour Babchuk, la seconde position est préférable puisqu'elle combine les avantages de la proximité avec le terrain sans pour autant subir les contraintes de la première posture. Selon lui, la position du « Participant Observer » réduit la liberté du chercheur qui n'est alors plus en mesure d'aller étudier d'autres périmètres de l'organisation étudiée. Le chercheur en position de « participant-as-observer » obtiendrait une plus grande qualité de données. Selon lui, en plus d'obtenir la même qualité de donnée grâce à une proximité avec le terrain, le « participant-as-observer » serait à même de mobiliser une plus grande variété de techniques et ainsi accéder à des informations supplémentaires.

Nous soutenons que le primat accordé à cette seconde position de l'observateur détaché (« participant-as-observer) est fortement critiquable puisqu'elle s'appuie sur le postulat que le celui-ci à la capacité de vivre l'expérience d'un membre de l'organisation étudiée par procuration, par l'intermédiaire d'une bonne relation nouée avec le terrain. **Nous pensons que cela contribue à nier l'originalité de l'expérience qui n'est pas totalement accessible par l'observation.** Nous reprochons à Babchuk de négliger le poids de l'expérience vécue. Notre propos ne vise en aucun cas à dire que la recherche ne soit possible que par l'expérience de ce qui est étudié. Nous souhaitons plutôt à rejeter cette tentative de hiérarchisation entreprise par Babchuk et qui est implicitement présente dans de nombreuses recherches. Alors que Babchuk tend à hiérarchiser ces postures, nous proposons de les articuler.

4.1.5.2 Une enquête en tant que chercheur/méta-acteur plutôt qu'une recherche-action

Dans la distinction proposée par Babchuk, le « Participant Observer » mène sa recherche en secret. Or, dans le cadre de cette recherche, ma position double de participant membre de l'organisation et de chercheur est communiquée et connue par les membres de l'organisation examinée. Cette particularité doit, nous semble-t-il, être soulignée, car elle montre que le statut institutionnalisé par le contrat CIFRE **fait émerger une nouvelle implication, celle d'un chercheur-membre de l'organisation au statut hybride ayant la capacité d'étudier l'organisation tout en agissant en son sein.** Bien que ce statut de chercheur CIFRE conduit

souvent à des *recherche-action* nous proposons plutôt d'appréhender le chercheur comme un *chercheur/méta-acteur* (Brasseur, 2012). Ce concept de *chercheur/méta-acteur* renvoie à la capacité du chercheur à agir sur les représentations des autres acteurs de terrain. Ce double positionnement entre chercheur et acteur au sein de l'organisation permet, à la différence des autres parties prenantes de la recherche ou des autres situations de recherche, d'osciller entre proximité et distance avec l'organisation étudiée. En tant que coordinateur central du REF, **je disposais de moyens pour faire évoluer l'objet de recherche à partir de ma prise de recul et de mes réflexions académiques**. L'interaction avec les autres membres de l'organisation et le partage de certains de mes résultats avec eux a inévitablement affecté l'organisation et ses membres. J'admets aussi avoir mobilisé le terrain pour mettre à l'épreuve certains concepts en questionnant mes interlocuteurs dans ma pratique quotidienne. C'est bien en ce sens de capacité à affecter la représentation des autres membres de l'organisation que j'ai occupé le rôle de chercheur/méta-acteur.

Cette position de chercheur/méta-acteur rend compte d'une situation de très forte implication du chercheur en interaction avec les membres de l'organisation étudiée et de l'objet d'étude. Bien que cette notion fût développée par Brasseur pour rendre compte de la forte implication du chercheur dans le cadre d'une recherche-action. Nous reprenons ce concept en nous détachant du cadre de la recherche-action. Comme défini par Allard-Poesi et Perret (2003), la recherche-action pose « le changement de l'objet investi comme objectif à part entière de la recherche. ». Or, notre recherche ne cherchait pas à changer l'objet de recherche ni l'organisation. Cet impact relève plutôt d'un effet lié à notre implication sur le terrain plutôt qu'à une fin visée par notre recherche. En effet, notre double positionnement simultané de manager au sein de l'organisation et de chercheur a inévitablement conduit à des influences réciproques entre l'activité opérationnelle dans le terrain et la recherche académique. Tout au long de cette recherche, ce double positionnement s'est avéré très poreux puisque de façon récursive **mes recherches académiques d'une part et mon activité et mes pratiques opérationnelles d'autre part se sont modelées réciproquement**. Il serait naïf de croire que mes recherches n'ont pas eu d'effet sur l'organisation ou bien qu'elles n'aient pas eu comme objectif implicite de transformer l'organisation alors que ma recherche est née d'un inconfort dans ma pratique opérationnelle. Néanmoins, ma recherche consistait davantage à comprendre le fonctionnement des systèmes de contrôle extra-financier plutôt qu'à véritablement la transformer.

4.1.5.3 Nourrir mon regard de « natif » en ouvrant une discussion avec la sphère académique

L'un des enjeux clés de ma position de chercheur/méta-acteur membre de l'organisation est donc celui de la prise de distance avec ma position de « natif » pour tenter de saisir les particularités de mon regard.

4.1.5.3.1 *Entrer en discussion avec la sphère académique pour tenter de saisir l'étrangeté du terrain*

Dans le cadre de cette recherche, les périodes de relative distance vis-à-vis du terrain m'ont conduit vers la sphère académique. Ces périodes constituées d'interaction avec d'autres chercheurs ont été des moments d'échanges sur les pratiques de l'organisation, mes affects et mes réflexions me permettant de prendre du recul par rapport à mon expérience de terrain et mon statut de « natif ». Ces échanges m'ont notamment permis de prendre conscience des particularités de mon terrain et du caractère distinctif de certaines pratiques. À ce titre, mon positionnement introduit une particularité par rapport à l'approche ethnographique

traditionnelle. En effet, comme le relevait Rieu Plichon (2019), le chercheur-acteur articule à la fois des éléments caractéristiques de la démarche ethnographique tels que la présence sur le terrain, les observations et la participation, mais aussi des éléments non ethnographiques tels que l'ancienneté au sein de l'organisation. Dans ces conditions, il est **difficile de maintenir le critère d'étrangeté** (*foreignness* ou *alienness*) de l'ethnographe. La difficulté que j'ai pu rencontrer à distinguer les particularités de mon terrain illustre l'affaiblissement du critère d'étrangeté qui caractérise la démarche ethnographique.

Par exemple, au sein de la direction RSE de DELTA, l'utilisation du REF en guise d'outil de gestion interne des enjeux extra-financiers et de suivi de la stratégie m'est longtemps apparue comme une évidence. En tant que membre du siège et représentant du REF dans l'organisation, j'ai moi-même porté ce message. J'ai donc pris un certain temps avant de saisir cette particularité.

4.1.5.3.2 *Entrer en discussion avec la sphère académique pour nourrir la construction du problème...*

Au-delà des enjeux méthodologiques liés à la quête de la bonne distance vis-à-vis du terrain, cette oscillation entre proximité et distance avec le terrain a également tenu un rôle important dans mon équilibre personnel vis-à-vis de mes croyances, ressentis et préoccupations. Tout d'abord, la littérature académique et les échanges avec d'autres chercheurs m'ont permis de me doter de grilles de lecture m'aidant à faire sens des situations vécues, mais aussi pour examiner mon expérience. J'étais parfois submergé par les multiples interactions quotidiennes, suscitant de multiples questionnements. Cette prise de recul en recourant à des médiations conceptuelles m'a aidé à identifier les éléments sur lesquels je pouvais orienter mes échanges et mes notes. Cette prise de distance a également contribué à me rassurer face à l'anxiété de ne pas voir ce que je devrais voir, ne pas voir ce « qui va de soi » (Garfinkel, 1967).

4.1.5.3.3 *... et s'évader du terrain par la spéculation théorique et conceptuelle*

Par ailleurs, la prise de distance avec le terrain m'a permis de revenir avec de nouvelles idées, des hypothèses à tester, mais également des propositions pour nourrir la discussion avec les autres praticiens et ainsi légitimer auprès des autres membres de l'organisation, le temps que je pouvais passer à « chercher ».

Enfin, en tant qu'acteur dans le terrain, j'ai trouvé dans la lecture et les discussions académiques, un moyen de m'extraire du terrain, envisager d'autres possibles, spéculer sur ce que pourrait être la pratique et m'émanciper des contraintes opérationnelles. J'ai, de cette façon, essayé de ne pas être « trop dedans ». Cette prise de distance était aussi pour moi une échappatoire face au monde professionnel que je trouvais parfois peu stimulant.

Section 4.2 [Repositionner mon regard dans l'organisation](#)

La section précédente (Section 4.1) m'a permis de mettre devant moi différents éléments ayant affecté mon regard sur le phénomène étudié. Dans cette section 4.2, je propose de repositionner mon regard dans le contexte de l'organisation. Dans les travaux d'Ellis comme ceux de Goffman, nous avons pu voir que ces derniers apportaient une importance particulière au positionnement de l'individu. Bien que les deux auteurs se soient intéressés aux interactions, ils ont toutefois, selon moi, insuffisamment considéré l'organisation dans

laquelle celles-ci se déroulent et du rôle occupé par le chercheur. Lorsque Ellis construit une interaction avec les étudiants sur les critères de notation d'une autoethnographie, elle développe l'aspect émotionnel de la notation et de la critique, mais laisse de côté sa dimension politique. Les implications de cette notation sur la poursuite de leurs carrières professionnelles ainsi que le rôle qu'elle occupe en tant qu'enseignante ne sont pas développés. Goffman quant à lui, étudie les interactions sans suffisamment considérer les rapports sociaux dans lesquels celles-ci s'inscrivent. En sus, il ne rend pas compte de sa position par rapport aux interactions dont il propose de rendre compte. À l'inverse, il se présente comme un observateur neutre et discret.

Ces travaux m'invitent à explorer et rendre compte de mon « soi » qui simultanément se construit et se manifeste dans l'interaction organisée par des règles et des rôles. Ces travaux sont importants pour la conduite d'une recherche ethnographique à plusieurs égards. Ellis nous invite à explorer et rendre compte des émotions et des affects qui traversent le chercheur lorsqu'elle conduit sa recherche. Goffman, nous invite quant à lui à saisir l'ensemble des rôles que nous tenons et des règles avec lesquelles nous jouons dans nos interactions. Néanmoins, nous remarquons également que les deux auteurs négligent les spécificités des structures dans lesquelles les interactions se déroulent et donc a fortiori négligent les éléments qui les invitent à tenir ce regard sur les interactions et à formuler ces recommandations. Dans le cas de l'interaction entre maîtres et domestiques d'une maison bourgeoise de l'île de Shetland (Goffman, 1973a, p. 80), Goffman, bien qu'il semble assister à ces interactions, ne propose pas de réflexion sur son propre positionnement. Il n'explore pas ce qui le conduit à regarder le phénomène de cette façon et à placer l'emphase sur tel ou tel aspect. Goffman indique, en amont de son ouvrage, s'appuyer sur des matériaux de sources variées aussi bien de « recherches solides » que de témoignages ou bien encore d'« une étude personnelle sur la communauté rurale (vivant de la petite exploitation familiale) de l'île de Shetland » (Goffman, 1973a, p. 10) sans pour autant explorer les éléments personnels l'ayant conduit vers ces matériaux.

Par conséquent, je pense que **la conduite d'une recherche ethnographique exige d'explorer et de considérer les particularités du positionnement organisationnel de l'ethnographe**. Dans le cadre de cette recherche, j'ai été également membre de l'organisation étudiée. Par conséquent, explorer le positionnement de l'ethnographe implique de comprendre les caractéristiques de l'interaction au sein de l'organisation qu'est l'entreprise, contexte dans lequel les interactions et l'étude dont je propose de rendre compte ont eu lieu. Dans cette section, je m'appuie sur l'approche dramaturgique de la métaphore théâtrale pour appréhender l'organisation ainsi que mon rôle afin de mettre en exergue certains aspects de l'organisation dans laquelle j'ai mené cette recherche et de cette façon repositionner mon regard.

Le recours à la métaphore théâtrale dramaturgique répond à deux enjeux. Tout d'abord, replacer mon regard dans un contexte – celui de l'organisation et de son fonctionnement – et ainsi prendre du recul sur mon propre comportement en tant que chercheur-acteur. Enfin, l'utilisation de la métaphore permet de rendre compte de mon expérience.

Cette section s'articule en trois temps. Premièrement, nous revenons sur les critiques formulées sur le recours à la métaphore théâtrale pour étudier l'organisation afin de poser les obstacles et objections à notre démarche (4.2.1). Puis, nous proposons un détour sur la métaphore en elle-même pour comprendre à quoi elle sert et pourquoi nous la mobilisons

(4.2.2). Enfin (4.2.3), nous prenons le contrepied des différentes objections et critiques formulées à l'égard de la métaphore théâtrale en montrant les apports de cette métaphore pour étudier l'organisation. Tout d'abord, sur un plan théorique puis plus empiriquement en recourant à cette métaphore pour rendre compte de notre propre positionnement en tant que chercheur-acteur.

4.2.1 Filer la métaphore théâtrale pour l'organisation ?

Comme nous avons pu le voir, Goffman est pleinement conscient des limites de la métaphore théâtrale rapprochant le comportement des individus lors des interactions quotidiennes et le comportement des acteurs au théâtre (Goffman, 1973a, p. 240, 1974b, p. 132-159). Il est également conscient que cette perspective n'épuise pas le phénomène dont il tente de rendre compte (Goffman, 1973a, p. 236-237). Après Goffman, plusieurs chercheurs ont repris voire détourné cette métaphore de l'épistémologie à l'ontologie (Overington & Mangham, 1982) en utilisant la métaphore théâtrale pour affirmer ce qu'était l'organisation plutôt que pour l'explorer (Oswick et al., 2001). Ces travaux ont été critiqués pour leur usage réducteur et comparatiste de la métaphore (Cornelissen, 2004). Cet usage de la métaphore pose de nombreux problèmes comme celui de l'asymétrie de la proposition : l'organisation est comme un théâtre signifie-t-il la même chose que le théâtre est comme l'organisation ?

Plusieurs critiques ont ainsi été formulées sur le recours à cette métaphore pour étudier les interactions quotidiennes en soulignant les nombreux écarts entre les deux termes. Une première différence notable concerne l'importance des enjeux pour les individus, bien plus décisifs dans les interactions quotidiennes (Schreyägg & Häpfl, 2004) qu'au théâtre. Dans les interactions quotidiennes, les individus seront moins enclins à mettre en péril la relation, conduisant ainsi plus souvent à des bavardages (Goffman, 1974a, p. 149). On peut également souligner le caractère imprévisible et indéterminé des interactions quotidiennes. Alors qu'au théâtre les acteurs suivent, dans la plupart des cas (nous excluons ici le théâtre d'improvisation) un script, un déroulé de l'interaction qui est connu à l'avance, les interactions quotidiennes semblent, quant à elle, laisser davantage place à l'émergent. De plus, le rôle du public au théâtre et dans les interactions quotidiennes semble également très différent. Au théâtre le spectateur vient de son propre gré et il est attendu de lui qu'il fixe les acteurs pour ne pas les offenser quoi qu'il se passe. Dans les interactions quotidiennes, le public n'assiste pas toujours de son propre gré à la représentation des acteurs et il est apprécié qu'il détourne son regard dans certaines situations. Au théâtre, le public tout comme les comédiens jouent le jeu pour rendre possibles l'intrigue et le suspens (Goffman, 1974b, p. 143). L'engagement du public à maintenir la relation est donc bien plus faible dans les interactions quotidiennes puisque chacun va privilégier sa propre performance (Schreyägg & Häpfl, 2004).

L'écart qui existe entre les deux termes de la métaphore est-il un problème ? Les différences qui peuvent être soulevées entre le comportement des individus au théâtre et dans les interactions quotidiennes ou dans l'organisation, viennent-elles remettre en question la pertinence du recours à la métaphore théâtrale pour appréhender l'organisation ? Pour y répondre, nous proposons de revenir dans un premier temps sur les enjeux relatifs à l'utilisation de la métaphore en général puis plus particulièrement dans le cas de l'étude de l'organisation.

4.2.2 Qu'est-ce qu'une métaphore et pourquoi y recourir ?

Pour comprendre et agir dans le monde, nous savons que les individus ont recours à des processus d'objectivation des phénomènes (Cassirer, 1946). Morgan (1980) souligne que ces

constructions symboliques des phénomènes ne sont pas les phénomènes, mais bien un moyen de les appréhender. L'individu construit ainsi des fictions utiles (Whitehead, 1925). La métaphore est l'une de ces constructions symboliques, mobilisées par les chercheurs pour produire du savoir sur ce phénomène (Morgan, 1980). La métaphore, telle que décrite par Aristote, est à la fois l'opération et le résultat de la surimpression d'une seconde dénomination à celle permettant usuellement de désigner la chose (Tamba & Veyne, 1979). En d'autres termes lorsque l'on a recours à la métaphore de l'organisation machine, nous appliquons un nom spécifique (machine) à une réalité générique (organisation) et, ce faisant, nous appliquons certaines caractéristiques bien identifiées de la machine, telle que son fonctionnement mécanique, à la chose organisation. Ce procédé vise à mieux comprendre cette réalité générique en explorant ses caractéristiques. Dans notre revue de la littérature, nous avons déjà pu voir comment le recours à la métaphore du pilotage pouvait façonner la manière d'appréhender le contrôle.

4.2.2.1 La dimension heuristique de la métaphore

Depuis les travaux d'Aristote et plus récemment ceux de Morgan (1998) ou Cornelissen (2004), nous savons que la métaphore, plus qu'un exercice de rhétorique, constitue un moyen pour produire de la connaissance. Le potentiel heuristique de la métaphore tient à l'écart entre les éléments de la métaphore. Cet écart doit être ni trop faible, au risque de voir les deux termes identiques, ni trop important, au risque de voir les deux termes incompatibles et ainsi produire un non-sens (Morgan, 1980).

La métaphore est donc une construction subjective qui **met en exergue certains aspects particuliers du phénomène**. La métaphore n'épuise donc pas le phénomène et plusieurs métaphores existent pour appréhender un même phénomène puisque chacune viendra mettre en exergue certains aspects plutôt que d'autres (Morgan, 1980). On remarque ainsi que les critiques adressées à Goffman et de son recours à la métaphore qui se fondent sur l'argument d'une trop faible similarité entre les termes de la métaphore sont elles-mêmes critiquables puisqu'elles omettent l'objectif poursuivi par celui qui élabore cette métaphore.

Toutefois, une autre critique, qui nous semble bien plus robuste, a été formulée sur le recours à la métaphore théâtrale pour étudier l'organisation.

4.2.2.2 Critique sur le faible potentiel heuristique de la métaphore théâtrale

Pour certains, la métaphore théâtrale présenterait un faible potentiel heuristique. Pour Cornelissen, le potentiel heuristique d'une métaphore réside dans sa capacité à articuler deux conditions. Premièrement, les deux termes de la métaphore doivent relever de deux domaines qui semblent à première vue éloignés. Deuxièmement, les deux termes de la métaphore doivent pouvoir être mis en correspondance. Contrairement aux critiques précédemment évoquées, l'absence de similarité entre les deux éléments de la métaphore n'est donc ici pas un problème puisque cet écart est justement ce qui, dans une certaine mesure, rendra la métaphore pertinente.

En s'appuyant sur ces deux conditions, Cornelissen (2004) soutient que la métaphore théâtrale recèle un faible potentiel heuristique pour étudier l'organisation. En effet, bien que la seconde règle soit satisfaite, la première ne l'est, selon lui, pas suffisamment. Bien que le rapprochement des concepts d'organisation et de théâtre fonctionne, car sensé, la valeur heuristique de cette association resterait limitée puisque les deux termes relèveraient de deux domaines trop similaires. Cette faible valeur heuristique de la métaphore se traduirait par un

relatif faible potentiel pour reconcevoir drastiquement l'objet. En sus, cette métaphore ne permettrait pas de comprendre ni d'expliquer les comportements des individus.

Pour Cornelissen, la métaphore théâtrale ne ferait que souligner une fois de plus la nature rituelle et performative des rôles et des actions dans un contexte organisationnel. Cette objection est largement adressée à la métaphore théâtrale qui se focaliserait sur le jeu de rôle et la gestion des impressions (Clark & Mangham, 2007). Cette critique peut toutefois être nuancée par certains travaux ayant utilisé le théâtre comme un point de référence utile pour développer des inférences sur le comportement des individus en organisation. Mangham (1990) propose par exemple d'appréhender les managers comme des acteurs qui, contrairement au théâtre, écrivent et sont responsables de leur propre script. On voit ainsi en quoi cette métaphore peut nourrir la réflexion en apportant des éléments pour décrire le comportement des membres de l'organisation et de cette façon contribuer à explorer le fonctionnement de l'organisation.

4.2.2.3 La dimension programmatique de la métaphore

Supiot (2011, 2014) montre que l'être humain tend à s'appuyer sur le fonctionnement des objets qu'il a lui-même inventés pour appréhender son propre fonctionnement. L'auteur souligne le rôle de la métaphore de l'horloge – utilisée pour penser l'organisation du travail – dans le développement du taylorisme et de l'organisation scientifique du travail. Plus récemment, nous serions, selon lui, passés à la métaphore de l'ordinateur pour penser l'organisation du travail.

Dès lors, on comprend que le recours à une métaphore n'est pas une mise en évidence d'un fonctionnement caché, mais plutôt une **construction située dans le temps et l'espace et dont le but est d'objectiver un phénomène pour permettre aux individus de le transformer ou d'agir dans ce phénomène**. La métaphore est finalisée. Ainsi, au-delà de sa dimension exploratoire, libérant la créativité pour tenter de mieux comprendre un phénomène, la métaphore présente une dimension programmatique. En transposant une dénomination spécifique dont on connaît le fonctionnement à une chose générique dont on cherche à connaître le fonctionnement, la métaphore prescrit aux individus comment agir dans et sur ce phénomène. La métaphore de l'organisation-machine vise précisément à s'appuyer sur le fonctionnement de la machine pour construire l'organisation (Morgan, 1980). Nous voyons ainsi en quoi le recours à la métaphore, au-delà d'une finalité heuristique, présente également une finalité politique.

À ce stade, nous pouvons dès à présent désamorcer un certain nombre de critiques formulées à l'égard du recours à la métaphore théâtrale dans l'étude de l'organisation. Au regard des dimensions heuristiques et programmatiques de la métaphore, l'enjeu de qualifier ce qu'est ou n'est pas l'organisation à partir de la métaphore nous semble peu pertinent. Ainsi, les différences qui existent entre le théâtre et l'organisation ne constituent pas un problème en soi. L'enjeu de la métaphore est précisément d'utiliser ces différences et similarités pour examiner l'organisation et les comportements de ses membres.

Finalement, la question centrale qui nous occupe et qui semble essentielle est davantage de **savoir si la métaphore théâtrale est suffisamment riche pour nous aider à explorer les organisations**, mieux les comprendre et contribuer à transformer les organisations et les comportements de ses membres. C'est précisément ce que nous allons tenter de voir à partir des travaux de Mangham et Overington (1987).

4.2.3 L'organisation comme théâtre

Dans notre revue de littérature, nous avons vu que les recherches en contrôle mobilisaient des métaphores pour étudier et conceptualiser les systèmes de contrôle. Nous savons que le recours à une métaphore n'est pas anodin et comporte une dimension heuristique et programmatique. Dans cette dernière sous-section (4.2.3), nous proposons d'explorer les apports et les limites de l'utilisation de la métaphore théâtrale pour appréhender l'organisation afin d'explicitier les deux dimensions qui la sous-tendent (heuristique et programmatique).

4.2.3.1 De la pertinence de cette métaphore pour étudier l'organisation : les apports de Mangham et Overington

Nous avons vu que la métaphore théâtrale a été critiquée pour son faible potentiel heuristique, celle-ci ne permettrait pas de comprendre l'organisation ni le comportement des individus. Pour d'autres, cette métaphore recèle un potentiel descriptif, capable d'articuler les dimensions micro et macro sociales (I. L. Mangham, 2005; I. Mangham & Overington, 1987; Overington & Mangham, 1982). La puissance évocatrice de la métaphore théâtrale a également pu être mise en avant (I. Mangham & Overington, 1987, p. 105). Dans un livre consacré à la métaphore théâtrale, Mangham et Overington montrent en quoi la perspective dramaturgique est pertinente pour étudier l'organisation et ses membres.

Tout d'abord, il est important de noter que la métaphore théâtrale est un moyen de dépasser le fonctionnalisme et la négation de l'individualité qui survient lorsqu'un individu est réduit à sa position dans l'organisation. En effet, plutôt que nier l'individualité, la métaphore théâtrale attire justement l'attention sur le risque de réduire un individu à un simple personnage comme Mangham et Overington avaient déjà pu nous alerter :

Si donc l'identité est définie en termes d'actions et de rôles et que nous nions notre moi essentiel, alors nous nous rapprochons de la condition d'Hamlet (Mangham et Overington, 1987, p. 145, traduit par nous).

Cette perspective propose donc d'appréhender l'individu, comme le personnage de théâtre, dans sa dualité, à la fois acteur (« essential self ») et personnage (« role-playing activities »).

Dès que vous ou moi assumons un rôle social ou organisationnel, une dualité apparaît, qui est précisément la dualité présente dans un personnage dramatique (Mangham et Overington, 1987, p. 145, traduit par nous).

Mangham et Overington s'appuient sur la théorie de la performance développée par Brecht pour nous inviter à voir en quoi le personnage est dissocié de l'acteur, ouvrant ainsi à une pluralité d'interprétations.

Une théorie de la performance selon laquelle le public est convié à se détacher du personnage représenté sur scène. Galilée, le personnage, ne fait pour ainsi dire pas corps avec l'acteur ; nous ne sommes pas invités à éprouver de l'empathie pour lui. Au contraire, l'image jouée de Galilée est éloignée à la fois du public et de l'acteur. Elle est offerte comme une définition, mais pas la définition. Elle est placée entre l'acteur et le public et construite communément par les deux. Le personnage invite à une considération à la fois intellectuelle et émotionnelle. Il est distancié. Il n'est pas distancié comme le sont les personnages "plats" - abstraits et prédéterminés. Il s'agit plutôt d'un être complexe, mais présenté de telle manière qu'il y a de l'espace pour regarder, sentir et penser, pour être ouvert à d'autres possibilités. Brecht, comme Shakespeare, ne ferme pas le cercle - en fait, il attire l'attention sur l'ouverture et nous invite tous à offrir nos propres interprétations (I. Mangham & Overington, 1987, p. 142-143, traduit par nous).

Lorsque nous restituons les résultats d'une recherche, nous mobilisons des verbatims produits lors d'entretiens dirigés formalisés, nous décrivons les individus en soulignant inévitablement certains traits plutôt que d'autres. Nous savons que la présence du chercheur n'est pas neutre

et affecte les comportements des individus étudiés (Devereux, 2012; Masson & Haas, 2010). Dès lors, le chercheur n'observe pas l'individu comme une entité monolithique et circonscrite, pouvant être capturée par les enregistrements, mais bien plutôt un acteur-personnage. Cet individu, bien plus complexe et multiple, ne peut être réduit à ce sur quoi la plupart des recherches se focalisent : le personnage, c'est-à-dire le rôle joué dans l'organisation.

Tout comme le jeu et le texte du personnage d'une pièce de théâtre, le comportement et les discours d'un membre de l'organisation restitués par des verbatims et des descriptions vont produire une image chez les lecteurs. Cette image est le produit de la création conjointe de l'auteur qui a enregistré, sélectionné certains discours et décrit les comportements, du personnage qui a tenu ces propos en situation d'entretien ou d'action face au chercheur et enfin du lecteur qui appréhende le personnage à partir de ses connaissances antérieures et ses conceptions préalables.

Hamlet (ou qui que ce soit d'autre) est une réalité artificielle. Un produit de l'imagination de l'auteur, mais avec une multiplicité de moi - presque autant que nous sommes dans le public. Non pas que la plupart d'entre nous réagissent à Hamlet avec innocence - nous "connaissons" Hamlet tout comme nous connaissons les managers autocratiques et démocratiques. De nombreux personnages - sur la scène sociale comme sur la scène théâtrale - sont comme s'ils préexistaient dans notre imagination, alimentée par des idées préconçues personnelles et sociales. (I. Mangham & Overington, 1987, p. 143, traduit par nous)

Ensuite, la métaphore théâtrale constitue un moyen de rendre compte du dynamisme de l'activité. De la même façon qu'au théâtre, nous découvrons le personnage par les dires des autres et par ses interactions, nous découvrons un membre de l'organisation à travers ses interactions et ses actes.

Le théâtre met en scène les relations humaines - les choses que les hommes et les femmes se font les uns aux autres et se font à eux-mêmes. Il représente la vie comme un processus, un faire. Pas moins que dans ses formes les moins réussies, comme une série de stéréotypes, mais plutôt comme un ensemble de dynamiques. [...] Le théâtre est une affaire d'action et d'interaction. [...] Le théâtre nous rappelle que la conduite des organisations consiste à parler, à crier, à persuader, à manipuler, à combattre, à faire de la politique - faire. (I. Mangham & Overington, 1987, p. 146-147, traduit par nous)⁴⁹

Le recours à la métaphore théâtrale pour étudier l'organisation et plus particulièrement la dualité de l'acteur-personnage soulève inévitablement un débat sur l'authenticité des managers (I. Mangham & Overington, 1987, p. 149). Ces derniers soutiennent que, de la même façon qu'un acteur de théâtre s'approprie le rôle et met de lui-même dans le personnage qu'il joue, un manager est aussi quelqu'un qui met de lui-même dans le personnage qu'il joue au sein de l'organisation. Le membre de l'organisation, pour tenir son rôle/ses rôles de façon convaincante, doit justement montrer qu'un visage se cache bien derrière le masque du personnage qu'il joue et que ce qu'il joue n'est pas purement factice.

Néanmoins, **ni l'acteur ni le manager n'est tout à fait libre de jouer son rôle comme il l'entend**. Tous deux sont contraints par le script (I. Mangham & Overington, 1987, p. 174). Le script n'est pas simplement un texte, mais contient un sous-texte qui oriente l'interprétation du texte formel. Un acteur jouant le rôle d'Hamlet ne peut totalement faire fi des

⁴⁹ « The theatre presents human relationships – the things men and women do to each other and to themselves. It depicts life as a process, a doing. Not other than in its least successful forms, as a series of stereotypes but as a set of dynamics. [...] Drama is about action and interaction. [...] The theatre reminds us that conduct in organizations is a matter of talking, shouting, persuading, manipulating, fighting, politicking – doing. »

représentations antérieures de Hamlet. Le sous-texte d'Hamlet est son caractère tragique dont l'acteur ne peut se déprendre. De plus, son interprétation du script est inévitablement influencée par les interprétations antérieures. De façon analogue, un individu dans l'organisation n'est pas totalement libre de jouer son rôle comme il le souhaite. Son interprétation du rôle de manager ou de contrôleur par exemple sera influencée par le sous-texte de la philosophie gestionnaire de son époque. Mangham et Overington (1987, p.178) prennent l'exemple de l'influence du management scientifique et rationnel invitant à analyser, contrôler, corriger les coûts, croître, etc. Ce sous-texte ainsi que les représentations antérieures de ce rôle contribuent à modeler la façon d'interpréter le script du manager, du contrôleur. Nous pouvons compléter cela en appréhendant la métaphore du pilotage comme l'un des éléments structurants le sous-texte contemporain du rôle de manager ou de contrôleur. Les notions de script et de sous-texte viennent ainsi mettre en exergue les influences qui s'exercent sur un membre de l'organisation qui n'est pas totalement libre dans la façon de jouer son rôle.

La métaphore théâtrale met en lumière la dualité de l'acteur-personnage. Ces deux facettes indissociables et en constante interaction doivent être tenues ensemble. Le personnage constitue tout autant pour l'acteur un rôle à jouer soumis aux influences du cadre social qu'un moyen par lequel il peut pleinement se réaliser.

Dans la littérature de théâtre et de la vie sociale, l'acteur est à la fois perçu comme un interprète authentique et comme un réceptacle vide (I. Mangham & Overington, 1987, p. 152, traduit par nous)

Un autre apport essentiel de la métaphore théâtrale pour l'étude de l'organisation est la centralité des actions symboliques. Au théâtre, chaque détail compte, chaque élément du costume, élément du décor, chaque réplique compte et véhicule bien plus qu'elle-même. Le simple costume d'époque d'un personnage va être le signe d'une époque, d'un contexte politique, d'un rang social du personnage, de certaines mœurs, etc.

De la même façon dans l'organisation, que ce soit l'espace de travail, la façon dont les membres de l'organisation s'habillent ou les postures de chacun, ces différents éléments sont des signes qui disent bien plus qu'eux-mêmes. Le costume cintré d'un directeur dit des choses sur sa position dans l'organisation, la direction à laquelle il appartient, etc. Ces signes constituent des moyens de réduire l'ambiguïté en apportant des précisions, sur le statut hiérarchique par exemple, et donc sur la façon convenable d'interagir avec cette personne.

La dramaturgie est une méthode d'analyse qui affirme la réalité de l'action symbolique en tant qu'activité définissant l'humain. Elle utilise le théâtre, non pas de manière analogique, mais comme un modèle formel permettant d'explorer tout aussi bien l'action que les explications de l'action. (Mangham et Overington, 1987, p. 71, traduit par nous)⁵⁰

4.2.3.2 Rendre compte de mon positionnement

Dans le cadre de cette recherche, nous ne proposons pas un usage analytique de la métaphore théâtrale pour appréhender nos résultats, car cette perspective ne permet pas de répondre à notre question de recherche. Toutefois, cette métaphore nous semble

⁵⁰ « Dramatism is a method of analysis which asserts the reality of symbolic action as the defining activity of the human and uses drama, not analogically, but as a formal model with which to explore both action, and explanations for action. »

particulièrement éclairante pour situer notre analyse compte tenu de notre positionnement pour conduire cette recherche. Notre usage de cette métaphore sera donc plutôt un usage méthodologique à visée descriptive et évocatrice. Nous proposons donc, non pas d'utiliser cette métaphore pour tenter de comprendre ou d'expliquer les comportements des individus et des interactions, mais bien pour présenter ces interactions. La métaphore théâtrale, en ouvrant une pluralité d'interprétations, nous aide à approcher l'ambiguïté et l'indétermination des situations organisationnelles. Les individus sont multiples et complexes. Toute démarche de restitution de ces interactions passera nécessairement par une construction conjointe de notre part en tant qu'auteur et de votre part en tant que lecteur. Nous pensons donc que l'écriture d'un récit dramatique peut être un moyen de maintenir ouvert cet espace d'interprétation pour les lecteurs et ainsi tenter de conserver cette multiplicité et ambiguïté de l'acteur-personnage.

Cette démarche vise à faire sentir au lecteur la position du chercheur et rendre sensible le dynamisme du phénomène de la construction des indicateurs. En sus, le rôle (à minima) double que j'ai eu pour conduire cette recherche, à la fois membre de l'organisation et chercheur, justifie l'intérêt de la métaphore théâtrale. **Celle-ci va permettre d'explorer et de rendre intelligible mon positionnement en tant que chercheur-acteur, mes différents rôles et les stratégies que j'ai adoptées au cours de cette recherche.**

Enfin, en tant que chercheur-acteur, mon positionnement pour mener cette recherche est multiple à plusieurs égards. Tout comme le comédien sur scène appartient à différents groupes et dispose de plusieurs positionnements (vis-à-vis du public, de la troupe), j'occupe également pour cette recherche différents positionnements et appartiens à différents groupes. Je souhaite ici rendre compte de ce positionnement à partir d'une cartographie des différents rôles que j'occupe. Je propose d'en distinguer particulièrement quatre (jeune cadre subordonné, expert coordinateur central du REF, médiateur siège-filiales, enquêteur citoyen).

4.2.3.3 De l'acteur au personnage : poste et missions au sein de l'organisation

Avant de présenter ces différents rôles, je présente ici le poste que j'ai occupé ainsi que mes différentes missions au sein de l'organisation. J'ai conduit cette recherche à partir du poste de manager que j'ai occupé pendant 4 années (de 2018 à 2022) au sein de DELTA, multinationale française dans le secteur du bâtiment et travaux publics (BTP). Ce poste a été ma première expérience professionnelle en tant que cadre. La première année (2018-2019) a constitué une étude exploratoire puisque j'ai réalisé mon mémoire de Master 2 en alternance sur la pratique du REF chez DELTA. Puis, les trois années suivantes (2019-2022) de doctorat en contrat CIFRE m'ont permis d'approfondir ma recherche.

J'occupais au cours de ces quatre années le même poste et sous la direction de Brune, directrice RSE de DELTA. Cette recherche se positionne donc au niveau de la direction RSE centrale de DELTA composée de 4 personnes⁵¹ (en moyenne sur les quatre années). Ces quatre années sur le terrain m'ont permis de participer et d'animer cinq campagnes de REF. Les trois grandes missions qui m'étaient confiées correspondent aux trois grandes phases qui

⁵¹ La directrice RSE, une ingénier en charge des sujets carbone et biodiversité et moi-même. Nous étions ponctuellement accompagnés par plusieurs alternants.

rythment le calendrier du REF. Tout d'abord, une période de préparation qui laissait place à l'échange avec les Entités (et ponctuellement les DOs) et les autres services dans le but de concevoir et formaliser les règles méthodologiques de calcul des indicateurs sur la période de mars à juillet. Puis, de septembre à décembre, une période de collecte, de consolidation, d'analyse et de vérification des informations extra-financières. Enfin, les mois de janvier et février étaient consacrés à l'analyse, la restitution et la diffusion de ces informations aux parties prenantes internes et externes.

Il est important de souligner l'évolution de mon rôle et de ma place au sein de l'organisation. Arrivé initialement pour soutenir la directrice RSE sur quelques missions techniques du REF, j'ai progressivement repris la charge de l'intégralité de la gestion du REF permettant à la directrice RSE de se libérer de cette activité. J'ai ainsi acquis le rôle d' « expert du reporting extra-financier » en charge de la gestion de la DPEF au sein de l'organisation. Dès lors, j'ai pu facilement interagir avec les différents acteurs impliqués dans cette pratique, que ce soient les responsables RSE des Entités, les responsables qualité-environnement situés dans les DOs chargés de réaliser le REF ou les auditeurs externes. Cependant, ce rôle d'expert et l'organisation hiérarchique de DELTA ont limité mes possibilités d'interaction directe avec la direction générale puisque ces interactions avec la direction étaient très largement réservées à la directrice RSE. Dans le cadre de mes missions, j'étais en interaction régulière avec cette dernière à qui je devais rendre des comptes ainsi qu'avec des relais locaux situés dans les Entités ou bien dans les DOs qui devaient eux à l'inverse me rendre des comptes.

Nous distinguerons ainsi **trois niveaux au sein de l'organisation**.

Le **premier niveau** est celui de la direction RSE où j'étais positionné en tant que chercheur/méta-acteur. La direction RSE était installée au siège de DELTA et rattachée à un membre du Comité Exécutif.

Le **second niveau** désigne les différentes directions RSE qui étaient situées dans les « Entités » de DELTA. C'est à ce second niveau que l'on retrouve mes principaux interlocuteurs directs dans mon rôle de manager.

Enfin, le **troisième niveau** correspond aux directions opérationnelles (DO) où l'on retrouve les relais RSE locaux en interaction avec les managers situés au second niveau. Par principe de subsidiarité, j'ai relativement moins interagi avec ce troisième niveau dans mon rôle de manager. Néanmoins, mon rôle de chercheur m'a conduit à interagir davantage avec ces interlocuteurs puisqu'ils étaient en contact direct et régulier avec les projets. En effet, ces responsables en DO étaient chargés de suivre régulièrement les projets sur les enjeux environnementaux, sociétaux et de qualité. Leur lien avec les projets était matérialisé par des visites régulières, des interventions au début de chaque chantier pour sensibiliser sur les enjeux environnementaux et planifier les actions à mener ou encore les audits de certification externe (AFNOR) et interne (référentiel d'évaluation RSE interne nommé 1PLACE). Ces managers étaient également chargés d'accompagner les projets pour répondre aux demandes clients ou aux réglementations locales sur les enjeux environnementaux, sociétaux et de qualité.

Nous pouvons représenter schématiquement l'organisation entre ces différents niveaux de la façon suivante :

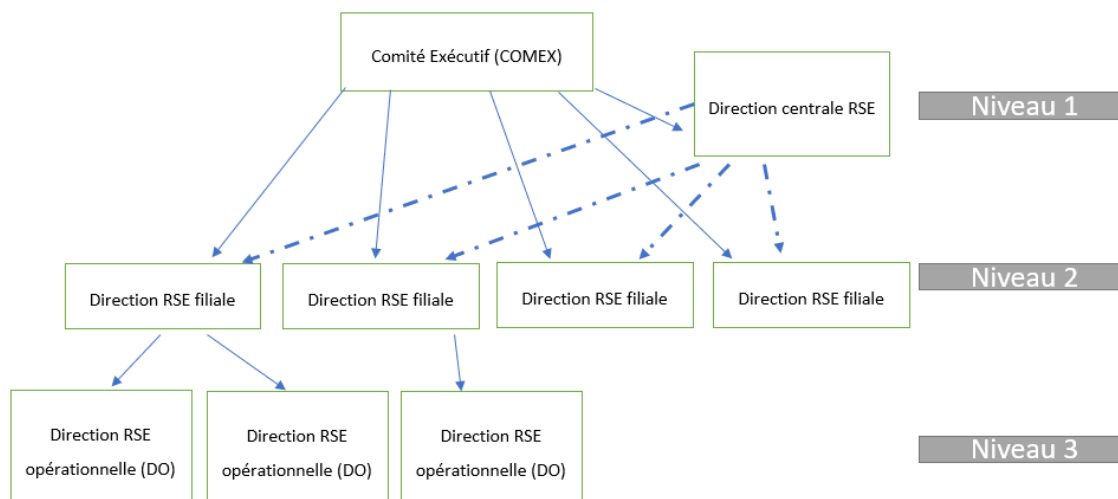


FIGURE 9 LES DIFFÉRENTS NIVEAUX AU SEIN DE L'ORGANISATION DELTA

Notons que la direction centrale RSE (niveau 1) n'était reliée que de façon indirecte (pointillée) avec les Entités (niveau 2) puisqu'il n'existait pas de lien hiérarchique directe. De la même façon, les responsables RSE dans les Entités n'avaient pas toujours un lien hiérarchique direct avec les relais locaux aux niveaux des DO (niveau 3). Ces derniers étaient, la plupart du temps, rattachés au directeur de la DO. À cet égard, et comme le souligne les acteurs de terrain, il n'existe pas de « filière » RSE au sein de l'organisation, mais plutôt un « réseau ».

Par ailleurs, il est important de noter que ce schéma ne comporte que des fonctions étiquetées « RSE » ou assimilées (« environnement, « qualité », « développement durable »). La fonction de contrôle financier n'intervenait pas dans le processus de gestion extra-financier, celui-ci était entièrement géré par les managers RSE. Parce que ces derniers avaient de multiples rôles (comme nous le montrons par la suite), mais également pour ne pas suggérer une homogénéité ni une simple extension du contrôleur financier, nous utilisons par commodité le terme manager. Par ailleurs, il est important de noter que ces managers ne se considéraient pas comme des contrôleurs bien qu'ils aient pour mission d'élaborer les indicateurs et de suivre la performance pour « piloter ».

4.2.3.4 Mes différents « rôles » : subordonné, expert-intégrateur, médiateur, enquêteur citoyen

Une première dimension de mon positionnement est relative à ma **position hiérarchique de subordonné** dans l'organisation. J'occupe mon premier poste de cadre au siège d'une multinationale dont les membres accordent une valeur importante aux statuts hiérarchiques. Bien que j'aie progressivement gagné en autonomie et en responsabilité au cours de mes quatre années sur le terrain, je dois régulièrement rendre compte de mes avancées à ma supérieure hiérarchique. Ce contexte m'a conduit dans un premier temps à un certain conformisme et une docilité vis-à-vis des directives de ma responsable. Puis, au fil de mon apprentissage du métier, j'ai été en mesure de remettre en question ces sollicitations pour faire évoluer ce rapport manager/exécutant.

En tant que « coordinateur » central du REF, une seconde dimension de mon positionnement consiste en mon rôle d'« **expert** » au sein d'un groupe de pairs chargé de faire la synthèse du travail de ces pairs. Ce groupe est mandaté pour élaborer les règles techniques

de calcul des indicateurs extra-financiers et d'en assurer la fiabilité. Ce groupe fonctionne sur un modèle représentatif où chaque responsable du REF représente une entité tandis que je représente le siège. Le modèle représentatif est important puisque les personnes de ce groupe font donc également partie d'un autre groupe (avec leurs propres filiales : les DOs) dont les autres membres sont exclus. En tant que coordinateur central, j'occupe ainsi le rôle **d'intégrateur** entre ces différents représentants (managers intermédiaires) devant rendre des comptes à leur propre groupe.

À partir de ces deux premiers positionnements, nous remarquons que je suis inscrit dans une relation hiérarchique expert/décideur qui est aussi commune aux différents membres du groupe d'experts. En effet, chacun des représentants est également impliqué dans une relation expert/décideur avec un responsable hiérarchique à qui chacun doit rendre compte pour qu'il puisse à son tour rendre des comptes au Comité Exécutif (COMEX). Nos interactions sont de deux types :

- Réunion de travail : elle réunit les experts du groupe (parfois tous les experts ensemble ou uniquement moi et un expert pour traiter d'un sujet particulier). Ces réunions avaient pour but de préparer les réunions collectives. Celles-ci pouvaient parfois prendre des formes très informelles de discussion entre deux réunions.
- Réunion collective : elle réunit les experts et les décideurs. Ces réunions visent à prendre des décisions en parvenant au consensus ou bien à développer une émulation collective pour réfléchir sur une problématique.

Mes interactions sont donc marquées par de nombreux passages des coulisses (i) à la scène (ii) (et inversement).

- (i) Les réunions de travail avec les experts du REF représentaient les coulisses des réunions collectives dans la mesure où celles-ci permettaient de préparer les réunions collectives. Je tentais alors de recueillir les différentes perspectives et positions afin de faire émerger un consensus préalablement à la réunion collective.
- (ii) Les réunions collectives avec les représentants des différentes Entités représentaient la scène dans la mesure où les diverses positions exprimées de manière informelle lors des réunions de travail étaient rejouées tout en étant affectées par la confrontation. Chacun défendait sa position par rapport aux autres en jouant un certain rôle.

Toutefois, notons que cette distinction coulisse/scène, que j'utilisais moi-même pour concevoir mon rôle (préparer la réunion collective où chacun va jouer un rôle) comportait des limites. Ces réunions de travail qui représentaient pour moi les coulisses de la réunion collective constituaient déjà une scène pour mes interlocuteurs. Je remarquais que ces derniers préparaient également en amont ces réunions afin de produire une certaine impression et partageaient des « secrets d'initiés »⁵² (Goffman, 1973a, p. 138). J'ai donc tenté à plusieurs reprises d'accéder à ces « coulisses de ce qui représentait déjà pour moi des coulisses ». Je demandais donc à mes interlocuteurs (experts du REF dans les Entités) de me convier à leurs réunions avec les relais opérationnels locaux dans les DOs afin de « mieux

⁵² Nous présentons certains de ces secrets au point suivant. cf. 2.1.3.5.

comprendre les problèmes » justifiais-je. Or, ma présence a inévitablement conduit à l'émergence d'une nouvelle scène puisqu'en tant que coordinateur central du REF et représentant du siège, je découvrais qu'il m'était impossible d'être spectateur invisible.

Ce rôle d'intégrateur entre Entités nous conduit à une troisième dimension de mon positionnement qu'est le rôle de **médiateur** entre le siège et les filiales. Je suis chargé de répondre aux attentes du siège (normaliser la MEF) et aux attentes des filiales (prendre en compte leurs spécificités). Lors de nos interactions, les membres de ces filiales me considèrent donc comme un représentant du siège et par conséquent membre d'un autre groupe qu'il s'agit pour eux de convaincre afin d'atteindre leur fin et privilégier leurs intérêts. Cette relation implique en conséquence des secrets de part et d'autre. Du fait de ce positionnement, les filiales constituent un frein à l'atteinte de mes objectifs puisqu'elles poursuivent un objectif incompatible avec celui qui m'est imposé par ma fonction.

Enfin, une quatrième dimension de mon positionnement est mon rôle **d'enquêteur citoyen**. Mon entrée dans la multinationale a été motivée et stimulée par une préoccupation en tant que citoyen sur Terre face à la crise écologique et ce qui me semblait être une absence de réaction de la part des multinationales. J'ai alors souhaité rejoindre une multinationale pour découvrir comment ses membres agissaient face à ce constat tout en tentant d'identifier les leviers d'action qui permettraient d'améliorer la situation. Notons également que cette décision d'intégrer une multinationale n'a pas été évidente et souvent questionnée par mes proches et moi-même. Le risque de devenir « corrompu » constituait pour moi un risque important et je m'évertuais de présenter mes travaux de recherche dans une approche critique et ouverte pour convaincre mes interlocuteurs du bien-fondé de ma démarche tout en les invitant à questionner leurs propres certitudes. Ce rôle est à distinguer du journaliste infiltré comme a pu l'être Wallraff (1987). Dans son enquête, Wallraff refuse la neutralité et impose son jugement sur la situation. Il pense la situation mauvaise et la montre comme telle. Cette posture fait de son étude une « pure » autoethnographie dans la mesure où l'auteur s'appuie sur son regard sans tenter d'en sortir. À l'inverse, bien que ma recherche ait été initiée par ma préoccupation et dirigée par mon regard, je n'essaye pas pour autant de ramener mon expérience à ma seule lecture. Mon projet n'est pas de dénoncer la multinationale, mais plutôt de comprendre, par un engagement pratique, les mécanismes de l'organisation et les tensions relatives à la mesure et à la gestion des enjeux extra-financiers. Je pars également d'un constat d'une situation mauvaise, mais je ne veux pas réduire le phénomène à cet aspect. **À ce titre, cette recherche relève davantage d'une ethnographie articulant différents regards que d'une autoethnographie ramenant le phénomène à mon cadre de lecture.**

Cette position m'a amené à chercher le dysfonctionnement au sein de l'organisation tout en tentant de prendre du recul sur mes propres actions. Ce positionnement m'a conduit régulièrement à me questionner sur l'impact de mes écrits. Quelle cause suis-je en train de défendre ? Qui suis-je en train de valoriser, plaindre, critiquer ? Suis-je en train de défendre les intérêts de l'entreprise ou bien de la société ? Quel est le rôle qui occupe le premier rang lorsque je suis en train d'écrire ? Comment tenir ensemble un écrit académique avec ses implications et recommandations managériales d'une part et ma pratique professionnelle se heurtant aux difficultés d'opérationnalisation de mes développements conceptuels ?

Les **différentes dimensions de ma position conduisent à un certain nombre de conflits et d'ambiguïtés sur ma position**. Mon envie d'adopter une perspective critique et normative sur

l'organisation tout en m'engageant dans la pratique a parfois pu s'avérer sclérosante. En effet, cette démarche critique n'est pas aisée à tenir dans le rôle du praticien. Cet engagement m'amenait à nuancer toute critique puisque je faisais moi-même l'expérience des difficultés à faire évoluer ma propre pratique. De la même façon que l'acteur, je devais incarner mon rôle et m'appuyer sur mes caractéristiques personnelles. L'acteur est contraint par un script et une mise en scène pour jouer son personnage, mais jouit de la confiance qui lui a été accordée pour interpréter son personnage en s'appuyant sur ses traits individuels. De façon analogue, j'étais contraint de jouer certains rôles dans l'organisation, mais je disposais également d'une marge de manœuvre pour les incarner. Pour ce faire, je pouvais m'appuyer sur mes traits individuels.

À partir de cette tentative de cartographie de mon positionnement de chercheur-acteur dans l'organisation, il devient possible d'**identifier les quelques groupes auxquels j'appartiens ou non et de situer les échanges et interactions constituant le récit** (auto)ethno-dramatique (cf. Partie 3) dans un espace : des coulisses à la scène. Les échanges entre experts du REF s'ancrent donc un contexte bien différent des échanges entre experts avec les directeurs, car ces derniers sont les personnes à qui ces experts doivent rendre des comptes.

4.2.3.5 Les secrets d'initiés : une approche pour repositionner le chercheur-acteur en se détachant de la structure formelle et rationnelle de l'organisation

Nous proposons maintenant de montrer en quoi cette cartographie des différents rôles permet de mieux positionner le chercheur-acteur dans l'organisation. La formation des groupes à partir de la notion de « secrets d' "initiés" » (Goffman, 1973a, p. 138) offre une lecture qui bouleverse les frontières traditionnelles de l'organisation. Goffman définit ces secrets comme « ceux dont la possession marque l'appartenance d'un individu à un groupe et contribue à ce que le groupe se sente distinct et différent de ceux qui ne sont pas "dans le secret". »

Cette lecture de l'organisation invite à dépasser l'approche hiérarchique en nous émancipant des structures formelles de l'organisation. Elle érige et abat certaines frontières, éloigne et rapproche certains individus. Dès lors, l'organisation, appréhendée à partir de la structure formelle, apparaît comme une perspective parmi d'autres.

Nous illustrons l'intérêt de cette approche en deux temps. Tout d'abord, nous présentons un secret d'initié dans lequel le chercheur/méta-acteur se trouve inévitablement pris par son rôle de coordinateur central du REF (4.2.3.5.1). Puis, en nous appuyant sur cette illustration, nous soulignons les apports de cette perspective pour dépasser les frontières traditionnelles de l'organisation (4.2.3.5.2). Nous voyons ainsi le caractère situé des interprétations du chercheur puisque la position de ce dernier le conduit inévitablement à faire partie ou être exclu de certains groupes. Par conséquent, ses interactions avec les autres membres et sa compréhension des situations sont à appréhender au regard de ce réseau d'appartenance/non-appartenance à certains groupes, de sa connaissance/ignorance de certains secrets.

4.2.3.5.1 *Un chercheur-acteur pris dans un groupe composé de sa supérieure hiérarchique et des auditeurs face à ses interlocuteurs dans les filiales*

Nous proposons d'appréhender la relation collaborative entre le siège et les auditeurs comme un secret d'initiés. Ce dernier renvoie à la relation de proximité et de collaboration entre les

managers du siège et les auditeurs extra-financiers. Cette collaboration se traduit notamment par un choix concerté sur les DO à auditer ou encore sur l'orientation des travaux des auditeurs et auditrices sur certains points plutôt que d'autres sur demande des managers du siège.

Ce secret est intéressant dans la mesure où il permet de nuancer d'autres lectures de l'organisation que nous avons pu présenter comme le duo expert/décideur. Nous remarquons que ce secret rapproche les auditeurs et les managers du siège tout en éloignant l'expert du siège des autres experts. L'appartenance à ce groupe affecte le comportement de ses membres dans la mesure où ils sont tenus de garder ce secret.

Ainsi, lors de mes interactions avec les responsables des Entités ou des DO, je devais par exemple maintenir le secret en présentant la sélection des DOs auditées comme un choix basé sur des critères objectifs au risque d'ouvrir la porte à une négociation avec les Entités souhaitant protéger certaines DOs de l'audit⁵³. En tant qu'expert du REF au siège, ce secret contribuait ainsi à me rapprocher des intérêts de ma responsable hiérarchique et m'éloigner des intérêts de l'un de mes autres groupes d'appartenance : celui des experts du REF avec les relais des Entités.

4.2.3.5.2 *Les apports de cette lecture par les secrets : Dépasser les frontières et silos traditionnels de l'organisation*

Nous avons souhaité retenir tout particulièrement ce secret pour deux raisons principales. Tout d'abord, celui-ci a été particulièrement marquant dans mon rôle de chercheur/méta-acteur puisqu'il a considérablement orienté mon interprétation des situations. La nécessité de tenir un secret face aux filiales m'a conduit à faire l'expérience d'une divergence d'intérêts entre ces différents niveaux de l'organisation.

Deuxièmement, nous avons choisi ce secret, car il appelle à dépasser la séparation entre l'interne et l'externe en déplaçant les frontières de l'organisation. En effet, les auditeurs et auditrices n'apparaissent plus uniquement comme un contrôle externe, mais plutôt comme un instrument du siège pour accéder aux niveaux inférieurs de l'organisation.

Cet exemple, à visée heuristique, invite à considérer la multitude de secrets qui traversent l'organisation et qui viennent restructurer les groupes, les lignes hiérarchiques et donc les interactions. Notons que les groupes formés par ces secrets ne sont en aucun cas exclusifs, mais bien plutôt enchevêtrés. Par exemple, pour un autre secret B, la frontière sera érigée entre les spécialistes et les décideurs tandis que pour un secret C, la frontière sera érigée entre ces équipes spécialistes avec les décideurs face aux autres. Cette séparation se manifeste notamment sur le cas de la non-publication d'un indicateur. Bien qu'il soit annoncé au public (non-membre du groupe) que l'indicateur n'a pas été publié par manque de robustesse, les membres du groupe savent que d'autres raisons expliquent cette non-publication comme le faible niveau de la performance.

En portant une attention aux secrets d'initiés, nous remarquons que les individus se trouvent pris dans un enchevêtrement de différents groupes, indépendamment des frontières strictes

⁵³ Cela peut être motivé par plusieurs raisons : restructuration, faible maturité, relation tendue avec les interlocuteurs locaux, volonté de soulager une DO déjà sollicitée dans le cadre d'autres audits.

de l'organisation ou des différents services et fonctions. Émerge alors une implication forte pour notre recherche. Nous reconnaissons que nous faisons un choix lorsque nous décidons d'étudier les tensions entre les managers du siège et des filiales. Nous choisissons de nous appuyer sur l'organisation formelle venant rapprocher et éloigner certains managers au regard de leur positionnement hiérarchique. Dès lors, toute opposition entre différents groupes de l'organisation est à resituer dans l'enchevêtrement des compositions possibles.

Sur le plan méthodologique, cela implique d'appréhender le regard du chercheur comme tiraillé entre ses différents groupes d'appartenance avec lesquels il partage divers secrets d'initiés. Cela se traduit concrètement par le choix méthodologique de produire un récit de l'expérience de terrain qui conserve suffisamment d'acteurs et d'interactions autour d'un même sujet pour rendre sensible la diversité des positionnements au sein d'un même groupe et donc le caractère faillible de toute interprétation du chercheur/méta-acteur pris dans ses propres groupes.

Conclusion de la section 4.2 : Les apports de la métaphore de l'organisation comme théâtre dans notre étude

Comme nous avons pu le voir, le recours à une métaphore a une dimension programmatique. Ainsi, cette façon de présenter mes échanges et mon expérience vise plusieurs fins. Tout d'abord, elle a pour objectif de situer les interactions et les individus en distinguant ceux qui ont partagé ou non des coulisses, ceux qui appartiennent ou non au groupe. Cette approche a également pour but de dépasser les frontières formelles de l'organisation, en vue de montrer comment le comportement des individus est affecté par des éléments dépassant les frontières habituellement considérées. Cela vise également à souligner la diversité des groupes et des relations dans l'organisation. Nous pensons qu'il est nécessaire de s'intéresser à cette diversité pour étudier la pratique des individus et non pas uniquement leurs discours sur celle-ci.

Néanmoins, il ne faut bien évidemment pas réduire cette articulation entre les coulisses et la scène à un dualisme ontologique. On comprend rapidement que scène et coulisses sont en relation ambiguë, chevauchée et même imbriquée. L'arrière-plan des coulisses n'est qu'une scène pour un autre public. Bien qu'il soit aisé d'opérer cette distinction lorsque l'on fait partie du groupe, il est bien plus difficile d'identifier les groupes desquels nous sommes exclus. Nous voyons ainsi que ces groupes sont potentiellement infinis puisque nous n'avons pas connaissance des groupes dont nous sommes exclus. La tentative de positionnement du chercheur est donc toujours partielle et faillible. Celle-ci part nécessairement de sa perspective dans le phénomène qu'il étudie.

Toutefois, en distinguant ces différentes dimensions, j'ai tenté de rendre compte au lecteur de mon positionnement. En suivant Mermet (2007), nous pouvons dire que toute recherche est intervenante. Par conséquent, l'enjeu n'est pas de montrer l'implication du chercheur, mais plutôt de rendre compte de cette implication qui affecte son positionnement et de mener un travail réflexif sur ce positionnement plutôt que de le nier et/ou le refouler. Ainsi plutôt qu'un chercheur assis et participant refoulé, j'ai tenté de me situer dans l'organisation et d'assumer ma participation en explorant les relations dans lesquelles ma recherche, mes différents rôles et moi-même avons évolué. Oui, la recherche dépasse le chercheur puisque le récit que je vous propose me dépasse, il dépasse les interprétations et explications que je pourrai développer et cherche à ouvrir une discussion, ouvrir à la pluralité des interprétations.

Néanmoins, la construction d'un récit vise à maintenir une ouverture des situations et stimuler un travail interprétatif et critique chez les lecteurs.

Conclusion du chapitre 4

Nous avons conclu le chapitre précédent (Chapitre 3) en soulignant les limites des travaux d'Ellis ou de Goffman qui, nous semble-t-il, ne développaient pas suffisamment ou ne rendaient pas suffisamment compte de leur position au sein du phénomène étudié ni en quoi leur position pouvait contribuer à modifier leur recherche. Dans ce chapitre 4, nous avons tenté de décrire et qualifier notre propre position au sein de l'organisation et ainsi tenté de mieux comprendre et rendre compte des effets de notre implication sur notre recherche et nos interprétations.

Pour ce faire, nous avons tout d'abord proposé d'appréhender notre position comme celle d'un chercheur/méta-acteur. Bien que notre niveau d'engagement se rapproche de celui d'un chercheur dans le cadre d'une recherche-action, notre démarche s'en distingue notamment par l'absence d'objectif formel de transformation de l'organisation. En effet, même si la perturbation initiale mène à la conduite d'une recherche qui vient inévitablement transformer l'objet de recherche, cette dimension transformatrice ne constitue pas une attente explicite des parties impliquées dans la recherche.

Puis, nous avons proposé d'analyser les caractéristiques de notre position et de ses effets sur notre recherche en nous appuyant sur la métaphore théâtrale. Après avoir présenté les apports et limites de la métaphore théâtrale pour étudier l'organisation, nous avons proposé, à partir de cette métaphore, d'appréhender le chercheur et ses interlocuteurs comme des acteurs tenant différents rôles et jouant différents personnages. Cette métaphore théâtrale introduit ainsi une pluralité et une ambiguïté dans l'analyse de l'organisation et de ses membres, tout en situant la recherche et le matériau empirique qu'elle a produit dans le cadre d'une organisation comme théâtre.

Chapitre 5 La construction d'un récit (auto)ethno-dramatique pour rendre compte de l'expérience dans le terrain

Dans ce chapitre, mon souci sera de vous rendre compte, à vous lecteurs, de mon positionnement pour que vous puissiez avoir une perspective critique sur ce que je vous donne à voir et donc inévitablement ce que je vous suggère de voir. Dans ce chapitre, nous proposons de rendre compte des dessous de la production du récit (auto)ethno-dramatique qui constituera le cœur empirique sur lequel repose cette thèse.

Une section 5.1 est consacrée à la justification de la production du récit (auto)ethno-dramatique. La section 5.2 présente les dessous de la production de ce récit en rendant compte de l'élaboration et l'articulation des différents matériaux empiriques.

Section 5.1 Les raisons de la production du récit (auto)ethno-dramatique

À partir de ces différents éléments relatifs à mon positionnement pour conduire cette recherche, l'approche dramatique offerte par la métaphore théâtrale me semble éclairante pour appréhender les tensions, dont j'ai pu faire l'expérience en tant que praticien. Je choisis donc de présenter les résultats de ma recherche ethnographique par la construction d'un récit s'appuyant sur mes différentes interactions au sein de DELTA. Je qualifie ce récit d'(auto)ethno-dramatique dans le sens où il repose sur une expérience articulant autoethnographie et ethnographique racontée dans une forme inspirée des codes de la dramaturgie. Il est important de distinguer le récit dramatique du tragique. Le premier renvoie à la conformité aux critères de la dramaturgie et pouvant raconter une histoire heureuse ou malheureuse tandis que le second renvoie quant à lui systématiquement à une histoire malheureuse. Ce récit constitue un élément central de ma démarche pour rendre compte de ma recherche. L'histoire racontée doit permettre aux lecteurs de s'identifier aux personnages rencontrant tensions et conflits transformateurs et être ainsi affectés par l'expérience du terrain.

Mon récit sera donc celui de mon enquête de terrain en tant que praticien tentant de tenir ensemble l'injonction de normalisation relative à ma fonction au siège et l'inévitable émergence et pluralité d'un monde qui ne se laisse pas mettre en norme. C'est tout d'abord plein de certitudes que j'ai commencé cette expérience puis, rapidement dépassé et tiraillé par la complexité des situations, j'ai initié une enquête pour tenter de surmonter ces difficultés.

Je justifie ce choix de l'approche dramaturgique en cinq points :

(i) **Transmettre le flux continu de mon expérience** et du phénomène (Letiche & Lightfoot, 2014, p. 153). Ma position à la croisée de différents groupes au sein de l'organisation. Cette position m'a permis de suivre la construction des indicateurs au sein de l'organisation, mais m'a également conduit à être tiraillé entre les différentes perspectives et intérêts sur la MEF. Ainsi, au-delà de la mesure en tant que telle, c'est bien la mesure en train de se faire que j'ai pu suivre, de son instabilité à l'accord d'une stabilité temporaire lors de la communication des résultats. J'ai donc pu vivre l'expérience de la fabrique de la mesure avant que celle-ci ne soit présentée. Le récit dramatique est un moyen de rendre visible ce passage de la préparation à la présentation.

(ii) Éviter un fonctionnalisme réducteur en **considérant la pluralité des rôles** joués et des postures tenues par les individus. Tout comme j'ai moi-même été simultanément coordinateur du REF, chercheur ou citoyen porteur de revendications, les autres acteurs étaient simultanément salariés, experts et citoyens mués par un désir de transformation sociétal.

(iii) Troisièmement, puisque notre recherche s'intéresse à la fabrique de représentations comme processus dynamique, au lien entre représentations et actions et au sens de ces représentations pour les différents acteurs, la dimension narrative et interactionnelle du récit dramaturgique nous semble particulièrement pertinente. Celle-ci permet de mieux **rendre compte de la pluralité des interprétations**, des incompréhensions et des différentes façons possibles d'appréhender et de faire sens d'un phénomène.

(iv) Mobiliser une **écriture émotionnellement évocatrice et intellectuellement riche** (Saldaña, 2017, p. 664). Par le recours à des dialogues et des interactions, je vise une présentation des résultats susceptible de conduire à des réactions émotionnelles et à un plus grand engagement des lecteurs qu'en ayant recours à une présentation descriptive et analytique du matériau empirique. L'utilisation du format théâtral, articulant interactions et soliloques du chercheur/méta-acteur, pour exposer le matériau empirique, permet aussi de se rapprocher de l'enquête dynamique et processuelle des individus et du chercheur dans le terrain. Ce choix de présentation a pour objectif de faire intervenir une pluralité de voix et de mettre en discussion la voix autoritaire de l'auteur (Moriceau, 2018).

(v) Un enjeu éthique. Le format dramaturgique et interactionnel est également un moyen pour **montrer la pluralité du « soi »**, que ce soit celui du chercheur-acteur ou bien celui des membres de l'organisation étudiée. Après quatre années à échanger régulièrement avec certains individus, les voir évoluer, changer d'avis, de comportements, le passage à l'écriture est difficile. Comment ne pas réduire chacune de ces personnes à une vulgaire caricature ou à des stéréotypes ? En faisant le choix de raconter plusieurs situations d'interaction, j'ai tenté, par l'écriture, d'explorer et de rendre visible la pluralité. La pluralité de mon « soi » qui modèle la recherche, mais également celle des autres membres avec qui j'ai pu interagir. Le choix de l'écriture d'un récit dramaturgique pour rendre compte de ma recherche est donc aussi un choix éthique pour essayer de ne pas réduire et effacer trop violemment la complexité du monde, du phénomène et des individus.

Section 5.2 Les dessous de la production d'un récit (auto)ethno-dramatique

Le choix de la production d'un récit (auto)ethno-dramatique ayant désormais été expliqué, nous allons désormais nous attacher à développer les conditions de production de ce récit.

Afin de construire ce récit, je me suis principalement appuyé sur une articulation de mes différentes sources de matériau empirique. Mon expérience en tant qu'acteur m'a permis de nourrir un journal de bord avec des participations et observation lors de réunions (collectives et en groupe restreint) et de nombreuses discussions informelles. J'ai pu faire dialoguer cette expérience avec les membres de l'organisation lors d'entretiens ethnographiques que j'ai retranscrits.

Nous proposons, dans un premier temps, de présenter l'élaboration et l'analyse de nos matériaux empiriques (5.2.1) avant de rendre compte de notre démarche d'écriture de ce récit (auto)ethno-dramatique (5.2.2).

5.2.1 Élaboration et analyse des matériaux empiriques

Pour mener cette recherche, j'ai eu recours à l'élaboration de différents types de matériau empirique. Nous parlons d'élaboration et non de collecte pour souligner qu'il n'existe pas de matériau empirique préexistant qu'il suffirait de « collecter ». Au contraire, chaque matériau est produit dans une certaine perspective avec une certaine fin même si celle-ci est parfois floue ou d'horizon variable. Mon expérience quotidienne au sein du réseau RSE de l'organisation m'a permis d'articuler ces différentes sources telles que les entretiens, les réunions, les discussions informelles et la documentation interne. Ces divers éléments, ancrés dans mon expérience quotidienne en tant qu'acteur et membre de l'organisation m'ont permis de constituer un journal de bord représentant environ 300 pages.

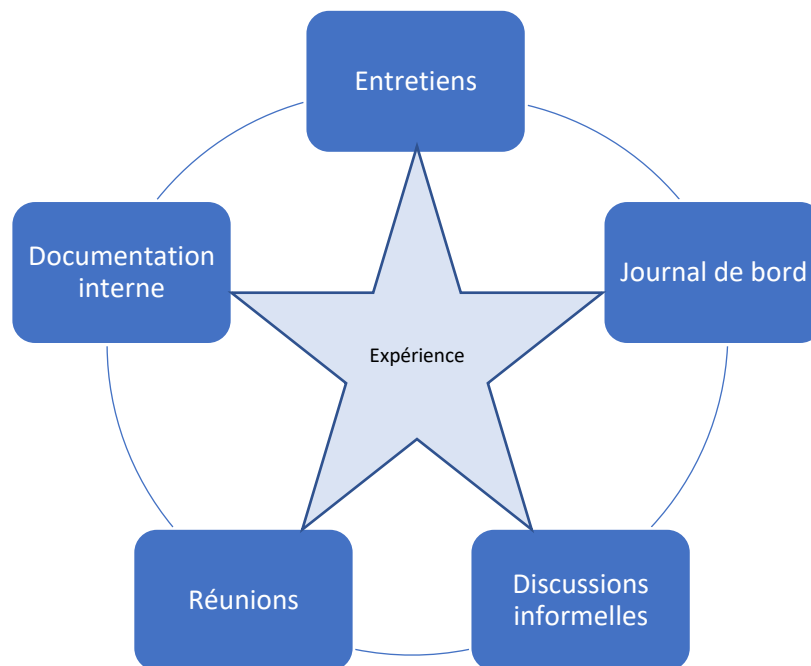


FIGURE 10 DIFFÉRENTS MATÉRIAUX EMPIRIQUES MODELÉS PAR L'EXPÉRIENCE

Nous remarquons que la production de ces différents types de matériau s'inscrit dans différents rapports au terrain allant de l'interaction (entretien, discussion informelle) à la participation (prise de parole en réunion). Volontairement, nous faisons le choix de ne pas parler d'« observation » mais plutôt d'interactions. Nous pensons que ce premier terme conduit à percevoir le chercheur comme détaché de la situation, comme une simple mouche posée sur le mur, c'est-à-dire un observateur neutre n'ayant pas d'influence sur la situation. Nous parlons donc d'interaction pour appréhender, plus largement que l'observation, le fait d'être dans la situation, de prendre des notes, d'affecter la situation et d'être affecté. L'interaction se distingue de la participation sur le rôle du chercheur-acteur. Lors de la

participation, la facette « acteur » est au premier plan tandis que lors de l'interaction, la facette « chercheur » est au premier plan.

Cette première sous-section (5.2.1) est consacrée à la présentation de l'élaboration de ces différents matériaux empiriques. Après avoir montré l'intérêt d'articuler ces différentes sources (5.2.1.1), nous précisons quelques éléments de contexte sur notre expérience au sein de l'organisation constituant une toile de fond modelant l'élaboration de ce matériau empirique (5.2.1.2). Ensuite, nous exposons plus précisément la gestion de ces sources et l'élaboration des différents matériaux empiriques. Tout d'abord, l'entretien ethnographique (5.2.1.3), puis les réunions de travail et les discussions informelles (5.2.1.4), enfin les réunions collectives (5.2.1.5) et le journal de bord (5.2.1.6).

5.2.1.1 Articuler plusieurs sources de matériau empirique

Avant de présenter plus en détail notre matériau empirique et la façon dont nous l'avons élaboré, nous souhaitons ici rappeler l'intérêt d'articuler différentes sources. Comme dans toute recherche qualitative, cette diversification est primordiale pour effectuer une triangulation. Avec Olivier De Sardan (1995), nous pensons que la triangulation ne doit pas viser l'atteinte d'une vérité. Plutôt, elle doit croiser les points de vue afin de faire ressortir l'hétérogénéité des propos. La triangulation doit permettre au chercheur de vérifier que son interprétation est corroborée par des éléments empiriques de plusieurs sources et natures. Ce croisement doit amener le chercheur à se confronter à des faits alternatifs ou incohérents par rapport à ses interactions et interprétations. Les différentes sources de matériau peuvent aider à identifier des faits et pratiques qui, bien qu'ils semblent au premier abord incohérents ou bien en contradiction avec les discours ou les interactions, tiennent en fait une place centrale dans l'explication des phénomènes étudiés. La capsule autoethnographique ci-dessous montre comment se traduit concrètement cette triangulation dans la pratique du chercheur dans le terrain.

À mon arrivée dans l'entreprise j'ai été interpellé par le caractère hiérarchique de l'organisation se traduisant notamment par une l'importance du supérieur hiérarchique (souvent appelé « chef ») exerçant une forte pression sur ses subordonnés cherchant à contrôler au sens pauvre de vérifier le travail réalisé. Mon impression était nourrie et renforcée par les propos de mes collègues et de ma responsable me rappelant souvent que l'entreprise était très verticale en utilisant la comparaison avec le monde militaire. Les documents et procédures comme les procédures de validation et les organigrammes venaient corroborer cette première interprétation. Je retrouvais également ce discours dans les propos tenus par mes interlocuteurs lors des entretiens. Toutefois, grâce à des discussions informelles avec d'autres membres de l'organisation situés dans des services éloignés du reporting extra-financier, j'ai découvert une autre facette de l'organisation. Pour eux, les projets disposaient d'une grande autonomie et il était difficile de leur imposer des choses. Il apparaît alors que la verticalité de l'organisation sur certains aspects, pratiques et procédures est contrebalancée par une forte décentralisation et autonomie sur d'autres.

CAPSULE AUTOETHNOGRAPHIQUE 4 PRATIQUE DE TRIANGULATION DANS L'ENQUÊTE DE TERRAIN

Selon Hervé Dumez (2016, p. 22), le chercheur doit constituer plusieurs séries de données, c'est-à-dire plusieurs ensembles complets regroupant différents matériaux homogènes. Selon lui, le chercheur doit donc privilégier des observations, entretiens et documents recueillis dans une période rapprochée plutôt que plusieurs matériaux collectés de façon éparse. Cette

recommandation semble surtout adaptée aux recherches où le chercheur n'intervient que ponctuellement sur le terrain. Dans le cadre d'une immersion de longue durée où le chercheur et aussi acteur, comme c'est le cas dans cette recherche, la « collecte » de séries de données semble moins pertinente. En effet, la constitution de série de données implique une séparation nette entre ces différentes séries. Au contraire, pour cette recherche, je me suis appuyé sur un processus d'enquête nourri par un fil d'interactions et d'élaboration continue du matériau empirique.

Le journal de bord, qui regroupe des notes prises lors de ma participation quotidienne, est un matériau empirique élaboré pour tenter de tenir ce fil continu. Toutefois, bien que cette élaboration du matériau empirique fût continue, les vingt entretiens ont quant à eux été réalisés en trois séries avec pour chaque série une conduite des différents entretiens dans un espace de temps rapproché (2 mois maximum). La conduite de trois séries d'entretiens rapprochées plutôt que d'entretiens tout au long de l'année s'explique par deux raisons principales. D'une part, l'organisation du travail chez DELTA comprend une charge très dense entre septembre et avril qui ne me permettait pas d'organiser des entretiens. D'autre part, cette période de charge de travail intense correspond à la période de mes interactions quotidiennes avec ces managers. Dans la mesure où ces interactions opérationnelles constituent également un matériau empirique de cette recherche, j'ai souhaité utiliser les entretiens comme des moments de discussion et de réflexivité avec ces managers.

5.2.1.2 Une expérience de terrain en toile de fond pour mettre en perspective un matériau empirique

Mon expérience quotidienne au sein du réseau RSE de DELTA m'a permis de réunir différents types de matériau empirique. Tout d'abord, plusieurs centaines de jours de participation et d'interaction puisque j'ai passé 70% de mon temps de travail sur le terrain pendant les trois premières années de la recherche (2018-2021)⁵⁴ puis 50% en 2022. Cette longue immersion sur le terrain m'a permis de me familiariser avec la culture de l'entreprise en faisant l'expérience de situations révélatrices de certains traits caractéristiques des modes de fonctionnement de l'organisation et de ses membres (changement de PDG, cyberattaque, changement des interlocuteurs RSE au sein des filiales, pandémie COVID, actions militantes d'ONG sur des chantiers, accidents mortels sur un projet, échec de certaines stratégies ainsi que le lancement de nouvelles, etc.). Ces expériences, je ne pourrai malheureusement pas vous en rendre compte de façon exhaustive. Toutefois, les quelques expériences relatées dans le récit ne doivent pas être négligées puisqu'elles ont contribué à orienter mes questionnements, mes doutes et par conséquent mes choix méthodologiques et mes interprétations et donc in fine mes résultats. Je tenterai tant que faire se peut de vous faire sentir ces expériences qui ont modelé la construction de cette recherche. Pour ce faire, je m'appuierai sur quelques témoignages autoethnographiques afin de vous faire sentir les conditions de l'interaction et des effets produits.

Je souhaite ici montrer que ces expériences vécues, bien qu'il soit impossible d'en rendre compte objectivement (c'est-à-dire en le mettant devant vous et moi), n'en demeurent pas

⁵⁴ Comme évoqué, l'année 2018-2019 a constitué une année préliminaire à la conduite de cette recherche au cours de laquelle j'ai pu réaliser un master 2 en alternance au sein de cette même organisation.

moins importantes. En effet, ces dernières constituent la toile de fond dans laquelle les autres matériaux empiriques ont pu être élaborés et ainsi produire des significations. C'est bien grâce à cette immersion dans le terrain et des expériences vécues que j'ai pu être en mesure de produire des significations sur les entretiens, les situations et les propos des membres de l'organisation. **Cette toile de fond de l'expérience vécue constitue donc à la fois la limite (je ne peux pas totalement en rendre compte) mais aussi la force et la richesse de cette recherche (l'expérience permet la mise en contexte, nécessaire pour produire du sens).** En effet, un verbatim écrit ne peut faire sens qu'après avoir été replacé dans le contexte de son énonciation et mis en perspective avec des interactions antérieures, le rôle de l'énonciateur, sa position et le mode de fonctionnement de l'organisation.

5.2.1.3 L'entretien ethnographique : un instrument d'enquête

Nous proposons maintenant de présenter l'entretien ethnographique qui constitue un matériau empirique central à notre recherche. Nous montrons comment notre méthodologie de conduite des entretiens et notre conception de l'entretien en tant que tel ont évolué avec notre expérience de chercheur-acteur dans le terrain.

Nous commençons par rendre compte de l'évolution dans notre façon d'appréhender l'entretien en replaçant dans leur contexte les trois vagues d'entretiens réalisés (5.2.1.3.1). Puis, après avoir souligné les atouts de notre position de chercheur-acteur pour organiser et planifier les entretiens (5.2.1.3.2), nous proposons aux lecteurs de suivre les changements dans notre réflexion sur la manière d'appréhender l'entretien : d'une collecte de données objectives par un chercheur sur un cherché à une relation d'enquêtes entre enquêteur et enquêtants (3.2.1.3.3). Ensuite, nous évoquons quelques implications liées aux évolutions dans ma façon de conduire les entretiens (5.2.1.3.4). Enfin, nous distinguons trois apports du matériau empirique produit par l'entretien pour une recherche ethnographique : enrichir, questionner, nuancer (5.2.1.3.5).

5.2.1.3.1 *Appréhender l'entretien : de l'instrument de collecte neutre à l'instrument situé engageant le chercheur*

Au cours de ma recherche, j'ai dû faire évoluer ma méthodologie de conduite d'entretiens pour répondre à certaines difficultés liées au contexte des entretiens. Après avoir souligné en quoi ce contexte est important, bien que négligé, nous présentons les trois contextes dans lesquels nous avons mené nos trois séquences d'entretiens. Nous montrons comment ces différents contextes ont modifié notre façon d'appréhender l'entretien.

a. L'analyse des entretiens : considérer le contexte de production du discours

Dans la plupart des recherches, le contexte de production des entretiens est très souvent négligé. Ce faible intérêt repose notamment sur la croyance que le texte (transcription de l'entretien) véhicule la signification et donc que les « données » se limitent aux propos recueillis par le chercheur. L'enregistrement puis la retranscription permettraient d'épuiser l'interaction qui a eu lieu pendant l'entretien. Dès lors, le chercheur réduit son analyse au contenu de l'entretien, délaissant le cadre dans lequel ce contenu a été produit. Or, comme a pu le montrer Goffman, le contexte est indispensable pour appréhender une interaction et donc l'analyser. Effectivement, le contenu sémantique ne véhicule pas toute la signification puisqu'il véhicule aussi des trous que le chercheur tentera de combler avec les contextes de l'interaction. Lors de l'analyse des propos produits pendant l'entretien ainsi que pendant l'écriture du narratif, j'ai mobilisé mon expérience de terrain en guise de toile de fond pour

mettre en perspective les propos qui apparaissent au premier plan pour le lecteur. En tant que membre de la même organisation et collègue, j'ai pu être en mesure d'interagir à diverses reprises avec les personnes participant aux entretiens. Je me suis donc évertué de remettre en perspective leurs discours avec le contexte et les récents événements ainsi que la personnalité, l'expérience et le rôle de mon interlocuteur dans l'organisation.

Au-delà du contexte propre à chaque entretien, je propose de présenter quelques éléments de contexte ayant modelé ma façon d'appréhender l'exercice de l'entretien lors des trois séquences conduites.

b. Première séquence d'entretiens : la naïveté du chercheur-acteur profane voulant préserver son « objectivité »

J'ai tout d'abord réalisé une première séquence de six entretiens (avril-mai 2019) dans le cadre de mon mémoire de master 2. J'ai conduit ces entretiens en tentant d'adopter une posture la plus objective et neutre possible. Durant ces premiers entretiens, je me suis forcé à ne pas énoncer mon avis et laisser au maximum l'interviewé s'exprimer. Cette première posture a pu être tenue, car je venais alors d'arriver dans l'entreprise depuis quelques mois. J'étais peu familier avec mes interlocuteurs ainsi qu'avec l'organisation et son fonctionnement.

c. Seconde séquence d'entretiens : l'engagement assumé devient une ressource pour organiser les entretiens et faire des choix

Lors de la seconde séquence de cinq entretiens (février-avril 2021), cette posture s'est vite révélée difficile à tenir au regard du caractère artificiel de la situation. Notons par exemple que je disposais désormais d'une plus grande expérience au sein de l'organisation. J'avais noué des relations plus fortes avec les personnes interviewées et enfin, autre point non négligeable, j'avais pris une plus grande confiance en moi. Je qualifie d'ethnographique cette seconde séquence d'entretiens (Beaud, 1996) dans la mesure où ces entretiens n'étaient pas détachés de mon expérience dans le terrain, mais bien ancrés dans mes observations passées et futures (Beaud & Weber, 2003, p. 176-177). **Je n'ai donc pas tenté de dissimuler mon statut de membre de l'organisation, mais plutôt d'en jouer pour rebondir sur les propos des interviewés et les questionner sur des expériences que nous avons communément vécues.**

Ce type d'entretien apparaît alors particulièrement adapté lorsque l'enquêteur est déjà familier avec les personnes étudiées. Dans le cadre de ces entretiens, cette familiarité a contribué à rendre la parole de mes interlocuteurs plus libre et spontanée. En effet, en tant que collègue, il n'était pour eux plus nécessaire de se perdre dans des explications de certains points de contexte sur l'organisation, les statuts ou les outils utilisés par exemple. **Cette familiarité est évidemment à double tranchant puisqu'elle peut aussi conduire à laisser non exprimés des éléments « allant de soi ».** Pendant ces interviews, je me suis donc évertué à questionner mes interlocuteurs sur certains points qui semblaient aller de soi. Les entretiens visaient à enrichir, nuancer et tester ma compréhension du terrain et des tensions. J'ai donc sélectionné les interviewés au sein du réseau impliqué dans la production et l'utilisation des indicateurs extra-financiers de la maison mère jusqu'au niveau des DO.

J'ai fait le choix de ne pas conduire d'entretiens avec des opérationnels tels que les chefs de chantier pour différentes raisons. Les difficultés relatives à l'accessibilité de cette population sont indéniables. Par ailleurs, les discussions informelles que j'ai pu avoir avec ces derniers

lors des visites ne m'ont pas amené à creuser davantage. En plus de ne pas être au cœur de mon questionnement, ces opérationnels de chantiers m'ont indiqué s'en remettre largement aux responsables QE ou bien aux acheteurs pour la gestion des enjeux environnementaux (la gestion des déchets est par exemple suivie par les responsables QE dans les agences et non sur le chantier). J'ai donc privilégié des entretiens avec les responsables QE/RSE, constituant les acteurs opérationnels au quotidien en charge de la gestion des enjeux extra-financiers et de leur représentation par les indicateurs. Ces derniers occupent un poste clé par rapport à ma question de recherche dans la mesure où ils se trouvent à la jonction entre les chantiers, les fonctions supports et le siège.

d. Troisième séquence d'entretiens : le contexte de départ produit un nouveau cadre d'interaction favorisant les discours critiques

J'ai finalement conduit une dernière série de neuf entretiens (juillet 2022) avant de quitter l'entreprise. Le contexte de ces entretiens est particulièrement important. En effet, en plus de mon départ, ces entretiens sont intervenus à la fin du projet d'élaboration de la nouvelle stratégie RSE. Certains de mes interlocuteurs ont participé à ce projet stratégique et ressentaient une certaine rancœur et une déception à l'égard du siège, car le projet était, à l'heure des entretiens, à l'arrêt depuis plusieurs mois. Enfin, le contexte de mon départ n'est pas à négliger puisqu'après quatre années passées dans l'entreprise, ces entretiens ont pris la teinte d'un « au revoir » et d'un bilan. Ce contexte a contribué à produire un cadre d'interaction ouvert à la discussion et aux critiques où les deux parties semblaient libérées de leur injonction à tenir certains propos vis-à-vis des pratiques de l'organisation.

5.2.1.3.2 *Planifier l'entretien : La position du chercheur-acteur comme atout*

Dans le cadre de cette recherche, tous les entretiens ont été fixés au moins un mois à l'avance par téléphone. Onze entretiens se sont déroulés au sein de l'organisation dans des salles de réunions en libre accès et neuf en visioconférence pour des raisons d'éloignement géographique. La familiarité avec les interlocuteurs a facilité l'organisation des entretiens et contribué à rendre le contact plus fluide lors des entretiens en visioconférence.

Mon statut de chercheur sur le REF a concouru à m'apporter une certaine légitimité auprès du réseau RSE malgré ma relative inexpérience dans le milieu professionnel. Cette immersion sur le terrain en tant que professionnel et chercheur apprenant a également favorisé une parole relativement ouverte des opérationnels. Ces éléments relatifs à ma position ne sont pas négligeables puisqu'ils ont permis de nuancer ma position au siège fortement marquée symboliquement. Notons que toutes mes demandes d'entretien ont reçu une réponse très favorable avec un vif engouement de la part des interlocuteurs. Bien qu'il soit difficile d'affirmer les raisons qui ont suscité ce vif engouement, je propose tout de même quelques interprétations. Tout d'abord, les réponses positives accompagnées d'un « avec plaisir si je peux t'aider » tout en offrant de nombreuses disponibilités montrent une certaine relation de familiarité avec les autres membres de l'organisation. Ces réactions volontaires éclairent également sur la posture adoptée par les personnes sollicitées : celle de l'aidant. Cette posture n'est pas anodine puisqu'elle contribue à fabriquer l'interaction nouvelle qu'est l'entretien pour les deux parties. Au-delà de cette volonté d'aider le chercheur membre de l'organisation et collègue, j'interprète aussi cet engouement comme une forme de valorisation. L'interlocuteur sollicité se sent privilégié et valorisé d'avoir été choisi pour un travail

scientifique (nous développons plus largement par la suite les motivations des personnes sollicitées).

La sélection des personnes interviewées a visé une homogénéité des fonctions afin d'interroger des individus dont les quotidiens étaient relativement proches (cf. Tableau 4 ci-dessous).

Rôle	Management QE/RSE (7), Chargés REF (13),
Structure	Maison-mère (1), sièges (10), Directions Opérationnelles (9)
Localisation géographique	Hors France (3), Ile-de-France (13), Régions en France (4)

TABEAU 4 INFORMATIONS CLÉS SUR LES ENTRETIENS (RÔLE DES INTERLOCUTEURS, STRUCTURE DE RATTACHEMENT, LOCALISATION GÉOGRAPHIQUE)

5.2.1.3.3 *Repenser la relation chercheur/cherché : vers l'entretien comme rencontre entre deux enquêtes*

Du duo intervieweur/interviewé au duo enquêteur/enquêté en passant par celui de chercheur/cherché, nous retrouvons dans la littérature de nombreux termes pour qualifier les positions du chercheur sollicitant un entretien de son interlocuteur. Nous avons été jusqu'ici volontairement vague en nous qualifiant d'enquêteur et en qualifiant l'autre partie d'interlocuteur. Nous pensons que le choix des termes n'est pas anecdotique puisqu'il traduit une certaine conception du positionnement de chacune des parties. En nous appuyant sur Wadbled (2018), nous proposons ici d'appréhender ce duo comme une relation entre un *enquêteur* et un *enquêtant*.

Pour expliquer le recours à cette terminologie, nous présentons dans un premier temps, notre expérience de l'entretien qui nous a conduit à réviser notre conception de celui-ci vers une relation (a). Puis, nous invitons à dépasser l'approche du répondant passif en montrant que celui-ci est également en enquête (b). De cette observation, découle nécessairement la prise en compte de la dimension instrumentale de l'entretien pour les deux individus impliqués (c). L'entretien n'est donc plus seulement une collecte de données neutre et unilatérale, mais une interaction où les comportements et affects du chercheur sont également source de connaissance (d).

a. Une expérience de l'entretien et une position qui invitent à repenser la relation chercheur/cherché

Dans certaines approches méthodologiques, l'intervention du chercheur exprimant un avis ou une idée lors de l'entretien est considérée comme un écart méthodologique qui viendrait influencer les propos des interviewés et donc « fausser » la fiabilité ou la pertinence de leurs réponses. Le chercheur est ainsi souvent appréhendé comme un collecteur neutre d'informations satisfaisant les exigences de neutralité axiologique.

Dans notre situation, que ce soit notre position de praticien ou notre familiarité avec les autres membres de l'organisation, cette posture du collecteur nous était impossible. À l'inverse, nous

avons donc utilisé ces entretiens pour mettre à l'épreuve nos interprétations, exprimer nos questionnements et incompréhensions.

En exprimant mon regard lors de ces entretiens, j'ai remarqué que mes interlocuteurs ne réagissaient pas avec un simple acquiescement ni par la validation de mes propos, contrairement à ce qui est souvent postulé par les préoccupations autour du biais de conformité des « répondants ». Ce postulat repose sur le rapport asymétrique chercheur-répondant et la volonté de ce dernier de satisfaire les attentes du premier. Le chercheur, par sa position symbolique dominante, pousserait le répondant à se confirmer. Or, à plusieurs reprises, le fait d'exprimer mon avis ou mon regard sur une situation a justement permis de remettre en question mes hypothèses ou interprétations. Nous pensons que ces réactions peuvent s'expliquer par plusieurs éléments. Tout d'abord, ces réactions peuvent être appréhendées comme un signe de ma bonne intégration au groupe conduisant mes interlocuteurs à me percevoir comme un pair au statut symbolique équivalent. Puis, certaines caractéristiques sociodémographiques telles que mon âge (inférieur à celui des répondants) ont aussi pu contribuer à contenir ce risque de conformité.

Mon expérience de l'entretien qui a pris la forme d'une discussion ouverte où mes interlocuteurs exprimaient leurs préoccupations m'a amené à réviser ma conception de l'entretien vers une relation où le chercheur en enquête rencontre une autre personne également en enquête sur sa propre pratique. À cet égard, les entretiens ont constitué un lieu de perturbation (Devereux, 2012, p.435) invitant à une réflexion sur la relation entre le chercheur et ses interlocuteurs.

b. Dépasser l'approche du « répondant » passif par la relation enquêteur-enquêté

Selon Wadbled (2018), il convient de repenser le rôle attribué à l'interviewé, trop souvent appréhendé comme un répondant passif. L'auteure propose de qualifier les personnes interviewées *d'enquêtants* plutôt que *d'enquêtés*. A l'instar de Wadbled, nous avons pu montrer, avec l'exemple des enquêtants mobilisant leurs expériences passées lors de l'entretien, que les enquêtants, loin d'être passifs, contribuent et travaillent activement pendant l'entretien. Ils puisent dans leurs souvenirs, mettent en forme, construisent des représentations et font face rétrospectivement à leur pratique. Ils produisent du savoir sur leur propre expérience.

Ainsi, contrairement à l'approche neutre évoquée plus tôt, nous proposons d'appréhender l'entretien comme une *relation d'enquêtes* entre un *enquêteur* et un *enquêté*. Nous parlons de « relation », car l'entretien n'apparaît plus comme une collecte (voire même une extraction) d'informations, mais plutôt un échange dans le cadre duquel le chercheur qui mène son enquête peut mettre à l'épreuve ses idées, exprimer ses questionnements et incompréhensions tout en étant à l'écoute de l'autre partie, également prise dans une enquête sur sa pratique. Puis, nous parlons de relation sur des « enquêtes » au pluriel, car cette relation est une rencontre entre deux individus conduisant chacun à sa manière une enquête. En tant que praticien et chercheur, je menais une enquête sur ma pratique, mais je me suis aperçu que mes interlocuteurs menaient également des enquêtes sur leur propre pratique.

c. Un entretien instrumental pour l'enquêteur et l'enquêté

Comme le présente Wadbled, l'entretien est instrumental puisque le chercheur va utiliser l'entretien pour produire des données. **Au-delà de ce caractère instrumental pour le chercheur, il semble illusoire de croire que l'enquêté ne participe pas à l'entretien sans poursuivre certaines fins.** Enquêteur et enquêté n'agissent pas de manière non finalisée. Dans le cadre de l'entretien, chacun agira en vue d'une certaine fin. Le chercheur va donc inévitablement orienter l'interaction avec son objet d'étude, son cadre théorique, ses hypothèses et dans le cadre de cette recherche menée avec une posture chercheur/méta-acteur, il conviendrait d'ajouter l'expérience du terrain. De la même façon, l'enquêté va orienter l'interaction avec ses problématiques du moment, ses préoccupations, ses émotions et selon l'interaction avec le chercheur (question, réaction, atmosphère). Sans négliger l'asymétrie qui existe entre le chercheur qui est le prescripteur de l'échange et l'enquêté, nous soutenons que l'entretien n'est pas une relation unilatérale. L'enquêteur et l'enquêté, à travers l'interaction, vont s'échanger des significations qui viendront modeler leurs questions, réponses et remarques. Dans son ouvrage, premièrement édité en 1967, Devereux (2012, p. 16) nous invitait ainsi à nous intéresser davantage aux effets de l'observation sur le chercheur.

Le savant doit donc cesser de mettre exclusivement en valeur sa manipulation du sujet, mais doit dans le même temps – et parfois surtout – chercher à se comprendre lui-même en tant qu'observateur.

Devereux distingue trois sortes de « données des sciences du comportement » (2012, p.19) :

- 1) Le comportement du sujet
- 2) Les "perturbations" induites par l'existence de l'observateur et par ses activités dans le cadre de l'observation
- 3) Le comportement de l'observateur : ses angoisses, ses manœuvres de défense, ses stratégies de recherche, ses "décisions" (=attribution d'un sens à ses observations).

Néanmoins, il souligne que la troisième sorte de donnée est sous-étudiée bien qu'elle constitue un matériau riche pour comprendre les comportements humains. Notre démarche méthodologique s'inscrit dans ce projet et vise à explorer plus largement les effets de l'observation sur le chercheur-acteur.

d. L'influence du chercheur dans l'entretien est source de connaissances

Le vécu de l'enquêté, constituant l'objet de recherche n'existe pas en soi, mais seulement à travers l'enquêté en tant que « médium » (Wadbled, 2018). Il devient désormais possible de proposer une autre conception de l'entretien où l'influence du chercheur est un moyen de production de connaissance (Devereux, 2012). J'ai alors appréhendé l'entretien, non plus comme une contrainte ou une source d'anxiété, mais plutôt comme une opportunité pour découvrir et explorer. Une fois accepté que l'entretien était une situation artificielle et donc que le terrain était déjà affecté, il m'était désormais possible de réagir sur les propos de mon interlocuteur plutôt que de me retenir et laisser ce dernier tenir un monologue dont nous n'avions pas l'habitude.

Par conséquent, l'entretien ne renvoie plus à une relation entre un chercheur posant les questions en vue de dévoiler un savoir préexistant chez l'enquêté, mais plutôt à un processus collectif où chercheur et enquêtés s'échangent des constructions et des réactions au regard de constructions et réactions antécédentes et futures. Le fruit de cet enchevêtrement est unique puisqu'il permet de produire un matériau différent de celui qui

aurait pu être obtenu dans le cas où le chercheur aurait tenté de rester « à l'extérieur » et où l'enquêtant produirait un monologue.

L'entretien n'est donc plus un moyen d'accéder à des données existantes qu'il conviendrait de recueillir de la façon la plus minutieuse en cherchant à minimiser l'influence sur le terrain afin de préserver la pureté des données. Au contraire, **l'entretien devient un instrument contribuant à faire progresser une enquête**. Cette enquête peut être celle du chercheur, de l'enquêtant ou des deux. Le chercheur et l'enquêtant peuvent partager une même enquête ou bien poursuivre chacun une enquête différente que l'entretien contribuerait à faire avancer par la réflexivité dans l'interaction.

Sans suivre l'intégralité de l'approche de Wadbled qui s'inscrit dans une démarche psychanalytique, nous nous appuyons sur ses travaux pour proposer un nouveau modèle d'entretien marqué par l'enquête. L'une des implications de ce point est de considérer l'enquêtant comme un participant actif qui construit un propos A au regard d'un questionnement B de l'enquêteur que celui-ci interprétera A' à l'aune de sa propre enquête. L'enjeu pour l'enquêteur sera alors d'être suffisamment ouvert et à l'écoute pour être affecté par l'enquête conduite par l'enquêtant.

5.2.1.3.4 *Quelques implications concrètes de ces évolutions dans ma façon de conduire les entretiens*

Nous avons souligné l'évolution de notre méthodologie pour organiser et conduire les entretiens ainsi que de notre conception de celui-ci, évoluant au fil des différentes séquences d'entretiens. Comme nous avons pu l'évoquer, ces changements en cours de recherche ont été stimulés par les difficultés que j'ai pu rencontrer lors de la conduite de ces entretiens. Ces entretiens semblaient pour moi artificiel. En tant que membre de l'organisation, la conduite d'entretien constituait pour moi un défi majeur : je devais gérer une situation de bouleversement des normes en vigueur encadrant l'interaction (Goffman, 1973a). En effet, le cadre de l'entretien de recherche vient modifier les normes de l'interaction. Je n'étais plus le coordinateur du REF situé au siège, mais un chercheur tentant de comprendre les perceptions sur le REF, les motivations sous-jacentes à leur adhésion ou à leur rejet ainsi que les difficultés et questionnements qu'ils rencontrent au quotidien. Nous souhaitons maintenant présenter les quelques aménagements concrets traduisant cette conception dans la pratique de l'entretien. Tout d'abord (a), nous montrons comment cela nous a amenés à faire émerger un nouveau cadre d'interaction. Ensuite, l'évolution de notre conception de l'entretien nous a amenés à nous appuyer davantage sur les préoccupations des enquêtants (b) et à intervenir dans l'interaction pour réorienter l'enquête (c). Enfin, cette nouvelle relation enquêteur-enquêtant a conduit à conclure l'entretien par un moment de réflexion sur l'état actuel de mon enquête (d).

- a. Rompre avec le cadre de l'interaction opérationnelle en situation de travail pour construire un nouveau cadre propre à l'entretien

J'ai tout d'abord débuté chaque entretien (à partir de la seconde série) avec une question introductive demandant à mon interlocuteur de raconter son parcours jusqu'à son poste actuel. Avec cette question, à première vue très banale, j'ai pu obtenir plusieurs effets positifs. En premier lieu, un effet « brise-glace » évident puisque cette question « facile » rassurait les deux parties engagées dans cette interaction inédite dont le cadre était à construire. Puis, au-delà d'évacuer la peur du « blanc », cette question a permis de redéfinir le cadre de

l'interaction. Cette question, de nature personnelle, se distingue nettement des types de questions que j'ai pour habitude de poser dans le cadre d'une relation professionnelle. Au début d'un entretien, il m'est arrivé que l'interlocuteur m'interpelle sur une urgence professionnelle à gérer. Dans ce genre de situation, cette question m'a aussi aidé à recadrer la discussion en indiquant le début de l'entretien et ainsi marquer une coupure avec les discussions opérationnelles qui avaient pu être lancées par mon interlocuteur.

b. S'appuyer sur les préoccupations des enquêtants

Par ailleurs, j'ai noté que cette question personnelle a parfois constitué un fil rouge de l'entretien. Les interviewés avaient tendance à exprimer leurs pratiques et expériences actuelles au regard de leurs expériences passées (« Je me souviens quand j'ai démarré avec Clamart, le client avait sa propre notion de valorisation et à l'époque DELTA en avait une autre. »). Par la mise en perspective de leurs pratiques, cette question a amené les interlocuteurs à adopter une position critique vis-à-vis de leurs pratiques actuelles. Parler du présent revient alors à parler aussi du passé puisque l'on perçoit le présent au prisme du passé. Ainsi, les interlocuteurs étaient amenés à expliciter des faits ou pratiques qu'ils trouvaient distinctifs chez DELTA. Cela m'a ainsi permis de remettre en perspective ma propre expérience en découvrant ce qui constituait pour eux des surprises ou des changements.

c. Réorienter l'enquête : intervenir pour mettre à l'épreuve mes interprétations et en produire de nouvelles

Lors d'un entretien, j'ai senti une certaine réticence de mon interlocuteur à étendre certains de ses propos. Il évoquait des difficultés, problèmes, critiques, mais avait tendance à ne pas finir sa phrase ou ne pas développer ses points. Je n'ai pas tout de suite ni systématiquement su identifier cette attitude. Néanmoins, l'accumulation de ces phrases non terminées finissant par un « voilà » m'ont conduit à clarifier ma position pendant l'entretien comme l'illustre l'extrait d'un échange avec l'un de mes interlocuteurs :

BASILE — Oui, parce que (pause, rires). Quand ça vient du haut, il y a parfois une méconnaissance des problématiques de terrain et donc des leviers qui n'ont pas de sens à l'échelle de la conception d'un projet et qui apparaissent dans l'outil, enfin bon...

MOI — Ah oui, et ce sont des éléments ajoutés qui vont être contre-productifs ? qui vont juste ralentir ? qui vont créer de l'incompréhension ?

BASILE — qui n'ont pas de sens en fait, mais bon, c'est. .

MOI — Mais tu as un exemple concret ? Je sais que, voilà tu te dis je suis au siège et tout ça. En plus, moi je suis sur le départ aussi donc j'ai juste envie de comprendre ce qui ne fonctionne pas.

BASILE — je ne suis pas rentré dans le détail de l'outil, c'est René mais, dans l'esprit si tu veux je vais tâcher de t'expliquer ce qui pose problème.

Au-delà d'approfondir ces propos vagues, cette demande de précision m'a aussi permis de faire émerger une interprétation alternative à cette imprécision de la part de mon interlocuteur. Comme en témoigne mon intervention, je pense à ce stade de l'entretien que ce flou est volontaire au regard de ma position en tant que membre du siège, siège qui est directement visé par ses critiques. Je prends finalement conscience qu'un autre élément intervient dans cette imprécision. Il semble que les dysfonctionnements évoqués ne soient pas directement dans son périmètre et par conséquent, ce dernier semble moins bien les maîtriser. Je constate ainsi les limites de mon interprétation des tensions par les conflits hiérarchiques.

d. Rendre compte de ma propre enquête : conclure l'entretien en présentant l'état de ma recherche

Par ailleurs, grâce à la familiarité avec les enquêtants et aux liens que j'ai pu nouer avec eux, certains venaient s'enquérir de l'avancée de mes travaux. Par conséquent, nous avons régulièrement terminé les entretiens sous un autre type d'interaction pendant laquelle j'exprimais ouvertement mes réflexions du moment. Pendant ces interactions, je tentais de formuler les premiers éléments marquants ayant retenu mon attention lors de l'entretien et les replacer dans le questionnement général de ma recherche. Ce moment constituait en lui-même un matériau de réflexivité pour moi, car il m'a permis de garder une trace des éléments identifiés à chaud comme les éléments clés de l'entretien et plus largement garder une trace sur la façon dont j'ai pu résumer et présenter ma recherche à telle ou telle étape dans mon parcours de recherche. Enfin ce moment a aussi, et surtout, été utile pour confronter directement avec l'enquêtant mon interprétation de ses propos et de notre échange.

J'ai également envoyé la retranscription de l'entretien à certains enquêtants, mais je n'ai pas reçu de retour, à l'exception d'un cas qui a conduit à un échange de commentaires par écrit directement sur la retranscription.

5.2.1.3.5 *Les trois apports de l'entretien pour une recherche ethnographique : enrichir, questionner, situer*

Pour conclure ce moment consacré à l'entretien ethnographique, qui constitue un matériau empirique central dans l'écriture du récit (auto)ethno-dramatique, nous proposons de présenter trois apports de notre approche de l'entretien. Nous montrons notamment l'atout du chercheur-acteur qui dispose de deux contextes d'interaction (à minima) pour explorer le terrain et le phénomène.

Pour saisir ces apports, précisons tout d'abord l'homogénéité relative des enquêtants. En effet, ces derniers étaient tous impliqués dans la fabrication ou l'utilisation des indicateurs extra-financiers au sein de DELTA. Au premier abord, les éléments évoqués par les enquêtants se sont avérés être relativement proches. Puis, notre conception de l'entretien visant à développer de nouvelles questions plutôt qu'à obtenir de « bonnes réponses » (De Sardan, 2008, p. 60) en invitant les acteurs à formuler les dysfonctionnements, problèmes et tensions à l'œuvre dans l'organisation, a permis **d'enrichir, questionner et situer** les éléments évoqués pendant les entretiens ainsi que ma propre expérience au sein de l'organisation.

Nous présentons ces apports en trois temps. Dans un premier temps, nous notons que l'entretien peut contribuer à **enrichir** la compréhension d'un phénomène en multipliant les perspectives et interprétations sur celui-ci (a). Puis nous montrons en quoi l'entretien permet de **questionner** dans la mesure où cette pluralité conduit le chercheur à réviser ses interprétations et ses croyances (b). Enfin, le dernier apport consiste à **situer** la compréhension du phénomène (c) en utilisant le contexte d'interaction inédit que constitue l'entretien afin d'explorer des aspects plus personnels des enquêtants et ainsi de situer leurs propos. À cet égard, l'entretien aide également le chercheur à identifier les particularités de sa propre position.

a. L'entretien pour enrichir la compréhension d'un phénomène en multipliant les perspectives et interprétations

L'approche ouverte de l'entretien fait émerger différents discours sur un même problème qui traverse l'organisation. Nous remarquons que les enquêtants, selon leur expérience, rôle et position, abordent parfois le même problème, mais avec une prise différente.

- Pour Léonardo, l'organisation souffre d'une absence de conviction de certains dirigeants qui plutôt que suivre leurs convictions vont s'en remettre à un suivi quantifié.
- Pour Thomas, l'organisation tend à prioriser quelques sujets spots selon les préférences ou les demandes clients du moment.

Ces visions complémentaires sur un même phénomène m'ont permis de mieux comprendre le problème de gestion de multiples objectifs et le rôle de la mesure au sein de DELTA. La dépendance au client et à ses demandes conduit les managers à placer leurs convictions au second plan pour privilégier les demandes du moment afin de gagner des affaires.

Le recours systématique à un suivi quantifié, interprété par Léonardo comme un simple abandon des convictions par les managers, doit être mis en perspective avec la contrainte pour les managers de devoir systématiquement justifier leur place en montrant comment ils contribuent effectivement à la prospérité de l'organisation et répondent aux demandes clients. Dans un contexte où toute action qui n'est pas directement exigée par le client doit être justifiée, la mesure devient un moyen de motiver la priorisation de certains sujets. Dans le même temps, l'interprétation de Léonardo soulève la question des valeurs et de l'engagement des managers s'adaptant aux évolutions conjoncturelles.

b. L'entretien pour questionner et réviser ses propres interprétations

Au cours d'un entretien avec un responsable RSE dans une DO régionale, ce dernier évoque le manque de clarté sur les rôles des différentes strates hiérarchiques de l'organisation. Pour lui, la direction de chaque niveau hiérarchique doit tenir le rôle d'interface entre le niveau hiérarchique supérieur et subsidiaire. Or selon lui, cet interfaçage échoue dans le cadre de la gestion des enjeux RSE et conduit à des pratiques de « court-circuitage ». Il illustre notamment cela avec l'expérimentation d'une comptabilité triple capital poussée par une personne au niveau du siège de la maison mère entrée directement en contact avec un chargé de REF au sein d'une DO sans même que l'ensemble des autres niveaux hiérarchiques soient informés. Cet exemple est intéressant, car il vient bousculer mon interprétation d'un événement que j'ai vécu (je suis ici moi-même « court-circuité » sans le savoir). Je considérais jusqu'à présent le développement de cette comptabilité triple capital comme le fruit d'une initiative au niveau opérationnel. Or, cet entretien m'apprend l'existence d'une intervention de la maison-mère dont j'ignorais l'existence. Cet entretien vient alors questionner mon interprétation et mon expérience de la situation en expliquant cette initiative locale par l'impulsion donnée par un personnage emblématique et influent au siège de la maison-mère.

c. L'entretien pour nuancer et situer les discours en explorant les caractéristiques personnelles des enquêtants

Enfin, le troisième apport de l'entretien réside dans le contexte d'interaction inédit qu'il apporte au chercheur-acteur. Au-delà de la critique sur le caractère artificiel de l'entretien

(Bourdieu et al., 1983), nous pouvons remarquer que l'interview permettant d'instaurer un nouveau contexte d'interaction autorisant – ou du moins rendant acceptable – certaines questions qui auraient été difficiles à poser dans le cadre d'une interaction professionnelle. Pour le chercheur également membre de l'organisation, l'entretien est un moyen de prendre de la distance avec les autres membres devenus des collègues. Ainsi, les entretiens ont pour moi été un moment plus propice pour questionner les enquêtés sur des aspects plus personnels tels que leurs motivations ou aspirations. Ces questionnements auraient pu sembler surprenants dans le cadre des interactions professionnelles dont nous avons l'habitude.

Enfin, situer les propos des enquêtés amène inévitablement à nourrir la réflexion de l'enquêteur sur son propre positionnement en faisant ressortir les différences. J'ai par exemple été particulièrement interpellé en remarquant que la plupart de mes interlocuteurs étaient issus d'un parcours d'ingénieur. Cette distinction m'a ainsi conduit à me questionner sur les conséquences pratiques d'une telle différence dans nos parcours de formation sur la façon de produire des significations en situation.

5.2.1.4 Les réunions de travail et les discussions informelles

Nourri par cette réflexion sur la relation entre chercheur et cherché, j'ai également fait évoluer ma posture lors des réunions de travail et des discussions informelles avec les autres membres de l'organisation.

Au cours de mes deux dernières années (2021/2022) en tant que membre de l'organisation, ma connaissance plus fine du terrain, des enquêtés et des situations problématiques m'a permis d'utiliser les réunions de travail et les discussions informelles comme des lieux d'expérimentation de mes interprétations en situation. J'ai par exemple pu faire l'expérience du pouvoir de la justification par le « pilotage » permettant de justifier des demandes auprès d'autres services tout en restant flou.

Je me suis ainsi appuyé sur mon rôle au sein de l'organisation pour explorer des pistes et susciter des réactions. Mon double rôle de chercheur-acteur m'a aidé à étudier des problématiques organisationnelles en exprimant mes doutes et questionnements. En effet, même si dans ces situations de travail, mes interlocuteurs me percevaient vraisemblablement comme un collègue et non comme un chercheur, mon rôle de chercheur m'a amené à remettre en question des pratiques admises et tenter de bousculer les relations établies entre siège et filiales. L'expression de ces doutes était facilitée par mon double rôle. D'une part, mon seul rôle de coordinateur au siège ne m'aurait peut-être pas conduit à interroger certains éléments dans la mesure où cela pouvait venir fragiliser ma position et me donner du travail supplémentaire. D'autre part, mon seul rôle de chercheur ne m'aurait peut-être pas non plus permis d'explorer ces problématiques, car je n'aurais pas pu disposer d'une connaissance suffisante des problématiques organisationnelles et/ou d'une légitimité pour ouvrir un espace de discussion légitime sur ces pratiques.

Ce double rôle s'est par exemple manifesté lors de mes réunions de travail avec les responsables RSE des Entités au sujet du caractère non « représentatif » des indicateurs. Alors que mon rôle au siège pouvait me conduire à maintenir cette approche représentationnaliste pour réaffirmer l'importance d'appliquer les règles du protocole, mon rôle de chercheur m'a amené à discuter ces accords tacites sur la pratique de contrôle chez DELTA en soulignant la tension voire l'incompatibilité entre les besoins du siège et des filiales. La mise en exergue de

cette tension a contribué à ouvrir un espace de discussion et me faire réaliser que l'incompatibilité n'était pas le point de départ, mais plutôt un effet de l'imposition de règles trop précises par le siège. Dès lors, les critiques des managers dans les filiales qui semblaient adopter une approche représentationniste témoignaient surtout d'une critique à l'égard des impositions du siège.

Nous voyons donc comment ces échanges en situation ont simultanément nourri et été nourris par ma réflexion conceptuelle et théorique. Ces échanges m'ont orienté vers certaines perspectives conceptuelles (enjeu de la représentation) permettant de mieux les comprendre puis de mettre à l'épreuve mes interprétations (les managers sont dans une approche représentationniste) au prisme de ces concepts et ainsi les renouveler, les nuancer ou les ajuster.

5.2.1.5 Réunions collectives : des moments de confrontation entre les différents niveaux de l'organisation

En parallèle de ces entretiens, j'ai également pu enregistrer et retranscrire certaines réunions collectives. Pour les autres réunions que je n'ai pu enregistrer, je me suis évertué à prendre des notes informelles et à en rendre compte dans mon journal de bord.

Ces réunions sont des moments clés puisqu'elles constituent le moment de confrontation entre les différents niveaux de l'organisation. Elles recèlent aussi un intérêt lorsqu'elles sont mises en regard avec les réunions de travail préparatoires qui se sont déroulées en plus petit groupe. En effet, dans ces réunions collectives où les experts du REF se retrouvaient avec leurs supérieurs hiérarchiques, les écarts entre les discussions opérationnelles entre experts et les discussions plus politiques lors de ces réunions collectives devenaient visibles.

5.2.1.6 Journal de bord : un instrument de réflexivité pour le chercheur

En parallèle de ces différentes interactions (réunions de travail et entretiens), j'ai également produit ce récit (auto)ethno-dramatique en constituant un journal de bord de mon expérience au sein de DELTA (Baribeau, 2005) que j'ai tenté d'alimenter quotidiennement pendant ma période d'immersion sur le terrain. Cet objectif d'élaboration « quotidienne » fut un échec partiel tant il m'était parfois difficile de trouver le temps à chaque fin de journée pour garder des traces de mes interactions. Mon journal de bord contient donc inévitablement des « trous » ou ellipses pour deux raisons principales. Tout d'abord, j'ai jugé que sur les quatre années et environ 500 journées dans l'entreprise, toutes ne présentaient pas un intérêt (une journée à travailler seul sur mon ordinateur par exemple). La deuxième raison qui n'est pas négligeable et qui ne peut être niée est la fatigue et/ou le manque de temps. Je n'ai parfois pas réussi à trouver le temps ni l'énergie pour entretenir le journal de bord après ma journée de travail. Néanmoins, par mon implication prolongée au sein de l'entreprise, je pense que les quelques jours où je n'ai pas pu prendre de notes ne constituent pas un problème fondamental puisqu'il ne s'agit pas ici de « capturer » un phénomène mystique qui se produirait.

Le journal de bord est souvent présenté comme un simple instrument accessoire permettant la triangulation des données (Baribeau, 2005). Dans le cadre de cette recherche, le journal de bord fut plus qu'accessoire puisqu'il a été au cœur de l'analyse des données de terrain. Il a constitué le support de réflexion et de construction des éléments théoriques. En effet, c'est à travers le journal de bord facilitant la contextualisation (géographique, temporelle, organisationnelle...) et la mise en relation des différents types de données que les expériences

de terrain ou contenu de « premier ordre » (Van Maanen, 1979) ont pu participer à la construction des analyses, contenu de « second ordre ». Mon double positionnement à la fois praticien et chercheur a contribué à faire du journal de bord un outil de dialogue entre les données de terrain et les concepts théoriques.

Selon Van Maanen (2011, p. 218) l'ethnographie n'est pas qu'une approche méthodologique, mais également un processus d'analyse puisqu'elle relève d'une multitude de médiations et implique ainsi plusieurs niveaux d'interprétation. Ce dernier précise les différents niveaux de médiation des résultats de la recherche ethnographique (Van Maanen, 1979) :

- Une première médiation au niveau des propres standards de pertinence de l'ethnographe sur le terrain à propos de ce qui mérite ou non d'être observé
- Une seconde médiation par les questions historiquement situées posées aux personnes dans le contexte
- Une troisième médiation par la propre réflexion exigée à l'informateur (« informant »)
- Enfin, par les façons intentionnelles et non intentionnelles dont les données produites sont trompeuses

Comme l'évoque Van Maanen, le contenu de premier ordre constitue déjà un premier niveau d'interprétation puisqu'il y a eu sélection dans l'observation. Les « données » de terrain ne sont donc pas des données brutes ou neutres, elles ne dévoilent pas une réalité préexistante. Ces « données », au même degré que les observations ou les propos rapportés, sont déjà inscrits dans un contexte par les acteurs du terrain et le chercheur. De cette façon, les éléments de second-ordre peuvent être qualifiés et appréhendés comme des « interprétations d'interprétations » (Van Maanen, 1979).

Mon journal de bord a ainsi articulé les trois grandes dimensions communément admises (Baribeau, 2005) dans la littérature : les notes descriptives, les notes d'analyses et les notes méthodologiques. Toutefois, j'ai souhaité décliner plus finement ces trois catégories. Tout d'abord, une partie descriptive en plusieurs étapes. Une première étape de ce journal de bord a consisté en une présentation du contexte physique de l'interaction (date, lieu, interlocuteurs présents) et psychique (théories « dans la tête » du chercheur, anticipations sur l'interaction ou bien hypothèses) dans le but « d'explicitier les schémas cognitifs » présents en amont de l'interaction (Laszczuk et Garreau, 2018). Puis, j'ai décrit les interactions de la manière la plus factuelle et complète que possible. Ensuite, j'ai livré mon ressenti et mes émotions vis-à-vis de l'interaction. L'idée étant précisément de « montrer nos réactions premières avant la mise à distance » (Moriceau, 2014).

À la suite de cette première dimension descriptive, une dimension méthodologique est dédiée à la formalisation des réorientations ou tournants dans ma réflexion en tant que chercheur/méta-acteur. Cette dimension visait à rendre compte des éventuelles réorientations et choix méthodologiques structurant la recherche. Enfin, la troisième dimension du journal consacre une partie dédiée à l'analyse où j'ai pu formaliser mes premières interprétations, à travers la mobilisation de théories et concepts à visée heuristique.

5.2.2 Écriture du récit (auto)ethno-dramatique : transmettre une expérience en articulant des interactions clés

Avant tout, nous souhaitons préciser que nous n'appréhendons pas l'écriture de façon restreinte à la seule opération dactylographique comme on peut l'entendre dans son sens

premier. À l'inverse, nous pensons l'écriture comme un processus global et large, omniprésent tout au long de la recherche en tant que moyen permettant de préciser le flou de notre réflexion en nous obligeant à formaliser nos médiations sémiotiques. Dans cette mesure, les notes du journal de bord tout comme les interprétations des entretiens ont donc été des phases d'écritures pendant lesquelles j'ai pu élaborer le matériau empirique sur lequel cette thèse s'appuie. En effet, la production de ces différents matériaux empiriques a joué le rôle d'outil heuristique m'aidant à construire, réviser et nuancer les interprétations de mon expérience en tant que chercheur/méta-acteur.

Nous souhaitons nous focaliser sur la phase d'écriture « finale »⁵⁵ du récit (auto)ethno-dramatique qui a débuté au cours de la dernière année de thèse, une fois que l'élaboration de ces différents matériaux m'avait permis de cibler et stabiliser la problématisation de ma recherche et d'identifier les enjeux et tensions clés qui étaient à l'œuvre dans l'organisation. L'objectif de cette seconde sous-section (5.2.2) est d'expliquer et justifier les choix d'écriture et d'articulation qui ont été faits.

5.2.2.1 Un récit (auto)ethno-dramatique est une élaboration visant à affecter les lecteurs

Pour produire un récit (auto)ethno-dramatique à partir d'interviews, Saldaña suggère de considérer un certain nombre de points sur lesquels nous nous sommes appuyés pour écrire ce récit. Tout d'abord, le format théâtral impose de réduire et de condenser le matériau empirique. Pour cela j'ai sélectionné certains aspects centraux du problème dont j'ai fait l'expérience pour en construire une histoire intelligible tout en restant fidèle au phénomène qui s'est déroulé sur plusieurs années. Pour restituer la dimension processuelle des échanges, j'ai eu recours à des ellipses en me focalisant sur certaines scènes caractéristiques. J'ai également réorganisé le texte pour tenter de construire un flux plus sensible et dramatique afin de susciter des réactions tout en favorisant la compréhension des lecteurs. Le recours à de nombreux verbatim, légèrement édités pour en alléger les disfluences verbales a eu pour objectif de faciliter la lecture tout en visant une verisimilitude.

Cette démarche s'inscrit dans une écriture dramaturgique au sens où elle mobilise le procédé de « compensation révélatrice » décrit par Goffman (1974, p. 147). Ce procédé vise à compenser le déséquilibre entre ce que savent les personnages et le public. Dans le cadre de cette recherche, ce procédé tente de compenser le déséquilibre entre ce que savent les managers (dont moi-même) et vous lecteurs. **Les témoignages autoethnographiques et mes interprétations en tant que chercheur-acteur et narrateur du récit constituent des soliloques visant à éclairer le lecteur sur ce qui se joue dans l'interaction, mais également sur mes émotions et ressentis.** Néanmoins, de la même façon que les personnages ne peuvent tout expliquer au public, afin de maintenir une part d'intrigue et de suspense, notre récit ne peut ni ne tente de tout expliquer.

De la même façon, les interactions, bien que celles-ci aient effectivement bien eu lieu, sont le produit d'un agencement fabriqué pour permettre aux lecteurs de comprendre la situation. La nécessité de condenser le matériau empirique implique d'extraire et réécrire certaines

⁵⁵ Nous utilisons ici les guillemets pour signifier le caractère relatif de cette chronologie dans la mesure où l'écriture finale n'est qu'une étape intermédiaire dans un processus plus large se poursuivant après cette thèse.

interactions s'inscrivant dans un flux d'interactions quotidiennes. Dans le cadre dramaturgique « le public ne doit donc rien tenir pour négligeable et son attention n'a pas à être sélective : tout ce qui se passe sous ses yeux à de bonnes raisons d'être là. » (Goffman, 1974b, p. 149).

5.2.2.2 Choisir des interactions pertinentes et évocatrices

L'une des principales difficultés dans l'écriture de ce récit (auto)ethno-dramatique a été de choisir les interactions les plus pertinentes au regard de la problématique de recherche, mais également les plus évocatrices pour tenter de transmettre aux lecteurs mon expérience dans le phénomène.

Comme nous avons pu l'évoquer, cette recherche s'appuie sur un matériau empirique élaboré dans différents contextes (entretiens ethnographiques, réunions de travail en groupe restreint, réunions collectives, échanges informels). Je me suis donc autant appuyé sur ces réunions constituant des moments clés dans la pratique du contrôle extra-financier que les entretiens ethnographiques constituant des moments de réflexion, d'analyse et de partage d'interprétations sur cette pratique, rapprochant *enquêtant* (mes interlocuteurs) et *enquêteur* (moi-même).

5.2.2.3 Le passage d'interactions orales à l'écrit exige des réductions

Le passage d'une interaction orale à un dialogue écrit exige nécessairement un travail de réécriture. Dans le cadre de ce récit, cette réécriture implique deux « modifications » :

- **De style** : Ces modifications consistent à fluidifier les échanges en limitant les disfluences verbales, corrigeant les problèmes de syntaxes.
- **De réduction** : Cette recherche s'appuie sur du matériau empirique élaborée pendant quatre années exigeant nécessairement des réductions dont nous pouvons en distinguer deux types :
 - Réduction des individus : La conduite de cette recherche longitudinale implique de suivre une organisation en mouvement où certains membres la quittent et d'autres la rejoignent. Ainsi, afin de réduire le nombre d'acteurs et ainsi simplifier le récit, nous avons décidé de créer des personnages composites (Léonardo et Tommy). Nous avons opéré cette réduction pour les individus qui occupaient des postes similaires et pour lesquels nous pensons que le maintien d'une distinction n'apportait pas d'éléments nécessaires pour comprendre et interpréter les situations. De plus, rappelons que notre recherche a moins considéré les caractéristiques psychologiques de l'individu (comme évoqué dans le Chapitre 2, nous nous intéressons davantage aux *interprétants* plutôt qu'aux *interprètes*) que la façon dont la position de celui-ci dans l'organisation pouvait modifier ses usages des indicateurs extra-financiers et sa façon de les appréhender.
 - Réduction des situations : De la même façon que pour les individus, une recherche longitudinale exige de réduire les situations. Cette réduction se manifeste par des ellipses et des découpages dans les interactions. L'écriture de ce récit a exigé de couper et d'isoler en situations isolées un flux d'interactions dépassant les échanges restitués à l'écrit.

Malgré ces inévitables réductions, nous avons tenté de tisser un fil entre ces interactions pour maintenir le flux de l'expérience. Dans ce récit, les soliloques sont des témoignages

autoethnographiques d'un chercheur/méta-acteur conduisant son enquête. **Ces soliloques visent à guider le lecteur en proposant une première interprétation, mais également contribuer à une écriture sensible en apportant des éléments d'affect et de contexte pour faciliter la compréhension et la transmission de l'expérience.**

La restitution d'un fil d'expérience passe également par l'inscription de ces situations dans une chronologie afin de rendre compte du processus de co-construction entre les acteurs. Cette temporalité vise à donner un aperçu aux lecteurs de la pluralité des voies possibles, des choix faits et de la construction progressive d'accord ou de désaccord par différentes interactions entre les membres de l'organisation.

Conclusion du chapitre 5

Dans ce dernier chapitre de la partie 2, nous avons justifié la pertinence de recourir à une approche dramaturgique pour transmettre une expérience de recherche en tant que chercheur/méta-acteur. Nous pensons qu'un récit (auto)ethno-dramatique peut être un moyen de transmettre le flux continu de mon expérience en tant que chercheur-acteur engagé dans le phénomène étudié tout en maintenant une pluralité des rôles et des interprétations afin de contenir la voix autoritaire de l'auteur. Pour ce faire, nous tentons de nous appuyer sur une écriture émotionnellement évocatrice pour que les lecteurs soient affectés par l'expérience de terrain, mais également pour montrer la pluralité du « soi », autant celui du chercheur que celui des enquêteurs.

Puis, dans un second temps, nous avons proposé de rendre compte des conditions de production du récit (auto)ethno-dramatique constituant le cœur empirique de cette thèse. Nous avons montré que le recours à un récit (auto)ethno-dramatique visait à transmettre une expérience en tentant de conserver sa pluralité, son ambiguïté et sa complexité. Enfin, nous avons rendu compte des évolutions qui sont intervenues dans le processus dynamique de production du récit (auto)ethno-dramatique en présentant les différents matériaux empiriques élaborés et la façon de les articuler en un récit ethnographique interactionnel.

Nous pensons que ces éléments permettront d'ouvrir des voies de discussions productives sur le récit et donc la thèse que nous soutenons dans cette recherche.

Conclusion de la partie 2 méthodologie et réflexivité

Les deux premiers chapitres de cette deuxième partie consacrée à la méthodologie étaient dédiés aux deux questions fondamentales qui ont guidé notre recherche. Tout d'abord, *comment étudier un phénomène dont on fait soi-même partie ?* (Chapitre 3)

Ce troisième chapitre a permis de saisir les particularités de ma position en tant que chercheur-acteur au sein de l'organisation. En nous appuyant sur les travaux d'Ellis et Goffman, nous avons montré qu'étudier un phénomène dont on fait soi-même partie implique d'examiner les émotions et affects du chercheur, le contexte de ses interactions, mais également de mener une réflexion sur le propre positionnement du chercheur.

Cette première question nous a alors conduit vers une seconde : *comment rendre compte du phénomène et de l'implication du chercheur ?* (Chapitre 4)

À l'issue d'une réflexion sur le positionnement du chercheur-acteur, son regard sur l'objet et sa position dans l'organisation étudiée, nous avons proposé de recourir à la métaphore théâtrale afin de transmettre aux lecteurs une expérience sensible du phénomène et de l'engagement du chercheur dans celui-ci. En explorant les apports et limites de cette métaphore et en discutant avec la littérature, nous avons justifié le recours à la métaphore dramaturgique et l'écriture d'un récit (auto)ethno-dramatique pour cette recherche.

Enfin, nous avons conclu cette partie avec un chapitre présentant les raisons et les dessous de la production de ce récit (auto)ethno-dramatique (Chapitre 5). Nous sommes notamment revenus sur l'élaboration des différents matériaux empiriques utilisés pour produire ce récit tels que l'entretien ou le journal de bord. Nous avons précisé notre conception de ces différents instruments de recherche et avons montré les évolutions dans la façon de les utiliser tout au long de notre travail.

La présentation de notre méthodologie indique que notre démarche s'inscrit dans une démarche d'enquête au sens de Dewey (1938). Cette thèse est le produit d'un processus qui a émergé d'une perturbation vécue en tant que praticien faisant face à une situation indéterminée. Cette recherche a constitué un moyen de stabiliser cette situation par la production d'un récit (auto)ethno-dramatique restituant mes différents questionnements dans cette enquête. Nous verrons dans les parties 4 et 5 de cette thèse comment le récit contribue à clarifier temporairement certains aspects de cette situation indéterminée. À travers ce chapitre méthodologique, nous avons montré que cette recherche s'inscrit dans une enquête du chercheur « enquêteur ». Bien que celle-ci puisse paraître, à certains égards, personnelle, elle s'avère en fait enchevêtrée dans les enquêtes des autres membres de l'organisation. Nous concluons donc cette deuxième partie consacrée à la présentation de notre méthodologie de recherche par une capsule autoethnographique présentant cet enchevêtrement par l'articulation d'un regard autoethnographique et ethnographique.

J'ai été animé, tout au long de cette recherche, par le désarroi de mes interlocuteurs opérationnels, se disant être submergés par les injonctions descendantes et la surcharge de travail. Je me sentais piégé, tiraillé entre le siège d'une part souhaitant mettre en place un contrôle de l'activité des filiales par l'imposition d'indicateurs normalisés et les équipes opérationnelles d'autre part rejetant ces indicateurs qui ne faisaient pas sens pour eux.

Cette recherche émerge dans ma perturbation vécue du tiraillement entre la technostructure qui impose un cadre partagé et normalisé aux localités (regard 1 : autoethnographique) et le niveau local qui délégitime ce contrôle et ce cadre imposé par la technostructure (regard 2 : ethnographique). Conduire cette enquête a donc pour moi constitué une façon de faire face à cette perturbation et de m'extraire de ce tiraillement en cherchant une troisième voie tenant ensemble ces deux regards. Ma démarche ethnographique a donc été celle de comprendre le regard de l'Autre en m'appuyant sur le regard véhiculé par ma propre position dans l'organisation. Mes différents rôles, que ce soient celui du coordinateur du REF, celui du chercheur, ou encore celui de citoyen, tous ont contribué à la mise en visibilité des tensions dont j'ai pu faire l'expérience dans la pratique de contrôle et sur la position particulière que j'occupais en tant que chercheur-acteur.

Cette enquête prend donc racine dans une quête de sens personnelle autour de la pratique du REF dont mon rôle dans l'entreprise faisait de moi l'un des premiers ambassadeurs. Celle-ci s'accompagne d'une dimension collective avec la quête de sens qui émerge des plaintes de mes interlocuteurs.

Cette recherche montre les tensions, l'ambiguïté et l'apport de mon rôle au siège de l'organisation. De la même manière que la question de recherche et la méthodologie du chercheur étudiant les rats en laboratoire en disent long sur ce même chercheur, ma question de recherche et ma méthodologie en disent long sur ma position, mes enjeux, mes questionnements, ma quête de sens et de légitimité.

CAPSULE AUTOETHNOGRAPHIQUE 5 PERTURBATION INITIALE DU CHERCHEUR QUI A STIMULÉ LA RECHERCHE

Partie 3 Récit (auto)ethno-dramatique

Glossaire

Index des personnages

Fonctions centrales :

Julien : Coordinateur central du REF au siège de la maison-mère de DELTA

Diane : Directrice de la direction Innovation et RSE au siège, membre du COMEX de DELTA. Supérieure hiérarchique de Brune.

Brune : Directrice de la direction RSE siège de DELTA

Moi : Chercheur-acteur, coordinateur central du REF au siège de DELTA

Experts au siège :

René : Responsable carbone au siège de l'entité DELTA Bâtiment Europe (DBE)

Tommy : Responsable carbone au siège de DELTA

Responsables en Entité :

Irène : Directrice de la direction RSE siège de l'entité DELTA Bâtiment Monde (DBM)

Isabelle : Directrice de la direction RSE siège de l'entité DELTA ES

Jérémy : Responsable RSE et chargé de Reporting Extra-Financier (REF) au siège de l'entité DELTA Bâtiment Monde (DBM)

Léonardo : Responsable RSE et chargé de REF au siège de l'entité DELTA TP

Louise : Responsable RSE et chargée de REF au siège de l'entité DELTA ES

Rose : Directrice de la direction RSE siège de l'entité DELTA Bâtiment Europe (DBE)

Responsables opérationnels :

Lucie : Responsable RSE et chargée de REF dans une DO régionale au sein de l'entité DELTA Bâtiment Europe (DBE)

Karima : Chargée de REF dans une DO au sein de l'entité DELTA Bâtiment Europe (DBE)

Manuel : Responsable RSE et chargé de REF dans une DO régionale au sein de l'entité DELTA Bâtiment Europe (DBE)

Thibault : Responsable RSE et chargé de REF dans une DO régionale au sein de l'entité DELTA Bâtiment Europe (DBE)

Vanessa : Responsable RSE et chargée de REF dans une DO régionale au sein de l'entité DELTA TP

Index des structures et des outils

ALPHA : Principal concurrent de DELTA

BYRE : L'outil digital utilisé par une Entité de DELTA pour la gestion des déchets

CARBONLINE : outil de suivi des émissions évitées dans le cadre la stratégie carbone de 2016 à 2020

CHATEAU : Siège de DELTA en banlieue parisienne

ECOC02 : Outil interne DELTA développé pour réaliser le calcul du bilan GES des projets jusqu'en 2020.

DBE : Entité de DELTA spécialisée dans le bâtiment sur un périmètre Europe

DBM : Entité de DELTA spécialisée dans le bâtiment sur un périmètre hors Europe

DELTA TP : Entité de DELTA spécialisée dans les travaux publics

DELTA ES : Entité de DELTA spécialisée dans l'énergie

DELTA SB : Entité de DELTA spécialisée dans l'ingénierie

DELTA : Multinationale française du secteur du BTP. Membre du conglomérat DELTA GROUP

DELTA GROUP : Maison-mère de la multinationale française cotée sur les marchés financiers

IF : Direction opérationnelle de DBE

OP : Direction opérationnelle de DBE

KEPYG : cabinet d'audit extra-financier en charge de la vérification des informations extra-financière du groupe DELTA.

POWER : L'outil digital utilisé pour consolider les informations extra-financière. L'outil dispose également d'un module dédié au suivi de l'outil d'évaluation RSE interne à DELTA

PREVIWASTE : L'outil digital utilisé par une entité de DELTA pour la gestion des déchets

Sommaire du récit (auto)ethno-dramatique

PROLOGUE.....	240
TROIS EXPÉRIENCES CRITIQUES RELATIVES À L'ACTIVITÉ DE MESURE EXTRA-FINANCIERE	242
EXPÉRIENCE CRITIQUE I – TENSIONS ENTRE LA MESURE EXTRA-FINANCIÈRE POUR L'INTERNE ET POUR L'EXTERNE	243
INTERLUDE : JE PILOTE, TU PILOTES, IL PILOTE, NOUS PILOTONS... ..	263
EXPÉRIENCE CRITIQUE II – TENSIONS DANS LA MESURE EXTRA-FINANCIÈRE POUR L'INTERNE : VERS DEUX MESURES INTERNES	267
EXPÉRIENCE CRITIQUE III – LE PARADOXE DE L'ARTICULATION ENTRE MESURES POUR L'INTERNE ET MESURES POUR L'EXTERNE.	289
EPILOGUE.....	ERREUR ! SIGNET NON DÉFINI.

Prologue

Julien est mon interlocuteur direct à la maison-mère de DELTA, il a la charge de consolider les différents reporting extra-financiers produits par les filiales puis d'élaborer la Déclaration de Performance Extra-Financière qui est notamment communiquée aux acteurs du marché financier et aux journalistes. Lors de nos échanges, Julien me fait souvent part de son agacement à l'égard du manque de pertinence des questions qui lui sont posées en retour. Aussi petites soient-elles, les lecteurs de la DPEF posent systématiquement des questions sur les moindres variations du bilan carbone. Il estime que ces questions ne sont pas pertinentes, car les variations ne sont pas toujours explicables.

Lundi 25 janvier 2021 (interaction 1)

JULIEN — En fait, on a arrêté de préciser si les objectifs de réduction des émissions de CO₂ étaient en absolu ou en intensité. Cela change selon les métiers du groupe et les investisseurs et journalistes ne le comprenaient pas. Pour te dire, une agence de notation nous a même demandé de retirer cette précision alors que c'est un élément de méthodologie déterminant. On peut très bien réduire en intensité, mais nos émissions totales peuvent continuer à augmenter. Donc ne pas faire cette distinction peut amener à des erreurs de compréhension.

MOI — Oui, ils ne veulent pas trop faire d'effort ! En plus, les méthodologies sont différentes au sein du groupe. Tu vois cette année, nous n'avons pas fait notre bilan carbone sur des données réelles, car on a préféré mobiliser les énergies sur la préparation du prochain reporting pour l'année prochaine qui sera beaucoup plus précis. On aura plus de données réelles.

JULIEN — Ah bon, mais vous avez fait comment alors ? Vous avez fait des estimations ?

MOI — Oui on a utilisé des ratios à partir des données historiques, en pondérant par la variation du chiffre d'affaires par exemple.

JULIEN — D'accord. Bon, ce n'est pas un problème ça, je ne vous demande pas de le faire tous les ans à partir de données réelles, car ce n'est pas une exigence réglementaire. Enfin, une fois de plus cela montre la pertinence des commentaires de tendance que l'on doit faire sur le bilan carbone. En fait, ils n'ont pas trop d'importance au niveau du groupe. Quand on consolide tout au niveau de la maison-mère, on ne peut pas vraiment bien expliquer la tendance. Donc, je veux présenter les chiffres d'une certaine manière, de sorte que les personnes qui lisent le bilan carbone n'essaient pas d'analyser les variations d'une année sur l'autre, car elles n'ont pas de sens. Le but c'est d'avoir les grosses contributions et non pas de regarder les variations. Un journaliste l'autre fois m'a dit « vous avez fait ça, mais pourquoi le bilan carbone baisse de 5% ? ». J'avais envie de lui expliquer ce qu'était vraiment un bilan carbone et le niveau d'incertitude. Ce niveau de variation ne veut rien dire et on ne peut pas l'expliquer. Cela ne veut rien dire, peut-être que l'ADEME a juste changé un facteur d'émission ou bien a révisé sa méthodologie. Ce n'est pas comme un outil financier, il ne faut pas chercher à analyser toutes les variations. Et puis à chaque fois cela nous amène dans des explications par des effets méthodologiques, on a changé ceci ou cela. C'est pour ça que nous avons choisi de présenter les chiffres en proportion de chaque métier dans le groupe plutôt que de présenter les émissions de chacun en valeur absolue.

Cette interaction avec Julien fait écho à de nombreux autres échanges que j'ai pu avoir avec les experts de la mesure carbone au sein de DELTA. Je découvre peu à peu que la mesure des émissions carbone présente certaines particularités qui m'obligent à modifier ma façon

d'appréhender la mesure et son usage. Nous souhaitons suivre les enjeux carbone de façon mécanique et rationnelle, mais les mesures dont nous disposons sur ce phénomène ne nous le permettent pas. Ce constat m'inquiète, car les experts internes du carbone semblent être les seuls à vraiment avoir conscience des particularités de cette mesure et de ses limites. Ce constat me conduit alors à me questionner sur la capacité de l'entreprise, et plus largement celle de notre société, à suivre les émissions CO₂. Alors que nous sommes politiquement en train de fonder notre modèle d'action pour gérer la crise écologique sur ces mesures, je me retrouve confronté à ses limites.

Dès lors, comment DELTA peut-elle centrer sa stratégie de réduction et sa communication sur la réduction d'une mesure qui semble aussi incertaine ? Si les variations du bilan carbone ne peuvent être appréhendées comme les signes d'une amélioration ou une détérioration de la performance, comment les membres de l'organisation parviennent-ils à suivre cette performance ? Comment parviennent-ils à identifier les dysfonctionnements et contrôler les leviers d'action ?

Chapitre 6 Trois expériences critiques relatives à l'activité de mesure extra-financière

Au sein de DELTA, les experts en charge de l'élaboration des règles de calcul des indicateurs extra-financiers se retrouvent tiraillés entre les demandes de mesure émanant des parties prenantes internes et externes de l'organisation. À travers le récit de trois expériences critiques, rencontrées au cours de mon expérience en tant que coordinateur central du reporting extra-financier (REF) chez DELTA, je propose de vous raconter l'activité de MEF des managers de cette organisation et notamment comment ils fabriquent les indicateurs extra-financiers.

La première expérience critique vise à poser les bases d'une réflexion sur les indicateurs en présentant les principales limites et tensions qui émergent lorsqu'une mesure est à la fois orientée vers des parties prenantes internes et externes à l'organisation.

Puis, lors de la seconde expérience critique, nous interagissons avec des managers impliqués dans le REF au niveau des Entités et des DOs pour comprendre comment ces derniers utilisent et souhaitent utiliser les indicateurs. Ces interactions vont faire émerger un certain nombre de conflits sur les choix de représentations. Nous verrons que l'indicateur donne lieu à une véritable bataille entre les managers, notamment entre ceux du siège et ceux des filiales.

Enfin, à travers la troisième expérience critique, nous plongeons au cœur de la fabrique des indicateurs extra-financiers en étudiant les dynamiques à l'œuvre dans ces batailles entre managers.

Expérience critique I – Tensions entre la mesure extra-financière pour l'interne et la mesure pour l'externe

Le nécessaire développement d'une mesure interne du carbone

En France, la réglementation oblige les sociétés françaises à reporter leurs émissions de CO₂ en réalisant un bilan de gaz à effet de serre (GES ou bilan carbone). Depuis 2022, en sus de cette obligation, une nouvelle réglementation énergétique (RE2020) est entrée en vigueur obligeant les entreprises de bâtiment à réaliser des études d'analyse du cycle de vie (ACV) dynamiques sur tous les nouveaux projets de bâtiment. Cette nouvelle réglementation fixe un plafond d'émission par m² à ne pas dépasser pour tout bâtiment neuf.

Janvier 2021 (Interaction 2) – Le bilan carbone est davantage une comptabilité carbone pour constater qu'un instrument de suivi des leviers d'action

Cela fait désormais plus de deux années et quatre campagnes de reporting que j'occupe le poste de coordinateur central du reporting extra-financier au sein de la direction Innovation et RSE au siège de DELTA. Depuis quelques mois, je remarque une très forte agitation et mobilisation de la direction générale sur le carbone. Or, malgré ma position de coordinateur central du reporting extra-financier, le reporting carbone a toujours été un sujet d'expertise géré par d'autres membres de l'équipe RSE dont Tommy. Ces derniers ont la charge de réaliser le bilan GES et de me transmettre les indicateurs finalisés avant la campagne d'audit annuelle. Le processus semblait être très bien géré de leur côté et j'étais trop pris par les autres indicateurs du reporting pour m'investir davantage sur ces mesures. Je n'avais donc, jusqu'à présent, pas eu l'occasion de m'intéresser plus en profondeur à ce pan du reporting. Cette récente et forte agitation sur le sujet s'est notamment manifestée lors des différents échanges avec les Entités⁵⁶, que ce soit lors de comités de reporting mensuels ou bien lors de nos interactions au quotidien. J'ai pu remarquer une certaine tension autour de la mesure du carbone lors des échanges entre Tommy, Brune et les directions RSE des Entités. Ces tensions se manifestaient par de nombreuses critiques à l'égard du mode de mesure choisi dans le cadre de la stratégie CARBONLINE et aux inquiétudes quant à la nouvelle stratégie et son nouveau mode de mesure. Au-delà de l'importance grandissante du sujet au sein de l'organisation et de la société, je sollicite donc Tommy pour mieux comprendre les enjeux autour de la mesure carbone. Il accepte avec plaisir de prendre une heure pour m'éclairer.

MOI — Tu peux m'expliquer ce qui se passe en ce moment sur le carbone, comment sommes-nous passés à la nouvelle stratégie carbone ?

TOMMY — Je vais déjà te dire ce qui existait quand je suis arrivé en 2019. Il y avait déjà une stratégie carbone, qui avait été mise en place depuis 2016 (Tommy fait référence à CARBONLINE). Il y avait un objectif de réduction de 20% à horizon 2030 par rapport à 2015. Dans cette stratégie, on mesurait les émissions évitées grâce à des actions vertueuses. On savait que cette stratégie carbone était bien sur le principe parce qu'elle était très vertueuse. Le bilan carbone te donne un aperçu des principales sources d'émissions, tu fais un état des lieux, c'est bien, mais il ne te permet pas de suivre ta performance carbone ni d'apprécier l'efficacité des actions vertueuses que tu mets en place pour réduire tes émissions. Donc un autre mode de mesure a été mis en place pour traduire les actions vertueuses en tonnes de

⁵⁶ Le terme « Entités » utilisé sur le terrain renvoi aux filiales de DELTA.

CO₂ évitées. Tu vois (*il me montre le fichier de suivi. cf. Figure 11*), les différentes Entités doivent alors nous remonter les actions qui ont été mises en œuvre pour réduire l’empreinte carbone et puis nous faisons le calcul des émissions évitées.

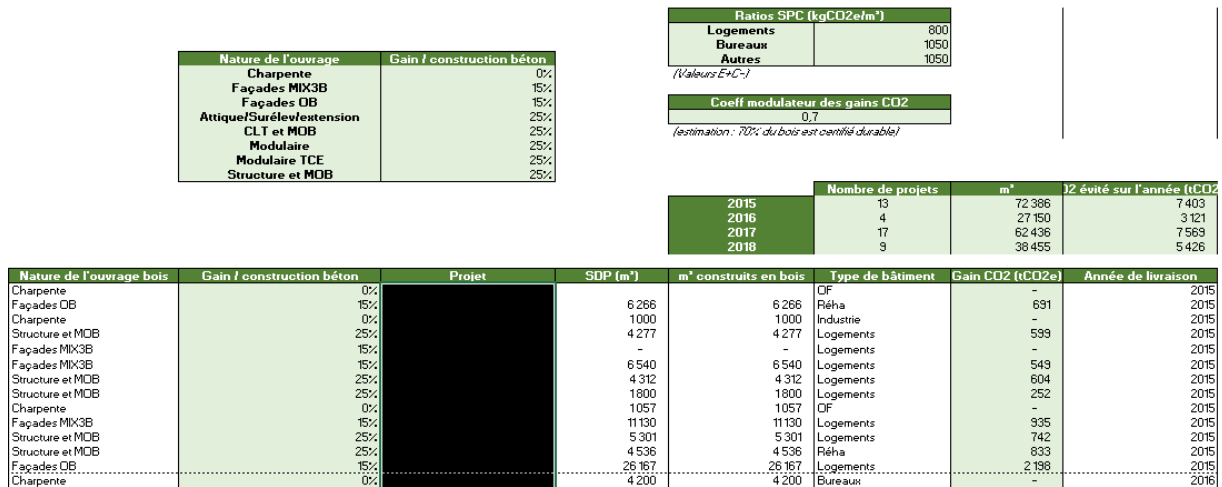


FIGURE 11 MESURE DES ÉMISSIONS ÉVITÉES PAR LE RECOURS À UNE VARIANTE BOIS

C'est la première fois que je vois ce tableau et je me trouve un peu noyé par les informations.

TOMMY — Mais c’était aussi très pénalisant en termes de remontée de datas parce qu’il fallait tout justifier. Concrètement, si tu choisis de couler du béton bas carbone plutôt qu’un béton traditionnel alors tu fais le calcul pour voir combien de tonnes CO₂ ton action a permis d’éviter. **Mais le problème c’est que tu te tires une balle dans le pied quand tu raisones en tonnes CO₂ évitées parce que tu dois toujours tout justifier et les actions vertueuses se limitent à ce qui est remonté alors que potentiellement dans le groupe il y a pleins d’autres choses qui sont faites et qui ne sont pas remontées parce qu’il n’y a pas la data pour remonter cette action.**

MOI — D’accord donc ça c’était avec CARBONLINE ?

TOMMY — Oui

MOI — D’accord je comprends mieux. Mais alors comment s’est fait le passage à la nouvelle stratégie ?

TOMMY — Oh tu es un peu au courant, mais je te la refais (*je suppose qu’il accepte, car il comprend que mon interrogation est liée à ma thèse. Je connais certains éléments, mais je ne suis pas autant informé que ce qu’il pense. Puis, ce qui m’intéresse est bien davantage sa façon de raconter les choses*). En fait, il y a eu une grosse impulsion de DELTA GROUP notamment parce qu’il y a une demande forte des investisseurs. Tu sais le mois dernier, ils ont organisé une journée spéciale pour présenter la nouvelle stratégie carbone aux investisseurs donc je pense qu’il y a une forte demande. Après chez nous, il y avait besoin de remobiliser, car si je te montre le bilan que j’ai fait depuis que la stratégie a été lancée (*il me montre le graphique. cf. Figure 12*) on n’a pas du tout atteint les objectifs.

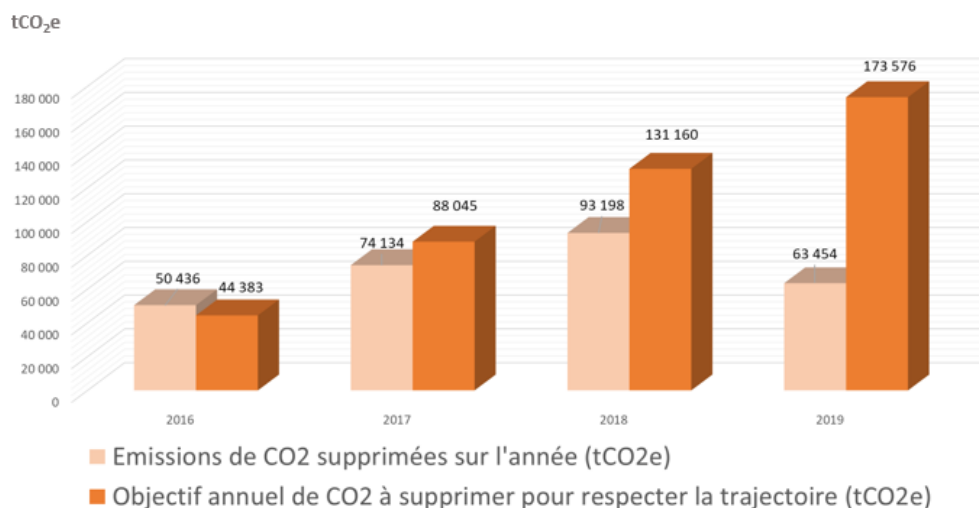


FIGURE 12 BILAN DES OBJECTIFS DE RÉDUCTION DES ÉMISSIONS CO₂

MOI (je découvre pour la première fois ce graphique et je réalise à quel point nous sommes loin des objectifs. Je n'avais pas conscience que la situation était si mauvaise) — Ah oui en effet, on est très loin ! Donc qu'est-ce qui a changé dans la nouvelle stratégie ?

TOMMY — Tu sais Brune⁵⁷ a une approche très transverse donc il y a eu une implication de tous les DG et des différentes fonctions support comme la direction achats, le matériel qui gère les engins utilisés sur les chantiers mais aussi la direction ingénierie ou la direction technique. Dans CARBONLINE on avait déjà des actions phares comme la construction bois ou le béton bas carbone mais là cette approche a été étendue et **on s'est moins focalisée sur la quantification directe des émissions. On est passé à un suivi d'actions phares avec des indicateurs sur les leviers d'action.** On a défini une quarantaine d'actions qui constituent la nouvelle stratégie climat et là je suis en train de préparer la scorecard pour suivre ces actions. Après, il y avait aussi des exigences fortes en termes de données carbone sur les scopes 1 et 2. Si tu veux le sens de l'histoire, c'est de suivre 100 % de ses consommations énergétiques. C'est le strict minimum qui doit apparaître dans ta stratégie climat si tu veux être un peu sérieux on va dire. Donc en ce moment, il y a tout un déploiement de moyens de mesure pour **suivre les consommations en temps réel** sur tous les projets par exemple. Cela va nous permettre d'avoir les données réelles de consommation.

MOI — Et donc quel est votre rôle dans cette nouvelle stratégie ?

TOMMY — Là, notre rôle en central est de suivre le déploiement, de donner l'impulsion dans chacune des filières contributrices et de les assister dans la définition et le suivi des leviers d'action. Puis, on doit rendre compte de cet avancement au COMEX.

MOI (je suis perplexe, comment peuvent-ils assister chaque filière alors que je suppose que chacune a des problématiques bien spécifiques) — Tu avais déjà une idée de ce qu'il fallait faire pour agir dans les différentes filières comme les achats par exemple ?

⁵⁷ Brune est la directrice RSE de DELTA, notre responsable hiérarchique à tous les deux.

TOMMY — Oui on le savait. Tu vois sur le carbone, on savait que si tu te focalises sur les données carbone qui sont à ta disposition tu ne vas pas agir, car **tu es dépendant de tes fournisseurs. Tu peux très bien ne jamais avoir de données carbone fiables si tu n'as pas les FDES⁵⁸ disponibles.** Or, tu as pourtant plein d'actions vertueuses à mettre en place. On savait qu'ils allaient partir dans la mauvaise direction. Mais, on a réalisé qu'il s'agissait d'un problème de compréhension de la comptabilité carbone. **Les acheteurs ne se rendaient pas compte que ce qu'ils achetaient ne pouvait pas se traduire en carbone dans le reporting du groupe** par exemple.

MOI — Ah oui, ils n'avaient pas conscience de ça ?

TOMMY — Non mais ils en ont vite pris conscience. On leur a demandé de faire un bilan carbone de leur lot.

MOI — C'est quoi un lot ?

TOMMY — Tu sais que les achats sont organisés en lot. Il y a par exemple un lot "menuiseries extérieures", un lot "câbles", etc. Ils sont spécialisés là-dedans pour choisir les fournisseurs et les produits qui seront utilisés sur les projets. Donc on leur a demandé de faire un bilan carbone pour avoir un état des lieux, savoir d'où ils partent. Mais pour un certain nombre de lots, tu n'as pas les données nécessaires pour le faire donc c'est impossible. Ils se sont heurtés à beaucoup de sujets data. Mais en fait pour nous, quand on écrit les feuilles de route, ce n'est pas le sujet.

MOI — Pourquoi ce n'est pas le sujet ?

TOMMY — C'est un sujet compta carbone. Si tu veux notre vision c'est : Ok tu as ton état des lieux data mais derrière cela ne t'empêche pas de mener des actions avec tes fournisseurs et d'agir. Tu peux avoir des *quick wins* dès maintenant sur des actions dont tu sais, que tu aies la donnée carbone ou non, que si tu pousses ton fournisseur à une part d'acier recyclée plus importante, tu le sais que ça va être moins carboné même si tu n'as pas la donnée pour le prouver. Encore une fois on retombe un peu dans la même idée qu'il peut être difficile d'avoir la preuve en compta carbone.

MOI — C'est quoi le problème avec la preuve ?

TOMMY — **Le problème c'est que si tu n'as jamais fait un bilan carbone tu ne peux pas te rendre compte que ta donnée carbone n'est pas un chiffre financier, ce n'est pas quelque chose d'arrêté, ça peut bouger à chaque fois que tu produis un chiffre.** Tu dois potentiellement expliquer comment tu l'as produit, ce n'est pas un chiffre de facture où c'est factuel et ça s'arrête là. Donc dans la vision de la plupart des gens (*il s'arrête quelques secondes*). Même si là justement l'enjeu dans la stratégie était de former le comité de management (COMAG), de leur faire comprendre ce qu'est la compta carbone. **Ce n'est pas une donnée financière et ce n'est pas forcément là où on doit perfectionner notre compta à tout prix, l'enjeu n'est pas là.** Donc la justification devient compliquée si à chaque fois que tu produis un chiffre tu dois expliquer comment tu l'as compté, le degré d'incertitude, etc. Donc

⁵⁸ « Une FDES est un document normalisé qui présente les résultats de l'Analyse de Cycle de Vie d'un produit ainsi que des informations sanitaires dans la perspective du calcul de la performance environnementale et sanitaire du bâtiment pour son éco-conception. » [FDES \(Produits de construction\) - Inies](#)

il n'y a pas de thermomètre commun (*Je faisais le même constat pour les autres mesures dont je m'occupe dans le REF. Il y a un silence pendant quelques secondes, nous semblons tous les deux conscients et désarçonnés par ce constat*) pour mesurer une réduction carbone fiable.

MOI (*je ne comprends pas pourquoi son calcul n'est pas fiable. Je veux aussi lui montrer que je connais un peu le sujet*) — Mais tu as les facteurs d'émissions pourtant ?

TOMMY — Oui les facteurs d'émissions mais d'une entité à l'autre ça ne va pas être les mêmes. En fait si tu veux le problème c'est, comment t'expliquer ça (*il s'arrête quelques secondes, il semble chercher comment formuler ses propos pour que je comprenne le problème*). Par exemple, prenons les câbles où il n'y a pas de facteurs d'émissions disponibles mais il y a un ratio monétaire. On va te dire, selon les matériaux qu'il y a dans le câble, ça va peser X en carbone quand tu achètes 1 000 euros de câbles. Tu vois bien que tu ne peux pas comparer une évolution d'émissions avec ce facteur d'émissions là contre une émission de béton où tu sais précisément ce que cela pèse en carbone quoi. En fait ce qui est compliqué c'est que la compta carbone elle ne peut pas prouver tous les efforts dans le cas où tu n'as pas les données disponibles.

Je ne sais pas comment réagir à ce constat et j'ai une question qui me taraude depuis le moment où il a indiqué que le chiffre carbone n'était pas un chiffre financier. J'hésite à lui poser la question, car cela viendrait à changer de sujet. Mon hésitation se manifeste par quelques secondes de silence.

MOI — Tu évoquais la distinction entre la compta financière et la compta carbone, tu disais que ce sujet venait sur la table quand tu discutais avec d'autres personnes qui sont plutôt habituées à la compta financière. Qu'est-ce qui change en fait ?

TOMMY — Alors déjà ce qui change c'est qu'à chaque fois que tu prends une donnée carbone, le facteur d'émission peut concerner tout ou une partie du cycle de vie. Si ton DG te demande : « Tiens, fais-moi une modélisation sur l'électrification de la flotte de véhicules. » Tu prendras comme hypothèse que toute notre flotte est électrique et tu feras une comparaison avec nos consommations actuelles avec nos véhicules thermiques. Tu vas lui dire très bien je vais te faire ça. Je vais prendre ton hypothèse, je vais te dire qu'un véhicule vert c'est 60g de CO₂ par km, etc., et je vais faire ton calcul. Mais pour que le chiffre soit vraiment parlant, tu dois prendre en compte les émissions de la fabrication du véhicule, tu ne peux pas juste prendre en compte les émissions d'un véhicule essence versus un véhicule électrique. Tu dois prendre en compte le poids du véhicule, la gamme, le type de batterie, etc. Donc potentiellement tu peux faire dire n'importe quoi à ta modélisation en fonction de ce que tu prends en compte ou pas. Tu peux dire à postériori : là je considère une utilisation sur 10 ans versus une utilisation sur 20 ans.

Tu vois ce genre d'exemple là où on te demande des faits, on te demande d'être factuel et mathématique alors que le gros du sujet c'est que la compta carbone n'est pas une science exacte, c'est en perpétuelle évolution, les facteurs d'émissions évoluent. Donc déjà quand on te demande de faire une comparaison par rapport à l'année dernière, il faudrait que tu fasses la comparaison à iso facteur d'émission mais c'est faux, car tu sais que ton facteur d'émission se précise.

MOI — Que veux-tu dire par il « se précise » ?

TOMMY — C'est actualisé régulièrement, le fournisseur va refaire une étude parce qu'il a modifié un peu son processus. Ou alors tu avais une valeur par défaut et qui est maintenant

remplacée par une vraie valeur. Tu as des valeurs par défauts qui sont ultra-pénalisantes donc ça pousse le fournisseur à produire une vraie donnée en fait.

MOI (*je le trouve naïf. Il semble croire que la comptabilité financière est simplement factuelle*) — Oui mais attends par exemple sur la donnée financière, tu as bien des variations de taux de change, tu as les choix de durée d'amortissement. Par exemple on dit que l'amortissement du véhicule se fait en 5 ans mais c'est un choix, ça pourrait être 10 ans.

TOMMY (*laisse un blanc de 5 secondes avant de réagir*) — Ouais mais ton euro n'a pas 20% d'incertitude tu vois (*je reconnais que son argument est bien trouvé dans le cadre de cette joute verbale, nous rions tous les deux*). Tu parles du taux de change mais pour la conversion tu as tout l'historique des cours (*il semble avoir trouvé le fil pour démonter mon objection*). Pour le coup c'est factuel et mathématique. Alors qu'en carbone c'est plus d'hypothèses et de périmètres pris en compte.

MOI (*mon objection mise de côté, je me demande si cela s'explique par une différence de complexité*) — Parce que tu as plus d'informations qui entrent en ligne de compte pour aboutir à cette donnée-là ?

TOMMY — Ouais en fait tu as toute une méthodologie propre à chaque calcul CO₂. Je peux te donner un autre exemple, le bilan carbone que l'on fait actuellement sur ECOCO2⁵⁹ peut te donner une certaine valeur du bilan carbone selon une méthodologie compatible avec la méthodo ADEME. Je te passe les détails, on disait que c'était le principe de Pareto. On disait aux projets, tu me remplis cette liste de matériaux et puisque je sais qu'avec cette liste je couvre 80% de l'empreinte d'un bâtiment, je complète au ratio et ça me fait une certaine valeur. Donc ça te donne une valeur fiable selon ta méthodologie, ça te fait un thermomètre commun pour comparer d'une année sur l'autre vu que tu as toujours la même méthodo. Mais si tu veux comparer avec le bilan carbone d'un bâtiment des concurrents, tu ne pourras pas le faire. Ce ne sera pas du tout les mêmes ordres de grandeur, ce ne sera pas du tout la même méthodo, ce ne sera pas les mêmes facteurs d'émissions. Par exemple, sur un sujet comme les déplacements professionnels, si ALPHA compte des kilomètres et toi tu comptes des litres, déjà c'est mort ! Ou bien si toi tu comptes tes immobilisations bâtementaires sur 10 ans et eux ils comptent sur 5 ans, c'est mort.

MOI (*j'entends qu'il pointe du doigt l'absence de normalisation. C'est un sujet qui est déjà bien connu, mais ce n'est pas ce qui m'intéresse*) — Par contre toi tu sais en interne si tu t'es amélioré ou pas ?

TOMMY — Oui. Si tu fais ECOCO2, **ça te donne un thermomètre commun, mais c'est le tien et c'est ta méthodologie propre et en aucun cas ce n'est comparable avec une quelconque autre donnée.**

MOI — Et est-ce que ça pose un souci aux dirigeants, au COMEX ou au COMAG ?

TOMMY — Bah ça peut poser un souci quand le COMEX te demande de réduire de 30% le bilan carbone (*il fait référence à l'objectif de la stratégie climat*). Alors si c'est le bilan carbone sur la méthodologie ECOCO2 et tu gardes la méthodologie ECOCO2 tu vas faire un certain moins 30 %. Mais si tu prends le bilan carbone issu des ACV RE2020, mathématiquement ton

⁵⁹ Outil de comptabilité carbone interne.

bilan carbone explose puisque tu comptes plus de choses. Donc ton moins 30%, ce n'est plus la même chose.

MOI — Donc là, comment avez-vous défini le moins 30%, sur quelle base ?

TOMMY — C'était l'année de référence 2019 avec les méthodes ECOCO2 en 2019.

MOI — Donc là vous vous engagez jusqu'en 2030 avec cette méthodologie-là ?

TOMMY — Bah ouais, mais le problème c'est que l'année prochaine, il n'y a plus ECOCO2 pour le bâtiment avec la réglementation RE2020, ils vont directement faire les ACV dynamiques sur tous les projets. Il y aura donc tout un tas de modalités de calcul et d'autres facteurs d'émissions, etc. On sait déjà que l'empreinte carbone va être multipliée par 2. Et puis il y aura des facteurs d'émissions mouvants dans le temps aussi donc c'est un casse-tête quoi (*pause*), on ne pourra plus garder 2019 comme année de référence. On va devoir faire un recalcul de l'année de référence. Alors je ne sais pas comment on va faire (*pause*). Mais tu vois le moins 30% ne veut rien dire. Il suffit que tu changes ta méthode et tu arrives au -30% sur tes scopes 1 et 2. Regarde avec les mines (*il fait référence à un cas négocié avec les auditeurs où j'étais dans les boucles de mails*), on a déplacé une part des émissions du scope 2 au scope 3, car contractuellement nous n'avions pas la responsabilité des engins donc toutes les émissions liées au carburant, qui sont énormes, passent en scope 3.

MOI — Ah oui et le -30%, c'est un engagement à méthode constante ?

TOMMY — C'est un engagement à méthode constante mais on ne sera pas capable de recalculer l'année 2019. Ça c'est déjà tout vu, il est impossible que l'on demande à tous les projets bâtiments de faire à posteriori une étude réglementaire RE2020 sur tous les projets passés en 2019. Donc tu auras peut-être un gros ratio à l'activité pour reconstituer une année 2019.

Plus largement on a fait partie d'un groupe de travail avec l'ADEME et toutes les fédérations professionnelles qui ont essayé de faire des trajectoires sectorielles en carbone ont échoué. En fait, tu te rends compte que c'est impossible, car il demande à combien tu es en scope 1 et 2, en scope 3. Mais personne ne compte de la même manière donc tu ne peux pas comparer les entreprises entre elles donc tu ne peux pas faire une trajectoire sectorielle non plus.

MOI — Là il y avait ALPHA, SYGMA⁶⁰ au groupe de travail ? Vous compariez vos méthodes ?

TOMMY — Bah ouais, eux ils comptent par m², nous, on compte par centre d'imputation. Enfin tu vois c'est impossible.

MOI — Et vous ne trouviez pas de consensus là-dessus quand vous discutiez ?

TOMMY — La seule manière de faire une trajectoire sectorielle c'est que l'ADEME fournisse l'outil de bilan carbone et qu'il soit harmonisé pour tout le monde avec les mêmes règles partout sauf que non (*rires*), parce que le bilan carbone il s'adapte en fonction des données d'activité que tu peux fournir, les données que tu peux avoir, les hypothèses que tu prends, des méthodes que tu suis parce que tu as plein de méthodes de bilan carbone différentes.

⁶⁰ Principaux concurrents de DELTA

MOI — Et là du coup le fait qu'en 2020 tu ne puisses pas avoir la même base pour mesurer le bilan carbone des bâtiments, tout le monde en est conscient ?

TOMMY — Ah bah oui, nous ce sont des alertes permanentes que l'on a faites à Diane ou à Brune. De la même façon, est-ce que l'on prend un objectif en intensité ou en absolu ? Tu vois, on a toujours dit les pour et les contre sur cette histoire d'année de référence.

MOI — Et qu'est-ce qu'ils ont dit ?

TOMMY — Il faut sortir un objectif dans tous les cas ! Mais l'objectif aurait pu être moins 70%, ça n'aurait rien changé.

MOI — Comment ça ?

TOMMY — Tu vois dans la stratégie carbone, on a un objectif de réduction de 30% de notre bilan carbone. Moi, on m'a appris ça en école d'ingé et toi sûrement aussi dans ton master, un objectif ça doit être SMART, spécifique, mesurable, réaliste et mesurable dans le temps, etc. *(il fait une pause)*. Le moins 30, c'est sorti du chapeau. À part les modélisations que j'ai pu faire pour voir si à partir des initiatives dont on dispose aujourd'hui, on pourrait potentiellement atteindre les moins 30%, à part ça, c'est sorti du chapeau hein !

MOI *(étonné)* — Ah oui le moins 30 a été décidé comme ça ? Par qui ?

TOMMY — Bah le moins 30, nous n'avons rien eu à dire dessus. Je ne sais pas comment ça a été décidé d'ailleurs *(nous rions tous les deux. Je ris, car c'est assez récurrent. Cela fait écho à d'autres situations où j'ai l'impression que la direction prend ses décisions seules sans se justifier ni vraiment écouter l'avis des personnes travaillant sur le sujet)*

MOI — Est-ce le COMEX qui est arrivé comme ça et a dit : "On prend 30 ?"

TOMMY — Je ne sais pas, ils ont regardé les concurrents, mais c'est encore exactement la même problématique. Tu vois, tu te dis tu es à moins 30% sur ton scope 3a, mais tu n'as pas les données sur tes lots prioritaires. Tu n'as pas les données carbone pour justifier que tu es à moins 30, tu es obligé de prendre des hypothèses, des ratios, des machins. Donc dans tous les cas tu peux dire moins 30, moins 40 *(il se met à souffler, il émet un son avec la bouche fermée qui fait vibrer ses lèvres. J'interprète cela comme une manifestation de son état désabusé)*, peu importe. On arrive à fournir des chiffres en carbone et eux, ils se disent, ah bah c'est bon on peut mettre un moins 30 et on pourra le mesurer *(il semble lassé comme si les directeurs venaient s'accaparer leur travail sans comprendre les enjeux)*. Sauf que non, on ne pourra pas mesurer la baisse en absolu du bilan carbone parce que parfois il y a des facteurs d'émission qui n'existent pas, on utilise des ratios. Et puis quand on s'engage à réduire nos consommations d'énergie, on prend un engagement sur un chiffre que l'on n'a pas. Oui il y a la volonté de mettre des armoires connectées partout sur les chantiers pour récupérer les consommations automatiquement, mais ce n'est pas encore fait.

MOI — Donc pour toi, le moins 30, tu te dis que c'est ce qu'on vise en termes de stratégie d'entreprise, mais derrière...

TOMMY *(intervient en coupant la parole)* — Pour moi le moins 30 ne veut strictement rien dire *(il arbore un sourire sans en dire plus)*.

MOI — Donc au niveau de la stratégie tu te dis que l'on avance et puis on verra si on arrive à moins 30 ou pas ?

TOMMY (*laisse quelques secondes avant de répondre*) — Si tu veux le problème, je vais te dire, c'est que le schéma de base c'est : étape 1, tu as une comptabilité carbone figée, stable et que tu considères fiable et qui va être ton thermomètre commun pour toute la suite. Parce que le choix de ta méthodologie de bilan carbone est conditionné par ce que tu veux en faire. Si tu veux faire un bilan carbone pour communiquer simplement tes chiffres à l'international, tu prends le GHG protocole, voilà tu as une certaine méthodo, ça te donne un certain chiffre, c'est reconnu internationalement. Tu veux avoir un plan d'action de réduction derrière et tu es une entreprise française ? Là tu vas prendre la méthodologie bilan carbone ADEME avec une certaine méthodo etc. Tu veux intégrer ça dans ton SME, tu vas prendre une autre méthodo. Et voilà, ta compta carbone, elle conditionne tout le reste derrière. Donc normalement l'étape 1 c'est, je fais ma compta carbone fiable, pérenne et stable. Et étape 2 (*pause*) en fonction de mes postes et de mes émissions et de ce que je suis en mesure de compter et de justifier, je fais une stratégie en conséquence. (*pause*) C'est exactement pour ça que CARBONLINE avait été choisi, c'était justement de **s'extraire du bilan carbone, de la baisse du bilan carbone en absolu (*pause*). Et se dire que nous n'allons pas mesurer la baisse absolue du bilan carbone, mais plutôt mesurer des actions vertueuses ciblées. Donc là tu décorrèles complètement la stratégie de ton bilan carbone**, mais au moins c'est clair, alors que là ça devient un peu hybride tu vois.

MOI (*je prends quelques secondes pour réfléchir avant de réagir pour être sûr de bien comprendre le problème*) — Donc l'objectif de CARBONLINE était de se détacher de la mesure du bilan carbone et de ses variations pour trouver un autre moyen de mesurer les actions vertueuses ?

TOMMY — Oui si tu veux prouver que tu avances en mesurant une réduction carbone, tu es obligé d'avoir le thermomètre commun sur toutes tes actions et de tout compter, mais on a vu la limite de cette approche. Néanmoins, tu peux compter en termes plus qualitatif où il n'est plus du tout question de data. Tu peux savoir ton pourcentage de véhicules verts, tu le sais sans avoir le bilan carbone de ton véhicule.

MOI — Ah oui ce que tu veux dire, c'est que tu ne cherches pas forcément à mesurer des émissions en fait ?

TOMMY — Exactement, surtout sur les sujets où ce sont des collaborateurs balbutiants sur la comptabilité carbone. Parce qu'un certain nombre pensait de la façon suivante : « j'ai cette obligation de mesurer mon CO₂. Je vais quantifier l'effet de mes actions avec le bilan carbone. Mes actions vont se voir dans la mesure du bilan carbone. » Mais si tu ne peux pas mesurer le bilan carbone de ton lot, tu ne verras pas tes efforts en fait ! Donc ça c'est vraiment ce qu'on essaye de leur apporter en disant, on peut voir vos efforts sans s'en remettre au bilan carbone de vos matériaux.

Donc bien sûr, c'est important de pousser les fournisseurs à fournir des données environnementales sur leurs produits, je ne dis pas le contraire, ça fait partie de la feuille de route des acheteurs. Mais l'essentiel pour nous c'est l'action vertueuse.

MOI — En soi, par exemple même si tu n'as pas la FDES d'un produit d'un fournisseur, tu peux quand même mettre en place des actions et sentir un progrès ?

TOMMY — Ouais, on trouve des indicateurs pour mesurer la performance d'une action. Plutôt que ce soit quantitatif, ça peut être plus qualitatif. On va leur demander quels sont tes leviers ? Qu'est-ce que tu as la capacité de faire, toi sur ton périmètre maîtrisé ? Cela veut dire que

je peux influencer mes fournisseurs sur ça, je peux proposer aux chantiers des variantes sur tel et tel matériau en leur faisant des tableaux comparatifs d'impact carbone ou non. Et donc là nous on va essayer de leur donner des inputs pour dire voilà, sur telle action tu pourrais avoir tel KPI⁶¹ qualitatif et tel KPI quantitatif. Par exemple, tu peux mettre des critères carbone dans la sélection de tes fournisseurs et donc lui ça va peut-être activer chez lui la proposition de variantes de produits, faire des variantes sur le fret, améliorer la performance de son usine. Tu peux suivre le nombre de fournisseurs engagés dans une démarche bas carbone, suivre le nombre de chantiers qui ont mis en œuvre telle variante sous nos prescriptions, l'utilisation de gaines recyclées sur les câbles, etc.

MOI — Oui et pourtant si tu mets des gaines recyclées tu ne vas pas avoir de données carbone.

TOMMY — **Ouais tu vas avoir 0 données mais tu sais que c'est mieux que le produit que tu avais avant.**

MOI — Tu le sais parce que tu te dis que c'est du recyclé donc c'est mieux ?

TOMMY — Oui c'est du bon sens même si, si tu veux être tout à fait précis, il faut vraiment aller regarder derrière comment c'est fait hein, bien sûr si ta gaine recyclée vient du Turkménistan et que ça vient jusqu'en France ou si c'est importé de je ne sais d'où, ce n'est peut-être pas mieux.

MOI — Donc ça du coup ça a été mis en place ?

TOMMY — Oui donc c'est pour ça qu'on est passé d'une mesure des émissions évitées qui exigeait d'avoir les données à une approche par leviers d'action. On a rencontré tous les acheteurs en demandant qu'est-ce que toi tu as la capacité de suivre sur des actions concrètes.

MOI — Donc la démarche est de sortir du CO₂ pur en fait ?

TOMMY — Donc sortir du CO₂ pur même s'il peut y avoir des lots où tout est parfait, tous les fournisseurs fournissent les données et là tu peux mesurer avec précision ce que tu fais. Mais c'est loin d'être toujours le cas. Donc sortir du CO₂. Et tu vois le CO₂ déjà intrinsèquement tu peux déjà partir avec 20% d'incertitude en tête cash ! Tous les facteurs d'émissions ADEME disponibles, la base carbone, etc. Tout ce qui fait foi, il y a minimum 20% d'incertitudes, minimum !

MOI — C'est intéressant, car je n'avais pas du tout conscience de ça. Le fait de mesurer leurs actions, qu'est-ce qu'ils en pensent les acheteurs ?

TOMMY — Bah les acheteurs ils sont plutôt rassurés en fait car justement ils disaient « on manque de données environnementales ». Donc ils étaient inquiets de ne pas pouvoir rendre compte en fait. Donc là ils se disent : très bien si ce sont des KPIs de cet ordre-là, j'aurais la capacité de vous fournir annuellement l'avancement sur tel et tel sujet.

MOI — Ok, ça te permet de sortir du problème de data.

TOMMY — Voilà, le manque de data n'empêche pas l'action, voilà le maître mot.

⁶¹ Key Performance Indicator.

Rendre compte de ces mesures à l'externe

Cet échange avec Tommy apporte quelques réponses à mes premières questions. Je comprends que les mesures du bilan carbone ne constituent pas un moyen efficace pour stimuler et gérer les actions de réduction des émissions au sein de l'organisation. Pour effectuer ce suivi, un autre mode de mesure que le bilan carbone a été développé. Ce dernier doit permettre de suivre les leviers de réduction de l'empreinte carbone totale de DELTA, mesurée par le bilan carbone. Je vois ici une porte de sortie. Le bilan carbone n'est peut-être pas parfait, mais d'autres mesures existent au sein de l'organisation pour aider les managers à suivre la baisse du bilan carbone publié par l'entreprise. Il semble donc encore possible d'engager une vraie réduction en mettant en place un suivi de plusieurs actions phares. Ces différentes actions sont suivies par les instances dirigeantes au moyen d'une « scorecard » dédiée. Quelques semaines plus tard, le travail initié avec les différentes directions transverses (achats, IT, matériel, etc.) est présenté par Tommy en comité de reporting extra-financier devant les responsables RSE des différentes Entités.

Février 2021 (Interaction 3) – La communication externe vient modeler les mesures de suivi interne

TOMMY — Je reviens sur la structure globale de la scorecard (projetée un tableau. Cf. Figure 13).

	KPI	Objectif	Axes Groupe	KPI perf	Objectif	Référence	Année N	KPI pilotage	Objectif	Référence	Année N	Actions
1												
2	Scopes 1&2	kgCO2e/k€	-40%	Réduire les déplacements des collaborateurs	kgCO2e/collab.an	/		% véhicules verts	90%			Introdu
3								nb crédits mobilités	TBD			Dévelop
4								kgCO2e/an vols France	-80%			Réduire
5								kgCO2e/an vols Inter.	-50%			Réduire
6								KPI entités				Actions
7												
8								TBD (% électricité verte ?)				Sourcer
9				Réduire les consos des chantiers et sites	kgCO2e/k€	/		KPI entités				Actions
10												Nouvel
11								TBD (matériel ?)	TBD			Expérim
12												Matérie
13				Consos des agences et sièges ?	kgCO2e/m².an	/		KPI entités				Actions
14												
15												

FIGURE 13 RÉCAPITULATIF DES ACTIONS DE RÉDUCTION À SUIVRE

On a le scope 1 et 2 et le KPI global avec l'objectif groupe de réduction à moins 40%. Pour atteindre cet objectif, on a différents axes comme le déplacement des collaborateurs. Pour cet axe on a un gros KPI de performance qui est le kilogramme de CO₂ par collaborateur et par an. On va y retrouver plusieurs actions pour voir comment on fait baisser l'empreinte carbone de nos collaborateurs qui se déplacent. C'est à la fois en jouant sur la flotte de véhicule donc c'est là où on aura les indicateurs type % de la flotte de véhicules verts, le crédit mobilité, etc. Mais c'est aussi en jouant sur les vols, là où il y a un objectif de -80% de réduction sur les vols France et -50% sur les vols à l'international.

Donc à la suite d'un point avec YMN⁶² (prononce les lettres de l'acronyme) qui voulait aller plus loin sur un certain nombre de sujets, il voulait que DELTA prenne un engagement fort sur

⁶² Yves Monnade est le PDG de DELTA.

plusieurs sujets. Il a par exemple fixé un objectif de 90% de véhicules verts dans la flotte ou une réduction de 80% des vols à l'international à horizon 2030.

RENÉ — Attends, attends pour moi le sujet des flottes de véhicules, cela devrait être un KPI de pilotage. Ton KPI de performance, c'est la somme de tous les CO₂ issus de tous les déplacements qui vont être les vols, les vols intérieurs en France, les vols à l'international, les déplacements en train, etc.

TOMMY — Oui, on prend tout cela en compte, les litres de carburants, les déplacements des avions et le train, etc. On n'a juste pas de KPI sur les déplacements en train, car il n'y a pas d'objectif de réduction dessus alors qu'il y en a sur l'avion et la flotte de véhicule. Parce que le sujet est bien de réduire les litres consommés par la flotte. Comment tu fais ça ? En mettant des véhicules verts ! Il faut bien distinguer la performance et le pilotage.

ROSE — D'accord, mais je trouve que l'on va loin sur les indicateurs de pilotage suivis au niveau de DELTA. Je veux bien que l'on fasse du reporting pour DELTA ok, mais cela ne nous sert pas, car on va choisir d'autres leviers d'action. Enfin, je veux juste faire savoir que c'est un travail supplémentaire pour nous.

RENÉ — Oui, le pourcentage de véhicules verts, je veux bien comprendre que ce soit un KPI de pilotage au niveau DELTA, car c'est la direction des achats qui a une politique centrale sur les véhicules de fonction qui s'applique à toutes les Entités. Mais le reste, est-ce vraiment quelque chose que tu as besoin de suivre et remonter à l'échelle DELTA ? Pour moi non, ce sont les Entités qui doivent choisir leurs leviers pour contribuer à réduire le total des émissions sur le scope 1 et 2.

TOMMY — Oui, mais on a un engagement de groupe qui va être affiché en externe sur la réduction de 80% des vols en France donc il faut bien qu'on puisse suivre ça au niveau DELTA.

RENÉ — D'accord donc en fait, **les objectifs ce sont les engagements publics de DELTA ?**

JÉRÉMY — Nous, par exemple, on n'a pas des masses de vols en France, donc ça n'a pas beaucoup d'intérêt de suivre cet indicateur.

ROSE — Enfin moi je trouve ça quand même dangereux d'annoncer des trucs. C'est ambitieux, c'est très bien, mais annoncer ces objectifs alors que des réorganisations se préparent...

RENÉ — C'est une bonne patate chaude donnée à son successeur (*ils font référence au changement de PDG qui est annoncé*).

LÉONARDO — C'est ça, à un moment, il faut aussi pouvoir les calculer, de manière fiable, de manière régulière sans développer des usines à gaz de partout, ça c'est toujours le même problème.

RENÉ — Typiquement quand tu fais un engagement, tu dis – 40% sur le total, c'est un engagement communiqué et affiché, ça laisse de la manœuvre après on ne va pas trop te chercher des poux, car on sait que c'est incertain comme calcul. Si tu fais des engagements sur des actions très précises comme ce que tu évoques, tu donnes le bâton pour te faire battre dans x années.

TOMMY — Peut-être, mais c'est comme ça que ça va avancer. Le – 40% sur les scopes 1 et 2, il est impossible à suivre, c'est soumis à trop de variations, tout le monde pourra nous dire, nous on a fait -15 parce que ceci et nous on a fait +25 parce que cela et on aura tous de très

bonnes raisons et ce sera de très bonnes raisons, mais ça, ce ne sont pas des indicateurs de pilotage.

RENÉ — Je te parle de la communication extérieure. C'est évident en interne, on est tous en train de se fixer des indicateurs de pilotage pour que ça avance. Mais c'est plus le côté communication en externe sur lequel je mets un gros *warning*.

TOMMY — Oui, on verra ce qu'on communique réellement à l'extérieur. Là on parle de la scorecard, la scorecard c'est pour nous en interne. Est-ce qu'on va dire la semaine prochaine, moins 80 % sur le périmètre France, je ne sais pas, peut-être, mais on n'a pas encore décidé ça.

En assistant à cette réunion, je constate que le problème est plus compliqué que la simple articulation du bilan carbone comme mesure pour l'externe et d'un tableau de bord d'indicateurs de suivi des leviers d'actions pour l'interne. Il y a un problème relatif à l'articulation de ces deux mesures. Les mesures qui étaient pour l'interne se retrouvent diffusées en externe avec des engagements formels. Dès lors, ces mesures qui doivent être consolidées deviennent alors communes à toutes les filiales du Groupe. Ainsi, les filiales se voient imposer de nouvelles mesures par le siège. Ces mesures s'avèrent parfois incompatibles ou redondantes avec les mesures et objectifs développés à leur niveau.

L'objectif initial visé par la création d'une mesure pour l'interne - stimuler et gérer l'action - n'est-il pas perdu de vue ?

Vers la conformité externe au détriment du suivi interne

Quelques mois plus tard, l'outil ECOCO2 a été abandonné pour la nouvelle campagne de reporting. Chaque projet de bâtiment doit désormais réaliser une ACV dynamique pour réaliser son bilan GES. Ce dernier ne repose désormais plus sur des estimations ou des ratios, mais sur les données réelles des flux de matières traduits en CO₂ avec les ACV. Pour répondre à ces nouvelles exigences, un vaste plan est alors mis en place en vue d'améliorer l'exhaustivité et la fiabilité des données nécessaires à la réalisation du bilan GES. Je suppose que le passage à un suivi des émissions carbone à partir de données réelles plutôt que d'estimation est une avancée puisque cela devrait permettre de mieux apprécier les effets des actions mises en œuvre. Pour comprendre les enjeux autour de ce changement, je prends contact avec René qui est expert de la mesure carbone depuis plus de 10 ans au sein de DELTA. René est aujourd'hui responsable carbone au siège d'une Entité.

Septembre 2021 (Interaction 4) – Un besoin de comparaison qui dénature les instruments d'aide à la décision

MOI — Tu peux m'expliquer ce qui change avec la RE2020 ?

RENÉ — Aujourd'hui, la réglementation exige que l'on réalise des ACV sur les projets et que l'on définisse, en gros, une valeur fixe de kilowattheures par mètre carré que l'on ne doit pas dépasser. Là on arrive aux limites du système. Je trouve qu'on dénature un peu l'ACV.

MOI (*coupe, je suis interpellé par le mot qu'il utilise. Qu'est-ce que serait la « nature » de l'ACV ?*) — Dénaturer ? Qu'est-ce que tu veux dire par là ?

RENÉ — Premier point, quand tu fais une ACV, tu fais un calcul en fonction de plein de facteurs. Donc même s'ils essaient de verrouiller avec plein de modulations en fait si tu veux gruger, tu peux mettre des trucs de côté que tu ne comptes pas, etc. Donc puisqu'il y a pas mal d'incertitudes, le fait que tu dépasses ou non le seuil réglementaire peut ne pas du tout être

lié au fait que ta conception soit bonne, mais juste aux éléments que tu as pris en compte ou pas dans ton calcul. Initialement quand je faisais ces études, il y a quelques années, l'objectif était de montrer l'impact d'une variante, montrer l'impact de mettre du PV⁶³ par rapport à un système chaudière ou bien de changer une façade par exemple. Je regardais l'impact sur les différentes thématiques. Aujourd'hui on ne parle que carbone, parce qu'il n'y a qu'un seuil carbone dans la réglementation. Mais l'idée de ces méthodologies, c'est bien d'être sur tout le cycle de vie, donc c'est pour éviter les transferts de pollution du type : j'ai gagné au début en changeant mon processus industriel, mais le recyclage est détérioré à la fin. Donc finalement tu as un transfert du début sur la fin. Ou bien, je réduis mes consommations d'énergie parce que j'ai changé un truc dans mon four donc je baisse le CO₂ ou l'énergie, mais j'augmente ma consommation d'eau pour refroidir. Donc c'est quand tu fais plusieurs indicateurs, tu peux voir les transferts de pollution de thématique à thématique, ça c'est la philosophie. Aujourd'hui on ne le fait plus du tout ça parce que la réglementation nous dit : vous avez ce seuil carbone, *basta*. Tu fais ton calcul, si tu es en dessous, terminé, tu es tranquille.

MOI — Parce que là dans la réglementation qui exige des ACV, il y a des seuils uniquement liés au carbone. Et donc les autres dimensions que tu traitais qui relevaient de la performance multicritère, ce que tu défends j'ai l'impression, ne sont plus pris en compte ?

RENÉ — Évidemment, c'était l'idée et c'est aussi ce que défendent tous les industriels qui vendent la complexité des ACV avec leur FDES. Ce n'est pas l'idée de faire du monocritère, il faut normalement faire ces études sur tout le truc. Et donc à l'époque, dans les premiers appels d'offres, j'avais toute une trame de résultats que je proposais. Tu avais les diagrammes radar ou toiles d'araignée, tu pouvais dire sur cet aspect-là on gagne, là on perd. Alors à la fin des courses, on ne savait jamais trop dire ce qui était parfait ou ce qui ne l'était pas parce que ce n'est souvent jamais tout blanc ou tout noir. Voilà, c'était la complexité hein forcément.

MOI — Donc cette complexité-là dont tu parles, le fait que l'on n'arrive pas à savoir si c'est mieux dans l'absolu, car il y a plus d'un critère, vous n'avez pas voulu la traiter avec une pondération, car cela reviendrait à faire des choix entre les dimensions ?

RENÉ — Oui on ne pondère pas. Ça, c'est la base, il est interdit de pondérer ou bien seul un politique a le droit de pondérer éventuellement dans une réglementation, mais à titre personnel, on n'a jamais pondéré en disant, tiens l'eau, c'est plus important que l'énergie ou que le CO₂. Et ça, on ne l'a pas fait donc on avait toujours 1 pour 1.

MOI — Et donc comment vois-tu le fait que l'on restreigne à un critère, alors qu'on a besoin de cette complexité, de prendre tous ces enjeux ?

RENÉ — C'est le risque du monocritère, alors l'intérêt du CO₂, c'est qu'il est corrélé à quand même pas mal de choses hein, ça reste un bilan de masse de tout ça et donc plus tu as de CO₂, plus tu as de matière et après il y a certaines matières qui sont plus ou moins carbonées, il y a plus ou moins d'énergie consommée. Donc les deux sont corrélés : CO₂, énergie et on va dire la raréfaction des ressources. Tout ça est quand même assez corrélé, mais il y a d'autres

⁶³ Photovoltaïque.

indicateurs qui ne vont peut-être pas l'être. La gestion des déchets et tout ça ne sont pas forcément complètement corrélés.

Je trouve que l'utilisation des ACV était beaucoup plus pertinente avant, en termes de réponse aux enjeux environnementaux, mais les clients s'en foutaient donc finalement, c'était bien beau de voir tout ça, mais s'ils s'en fichent, cela n'a pas grand intérêt... Maintenant avec la RE2020 et tous les problèmes d'incertitude, je trouve que le chiffre qui sort a beaucoup moins de pertinence. En fait, ça ne pousse pas les gens qui sont derrière à se poser les bonnes questions.

MOI — Donc tu disais que l'ACV était dénaturée, quels sont les autres problèmes ?

RENÉ — Bah en plus du fait de restreindre au carbone, est-ce que ça a du sens de comparer un bâtiment en France et un bâtiment en Angleterre ou en Pologne ? Je ne suis pas sûr, le but de ces études ACV est le suivant : tu prends ton projet initial, tu as un cahier des charges et après tu le conçois. Dans cette conception tu vas étape par étape faire varier les trucs et c'est comme ça qu'à la fin tu aboutis à quelque chose. Le fait que tu disposes d'une valeur un peu jalon pour une réglementation, pourquoi pas. Mais après comparer un même projet c'est autre chose. Éventuellement entre SYGMA, ALPHA pourquoi pas, en revanche chercher à voir qui de la Belgique ou de la France a fait mieux, cela n'a pas d'intérêt.

MOI — Ah oui quand j'ai discuté des problèmes autour de la mesure du carbone avec Tommy, il m'a dit qu'il y avait plein de méthodologies de mesure et donc qu'on ne pouvait pas se comparer entre entreprises. Mais est-ce que ce n'est pas parce que le destinataire de l'information est différent ? Dans le cas de l'ACV où tu joues sur les variables comme tu dis c'est plus pour l'ingénieur travaux, les personnes qui conçoivent le projet et le client éventuellement. Alors que comparer un bâtiment en Pologne et en France, c'est peut-être plus ...

RENÉ (*me coupe*) — Pour les décideurs, les politiques, *et cetera*, oui. Pour avoir des ordres de grandeur, évidemment. Alors ce sont des moyennes, c'est toujours intéressant. Mais **il ne faut pas chercher à comparer, enfin ça me paraît délicat. En tout cas tu n'as pas forcément d'intérêt à le faire.** Tu compares d'accord et alors ? *So what* ? Oui oui il y a un écart entre la France et la Pologne. Enfin, bien évidemment les réglementations sont différentes, la culture et le secteur sont différents. Tu ne peux pas taper sur les doigts de la Pologne. Ils ont un passif qu'ils ont du mal à faire évoluer.

Mais en tout cas pour revenir sur le sujet de la dénaturation, ce qu'on est en train d'essayer de faire et ce qu'on a fait pour le reporting carbone, c'est qu'on tente d'utiliser nos études ACV, de convertir tout ça en un volume de carbone et de dire cette partie-là des données contribue au reporting, voilà la donnée CO₂ que l'on reporte pour l'année. C'est un changement parce que c'est vrai que **l'ACV et le bilan carbone sont deux choses différentes. Le bilan carbone est très ancré dans cette logique de comptabilité, de flux sur une année. Il fait un état des lieux sur une entité alors que l'ACV est sur un produit sur le cycle de vie complet plutôt qu'une entité sur une période.**

MOI — Donc avec cette nouvelle méthodologie quand tu reportes tes émissions pour l'année, tu fais l'ACV de tous les projets que tu as livrés, c'est-à-dire toutes les émissions sur peut-être 20 ans, 30 ans ?

RENÉ — Nous, nous comptabilisons les émissions sur les projets dits "pris en commande." On fixe cette règle pour être corrélé à la prise de commande qui est l'indicateur financier d'une

année en gros. Mais simplement il y a des projets, même si on l'a pris en commande, ça fait 0 émission parce qu'ils n'ont pas démarré. Or, tu as quand même le flux financier qui est tombé. Donc si tu fais ce choix méthodologique tu as un décalage entre le flux financier qui est compté sans les émissions. Donc finalement tu as des projets qui ont démarré depuis 1 mois, 2 mois, 3 mois, 6 mois, 1 an, 24 mois et tous sont mélangés, donc comment veux-tu détricoter ces émissions de CO₂ ? Aujourd'hui, on ne sait pas faire, donc on a proposé de prendre le volume total de CO₂ de ces projets-là sur du devenir. C'est-à-dire toutes les émissions du cycle de vie du projet pris en commande. **Enfin du futur théorique parce qu'en plus ce sont des choix de conception au lancement et donc ce n'est pas la réalité de ce que tu fais vraiment sur le projet**, il y a toujours des changements en phase exécution. Ce choix soulève plein de questions bien sûr, mais le truc c'est qu'on aimerait ne pas avoir à faire 5 études différentes qui utilisent les mêmes données, mais qui pour des raisons méthodologiques et de périmètre présenteront des résultats différents, c'est pour simplifier un peu le truc.

MOI — Oui, l'enjeu, c'est de ne pas avoir à faire les deux, le bilan carbone et l'ACV réglementaire de la RE2020, mais plutôt d'utiliser le calcul de l'ACV pour faire les deux ?

RENÉ — C'est là tout le débat en fait, c'est en gros comment on veut piloter ? Le but aujourd'hui, ce n'est plus simplement de mettre un chiffre dans une case pour mettre un chiffre dans une case. C'est un petit peu ce qu'on faisait depuis 5-10 ans, hein. Parce que la situation actuelle est que l'on fait un calcul, personne ne vérifie puisque les méthodologies de toute façon elles ne sont pas arrêtées, chacun fait un peu comme il veut. Et quand tu as SYGMA ou ALPHA qui communique uniquement ses objectifs sur les scopes 1 et 2 alors que nous on a les périmètres du scope 3, enfin tu vois, ça n'a pas de sens. Et donc nous ce qu'on dit et nous sommes en désaccord avec tous ceux qui font ces trucs-là aujourd'hui, que ce soit en interne, en externe, SBT ou bien les consultants bilan carbone, etc. Eux, **ils appliquent les méthodologies bilan carbone, quel que soit le secteur d'activité, ils essaient de faire en sorte que ce soit la même partout. C'est là où moi je dis qu'entre une usine qui fabrique des machines à café ou qui fabrique du jambon, ce n'est pas la même chose que de faire des bâtiments**. Donc normalement ces méthodologies de bilan carbone ce sont des flux financiers que tu dépenses sur une année, on appelle ça du "spent", tu prends tous les flux de matière associés aux flux financiers dépensés sur la période. Combien j'ai acheté de crayon, de plaques de plâtre, de machins sur une année, uniquement sur une année temporelle, quelle que soit l'avancée des projets puis tu utilises les facteurs pour dire voilà ça fait tant de CO₂ sur la période.

Il y a aussi un autre problème, le fait qu'on impose la feuille de route des achats à tout le monde. C'est très bien qu'ils suivent les différents lots de produits et leur impact. Mais pour moi on est sur deux échelles complètement différentes, c'est ce que je m'efforce à expliquer à Diane (*membre du COMEX représentant la direction RSE de DELTA*) et Brune (*Directrice RSE de DELTA*). Pour nous, chez DBE, l'indicateur business c'est : les typologies de projet sur lequel on s'engage, les modes constructifs et la performance globale des projets. Le fait qu'on ait acheté X mètres cubes de truc ou X mètres carrés de machin, ce n'est pas le sujet, ça c'est une conséquence des projets signés. Tu vois le bon outil de pilotage, il est à l'échelle supérieure et comme Diane est très dans la data, **elle veut que l'on suive tout en données réelles, tout ce que tu achètes doit remonter et que c'est ça qui doit permettre de piloter (rire affligé)**. Sur le papier, oui, mais aujourd'hui, on n'y est pas quoi. C'est le projet du reporting avec plus de données réelles qui est en cours, le projet de digitalisation de jumeau numérique où tout serait numérisé dans le BIM. L'objectif de tout cela est que l'on ait la capacité de suivre exactement,

via des outils numériques, tout ce qui se passe, tout ce qui rentre, tout ce qui sort, mais on n'y est pas. Je pense que c'est, être trop en avance de phase ou trop ambitieux.

MOI — Oui et donc le problème de suivre les flux de matière c'est aussi du constatatif, tu regardes derrière tout ce que tu as émis comme CO₂ à partir de ta consommation de matière ?

RENÉ — Oui. Enfin, je vais dire des choses où je ne maîtrise peut-être pas complètement la réalité, je ne connais pas exactement comment cela fonctionne, mais prenons le cas dans une usine manufacturière où tu as une chaîne de production qui marche 24/24 et qui fait toujours la même chose. Dans ce cas, tu as consommé un certain volume de matière d'énergie pour fabriquer une certaine quantité. Les deux sont complètement corrélés. **À l'inverse, dans le bâtiment aujourd'hui, on a une activité générée par un qui n'est pas forcément corrélée au volume, à la matière ou à l'avancement de tes projets.** En gros, si j'ai fait plus, si j'ai fini mon gros œuvre, si j'ai bien avancé, alors cette activité générée n'est pas corrélée aux produits qu'on livre. Et donc si tu veux piloter une stratégie carbone et que tu fais ce calcul comme ça, à mon sens tu ne peux que faire du constatatif et tu ne peux pas piloter. Alors que si tu réfléchis en performance du produit livré, fini, c'est différent. Encore une fois, l'impact d'un bâtiment dans les X années à venir pour la France, ce n'est pas la même chose que l'impact d'un jouet ou d'une machine à café hein. Et donc si tu te dis que nous, notre performance de DELTA doit être la performance du projet final pour les clients, donc sur tout le cycle de vie dont l'usage. Alors, il n'y a que l'ACV qui peut te permettre de faire ces calculs-là. Donc, c'est-à-dire, du kilo de CO₂ par m² et pour les matériaux et pour l'énergie en exploitation du bâtiment.

MOI — Donc ce que tu me dis c'est qu'avec la méthode constatative comme le bilan carbone des matériaux dans le bâtiment, la performance va beaucoup varier, on va avoir des augmentations et baisses conjoncturelles tous les ans tandis qu'avec ce modèle "projection" on voit vraiment le type de projet gagné et donc si l'entreprise s'oriente vers des projets plus vertueux en fait ?

RENÉ — Oui la question est la suivante : est-ce que je dois choisir les appels d'offres auxquels je réponds par rapport aux objectifs climatiques ou environnementaux ? Tant pis, ça va être enregistré dans le dur⁶⁴, mais est-ce que ça a du sens de répondre à un projet de parc d'attractions au Qatar dès lors qu'on revendique être une entreprise engagée pour le climat ? Tu vois, étonnamment des projets d'hôtels de luxe dans des zones climatiques tropicales ou dans des pays en développement avec un mix énergétique qui n'est pas très vertueux, et bien ça fait exploser tous les calculs. Tous les projets en Afrique du Sud par exemple, cela représente 30 % du CO₂ émis de DELTA. Le fait de dire qu'il ne faut pas s'intéresser uniquement à ce que j'ai acheté cette année, mais se questionner sur le cycle de vie, quels projets vais-je mettre à disposition de la planète ? Donc au-delà du choix du mode constructif, il faut prendre en compte que ces projets vont fonctionner après être construits et ils vont fonctionner avec les contraintes des pays où ils sont construits. Donc pour moi, le bon pilotage c'est lorsque l'on s'interroge sur les types de marché et les types de pays où on s'engage.

⁶⁴ Fait référence à l'enregistrement de notre discussion.

MOI — Et donc là avec la méthodologie que tu proposes qui compte les émissions reportées sur l'année, tu prends en compte les émissions de tout le cycle de vie du projet ?

RENÉ — Oui

MOI — Et tu fais ça pour tous les projets pris en commande dans l'année.

RENÉ — Oui

MOI — Mais tu dis que ce sont des données théoriques puisque le projet évolue, donc comment tu fais puisque tu vas devoir les réviser ?

RENÉ — C'est la seule limite du truc en effet, si tu fais ça, **toute la réalité de ce qui s'est passé sur le terrain, il y a des variantes qui arrivent, il y a des travaux supplémentaires, il y a des écarts. Tout cela n'est finalement pas pris en compte.** Mais aujourd'hui, soyons honnêtes, on ne sait pas le tracer de toute façon. **On ne sait pas avoir une photo précise de ce qui est vraiment fait**, ou ça nécessiterait beaucoup d'énergie pour le faire. Donc oui c'est dommage parce que ça ne permet pas de valoriser des choix d'équipe travaux qui veulent améliorer le projet. Bon aujourd'hui, ils ne font pas forcément ça pour améliorer le carbone, mais vu qu'il y a quand même une certaine volonté, on voit de plus en plus de jeunes conducteurs de travaux qui posent des questions et qui s'intéressent à ça, ça serait bien de pouvoir le valoriser.

Cette proposition suggérée par René ne sera finalement pas retenue, la méthodologie qui sera employée pour calculer le bilan carbone sera celle de l'approche comptable de l'ACV. Les émissions reportées chaque année correspondent donc aux flux de matières achetées dans l'année. Le nouvel enjeu a donc consisté à améliorer la fiabilité et l'exhaustivité des informations relatives aux flux de matière. Bien que le flux financier soit connu, les quantités associées à ces montants financiers restent par exemple souvent méconnues. Une comptabilité est possible en transformant des montants en euros en équivalent CO₂ mais limitent la pertinence de l'analyse des effets des actions menées puisqu'il devient difficile de neutraliser les influences conjoncturelles.

*À l'issue de cet échange, je comprends le point de vue de René qui considère que l'ACV a été dénaturé. Initialement développé comme un outil d'aide à la prise de décision pendant le projet, l'ACV est devenu un outil de comptabilité à la fin du projet. **L'ACV est tiré vers les besoins d'un tiers externe à l'activité souhaitant apprécier la performance à la fin du projet.** En se focalisant sur la mesure de la performance du produit final, l'ACV ne permet plus l'évaluation de la performance des alternatives possibles pendant le projet. **L'ACV ne permet plus de gérer l'activité (un projet), mais la performance de l'organisation.***

Je réalise à ce moment que le problème que je ressens dans mon quotidien de coordinateur extra-financier trouve un écho dans celui de René. De la même façon que pour l'ACV, les indicateurs extra-financiers que nous développons visent davantage à apprécier la performance d'une entité ou d'une DO plutôt que permettre aux responsables RSE de ces Entités ou DO de gérer leur activité. Les indicateurs visent davantage à la production d'un constat sur la performance qu'à la mise à disposition d'un outil pour gérer les leviers d'action pouvant contribuer à cette performance.

Ces propos sur la volonté de comparaison sont édifiants, car je me retrouve parfaitement dans ses propos. En occupant le rôle de coordinateur central, c'est précisément ce que je cherche à faire au quotidien dans mes analyses : comparer les différentes filiales. Dès lors, je suis orienté de manière plus ou moins consciente vers la production d'indicateurs extra-

financiers pour apprécier la performance au détriment des personnes qui produisent ces indicateurs et qui pourraient les utiliser pour améliorer cette performance.

Privilégier les mesures internes pour dépasser la simple conformité

À la fin d'une réunion, Louise me dit rencontrer des difficultés avec les opérationnels pour faire sens des variations des chiffres carbone. Je suis très intéressé, car je suppose que les opérationnels rencontrent moins de difficultés dans l'analyse des variations puisque ces derniers connaissent davantage les projets et le contexte pouvant expliquer les variations. Je décide donc de poursuivre cet échange avec Louise en l'accompagnant fumer une cigarette à l'extérieur du bâtiment. Notons que la méthodologie de mesure du carbone est différente dans l'entité ES puisque le bilan carbone est déjà réalisé à partir d'un suivi des flux de matières achetées (le « spent »). Un facteur d'émission est associé à chaque flux de matière afin de calculer le total des émissions générées sur la période.

Février 2022 (Interaction 5) – Retraiter les chiffres pour surmonter les limites du bilan carbone qui ne permet pas d'apprécier l'efficacité des actions

LOUISE — J'ai un atelier carbone à préparer pour demain.

MOI — Ah oui, c'est avec qui ? Qu'est-ce que tu vas leur faire faire ?

LOUISE — Là on est en train de faire la correspondance entre toutes les lignes du « spent » achats et les catégories comptables.

MOI — Quoi ? Tu peux me la refaire ? Je n'ai pas bien compris.

LOUISE — Et bien on a des facteurs d'émissions différents selon les catégories comptables donc on doit associer chaque montant dépensé à une catégorie pour que le bon facteur soit appliqué. Mais le problème est que les DOs n'arrivent pas à analyser les variations du bilan carbone, car on a tendance à acheter des grandes quantités à un instant T pour faire face à la forte fluctuation dans les prix des matériaux. Donc finalement, on achète plus que ce qu'on utilise pour les projets en cours. Ou bien on remarque que pour certains projets, on fait des achats avec de très gros impacts carbone, on a des flux de matière qui génèrent beaucoup d'émissions, mais c'est du *one shot*.

MOI — Ah oui donc tu ne peux pas comparer à l'année précédente, car tu as des variations conjoncturelles en fait ?

LOUISE — Oui, c'est finalement très difficile d'analyser le bilan carbone, car il y a des choses ponctuelles qui masquent la tendance et ne permettent pas de voir les efforts réalisés. C'est pour cela qu'on fait cet atelier pour les aider et analyser avec eux.

MOI (*je réponds avec fascination, elle vient confirmer ce que je ressens quand j'analyse les chiffres du reporting extra-financier*) — En fait, on s'aperçoit que notre méthodologie qui consiste à comparer les années entre elles, cette méthode purement rationnelle et cartésienne, ne marche pas puisque l'on ne parvient jamais à comparer les années entre elles. Quand on prend les chiffres comme ça on ne parvient pas vraiment à voir s'il y a une amélioration ou une dégradation, car on peut augmenter le bilan carbone malgré les efforts.

LOUISE (*rit*) — Oui, tout à fait.

MOI — Tout se joue dans l'analyse finalement, au moment où vous rentrez dans les chiffres et vous tentez d'isoler les variations conjoncturelles. A ce moment-là, vous arrivez à identifier les points d'amélioration, les points où on s'améliore ?

LOUISE — Bah en fait non pas tellement, on n'y arrive pas.

MOI — Ah bon ? Parce qu'en fait on a le même problème que les financiers. Eux, ils isolent certains éléments pour analyser.

LOUISE — Oui, nous sommes en train de refaire des calculs.

MOI — Si vous recalculiez il va y avoir un écart entre les chiffres communiqués en externe qui sont utilisés pour indexer la rémunération des patrons et les chiffres que vous retravaillez pour l'analyse. Ce n'est pas un problème ?

LOUISE — Non ce n'est pas un problème, car les chefs étaient sur le terrain avant et ils savent comment ça se passe donc ils font la part des choses. C'est comme les financiers, ils font pareil, ils retraitent les chiffres. Le sujet est surtout d'avoir le temps et la capacité à faire ces retraitements pour l'analyse, car les comptables sont une quinzaine et ils sont habitués à triturer les chiffres tout le temps tandis que nous nous ne sommes que deux. Donc forcément on ne peut pas faire pareil.

Au fil de ces différents échanges, je comprends que la mesure pour l'externe que représente le bilan carbone comporte de nombreuses limites et ne permet pas aux managers de suivre la performance. Ces derniers l'ont bien compris et développent alors des mesures internes. Cette situation me laisse perplexe. Je suis d'une part rassuré, car cela m'indique que les filiales dépassent les contraintes qui leur sont imposées pour développer d'autres moyens d'action. Néanmoins, je constate que le développement de ces mesures pour l'interne conduit à prendre le pas sur les mesures pour l'externe. Je me demande alors quelles conséquences ce découplage entre l'interne et l'externe risque d'avoir sur l'organisation, les relations entre le siège et les filiales, mais aussi et surtout sur la pertinence des chiffres que nous utilisons au siège et qui seront finalement reportés à la maison mère et aux parties prenantes.

Propos d'étape sur l'expérience critique I

Les différentes interactions qui constituent cette première expérience critique mettent en exergue les tensions qui peuvent exister entre les mesures pour l'externe et les mesures pour l'interne. Les mesures pour l'externe visent la comparaison dans le temps et l'espace. Pour ce faire, les mesures sont homogénéisées et décontextualisées. Il devient ainsi plus difficile d'interpréter les variations et chiffres anormaux. Un problème majeur survient lorsque ces mesures pour l'externe sont utilisées pour évaluer la performance, tenter d'identifier les leviers d'action participant à l'amélioration de cette performance et apprécier l'efficacité de ces leviers d'action.

Face à ce constat, les managers tendent à développer, en parallèle, des mesures alternatives pour tenter d'expliquer ces variations, identifier les leviers d'action pertinents et produire des représentations qu'ils estiment plus pertinentes pour apprécier leur performance.

Dans la seconde expérience critique qui va suivre, nous allons davantage rentrer dans l'organisation DELTA en interagissant avec les managers RSE dans les Entités et les DOs pour tenter de comprendre plus précisément en quoi ces indicateurs ne permettent pas de rendre compte de leur performance, d'identifier les leviers d'action, ni d'apprécier l'efficacité de leurs actions.

À partir de ces interactions, nous allons pouvoir explorer les tensions qui animent la fabrique interne des indicateurs extra-financiers.

Interlude : Je pilote, Tu pilotes, Il pilote, Nous pilotons...

Avril 2020 (Interaction 6) – Tout le monde dit piloter (et devoir piloter)

La dernière campagne de reporting et les audits ne se sont terminés que quelques mois plus tôt, mais mon rôle est déjà d'initier un travail de réflexion pour traiter les écueils identifiés et améliorer le processus de reporting. Les échanges avec les Entités constituent donc des moments clés pour recueillir leurs ressentis de la dernière campagne et leurs attentes pour la prochaine tout en discutant des éventuels changements.

Il est 8h45, je me lève de mon siège, prépare mes affaires et me dirige vers le bureau de Brune à l'autre bout du plateau.

MOI — Je vais dans la salle, je vais préparer la présentation.

BRUNE — Très bien, je te rejoins

Je monte au premier étage où se trouve la salle de réunion réservée pour ce comité mensuel de reporting extra-financier. Bien que j'aie préparé ce comité avec minutie et validé son contenu auprès de Brune, je reste nerveux en imaginant comment vont se dérouler les échanges. J'espère notamment que les différents participants se manifesteront et réagiront à mes propos.

Je monte au deuxième étage pour rejoindre la salle de réunion. Je m'installe et prépare la réunion en vérifiant que le matériel de projection fonctionne tandis que Louise et Isabelle entrent joyeusement dans la salle en me saluant. Pendant que nous échangeons les banalités d'usage, les autres participants arrivent au compte-goutte. Je me trouve en bout de table face aux diapositives projetés. Depuis les derniers comités, j'ai pris l'habitude, sur la sollicitation de Brune, de « présider » et d'occuper cette place centrale autour de la table. Brune se place sur mon côté droit. Cette position me permet ainsi de faire face aux différentes Entités de DELTA. À ma gauche, Louise et Isabelle représentent DELTA ES. Au fond à gauche se trouve Rose représentant DELTA Bâtiment Europe. De l'autre côté de la table, Leonardo représentant DELTA TP en l'absence de la directrice RSE et enfin Jérémy, bras droit de la directrice RSE de DELTA Monde. L'entité DELTA SB n'est pas représentée dans la plupart de ces comités, car les représentants RSE ne sont pas francophones et sont basés à l'étranger. Avant d'entamer la réunion, je demande l'accord des différents participants pour enregistrer cette réunion dans le cadre de mes travaux de thèse. Tous acceptent, mais Jérémy et Leonardo commentent dans un chuchotement volontairement audible :

JÉRÉMY — Oula, il va falloir faire attention à ce que l'on dit !

LÉONARDO — Ne dis pas de bêtises sur ton patron !

Je reprends après un rire général en annonçant l'ordre du jour.

MOI — Tout d'abord, je souhaite évoquer avec vous le projet en cours avec un cabinet de conseil qui nous accompagne sur le développement d'un nouveau module sur POWER. Ce module permettra de réaliser les évaluations 1PLACE (cf. Figure 14) directement sur l'outil

plutôt que sur des fichiers Excel ou sur papier comme c'est le cas actuellement. L'objectif est de pouvoir digitaliser et ainsi consolider ces évaluations.

Note complémentaire sur le label RSE interne 1PLACE

En 2018, la direction RSE de DELTA développe, sur commande du PDG, un label interne RSE nommé "1PLACE". Ce label vise à rendre compte de la performance RSE du Groupe DELTA dans son ensemble en établissant un standard sur l'« exemplarité des opérations ». Cette standardisation se matérialise par l'élaboration d'une grille commune de critères à partir desquels la performance non-financière des projets sera évaluée au moyen d'audits internes. La mise en place de ce label constitue l'une des principales réponses de l'entreprise à la loi sur le devoir de vigilance. À ce titre, le label est présenté dans son plan de vigilance comme l'action majeure permettant de garantir qu'aucune atteinte à l'environnement ou aux droits humains n'advienne. Cet argument de conformité est d'ailleurs clairement invoqué par la direction RSE pour promouvoir son déploiement. La direction RSE évoque même l'ambition d'être « la première entreprise à appliquer la loi sur le devoir de vigilance ». Le suivi de ce label s'appuie sur deux indicateurs. Un premier sur la part des projets ayant obtenu le label et un second sur la part des projets ayant été soumis à l'audit interne pour son obtention. Ce label est donc au cœur de la stratégie RSE de DELTA car il vise à "s'assurer que les grands process [...] soient bien là partout" et à "donner des preuves de la réalité opérationnelle de la RSE" (Directrice RSE DELTA).

Dans le cadre de ce label, les projets sont évalués et soumis à une grille distinguant cinq grandes thématiques (environnement, social, sociétal, qualité et satisfaction client). Le développement de ce label multicritère sans pondération s'inscrit dans la volonté de rendre compte de la performance globale d'un projet et de promouvoir la transversalité entre les différentes fonctions intervenant dans le projet (achats, santé-sécurité, qualité-environnement, ressources humaines...). Chaque thématique articule différents critères allant du critère "drapeau" au critère "bonus" en passant par le critère "qualifiant". Le critère drapeau, indispensable pour obtenir la labellisation, est un critère dynamique dans le sens où celui-ci peut évoluer au cours du projet. La survenue d'un incident environnemental majeur ou d'un accident oblige la baisse du drapeau, témoignant de la perte du label pour quelques mois. Le non-respect de ces critères drapeaux suite à la survenue d'un incident après l'évaluation entraîne la suspension temporaire ou définitive du label (selon la gravité). Les critères qualifiants (16 critères) sont des critères devant être satisfaits au moment de l'évaluation mais ne sont pas "dynamiques" au sens des critères drapeau tel que nous l'avons présenté. Enfin, la grille d'évaluation contient 5 bonus dont 2 doivent à minima être satisfaits pour obtenir la labellisation. La satisfaction des 5 critères permet l'obtention d'un label « 1PLACE Innovation ».

FIGURE 14 NOTE D'INFORMATION SUR LE LABEL INTERNE 1PLACE

ROSE — J'ai une question. Quelles sont les informations que tu veux aller chercher avec ce module ? Tu veux juste créer un outil d'audit ?

MOI — L'objectif est de pouvoir facilement calculer l'indicateur, mais aussi et surtout pour que l'on puisse plus facilement identifier les critères qui posent systématiquement des problèmes ou au contraire ceux qui fonctionnent bien.

BRUNE — Pour moi, développer un module de suivi digital de 1PLACE est une priorité absolue (*insiste*) parce que personne (*insiste*) ne pilote aujourd’hui. Au-delà d’identifier les projets éligibles qui respectent les critères et qui doivent donc être évalués, il faut que nous passions à la phase d’analyse. **Ce que je veux dire par là c’est que nous devons être en mesure de voir les critères qui fonctionnent ou qui ne fonctionnent pas pour savoir si le standard que l’on a fixé est pertinent.**

Les propos de Brune entraînent des débats dans la salle, chacun discutant avec son voisin

BRUNE (*repréend la parole après une quinzaine de secondes et arrête les conversations*) — Le problème aujourd’hui c’est que nous ne pilotons pas le label 1PLACE. Le fond du label, l’étude des critères qui fonctionnent ou ne fonctionnent pas, les niveaux de standard que l’on ne parvient pas à atteindre. Tout cela, on ne le regarde pas. Aujourd’hui on n’est pas capable d’analyser critère par critère, ce qui fonctionne ou pas.

ROSE — Oui, je suis entièrement d’accord, mais il faut y aller étape par étape, on a déjà des difficultés pour identifier les chantiers qui sont éligibles au label. Le périmètre d’éligibilité est quand même la première étape pour piloter.

LÉONARDO (*agacé, répond en même temps que Rose*) — Je pilote

BRUNE (*répond à Léonardo*) — Ah oui ? Tu es capable de me dire ce qui fonctionne ou pas sur les critères environnementaux du label ? Tu es capable de me dire la part de tes chantiers conformes à tel ou tel critère ? Tu as un tableur consolidé avec toutes tes réponses ?

LÉONARDO — Non, mais je l’ai dans la tête, oui. Parce que je n’ai aucun problème...

LOUISE (*coupe*) — Bah oui, nous on y arrive, car nous n’en avons pas beaucoup

BRUNE (*répond à Léonardo*) — Bah si tu as un problème...

LÉONARDO (*coupe pour répondre à Brune*) — Non non ! Mais peu importe, je comprends ce que tu veux faire, ce n’est pas la question et ce sera très utile de développer ce module de suivi digitalisé des audits. Je n’ai pas de problème avec ça. En revanche, ne dis pas qu’il n’y a pas de pilotage des indicateurs (*insiste sur le mot pilotage*).

BRUNE (*elle semble sentir que sa remarque était maladroite et qu’elle vient de franchir une limite. Elle se corrige immédiatement, quelque chose que je ne l’ai pourtant que très rarement vu faire*) — Non, mais c’est pour cela que je me suis rectifiée, ce n’est pas qu’il n’y a pas de pilotage. C’est qu’aujourd’hui on ne s’amuse pas avec les datas dans le sens où on n’a pas d’exhaustivité, de visibilité.

LOUISE — Non, mais on ne peut pas aujourd’hui, on perd déjà tellement d’énergie à identifier les chantiers éligibles qui doivent être évalués.

Plusieurs commentaires interviennent sans que j’aie la capacité d’en déceler l’énonciateur :

—Oui, c’est ça !

—Ça, c’est vrai !

ROSE — Déjà la priorité est de faciliter le travail des opérationnels qui réalisent les évaluations au niveau DO. Le sujet n’est pas d’aller s’amuser à explorer ce qui pêche sur tel ou tel indicateur. On le fait déjà à notre échelle. On le sait. Quand tu fais l’audit, tu vois bien ce qui ne fonctionne pas. On peut te dire quel indicateur pêche à 90%.

ISABELLE — Oui nous aussi, on fait cette analyse

De nouveau, c'est la cacophonie, chacun commente et exprime ce qu'il fait.

LÉONARDO — Mais cette analyse n'est pas très formelle

LOUISE — Si on travaillait un peu moins à identifier les projets éligibles, on serait un peu plus sur le fond à étudier les tendances et analyser le résultat des évaluations.

IRÈNE — Chez nous, le problème n'est pas d'identifier les éligibles, mais d'avoir les informations pour le faire. On a besoin de recevoir les taux d'avancement et les montants des projets transmis par la finance. On a toujours un train de retard sur ce qui se passe sur les chantiers.

IRÈNE (*poursuit*) — Ce qui est difficile pour nous, c'est qu'une fois l'évaluation faite, on ne sait pas si le projet est toujours conforme après. Par exemple, on ne sait pas s'il y a eu un accident ou un incident environnemental qui a entraîné la baisse du drapeau. Ça, on ne le sait pas.

Le sujet du drapeau amène à une nouvelle cacophonie où chacun s'exprime par un petit commentaire

Une première réagit — Alors ça ! (je comprends que cela signifie que c'est un sujet sensible et compliqué)

Un second réplique ironiquement — Le drapeau ne descend pas.

Un troisième lui répond sur un ton tout aussi ironique — Non jamais.

Ces échanges sur le drapeau laissent planer un sentiment de jeu entre les Entités et le siège. Tout le monde semble savoir qu'il y a un problème avec le suivi du drapeau et tout le monde semble en jouer avec ironie.

BRUNE — Ah oui, je ne sais pas apparemment, il y en a qui ne le lèvent pas le drapeau. J'ai entendu parler de drapeau virtuel sur la zone Île-de-France donc...

ROSE (*se sent visée, contre-attaque*) — L'essentiel, c'est le drapeau ou c'est le fond ?

LÉONARDO (*répond, sans rire, mais avec ironie*) — C'est le drapeau !

La situation est tendue, je ressens qu'il y a eu un dérapage. Ici la cacophonie a laissé place à un silence gênant et quelques commentaires et rires jaunes contenus.

—Bref...

—Bon...

BRUNE (*plutôt que s'adresser à la salle, elle se tourne vers moi en m'invitant à poursuivre la réunion en passant à la seconde partie*) — Bon, on poursuit

Cette interaction fut pour moi particulièrement marquante. Tout d'abord, je suis fasciné par les réactions autour du terme de « pilotage » qui semblent être à l'origine des tensions. Je remarque que les différentes personnes utilisent ce même terme sans expliciter ce qu'il signifie pour eux. Je suis également agacé par la réaction de Brune qui semble penser que seul le pilotage formel et donc visible par le siège existe. Je constate les limites d'une approche centrée sur les préoccupations de sa seule position au siège. Je pense qu'elle ne fait pas suffisamment confiance aux responsables RSE et cela conduit à une situation conflictuelle où les responsables RSE ne veulent plus coopérer comme en témoignent ces réactions ironiques.

Expérience critique II – Tensions au sein du processus de mesure extra-financière pour l'interne : vers deux mesures internes

En parallèle de mon enquête sur les mesures relatives aux enjeux carbone, des questionnements similaires émergent dans ma propre pratique de coordinateur central du reporting extra-financier en charge des autres enjeux extra-financiers comme la gestion du label RSE interne ou bien la gestion des déchets.

Un besoin de contrôle proche des opérations

12 octobre 2020 (Interaction 7) – Deux mesures de suivi de l'avancement d'un projet pour deux besoins de « pilotage »

Comme chaque année, quelques semaines avant l'audit extra-financier, j'organise une réunion de préparation avec les Directions Opérationnelles (DO) auditées. Pour cette réunion, je convie Vanessa, responsable RSE de la DO Travaux Publics auditée ainsi que Leonardo, responsable RSE de l'Entité Travaux Publics. Cette réunion vise à clarifier les enjeux autour de l'audit extra-financier ainsi que les attentes des auditeurs pour s'assurer que la DO sera en conformité. Cette réunion est très importante pour moi, car mes derniers échanges avec ma responsable m'ont fait prendre conscience que mon rôle était de préparer correctement les DO en amont des audits afin de limiter autant que possible les écarts lors de l'audit. Au fil de cet échange, je vais peu à peu réaliser que la règle de calcul écrite dans le protocole que j'impose aux filiales pour pouvoir comparer leur performance et dont la bonne application est vérifiée pendant l'audit constitue un frein à l'action des managers locaux.

MOI — Ce qu'il faut bien comprendre dans l'audit extra-financier c'est que les auditeurs vont arriver avec le protocole de reporting de DELTA et vont vérifier vos fichiers de calcul et vous poser des questions pour être sûr que la façon dont vous avez calculé votre indicateur est bien conforme à ce qui est écrit dans le protocole. Aujourd'hui on va revoir les différents indicateurs pour s'assurer que l'on soit bien alignés sur la compréhension du protocole. On peut commencer par l'indicateur 1PLACE⁶⁵. Déjà, est-ce que la méthodologie, le protocole est clair ?

VANESSA — Alors oui c'est clair, mais le seul bémol c'est que nous nous ne parlons pas d'avancement financier, mais d'avancement travaux. Sinon on est complètement décalé, on parle de chantiers qui sont éligibles alors qu'il n'y a pas d'activité. J'en ai déjà parlé mille fois, je sais que KEPYG⁶⁶ n'est pas d'accord avec ça, mais cela ne sert à rien de piloter au quotidien avec l'activité financière. Alors bien sûr l'avancement n'est pas pris au hasard, on a bien un fichier de suivi qui permet de le prouver. On utilise un taux différent de l'avancement financier.

MOI — Ah oui pour vous l'avancement financier n'est pas pertinent pour 1PLACE ?

LÉONARDO — Oui, c'est ce que tu (s'adresse à Vanessa) nous disais, tu peux avoir des projets qui ont avancé financièrement, mais pas physiquement.

⁶⁵ Outil d'évaluation RSE développé par DELTA et utilisé pour répondre à la loi sur le devoir de vigilance.

⁶⁶ Auditeurs extra-financier en charge de la vérification de la DPEF de DELTA.

VANESSA — Oui cela dépend de quand le client paie. Je te prends un cas extrême pour l'anecdote, le projet PORT 1. Si on regarde le suivi financier, le projet a débuté il y a un an et demi, mais en fait sur le chantier rien ne s'est passé. D'un point de vue financier, il y a eu des acomptes versés qui font que le projet atteint assez rapidement un taux d'avancement élevé. Pourtant, on n'a toujours pas donné un seul coup de pelle. Donc comment veux-tu faire ton évaluation 1PLACE ? Tu ne vas pas aller auditer un chantier qui n'a pas démarré et pourtant si on suit les critères du protocole il est bien éligible et on doit le compter dans l'indicateur. Au début du chantier on va avoir une avance du client donc on va avoir la moitié de l'activité alors qu'on n'aura rien fait. Et ce n'est absolument pas pertinent de lancer un audit à ce moment-là.

MOI — D'accord, je n'avais pas réalisé que le taux d'avancement financier pouvait être aussi éloigné de l'avancement du projet.

VANESSA — **Moi j'ai aussi besoin de piloter, définir quand je fais mes audits concrètement, pour que ça marche. Et ça, ce n'est pas pilotable à partir de l'activité financière.**

LÉONARDO — Mais rien ne nous demande de faire l'audit dès que le projet passe la borne d'éligibilité à 20%. On peut très bien faire un audit à 50%, on l'a déjà fait d'ailleurs. Le problème c'est que dans la tête de KEPYG et de DELTA, dès que le projet est à 20,1%, il est éligible et doit donc être évalué. Mais non, il faut comprendre que ce n'est pas parce qu'il est à 20,1% que le projet peut être évalué de façon pertinente. Et ça, ce n'est pas de la règle, mais de la pratique.

MOI — Non, mais attends, que ce soit nous ou KEPYG, on ne demande pas que l'audit soit fait à 20,1%

LÉONARDO — Oui, mais attends l'année dernière quand on a envoyé le fichier de suivi des projets éligibles à KEPYG, les auditeurs n'étaient pas satisfaits, car les taux d'avancement que l'on avait utilisé n'étaient pas le taux d'avancement financier.

MOI — Oui c'est vrai (*sidéré par l'impasse*).

LÉONARDO — Et puis ce chantier à 20,1%, s'il n'est pas évalué au 30 septembre, moment où on arrête les comptes du reporting annuel, alors il compte dans l'indicateur comme non évalué et dégrade l'indicateur sur lequel notre performance est jugée.

MOI — Attends, mais moi j'aimerais aussi bien comprendre le problème. Aujourd'hui on a pris l'avancement financier, car c'était commun à toutes les Entités et donc un taux qui permet de consolider et comparer les Entités. Mais, évidemment, le but est aussi que cela ait du sens pour vous. Comment calculez-vous le taux d'avancement opérationnel ?

VANESSA — Je ne sais pas comment c'est calculé, car nous obtenons ce taux de chaque chantier qui fait son calcul, mais je ne sais pas si c'est calculé de la même manière.

LÉONARDO — Non, je ne suis pas sûr que ce soit calculé de la même manière, déjà parce que la nature des travaux est différente entre les projets. L'état d'avancement sur un chantier de digue n'est pas mesuré de la même façon qu'un tunnel donc forcément tu as un écart. Cela étant, on est en train de te parler des projets TP, mais j'imagine que les mecs qui sont au bâtiment et qui suivent 50 projets à travers le monde ne pourront pas vérifier chacun des avancements de chacun des projets. Donc je comprends la difficulté de cet indicateur et le fait qu'on utilise le taux d'avancement financier qui est standardisé.

MOI — Mais peut-être qu'on peut trouver un entre-deux parce qu'on a la chance de pouvoir écrire notre protocole comme on le souhaite. Nous choisissons comment nous souhaitons calculer le taux d'avancement. Simplement, il faut qu'il puisse satisfaire les contraintes d'auditabilité. **Je ne veux pas que l'indicateur soit juste remonté, je veux qu'il serve à suivre.**

LÉONARDO — C'est pour ça que je pense que l'on peut tout de même suivre par l'avancement financier, qui est quand même, il me semble, le plus simple à récupérer et fiable. C'est quand même le boulot des financiers donc on ne trouvera pas mieux en termes de robustesse de l'indicateur. Il faut simplement se dire, ce n'est pas parce que l'avancement financier me dit que le projet est à 50% que les travaux sont avancés à 50%. Donc cela demande ce double travail de vérification que tu fais déjà Vanessa.

VANESSA — Je ne sais pas si cela résout le problème, car il faut faire le lien entre le taux d'avancement financier et le taux d'avancement travaux, réel, on va dire. Donc c'est un travail supplémentaire qui est lourd, inutile et que l'on ne peut pas faire.

LÉONARDO — Oui, mais **KEPYG ne comprend pas que l'on ait un autre suivi que le suivi financier.** Ils ne se basent que sur SAP, ils pensent que c'est la vraie vie. C'est la bêtise des OTI comme KEPYG qui ne jurent que par les outils financiers.

VANESSA — Il y a vraiment un pilotage financier et un pilotage opérationnel. Moi je me suis basée sur le taux d'avancement opérationnel pour définir si le projet était éligible ou non. Je ne peux pas dire à KEPYG que c'est le taux d'avancement financier qui nous guide, c'est faux.

MOI — Oui, mais pour l'audit il va falloir faire un rapprochement entre les deux taux d'avancement pour éviter les écarts par rapport à la règle du protocole.

LÉONARDO — Oui c'est pour ça qu'il y a des écarts.

VANESSA (*souffle*) — C'est faire pour faire. Franchement, je suis pour avoir reporting extra-financier fiable, mais là sérieusement. C'est toujours pareil, nous on est en bout de chaîne, on passe notre temps à nous demander des infos décorréées de la réalité et de ce qui est suivi sur le chantier. Et puis à la fin de l'année il y a des objectifs à atteindre sur cet indicateur donc si l'on n'arrive pas à l'objectif on se fait taper sur les doigts. Or **si tu te bases sur l'activité financière, tu vas devoir compter dans ton indicateur des chantiers que tu ne peux même pas évaluer de façon pertinente.** Moi je ne veux pas faire du bachotage et faire l'audit pour le chiffre.

LÉONARDO — Oui, encore chez vous ça peut aller, car vous avez beaucoup de chantiers donc ces projets proches des bornes peuvent se noyer dans la masse. Mais, il y a des DOs qui n'ont que trois chantiers où ce problème est encore plus saillant. Si tu en as un seul des trois avec un avancement à 21%, tu ne peux pas encore l'auditer de façon pertinente et pourtant il peut faire passer la performance de ton indicateur de 100% à 66%.

À ce moment, je suis sidéré par l'impasse dans laquelle nous nous trouvons. Je pense que cette difficulté n'a pas d'impact significatif au niveau de l'indicateur du groupe, car une fois consolidés, ces cas se retrouvent noyés et donc invisibilisés dans le grand nombre de chantiers (plus de 400). Pour moi, en tant que coordinateur central au siège, il n'y a donc pas vraiment d'enjeu. Les indicateurs consolidés, dont j'ai la responsabilité et qui sont utilisés dans la scorecard que je prépare pour le COMEX, ne changeront pas en modifiant ce critère. En somme, intégrer ou non ces projets ne changera presque rien à l'indicateur publié. Néanmoins, je suis affecté par l'épuisement et la lassitude de mes interlocuteurs et je comprends leur frustration. La règle que nous fixons vient invisibiliser leur travail et même les empêcher d'agir de façon

pertinente. L'intégration de ces cas n'aurait pas d'impact significatif, mais est impossible sans entacher la fiabilité de la mesure consolidée.

Au niveau local de la DO, les individus suivent les différents chantiers de manière personnalisée. Ils sont plus qu'une unité parmi un ensemble. Par conséquent, chaque cas, où la règle se heurte à la particularité du chantier, nourrit une frustration à l'égard de l'indicateur perçu comme inefficace ou injuste. Par ma position et mon rôle qui est celui d'assurer l'homogénéité des données consolidées, j'ai l'impression d'être responsable de cette désillusion bien que cela soit antérieur à mon arrivée.

Enfin cet échange bouscule mes idées. Je réalise que le besoin au siège n'est pas tant, comme je le pensais jusqu'ici, d'avoir une représentation parfaite et exhaustive de ce qui se passe sur le terrain, mais plutôt d'avoir une représentation homogène. Le taux d'avancement financier, même s'il ne représente pas le réel, est préférable, car il est mesuré de façon homogène. À l'inverse, les opérationnels confrontés au terrain, représenté par les indicateurs, semblent davantage en quête d'une représentation exhaustive puisqu'ils font directement face à la violence de la réduction. Cette dernière se manifeste par la non-prise en compte de certains chantiers sur lesquels ils agissent. Ils jugent donc qu'une partie de leur performance est invisibilisée. Pis encore, ces managers font face à ces cas particuliers et ne peuvent les mettre de côté. Ils doivent suivre l'ensemble de ces projets. Je comprends alors que la tendance des opérationnels à invoquer systématiquement des cas particuliers dérogeant à la règle fixée dans le protocole est une expression de la frustration produite par la réduction résultant de la normalisation et de l'homogénéisation à laquelle elle conduit. Je prends alors conscience que l'homogénéisation qui est nécessaire pour moi, au siège, pour "piloter" à distance en agrégeant et en comparant les filiales, a un effet délétère pour les niveaux locaux. Cette façon de « piloter » ne semble pas compatible avec le « pilotage » opérationnel des managers dans les DOs qui ne peuvent se permettre de laisser de côté les cas particuliers.

9 novembre 2020 (Interaction 8) – Chaque niveau de l'organisation souhaite situer l'indicateur
Cet échange avec Vanessa en amont de l'audit n'a pas cessé de me tourner dans la tête, faisons-nous complétement fausse route ? Qu'est-ce qui nous empêcherait de laisser les DO développer leurs propres indicateurs de suivi ? L'audit extra-financier de la DO TP qui intervient quelques semaines après cet échange est pour moi une opportunité d'explorer ces questionnements. J'utilise les temps informels entre les créneaux d'audit pour poursuivre cet échange avec Vanessa.

MOI — Vanessa, je repensais à nos derniers échanges sur votre suivi des indicateurs. Il y a quand même un risque de confusion quand vous retracez les chiffres lors de la communication à la direction non ? Je me dis que les objectifs pris pour l'évaluation des dirigeants, le calcul des bonus et tout ce qui est communiqué en externe sont les chiffres de la DPEF donc on ne peut pas avoir d'autres chiffres en interne. En plus, ce double pilotage est chronophage et puis cela augmente le risque d'erreur lors du reporting pour la DPEF.

VANESSA — Je suis contente de savoir que vous en avez conscience en central.

MOI — Bien sûr, mais on n'a pas le choix, on est obligé de produire des indicateurs communs qui consolident toutes les DOs.

VANESSA — **Je comprends bien ton problème, j'ai le même au niveau de ma DO, car je gère aussi plusieurs régions que je dois consolider, mais tu sais, les collaborateurs veulent**

s'approprier le truc, ils veulent faire preuve d'intelligence et ne pas simplement appliquer un truc bêtement. En plus, on est une boîte d'ingénieurs. Les ingénieurs sont formés pour penser et pas pour appliquer sans réfléchir.

Vanessa n'est finalement pas opposée par principe au siège ni à la mesure homogène puisqu'elle se trouve elle-même face à un enjeu similaire dans la gestion de son périmètre. Les personnes, dans les DOs, ont besoin et ont envie de s'approprier les indicateurs. Ils ont envie de montrer qu'ils ne font pas que reprendre telles quelles les choses du siège, mais qu'ils font un vrai travail d'adaptation des éléments à leurs enjeux et à leur contexte. Ce travail d'adaptation peut être lié au besoin de justifier leur position, mais aussi parce qu'ils font face à des dysfonctionnements qu'ils veulent traiter et pensent pouvoir gérer en adaptant les outils à leur situation. Vanessa me conduit aussi à prendre la mesure du contexte dans lequel je me situe, celui d'une entreprise française de BTP avec une population importante d'ingénieurs sortant des grandes écoles élitistes françaises. Cette particularité affecte probablement les façons d'agir et les processus. Cela pourrait jouer un rôle dans cette démarche d'appropriation et d'adaptation locale des standards imposés par le siège.

Une direction centrale doit-elle imposer des standards pour le pilotage ? Comment le faire sans empêcher les individus, dans les DOs, de développer leurs propres moyens de suivi situés ? Les deux sont-ils compatibles ?

De la pratique du découplage

Février 2021 (Interaction 9) – Un paradoxe entre le besoin de convergence des représentations sur l'action et le besoin de représentations dans l'action

Depuis 2020, nous avons mis en place un processus de diffusion des indicateurs du reporting extra-financier à la fin de chaque campagne. Une scorecard est présentée aux différents niveaux de direction. Je suis très satisfait de cette avancée, car je pense que l'organisation d'un espace pour discuter les chiffres avec la direction est important pour les obliger à s'intéresser aux enjeux extra-financiers et pour les mettre face aux difficultés que l'on rencontre. Je vois cela comme un moyen de dépasser le constat à la hausse ou à la baisse des indicateurs pour que des mesures correctives soient prises. J'organise une réunion de préparation de cette scorecard extra-financière avec Leonardo de l'entité Travaux Publics qui aura la charge de présenter la scorecard devant son comité de direction (CODIR). Je souhaite engager cet échange pour pouvoir personnaliser la scorecard selon leur besoin tout en m'assurant que les chiffres présentés seront bien les chiffres publiés et que certains éléments comme les commentaires de tendance institutionnels publiés dans la DPEF seront bien présentés aux directions des filiales après l'avoir été au COMEX de DELTA. Pour Brune, la directrice RSE de DELTA, l'enjeu est de s'assurer que les dirigeants des filiales disposent des mêmes informations sur leur niveau de performance que la direction générale. En effet, lors de la présentation de la scorecard au COMEX de DELTA quelques semaines plus tôt, certaines filiales ont été pointées du doigt pour leur contribution positive ou négative à l'évolution de l'indicateur. Les dirigeants de ces filiales doivent donc être informés de la façon dont leur performance a été présentée au niveau hiérarchique supérieur.

MOI — J'ai organisé ce point aujourd'hui pour que l'on puisse discuter ensemble de la scorecard que j'ai préparée pour votre présentation en CODIR. On va revoir les différents indicateurs en commençant par 1PLACE (*j'affiche la première diapositive*).

LÉONARDO — Déjà on ne peut pas présenter les chiffres du 1^{er} octobre au 30 septembre.

MOI — Pourquoi ? Ce sont les chiffres que vous avez reportés, qui ont été validés par KEPYG et qui sont publiés dans la DPEF.

LÉONARDO — Oui, mais c'est quelque chose qui ne parle pas aux patrons. Je pense que c'est dangereux de faire une diapositive sur 1PLACE avec les données issues de POWER⁶⁷ [c'est-à-dire les données du reporting extra-financier], car on va tomber dans de fausses discussions qui ne servent à rien.

MOI — Tu veux dire que si on présente un chiffre, ils vont se focaliser là-dessus et vous ne pourrez pas discuter du fond ?

LÉONARDO — Je pense qu'il faut en parler de la manière dont ils ont l'habitude d'en parler au niveau DO. Nous n'avons pas l'habitude d'en parler avec les indicateurs calculés selon les règles du protocole. Sinon, on va devoir rappeler comme d'habitude « rappelez-vous que nous sommes dans le cadre de la campagne de reporting extra-financier donc ce sont des données entre le 1^{er} octobre et le 1^{er} septembre, etc. ». Pour moi cela complexifie et ne sert pas notre propos. Les directeurs vont nous dire « je ne comprends pas ».

MOI — D'accord, mais ce sont les données reportées à la maison mère, présentées au COMEX DELTA. Ici il s'agit peut-être de donner ces chiffres en expliquant les écarts. « Oui le projet X n'est pas compté dans l'indicateur, car il n'était plus éligible au 30 septembre, qui est le moment où l'on fait la photo de l'indicateur ». L'idée est d'avoir la tendance, voir si l'indicateur augmente ou baisse *grosso modo*.

LÉONARDO — Je ne suis pas du tout d'accord, cette manière de calculer ne te donne aucune tendance, tu ne peux rien analyser avec ça. C'est bien le problème de votre indicateur 1PLACE. Je pense qu'il faudra que vous laissiez chacune des Entités se démerder avec cette donnée sans que vous y mettiez votre nez et qu'on retravaille la donnée en fonction de ce que nous estimons être la meilleure manière de le présenter.

Je reste muet, déstabilisé par la violence de ses propos. Je ressens un profond énervement et un rejet à l'égard du siège que j'incarne. Bien que ma position m'impose de défendre le siège, je ne peux m'empêcher d'être d'accord avec lui sur le fond.

LEONARDO (*s'adresse à moi*) — En fait Lucas les DG raisonnent en chantier, ils veulent juste savoir si leurs projets sont certifiés. Tu sais comment ça va se passer Lucas ? Les mecs vont te dire (*il se met à jouer la scène entre un directeur et un responsable RSE qui serait tatillon sur les règles*) :

- Directeur : Pourquoi ne suis-je pas à 100% ? Tous mes projets sont pourtant certifiés.
- Responsable RSE : Non pas le TRAM B, il est toujours actif, mais il a été certifié l'année dernière donc ce n'est pas dans la campagne.
- Directeur : Putain à quoi ça sert ? Vous faites chier !

Il arrête l'imitation.

En fait, le DG ne va pas comprendre parce que ses équipes lui auront dit qu'elles ont tout bien fait, qu'elles ont évalué et certifié tous les projets. Puis, quand on va lui présenter les chiffres

⁶⁷ Très souvent mes interlocuteurs utilisent le nom du logiciel de consolidation du reporting extra-financier POWER pour désigner le reporting extra-financier et les indicateurs que les filiales doivent reporter au siège.

du reporting, on va lui dire qu'il n'est pas à l'objectif et donc qu'il n'aura pas son bonus. Cela s'explique par le fait que la règle du protocole dit de mesurer l'indicateur en prenant une photo au 30 septembre des projets en cours et évalués. Ce directeur peut avoir trois queues⁶⁸ de projet et un projet à 23% donc à un stade trop peu avancé pour être évalué et ce n'est pas surprenant. Donc en soi, ses équipes auront fait le boulot, mais le patron lui voit un 0%. Les patrons veulent savoir s'ils doivent monter au créneau pour que ça bouge et l'indicateur actuel ne leur permet pas ça. De toute façon, nous présentons d'autres chiffres dans la scorecard. On va recalculer en stock, c'est-à-dire en comptant tous les projets depuis le début, en regardant tous les évalués même ceux qui ont été évalués en dehors de la période de reporting.

Je réalise alors le conflit entre d'une part, mon besoin de contrôle au siège et d'autre part, le besoin de constat clair sur ce qui doit ou non être fait au niveau d'une DO. Au niveau du siège, je veux contrôler le travail de chaque entité et donc des responsables RSE sur la période de reporting. Au niveau de la DO, le directeur veut savoir si les projets en cours ont été évalués et/ou labellisés. Il y a un choc entre l'approche du siège qui souhaite comparer la performance des différentes DOs sur l'année et l'approche des DOs qui souhaite identifier les actions à mener pour avoir la meilleure performance. La mesure pour le siège produit un constat alors que la mesure pour la DO produit un plan d'action. Je comprends la tension, mais je m'interroge sur le risque de confusion puisque la mesure retenue pour apprécier la performance est la mesure du siège.

MOI — Je comprends le problème, mais l'enjeu c'est que si on communique toujours sur cette donnée retraitée, qui a en effet probablement plus de sens opérationnellement, à un moment il va y avoir un choc au niveau des contributeurs. Ils vont se dire que ces chiffres-là qu'ils remontent tous les ans dans le cadre du reporting ne servent à rien. Pourtant ce sont les chiffres qui sont légitimes au niveau institutionnel, de la DG et vers l'externe. Il faut que les commentaires de tendance publiés dans la DPEF soient également présentés dans la scorecard. Les DG doivent voir ce qui a été écrit.

LÉONARDO — On peut aussi faire l'inverse, c'est-à-dire partir des chiffres retraités avec l'approche opérationnelle puis dire en note de bas de page que les chiffres reportés et publiés sont différents car sur une autre période.

Je comprends le point de vue de Leonardo, je souhaite que cette revue des chiffres soit efficace, qu'elle génère des discussions sur le fond et mène à des actions. Néanmoins, je pense en même temps qu'il me semble important de garder une cohérence entre les chiffres publiés, audités, communiqués à la direction générale et ceux présentés localement. Ce constat me laisse perplexe et je ne sais plus très bien comment agir.

Intermède - une injonction à la normalisation

09 novembre 2020 (Interaction 10) – Les managers du siège s'estiment légitimes pour imposer une convention

Au cours de ma troisième campagne de reporting, je retrouve Brune, ma responsable, pour évoquer les difficultés que je rencontre. Je découvre au fur et à mesure que de multiples cas

⁶⁸ Le terme « queues » de projet fait référence au début ou à la fin du projet où l'activité est relativement moindre.

particuliers se logent derrière l'indicateur consolidé. Ce dernier, loin d'être totalisant et de correspondre à la réalité, vient plutôt amputer et simplifier la réalité. Cette découverte est profondément marquante et douloureuse pour moi, car elle vient rendre visibles les implications de mon rôle de coordinateur central en charge de la consolidation. Face à ce constat, j'adopte une posture de rejet à l'égard de ce rôle de consolidateur qui m'est imposé. J'ai alors tendance à accorder une légitimité plus importante aux opérationnels et aux contributeurs qui, plus proches des phénomènes que les indicateurs tentent de représenter, apparaissent à mes yeux plus sachants et compétents. Selon moi, cette position, plus proche du terrain, leur permet de disposer d'un meilleur jugement sur ce qu'il est pertinent ou non de mesurer. Je vois le rôle du siège (et donc le mien) comme celui qui entrave et contraint le suivi opérationnel. J'ai donc à plusieurs reprises, pendant la dernière campagne, accordé une confiance aveugle dans mes interlocuteurs allant même jusqu'à tolérer certains écarts aux règles du protocole qui me semblent contre-productives. Or, cette tolérance n'est pas acceptée par ma responsable.

BRUNE — Lucas (*s'adressant à moi*), tu ne peux pas répondre à toutes les attentes. Malheureusement, ce n'est pas la partie la plus cool de notre travail, mais la phrase « C'est comme ça », il faut être capable de la dire. **C'est la difficulté d'être en central, on ne peut pas faire plaisir à tout le monde et là le but c'est d'en satisfaire le plus grand nombre.**

MOI — Oui, mais attends, il faut être bien sûr de soi parce que je me dis qu'ils ont quand même bien plus de légitimité et de connaissance des sujets que moi, donc s'ils font les choses d'une certaine façon c'est qu'ils ont une bonne raison.

BRUNE — Moi ce que j'attends de toi, **c'est que tu aies la légitimité pour la vue d'ensemble.** Le cas du UK ne doit pas arriver, tu ne peux pas laisser passer des DOs qui ne se conforment pas au protocole.

Brune fait ici référence au non-respect de la période de reporting. Le protocole indique que les données doivent être reportées sur douze mois glissants (septembre de l'année N-1 à septembre de l'année N). Or, certains contributeurs ont, lors de la dernière campagne de reporting, reporté des données sur la période calendaire de janvier à décembre. Pour leur éviter de devoir se lancer dans une nouvelle quête de données sur les mois manquants, j'ai toléré l'usage de ratios à partir de l'activité pour produire des estimations pour les mois manquants.

MOI — Oui, mais on est en train de leur faire perdre le sens-là ! C'est idiot, ils ont reporté sur 12 mois calendaires plutôt que sur 12 mois glissants, car leur direction locale leur demande déjà un reporting sur une base calendaire. On ne va pas les refaire mouliner les chiffres juste pour notre reporting, il n'y a pas de valeur ajoutée dans le fait de leur demander de refaire le travail de retraitement alors qu'on peut utiliser des ratios.

BRUNE — Je suis d'accord avec toi, je te l'ai toujours dit, je ne veux pas faire du reporting pour du reporting. Mais on a tous un rôle en fait. Ce n'est pas à toi que je vais apprendre comment fonctionnent les organisations⁶⁹, on est dans un système où on a un rôle à jouer. Moi j'attends de toi, en tant que patronne, que tu joues le tien. J'attends de toi que tu demandes aux autres

⁶⁹ Elle fait ici référence au fait que je réalise une thèse sur l'étude des organisations

de rendre des comptes. C'est quelque chose de très difficile que tu traites là, le management indirect. Mais il faut que tu le fasses, tu dois t'imposer !

Cet échange me conduit à me questionner sur mon inclinaison à prendre le parti des opérationnels. Ce parti pris me conduit parfois à ne pas trancher et laisser l'opérationnel décider en leur accordant, ce qui serait comme un « bon sens opérationnel ». Or, je réalise que cela peut conduire à certains problèmes. Premièrement, je laisse les opérationnels sans directive et décharge ainsi ma propre responsabilité qui est d'établir des règles communes. Je prends aussi conscience qu'il est peut-être parfois nécessaire d'imposer des choses puisque les opérationnels peuvent parfois tenir une position par principe d'opposition contre le siège.

Je comprends alors que l'entreprise exige de jouer un rôle. Ce rôle, bien que je ne l'apprécie pas, est aujourd'hui celui que je dois adopter. Je suis celui qui impose aux autres des choses qui ne leur font pas sens pour arriver à mon objectif que je dois considérer comme étant plus important : disposer d'un reporting et d'indicateurs consolidables et auditables. Mon rôle consiste à demander des comptes aux autres, dans le cadre que j'aurai défini et dont j'aurai la responsabilité. Dès lors, celui qui rend des comptes apparaît contraint. Ce dernier doit accepter de rendre compte dans un cadre qui n'a pas nécessairement de sens de son point de vue. Cette position est tenable en partant du principe que je dispose au siège d'une vision de l'intérêt commun qui est d'assurer la conformité et la production d'indicateurs consolidables et homogènes. Pour cela, je dois réussir à leur faire comprendre ou bien imposer l'inévitable normalisation.

Ne serait-ce pas une réflexion caractéristique d'un manager au siège chargé d'imposer sa vision pour ses intérêts et justifiant cela par la poursuite d'un intérêt commun plus grand ? Suis-je en train d'intégrer la doxa du manager au siège ? Suis-je en train d'adopter les croyances que l'on m'inculque ? Suis-je en train d'être transformé par le rôle que je suis en train de jouer ?

Le taux d'avancement financier ou le besoin de gestion à distance

*Les derniers échanges avec Leonardo sur la scorecard m'ont laissé perplexe sur le rôle que je devais jouer. Les échanges avec ma responsable Brune me redonnent confiance et m'aident à clarifier mon rôle, je sais désormais ce que je dois faire pour répondre aux attentes de ma manager. Fort de ce regain, nous abordons avec Brune lors de notre point hebdomadaire **le projet d'augmentation de la fréquence de reporting** qui me stimule. Selon Brune, cela est un prérequis au passage au reporting calendaire permettant d'aligner le reporting extra-financier sur le reporting financier. Selon elle, il n'est pas tolérable que les chiffres du reporting extra-financier ne soient pas sur la même période que les chiffres financiers. Pour moi, c'est une opportunité de faciliter le reporting en limitant les retraitements des données financières que nous utilisons dans le reporting extra-financier.*

Brune me confie donc la tâche de préparer un plan d'action provisoire pour réaliser ce passage en reporting calendaire grâce à une augmentation de la fréquence de reporting. Je réalise un plan en faisant des scénarii, des projections, des hypothèses. Cela m'a conduit vers la conclusion que cette bascule ne pouvait advenir sans modifier la fréquence de reporting au préalable. Le passage d'un reporting annuel à un reporting trimestriel ou mensuel me semble nécessaire à plusieurs égards. Il permettrait de réduire les risques de cette bascule en validant les indicateurs pour les trois premiers trimestres au fil de l'année. Cette augmentation de la fréquence est aussi pour moi un moyen de mieux suivre la performance des filiales. Je suppose qu'en disposant d'une mesure plus fine, régulière et en corrélation avec les chiffres des autres

reporting, je serai plus à même d'isoler les effets conjoncturels et ainsi interpréter et expliquer les variations des indicateurs pour mieux apprécier les effets de nos actions.

Néanmoins, je ne suis pas dupe. Je me doute bien que cela sera perçu comme un travail supplémentaire pour mes relais dans les Entités ou les DOs. En amont du prochain point mensuel où j'envisage d'exposer mon plan d'action pour augmenter la fréquence de reporting, je souhaite prendre la température auprès des Entités pour comprendre les enjeux. Je prends donc contact avec Leonardo en charge du reporting pour l'Entité TP afin d'évoquer la mise en place d'un suivi trimestriel des indicateurs du reporting extra-financier.

Les prochaines interactions ne sont volontairement pas rattachées à une date précise puisqu'elles visent à relater la dynamique des échanges où plusieurs préoccupations se croisent et s'entrechoquent. En rompant avec une temporalité précise (un mois plutôt qu'un jour précis) nous souhaitons mettre en lumière l'enchevêtrement entre les fins poursuivies et les moyens mobilisés.

Février 2021 - Le projet de « pilotage » à distance du siège face à la réalité opérationnelle (interaction 11)

*Après avoir élaboré mes scénarii en chambre sur le passage en reporting calendaire et l'augmentation de la fréquence de reporting, je prends contact avec Leonardo pour comprendre les éventuels freins qui pourraient survenir dans la mise en œuvre de ces changements. Leonardo détourne dans un premier temps la conversation vers une critique des mesures financières utilisées comme donnée d'entrée des indicateurs extra-financiers. Ce qui me semblait être une digression s'avère finalement un moyen de me montrer en quoi la mesure de la performance ne peut être que située. Il s'appuie ensuite sur cette démonstration pour me **montrer que l'augmentation de la fréquence du reporting est dans l'intérêt du siège, mais pas des Entités ni des DOs. À l'inverse, cela conduira à mobiliser les opérationnels sur des mesures d'indicateurs qui ne traduisent pas une performance.***

MOI — Je voulais discuter avec toi de l'évolution de la fréquence de reporting sur l'indicateur 1PLACE pour comprendre ce qui pourrait te poser des problèmes.

LÉONARDO — Déjà on a un problème sur 1PLACE. Le suivi via le taux d'avancement financier n'est juste pas pertinent pour les projets, car leur suivi opérationnel est différent, c'est l'exemple extrême d'un projet où tu as un avancement financier conséquent alors que le chantier n'a même pas encore démarré.

Leonardo me détourne de l'objectif initial que je poursuis dans cette réunion, mais je le laisse s'exprimer pour tenter de comprendre son problème.

MOI — Je comprends bien et je suis embêté, car le but du reporting n'est pas de faire un truc à part qui n'a pas de sens.

LÉONARDO — Le nœud de ce truc-là, le problème, ce sont les auditeurs de KEPYG. Ils considèrent que le seul et unique avancement qui tient la route est l'avancement financier. **Ils estiment qu'il n'y a pas d'autre vérité réelle que le suivi financier, ce qui est une erreur fondamentale.** C'est bien ça qui nous pose problème. Mais le problème n'est pas chez nous, il est chez KEPYG !

MOI — D'accord et est-ce que le taux d'avancement opérationnel, ou "chantier" est vérifiable par un tiers?

LÉONARDO — Bien sûr, tous les chantiers le suivent.

MOI (*je suis surpris, car lors de nos échanges, Vanessa qui suit les projets au niveau d'une DO, semblait plus nuancée en précisant que le taux d'avancement opérationnel relevait plutôt d'une méthodologie variable d'un projet à l'autre. Je précise alors ma pensée*) — Est-ce que toutes les méthodes de calcul sont les mêmes ?

LÉONARDO — Non par exemple sur un projet de digue, l'avancée du projet ne peut pas se calculer de la même manière que l'avancée d'un projet de tunnel. Cet indicateur n'est pas simple. J'imagine les mecs au bâtiment (il *fait référence aux autres Entités DBE ou DBM*) qui ont je ne sais combien de projets à travers le monde. Je ne sais pas comment ils pourraient faire pour vérifier chacun des avancements de chacun des projets (*je comprends qu'il admet implicitement qu'un suivi standardisé est nécessaire*). En revanche, quand on est audité c'est difficile pour nous de dire que c'est l'avancement financier qui nous guide. C'est faux en fait (*rires*) ! En ayant assisté aux audits, je sens que 1PLACE est un sujet qui tend tout le monde ! Je comprends que dans certaines Entités, il y a parfois des chantiers trop petits qui disparaissent du calcul d'une année sur l'autre (il *fait référence aux Entités bâtiments où les projets sont en dessous 20% à la campagne N et au-dessus de 80% à la campagne N+1*). Donc le taux d'avancement financier est une erreur parce que ce n'est pas comme cela que l'on fait pour ce type de reporting là. D'ailleurs cela me fait rire, car le sujet revient systématiquement dans les discussions.

Je suis satisfait de voir que Léonardo comprend la difficulté de la situation, mais sa réaction ne m'aide pas à trouver une solution. J'ouvre donc une piste pour voir sa réaction tout en réorientant la discussion vers ma préoccupation initiale du changement de fréquence du reporting.

MOI — On peut peut-être trouver un "entre-deux". On a la chance d'être libre sur la façon de calculer l'indicateur, mais on doit tout de même respecter les critères d'auditabilité, il faut que l'indicateur puisse être vérifié par un tiers. Mais ton point est important parce que notre objectif est qu'on passe sur un reporting plus fréquent, tous les trimestres et pour ça il faut que la personne qui le fasse y trouve du sens et donc que cela l'aide à suivre aussi.

LÉONARDO — Là tu touches un sujet. Moi j'ai été contributeur de l'autre côté de la barrière, j'ai fait le reporting chantier et je n'avais pas la vue de ce que nous sommes en train de parler là sur 1PLACE par exemple. Je devais faire un reporting tous les mois à mon client sur des indicateurs qui ne sont pas les mêmes que ceux du reporting extra-financier que l'on reporte sur l'outil POWER.

À nouveau ici, le nom du logiciel de consolidation du reporting extra-financier POWER est utilisé pour désigner le reporting extra-financier et les indicateurs que les filiales doivent reporter au siège.

Les chantiers doivent contractuellement faire le reporting au client avec des règles spécifiques qui ne sont pas les mêmes que pour POWER. Le risque important que l'on a au niveau des TP, c'est que si on demande les infos de façon plus régulière, et c'est déjà un peu ce qui nous arrive tous les ans, en fait les gens recalculent en fonction des indicateurs propres au chantier qui sont demandés par les clients. Les chantiers recalculent pour pouvoir satisfaire la demande POWER. **En fait POWER est un peu décorrélé de la réalité qui est suivie sur chantier.** Alors, c'est peut-être propre au TP, car dans un projet TP, tu as un contrat dans lequel on t'impose un reporting exigé par le client et donc les définitions que tu as dans les reporting des clients ne sont pas dans les reporting de DELTA. Néanmoins, il est vrai que depuis 2 ans on a stabilisé les indicateurs et on a mis des règles qui font que même lorsque l'indicateur n'est pas

exactement le même, on arrive à prendre ce que le projet a reporté sans retraiter l'information. On essaye justement de ne plus avoir cette dichotomie, mais pendant des années c'était le sujet. C'est-à-dire que je suivais un paquet d'indicateurs puis au moment d'arriver à POWER j'en avais d'autres qui étaient calculés différemment et donc je refaisais mes calculs, tu vois. Tu as (*se reprend*), tu avais un double travail, c'est peut-être un peu moins vrai maintenant. Mais le risque c'est ça en fait, nous sur nos projets on nous demande plein de trucs et là on nous demande un truc en plus. Puis nous ne sommes pas à l'abri que ce problème revienne puisque les clients vont aussi être plus sollicités pour dire ce qu'ils font sur des sujets environnementaux.

MOI — Donc comment as-tu fait pour éviter d'avoir à faire le recalcul, la définition est élargie ?

LÉONARDO — Et bien par exemple sur les déblais, la façon de compter la valorisation était complètement différente de celle dans le protocole DELTA. Donc au niveau du chantier, tous les fichiers étaient générés pour suivre cette façon de faire qui est exigée par le client. Et même dans certains cas, le client impose un reporting avec un outil et donc le chantier ne dispose même pas du fichier source qui va derrière, les données sont rentrées dans l'outil, mais le calcul était fait dans l'outil. Donc ensuite il fallait reprendre les données et recalculer selon la définition de DELTA. On pourrait très bien dire aux chantiers : « ouais, mais vous pouvez faire un fichier Excel qui calcule automatiquement ! » En fait, c'est une usine à gaz quand tu connais le nombre de lignes. C'est pharaonique ! **On parle de milliers de dizaines de milliers de lignes. On ne parle pas de 100 camions. 100 camions c'est ce que tu sors tous les jours. Et ça c'est une des raisons pourquoi les gens font ça à la dernière minute parce que s'ils font ça tous les mois et bah c'est une usine.** Quand on demande au projet de reporter plus régulièrement, cela revient à leur demander de faire plus régulièrement un travail qui eux ne les intéressent pas au sens où ils n'utilisent pas cet indicateur et qu'il ne leur est pas demandé contractuellement. Or, nous avons une forte dimension contractuelle dans les projets TP.

MOI — C'est très important ce que tu dis et il faut l'avoir en tête lors de la mise à jour des indicateurs et peut être faire des indicateurs plus macro, moins précis, plus larges.

LÉONARDO — Et toi ce que tu demandes, ce qui est normal, c'est qu'on puisse vérifier la donnée et nous typiquement TP on n'est pas toujours gérant sur le projet, ce qui fait que pour nous c'est difficile de rentrer dans un outil de gestion mis en place par le client pour aller chercher la donnée. Par exemple pour récupérer les consommations d'électricité, tu te retrouves souvent à te taper toutes les factures à la main. Et ça nos contributeurs, ils te le font une fois par an, car **de toute façon le tunnelier que tu suives les consommations tous les mois ou une fois par an, ça ne te change pas le fait que tu es obligé de consommer et que tu ne sauras pas faire grand-chose.** Il faut que la donnée soit fiable donc tu prends les factures. Et puisqu'on n'est pas gérant, on ne peut pas prendre un autre système, style SAP, qui pourrait nous aider à récupérer les informations plus facilement. Donc en fait, changer la fréquence veut dire pour les contributeurs qu'ils vont devoir ouvrir chaque facture tous les trimestres plutôt que tous les ans.

MOI — Oui donc faire le reporting tous les trimestres va routiniser le process et donc il sera plus efficace.

LÉONARDO — Lucas (*s'adressant à moi, semblant regretter mon mépris ou le manque d'honnêteté de ma manœuvre*), même si quand tu y penses, tu sembles gagner du temps, il faut quand même aller se taper toutes les factures et personne n'aime ça donc **ce que tu leur**

demandes c'est de faire plus régulièrement quelque chose qu'ils n'ont pas envie de faire. En revanche, ce qui est vrai c'est qu'en central on pilotera plus facilement en ayant les données plus régulièrement. Je comprends l'intérêt pour vous de piloter, mais cela représente un double travail plus régulier pour les opérationnels.

MOI — En plus, si c'est suivi régulièrement alors la direction sera intégrée et donc il y aura plus d'importance accordée au sujet et éventuellement des ressources supplémentaires allouées pour le faire.

LÉONARDO — **Je comprends ton enjeu au siège et avec les Entités où les chantiers sont beaucoup plus courts et je comprends que cela peut avoir de l'intérêt de suivre plus régulièrement. Je suis d'accord avec toi sur le sujet du pilotage mais il y a un bémol. Les chantiers TP sont très longs et donc il n'est pas sûr qu'un suivi plus régulier soit pertinent. Que tu le fasses tous les trimestres ou une fois par an, je ne suis pas sûr que ça change la donne.** Alors bien sûr, il y a quelques DO qui ne sont pas concernées, car leurs chantiers sont plus courts, mais pour la plupart tu es obligé d'avoir une vision plus longue.

Malgré ma tentative grossière et naïve pour le convaincre, Leonardo reste très diplomate et maintient le statu quo. Ma tentative d'obtenir un soutien en amont du comité s'avère être un échec partiel. Je n'ai pas obtenu directement son soutien, mais je suis satisfait de voir qu'il comprend mon point de vue et ne rejette donc pas frontalement l'objectif que je poursuis. Je dispose d'une vision claire des avantages et inconvénients et me sens alors plus à l'aise pour aborder le prochain comité et faire face aux réactions des autres Entités.

MOI — Effectivement, il y a besoin de trouver un consensus, car nous sommes un groupe et que nous devons rendre compte sur l'ensemble des activités. Il serait intéressant que tu participes au prochain comité et, peut-être même, que l'on invite des contributeurs⁷⁰.

*La semaine suivante se tient le comité de reporting avec les différentes Entités, j'utilise cette occasion pour confronter les avis sur le sujet du changement de fréquence du reporting. J'aborde cette réunion en confiance, car j'ai pu préparer des contreparties pour désamorcer les freins éventuels de ce changement et ainsi faciliter l'augmentation de la fréquence du reporting. Néanmoins, cet échange avec Leonardo me fait prendre conscience que ma réflexion en chambre était déconnectée de la réalité opérationnelle et que **l'un de mes postulats soutenant ma position sur l'augmentation de la fréquence de reporting (améliorer l'analyse des écarts) était discutable et fragile.***

Février 2021 – La représentation financière de l'avancement : un standard utile pour homogénéiser le calcul des indicateurs mais critiqué pour son absence de lien avec la réalité opérationnelle (interaction 12)

Pour faciliter le processus de mesure des indicateurs et assurer leur homogénéité, la mesure standardisée de l'avancement financier est utilisée comme donnée d'entrée, car disponible et considérée comme fiable. Or, il existe un écart entre la représentation financière de l'avancement et l'avancement physique d'un chantier. Cet écart entre un certain nombre de problèmes pour planifier des actions sur les projets et rendre compte d'une performance. Je

⁷⁰ Je fais ici référence aux contributeurs locaux. Ce sont des responsables environnement qui suivent les chantiers et sont chargés de rapporter les indicateurs aux Entités.

remarque que l'utilisation d'une mesure préexistante élaborée pour d'autres fins dans le but de calculer une performance dans un autre contexte pose des problèmes.

MOI — Je souhaiterais maintenant aborder le sujet de la fréquence de reporting. En échangeant avec vous, j'ai compris que ce changement de fréquence serait un problème, car vous rencontrez des difficultés, notamment pour mesurer les dénominateurs de l'indicateur 1PLACE qui est l'ensemble des projets éligibles. J'ai conscience que l'un de vos freins est donc notamment l'identification des éligibles 1PLACE. Pour vous aider sur ce point, je suis donc en discussion avec la finance pour que nous disposions trimestriellement d'un fichier avec les différents projets et les critères d'éligibilité.

LÉONARDO — On a déjà un problème sur le fichier de suivi financier en lui-même que l'on utilise pour calculer les éligibles. On a des projets qui sont terminés depuis longtemps, mais qui sont à moins de 100% dans le fichier financier, car ils sont en attente d'un paiement du client ou en *claim*⁷¹. Par conséquent, le projet rentre dans le périmètre d'éligibilité au sens du protocole bien qu'il soit terminé depuis longtemps. Je pense qu'il faudrait les sortir des stats.

ROSE — Je suis d'accord, on a ce problème-là aussi.

LOUISE — Moi, je ne suis pas d'accord. Dans ce cas on ne pourra plus prendre comme tel le fichier financier, si on commence à faire ça c'est sans fin. Il faudrait aller vérifier si chaque projet qui n'est pas à 100% n'est effectivement bien pas terminé.

MOI (je comprends son point et tiens donc, non sans peine, une position qui me semble complètement aberrante et insensée) — Louise a raison, on ne peut pas. On doit garder la règle de l'avancement financier et compter ces projets même si vous savez qu'ils sont terminés, car les auditeurs vont vérifier à partir du fichier financier.

LÉONARDO — **Il y en a marre de cette approche financière qui ne colle pas avec les besoins opérationnels.**

MOI — Je suis d'accord, on s'est planté dans l'écriture de la règle, je n'avais pas conscience qu'on avait ce type de projet qui sont considérés terminés sans être à 100% dans le fichier financier. L'enjeu de la mise à jour du protocole est justement de traiter ces problèmes-là.

*La suite de la réunion n'aura pas permis d'avancer sur le passage à un reporting plus régulier si ce n'est le fait que chaque Entité s'est engagée à solliciter son réseau pour identifier les freins potentiels. Je sors particulièrement frustré de cette réunion, car je réalise qu'avec **la mise en place d'une méthodologie homogène et comparable entre les Entités, nous nous retrouvons à faire du reporting pour lui-même, un reporting qui n'a pas de sens et qui n'est plus lié aux opérations.***

Février 2021 – Identifier les actions futures et apprécier leur efficacité exige une mesure située (interaction 13)

Quelques jours plus tard, Leonardo revient vers moi par téléphone à l'improviste pour tenter de me démontrer que le reporting extra-financier n'est pas un moyen adapté pour apprécier la performance au niveau d'une DO et donc que l'augmentation de la fréquence de reporting

⁷¹ Le terme *claim* renvoie à une situation de litige avec un client où DELTA réclame un supplément de prix ou de délai.

*ne fera que conduire à une augmentation des tâches administratives pour les opérationnels et en aucun cas une amélioration du suivi des actions ni à une meilleure appréciation de leur efficacité. Je réalise alors après coup que cet échange intervient probablement, car Leonardo a constaté que son plaidoyer des jours précédents n'a pas suffi à me faire changer radicalement de position. **Au cours de cet échange, il va donc tenter de renouveler sa démonstration pour me montrer qu'une mesure standardisée ne permet pas d'apprécier une situation. Le reporting extra-financier apparaît donc comme un instrument pour les managers du siège.***

LÉONARDO — Concernant le passage en fréquence trimestrielle. J'ai évoqué et présenté le sujet à certains de mes interlocuteurs dans les DOs en disant qu'il y a une discussion en cours sur le passage en reporting calendaire pour permettre de suivre plus régulièrement et de routiniser le process. J'ai eu une levée de boucliers. Eux, ce qu'ils voient, c'est qu'ils vont faire le reporting quatre fois au lieu d'une et que les données que nous demandons de remonter ne leur servent pas. **Le reporting extra-financier doit être uniquement pour le réglementaire et les demandes DELTA. Tu vois, au niveau DELTA TP, nous avons développé des indicateurs spécifiques afin de mieux mesurer le carbone à partir de données réelles. Aujourd'hui, on demande aux chantiers de reporter, mais même nous on ne sait pas quoi faire des chiffres. Ce sont des métadonnées et puis même, il y a trop de données. En fait, tu ne sais plus comment les regarder à la fin. Par exemple, la quantité d'eau ne dit rien.** Tu sais comment fonctionne un tunnelier ?

MOI — Non pas du tout

LÉONARDO — Un tunnelier utilise de l'eau pour creuser le tunnel. Donc le tunnelier intègre déjà dans son système le traitement et le recyclage de l'eau. Donc le projet ne peut rien faire de plus, car ce qui ressort est déjà optimisé au max. Je te parle du tunnelier là, mais c'est le cas pour plein d'autres choses. **Donc, on a un mal fou à faire sens des chiffres de la scorecard.** Il y a trop de données et puis aussi il n'y a pas d'objectifs clairs donc c'est difficile de présenter cette scorecard. **Donc à la fin des courses, on constate que suivre plus régulièrement ne résoudra pas le problème, car par exemple les consommations d'eau restent dépendantes du tunnelier, ce qu'il reste à la fin est incompressible ou symbolique, à la marge quoi.** Une fois que le tunnelier a été choisi pour le projet, on ne le change pas donc il n'y a pas vraiment de marge de manœuvre. De manière générale, **une fois le projet lancé, on ne change rien, pour agir il faut intervenir en amont, dans le choix des projets, la conception.** Et puis il y a de l'inertie donc toutes les mesures prises pendant le projet n'affectent pas le projet, car on ne change pas les habitudes en cours de route.

De toute façon les indicateurs du reporting extra-financiers sont purement réglementaires, donc cela ne change rien de suivre tous les trimestres, car cela ne va pas aider à mieux piloter.

MOI — D'accord. Donc les mesures sur lesquelles vous ne pouvez pas agir, on doit selon toi les garder avec une fréquence annuelle, juste pour le reporting réglementaire de la DPEF. En revanche, ce qui a du sens pour vous d'être suivi plus régulièrement, vous le suivez déjà par des indicateurs spécifiques ?

LÉONARDO — Oui, **pour nous ce qui a du sens, quand on parle de mesurer une performance, c'est de mesurer en termes de coût de non-conformité environnementale.** Quels sont les coûts générés par une non-conformité ? Le truc c'est que **le suivi de cet indicateur et de ces non-conformités se fait déjà dans d'autres comités. On n'utilise pas le reporting extra-**

financier. D'ailleurs cette information n'est même pas resaisie dans l'outil POWER qui est simplement réglementaire pour nous.

Par ailleurs, les clients ont des demandes qui sont très différentes. Par exemple un client va mettre le poids sur l'acoustique, car des plaintes des riverains peuvent bloquer le chantier. **Un reporting davantage orienté vers le client et qui permet de répondre à ses attentes** me semble plus important, cela a plus de sens pour les opérationnels.

Je prends conscience que l'augmentation de la fréquence de reporting sur les indicateurs du reporting extra-financier n'a pas beaucoup de sens au niveau des Entités ou des DOs puisque ce ne sont pas ces indicateurs qui leur permettent de suivre leur performance. L'augmentation de la fréquence n'est donc pour eux qu'un travail supplémentaire. Mes différents échanges avec Brune m'ont conduit à appréhender le reporting extra-financier comme un outil de pilotage devant servir en interne. Or, je réalise que les indicateurs du reporting extra-financier et notre volonté d'augmenter la fréquence ne répondent qu'à un seul intérêt, le nôtre. L'intérêt du pilotage central et non celui des managers dans les Entités et les DOs.

Propos d'étape sur l'expérience critique II

Nous avons commencé cette expérience critique avec un conflit entre managers sur le « pilotage ». Alors que certains déploraient un manque, voire une absence de pilotage, d'autres revendiquaient le pratiquer. À partir de ce désaccord, exacerbé par la polysémie du « pilotage », nous avons tenté de comprendre ce que voulait dire « piloter » pour un manager du siège et pour un manager local en étudiant les usages des indicateurs extra-financiers, omniprésents dans le quotidien des différents managers.

Le terme de « reporting » pourrait laisser penser que les indicateurs qui le composent ne sont que des thermomètres produisant un état des lieux sur une période précise. Or, grâce à cette expérience critique, nous rentrons dans les conflits qui animent les échanges entre les différents managers sur ce qui doit être représenté par l'indicateur et comment le représenter.

Nous voyons ainsi en quoi l'indicateur donne lieu à de véritables batailles entre les managers. Ce dernier, pris dans de multiples dynamiques, est infiniment plus complexe et pluriel. Chaque manager venant à la fois l'adapter, l'interpréter, le justifier, le critiquer à partir d'éléments différents.

La troisième et dernière expérience critique qui va suivre propose de plonger au cœur de la fabrique des indicateurs extra-financiers en observant les dynamiques à l'œuvre dans ces batailles entre les managers à travers les indicateurs. Cette troisième expérience critique vise à étudier comment ces batailles internes influencent et sont influencées par des éléments « externes » à l'organisation. En effet, alors que cette expérience s'est focalisée sur les tensions internes, notamment entre siège et filiales, nous allons pouvoir remettre ces tensions en perspective en considérant d'autres influences.

Interlude - La mesure comme outil managérial

01 février 2021. 18h15. (Interaction 14) –Un indicateur pris dans de multiples significations : Les effets inattendus et incontrôlables d'une règle sur les pratiques locales

Depuis quelque temps, j'entends régulièrement des personnes évoquer l'influence du bord politique de la ville dans les choix faits sur les projets. Je décide donc de prendre contact avec Lucie, responsable RSE d'une DO régionale de DBE pour comprendre si l'élection d'un maire écologiste a eu un impact sur la commande publique dans sa ville. Sachant Lucie très occupée, je décide de l'appeler en fin de journée avec l'espoir qu'elle m'accorde un peu de son temps. Finalement, notre échange durera 1h20, un temps pendant lequel nous abordons différents sujets. Je suppose que cela s'explique notamment par le fait que nous soyons tous les deux en télétravail à notre domicile. En effet, bien qu'elle ne me le dise pas explicitement, je comprends qu'elle est aussi en télétravail puisque je l'entends sortir fumer sa cigarette vers 19h puis sortir ses casseroles de cuisine vers 19h30. Je ressens chez elle un certain relâchement que j'explique par le fait que c'est une fin de journée, elle semble détendue et me fait part calmement de son point de vue, de ses frustrations et de ses agacements. Après plus d'une heure d'échange sur divers sujets, Lucie oriente la discussion vers le sujet de la mesure des indicateurs de performance sur le label RSE interne 1PLACE.

LUCIE — Le truc c'est que notre performance est sous-évaluée, il y a certains chantiers évalués que vous n'avez pas vus lors de la dernière campagne, ça nous fait mal au cœur, mais ce n'est pas grave, vous ne les avez pas vus, car ce sont des chantiers qui ont été livrés en août.

MOI (je ne comprends pas bien où elle veut en venir, je réagis avec un air interrogateur) — Et oui, mais alors ?

LUCIE (coupe) — Puisque l'indicateur est une photo au 30 septembre des chantiers en cours et labellisés, tous ces chantiers vous ne les avez pas vus. Donc j'ai dit à Thibault (*son collaborateur en charge du suivi des projets et de la mesure des indicateurs*) qu'on fonctionnera différemment cette année. Au mois de mars, on prend la même photo que celle que l'on prend au 30 septembre pour le reporting et on piste tous les chantiers qui seront dans les critères de 20-80 % d'avancement au 30 septembre. Je veux que l'on marque au maillot ces chantiers pour qu'on soit bien dans les clous au mois de septembre.

MOI — Et les autres alors ? Tu vas suivre ces chantiers-là de plus près que les autres ?

LUCIE — Ah bah bien sûr.

MOI — Mais là le prob... (*je me reprends pour ne pas avoir l'air de faire la morale ou de paraître méprisant*) enfin je comprends tout à fait, mais ce qu'il faudrait c'est que (*désespéré, je commence à bégayer face au problème qui me semble inextricable. Je tente donc de poser les choses pour que la discussion soit constructive et que l'on puisse trouver un terrain d'entente*). Cette règle-là n'est pas figée, on a la chance de pouvoir définir les règles de calcul que l'on veut pour nos indicateurs. Or, là, à partir de ce que tu me dis, il semble y avoir un problème. Tu me dis qu'il y a une part importante de ces chantiers qui ne sont pas visibles dans l'indicateur final. Je l'entends. Peut-être que la règle n'est pas bonne parce qu'elle ne nous permet pas de rendre compte de ce que vous avez réellement fait.

LUCIE — Ok mais ce qu'on sait, **ce qu'on a compris, que ce soit moi ou Thibault, c'est que vous vous devez aussi capitaliser et cumuler tous les chantiers de DELTA et les chantiers de DELTA TP et de DELTA ES qui ne sont pas les chantiers de DBE. Donc voilà, nous avons fait notre démarche sans nous préoccuper du chiffre reporté pendant deux ans.** Bon maintenant

la deuxième année on s'est un peu fait taper dessus, car on n'était pas à l'objectif, mais on s'en fout, car on sait que notre démarche est bonne. Avec Thibault on a fait le calcul des chantiers sur 12 mois glissants et bien on était évidemment meilleur que sur la photo au 30 septembre. Mais l'année prochaine on ne se fera pas taper dessus, voilà. Enfin je te dis ça, mais peut-être qu'on se fera quand même taper dessus. Néanmoins, je lui ai dit : voilà on fait comme ça (onomatopée : « fiut » !), on prend tous les chantiers qui seront entre 20 et 80 au mois de septembre, on les marque, on les marque, on les marque. Mais bon.

MOI — Ok

Je suis désespéré, car une fois de plus, je constate un découplage entre d'une part, le chiffre que l'on me reporte, que je consolide, que j'utilise pour mes analyses, qui est audité et que je reporte et qui est utilisé par les parties prenantes externes pour apprécier l'organisation et d'autre part, le chiffre qui va faire sens pour les managers locaux et qu'ils vont utiliser pour suivre concrètement et orienter concrètement les actions à leur niveau. Pendant longtemps, l'indicateur n'était pas regardé par leurs responsables hiérarchiques et ne servait que pour le reporting réglementaire. Or, depuis l'indexation de la rémunération des dirigeants sur l'indicateur, le niveau de l'indicateur devient important. Les managers locaux doivent donc réviser leur suivi pour l'adapter aux règles fixées par l'indicateur afin d'améliorer leur performance.

LUCIE — Mais ne t'inquiètes pas Lucas, ça ne nous interdit pas d'être cohérent avec les autres chantiers.

MOI — Oui, mais c'est juste que cela m'embête parce que (*je fais une pause avec un air dépité qu'elle ne voit pas, car nous sommes par téléphone, mais que ma voix trahit*). La règle vise simplement à nous permettre de calculer un truc homogène et non pas à vous bloquer ou bien que cela vous donne du travail en plus.

LUCIE — Oui, mais tu vois des chantiers qui étaient éligibles au mois de septembre ont été labellisés au mois de décembre... (*pause*) et ça fait chi... (*se reprend pour ne pas être vulgaire*), car ils ne sont pas rentrés dans les comptes alors qu'on savait qu'ils étaient dans la bonne dynamique. Et puis dans le même temps, on a des chantiers labellisés au mois d'août qui n'étaient pas éligibles au mois de septembre et qui n'ont pas non plus été comptés.

MOI — Oui d'accord. Je comprends que c'est difficile, cela ne rend pas compte de votre expérience et du travail qui est engagé. En fait, il faut réussir à voir si c'est un phénomène important. Est-ce que c'est 5% des chantiers ? Dans ce cas on l'accepte. L'indicateur, il ne faut pas le prendre comme la réalité complète, hein ! C'est une tendance, une approximation. C'est une donnée qui permet de voir dans les grandes lignes. Néanmoins, en effet si on passe de 5% à, admettons, 30% ou 20%, dans ce cas effectivement ça demande de revoir la règle parce qu'elle n'est pas adaptée. Mais pour faire ça, nous avons aussi besoin que vous soyez transparent, que vous nous disiez attention là l'écart est trop important par rapport à notre suivi, aux enjeux de terrain qui nous importent. Et là nous nous sommes ouverts à toute discussion, toute refonte de la règle. C'est vraiment ça dont il faut que nous ayons tous conscience pour qu'on puisse construire quelque chose qui convienne à peu près à tous. Mais effectivement, nous allons devoir arbitrer, car il y a beaucoup de DOs. Donc chacun a un peu son calcul et ses cas particuliers. Il va falloir trouver quelque chose qui ait du sens commun et pour ça nous avons besoin que vous partagiez ce genre de retour. Donc je suis curieux de connaître l'ampleur de l'écart entre votre calcul et celui du reporting. Et si celui-ci venait à

être important, nous avons besoin de l'avoir en tête lors de la mise à jour du protocole comme nous sommes en train de le faire là pour la prochaine campagne.

LUCIE — Tu verras avec Thibault demain (*je me rends au siège de cette DO le lendemain*), mais sache que la règle des 20-80% d'avancement n'est pas pertinente pour les entreprises de bâtiment. Ce n'est pas pertinent, car la période entre 20 et 80% peut aller très vite. Ce que je te dis va très loin, avec cette règle, nous avons des chantiers que vous ne voyez même pas. Ils passent de 19% à 81% en une année et vous ne les avez jamais dans vos comptes.

MOI — Oui d'accord, ça c'est hyper important parce **qu'initialement nous avons fixé cette règle parce qu'il fallait en fixer une. C'était une base, mais il faut bien se dire que celle-ci n'est pas figée, une règle est faite pour évoluer au fur et à mesure des retours d'expérience dans le développement du label.** Peut-être que nous allons fixer une nouvelle règle cette année et que le contexte va évoluer l'année prochaine et nous allons la modifier à nouveau ou bien qu'en la mettant en œuvre, on va se rendre compte que ça ne fonctionne pas. En fait, la règle va toujours être un peu éloignée de la réalité puisque la réalité est toujours beaucoup plus complexe qu'une règle.

LUCIE — Oué mais...

MOI (*coupe*) — Il faut qu'on accepte que ce soit un peu mouvant.

LUCIE — Mais quand vous avez mis l'objectif à je ne sais plus combien.

MOI — Oui, 30%.

LUCIE — **Et bien cet objectif-là nous convenait, car on se disait : d'accord on sait qu'il y a des chantiers qui ne rentreront pas, mais ce n'est pas grave, car on peut atteindre l'objectif. En revanche, moi cette année j'ai un patron qui m'a dit : « l'année prochaine c'est 100% ». À ce moment-là je me suis dit merde parce que 100% je ne sais pas comment on va faire...** Après il y a un autre sujet, et (*bégaïements*) ça je vais te le dire aussi, c'est qu'aujourd'hui nos patrons, nos PDG me disent que le label 1PLACE (*s'interrompt pour réfléchir à sa formulation*) c'est un respect de nos procédures (*pause*) ce n'est pas ... Ce n'est pas de la RSE. C'est un simple respect de nos procédures. Donc je te laisse réfléchir à ça, car ils n'ont pas tort.

MOI — Et alors pourquoi n'êtes-vous pas à 100% dans ce cas ? Parce que si c'est un simple respect des procédures, c'est quand même bon de savoir que les procédures sont respectées (*Je souris. J'entends régulièrement ce genre de critique lors de mes discussions avec certains chargés de reporting dans les DOs. Ces critiques m'agacent et me font sourire, car ces personnes se plaignent du manque d'ambition du label sans pour autant évaluer ou labelliser l'ensemble de leur projet et donc d'atteindre 100% à cet indicateur. Je suis donc fier de ma répartition avec cette remarque qui je l'espère va nous permettre de discuter des problèmes de fond plutôt que de s'envoyer des invectives de ce genre*).

LUCIE — Parce que le process fait que tu leur mets un écart puis il faut qu'ils te répondent et si la réponse à l'écart n'est pas arrivée au bon moment et bien ils ne sont pas comptés comme labellisés (*je tombe des nues, je ne m'attendais pas à ce qu'elle puisse répondre à ma remarque. Or, son argument basé sur une critique d'un processus qui serait trop bureaucratique me semble légitime et fondé*). Second point, il y a aussi des chantiers qui ont un contexte tellement difficile quand ils démarrent qu'ils ne te répondent pas et même s'ils ont fait plein de choses, le problème est que **nous n'avons juste pas la trace de ces actions.** Ils n'ont pas le temps de te répondre en fait. Mais aujourd'hui, moi j'ai certains DG qui me disent que le label 1PLACE c'est un respect des procédures (*elle rit*) alors pourquoi chez nous

chez DELTA SUD EST on n'est pas à 100% ? Et bien parce qu'on a mis des règles. Il y a certaines DOs, je ne te citerais pas lesquelles, n'avaient même pas les validations clients et comme elles n'étaient pas surveillées par POWER, par KEPYG brff (onomatopée) ils s'en foutaient. Parce que je te rappelle qu'il faut aller la chercher cette labellisation. Parfois, tu as des clients qui te la refusent ! Donc certains ont considéré que faire un mail au client était suffisant. Ils considéraient qu'ils avaient prévenu le client et que s'il ne répondait pas c'était quand même valable. Finalement tout ça c'est beaucoup de paperasses administratives...

MOI — Je comprends tout à fait l'enjeu avec les objectifs à atteindre, etc. **Mais aussi il faut comprendre que lorsque vous changez un peu la façon de suivre le label, ce qui nous revient à nous en consolidation c'est bien que la performance n'est que de 20 ou 30% de labellisation.** Donc de notre point de vue, avec ce dont on dispose, nous n'avons pas l'impression qu'il faille relever les standards puisqu'on n'est déjà pas à ce niveau. Or, en t'écoutant, je me dis que c'est peut-être uniquement lié à des enjeux administratifs. Finalement, **le signal est brouillé**, tu vois ce que je veux dire ?

LUCIE — Ouais

MOI — En t'écoutant, soit je conclus qu'il y a un enjeu de process, soit que la représentation de l'indicateur ne rend pas compte de ce que vous vous vivez et constatez au niveau local, au niveau du terrain.

LUCIE — Déjà regardez les labels 1PLACE innovation que vous donnez quoi franchement ! Thibault vient juste de me transférer le LinkedIn sur le projet STADE et me dit : « Mais putain ils se mettent 1PLACE Innovation alors qu'il y a 0 innovation derrière ». Attention, je ne viens pas négliger la quantité du travail fourni par le chantier. Mais chez nous la règle des innovations est claire. Tu as une innovation si c'est la première fois que le sujet est déployé sur le territoire. Tu n'imagines pas combien j'ai eu de chantiers qui m'ont dit « Mais attends Lucie là j'ai mis un truc pour nettoyer les pinceaux de peinture en recyclage et tout ». Je lui réponds « Je sais, j'ai déjà eu ça sur le chantier d'à côté ». Ils disent « ouais d'accord tu l'as vu il y a deux mois sur le chantier d'à côté, mais moi aussi je l'ai mis en place. » Je dis « bah ouais, mais ce que tu as fait n'est plus une innovation pour moi. ». Tout simplement. Et oui parfois ils sont dégoûtés, mais bon c'est comme ça.

MOI — Parce que ?

LUCIE — Je pense qu'il faut un peu upgrader votre label innovation, il faut vraiment que quand on dit « j'ai tapé une innovation », c'est vraiment que j'ai tapé une innovation.

MOI — Oui que la distinction innovation soit vraiment

LUCIE (*coupe*) — C'est vraiment changer quelque chose quoi ! (*pause*) Après c'est horrible (*souffle*) parce que mets-toi à la place du chantier, ils en chient quoi ! Mais ils le comprennent. Oui ça a été compliqué à mettre en place cette action, mais non ce n'est pas une innovation.

MOI — Il faut faire la part des choses et se dire, peut-être ce n'est pas une innovation au niveau global, mais pour un chantier en fonction de ses moyens c'est déjà une grosse étape.

LUCIE — Mais là après tu rentres dans des considérations euh... (*elle semble déçue, désolée*) je te trouve un peu (*cherche ses mots*), je ne sais pas, il faudrait que tu ailles rencontrer des conducteurs de travaux.

MOI — Dis-moi

LUCIE — Les gens sont intelligents, ils sont très intelligents. Tu sais, ils te disent « voilà j'ai fait ça ». Mais ce n'est pas le vrai sujet, viens vivre ma vie au quotidien avec des sous-traitants qui ne veulent pas porter des éléments sécurité, etc. Donc quand tu as un chantier qui a testé une application pour mieux gérer la gestion des déchets, là tu te dis « d'accord, là ce que tu fais est bien de l'innovation. ». Tu valorises vraiment les gens qui se dépassent. Le gars d'à côté il te dit bah moi j'ai fait la même chose, tu dis oui, mais toi tu l'as fait après l'autre donc pour toi ce n'est pas une innovation. C'est dur, mais c'est comme ça.

Lors de cet échange avec Lucie, je prends conscience que l'indicateur est pris dans de multiples significations. Il est à la fois un élément de reddition de comptes, un instrument d'évaluation, une manifestation d'une dérive bureaucratique, un outil de différenciation, la conséquence de choix managériaux. L'indicateur n'est finalement pas univoque. Mesurer l'indicateur % de projets certifiés 1PLACE signifie bien plus de choses que simplement le rapport entre un nombre de chantiers certifiés sur un nombre de chantiers existants. L'indicateur n'est pas un simple constat, mais un signe d'actions antérieures, actuelles et futures.

Expérience critique III – Le paradoxe de l’articulation entre mesures pour l’interne et mesures pour l’externe.

Mes interactions avec mes relais dans les filiales, que ce soit au niveau des Entités ou des DOs, m’ont permis de prendre du recul sur ma position et d’observer une pratique de découplage au sein de l’organisation, entre d’une part le siège s’appuyant sur les mesures auditées, publiées et normalisées et d’autre part les DOs s’appuyant sur des mesures spécifiques et développées localement. En parallèle de cette découverte, je prends progressivement conscience de la difficulté d’articuler les mesures produites pour l’externe et celles nécessaires à la gestion interne.

Au cours de cette expérience critique, nous allons tenter de comprendre l’enchevêtrement entre les enjeux de la mesure pour l’interne et pour l’externe à travers la révision d’une règle méthodologique d’un indicateur sur les déchets. La révision de cette règle est intéressante, car elle va donner lieu à une bataille entre les managers sur les choix de représentations. Ces tensions soulèvent ainsi de multiples questionnements sur l’imputation de responsabilité ou encore la relation entre la représentation produite par l’indicateur et le phénomène qu’elle souhaite représenter.

La remise en question d’une règle de mesure interne

31 février 2021 (Interaction 15) – Les règles du protocole de reporting traduisent des choix dans l’imputation de la responsabilité

Les indicateurs de ma troisième campagne de reporting sont maintenant validés et transmis à la maison-mère. J’entre désormais dans la dernière phase de diffusion des résultats et de retour d’expérience. Pour diffuser les résultats, je prépare et mets à disposition des scorecards pour les différents chargés de reporting extra-financier. En parallèle, j’organise plusieurs réunions de retour d’expérience pour identifier les difficultés rencontrées et les pistes d’amélioration pour la campagne suivante. J’organise notamment un retour d’expérience avec Karima, une interlocutrice chargée du reporting extra-financier au sein d’une DO auditée lors de la dernière campagne. Manuel est en interaction avec la direction tandis que Karima est en relation directe avec les chantiers. Karima a pour mission de suivre au quotidien les différents chantiers, de réaliser les évaluations 1PLACE et de les accompagner dans l’amélioration de leurs pratiques sur les sujets environnementaux et de qualité. Aujourd’hui, Karima est sur un chantier et nous organisons donc cette réunion en visioconférence.

MOI — Bonjour Karima. Bonjour Manuel.

KARIMA — Bonjour Lucas.

MANUEL — Bonjour Lucas.

MOI — Je vous remercie de prendre ce temps. C’est très important pour moi de comprendre ce qui marche plus ou moins bien sur les indicateurs du reporting extra-financier. Karima, j’ai bien reçu ton fichier avec toutes tes remarques et questions. Déjà merci d’avoir fait ce super travail. Je voulais donc prendre ce temps aujourd’hui pour que nous puissions rebalayer ensemble ces points.

KARIMA — Pas de problème. On reprend point par point alors ?

MOI — Oui je veux bien.

KARIMA — Donc mon premier commentaire (*elle semble lire sur son écran le tableau Excel récapitulatif de ses remarques et questions qu'elle m'a transmises au préalable*) était « on compte les PC⁷² et les résultats des autres DOs lorsqu'il y a un groupement ». Ce que je voulais dire ici c'est qu'avec la règle du mandataire on comptabilise souvent la prise de commande des autres DOs parce qu'on est mandataire du projet. Déjà, c'est stressant, car on doit s'assurer que l'on comptabilise bien les PC des autres DOs donc il y a un risque de commettre des erreurs de calcul. Il faut penser pour chaque projet si je suis en groupement et si je suis mandataire alors je dois penser à ajouter le montant de PC de l'autre DO impliquée. En plus cela fait artificiellement grossir notre PC. **On se retrouve à avoir une prise de commande différente de ce que reportent les financiers. Donc quand on présente ces chiffres, on se fait attaquer.**

MOI — D'accord, donc ce sujet-là est chez les financiers quand ils font le retraitement de l'activité qu'on leur demande. Mais est-ce que cette règle vous pose un problème sur d'autres indicateurs ?

KARIMA — Oui sur les indicateurs déchets puisqu'on doit s'assurer à chaque fois que l'on comptabilise bien les déchets des autres.

MOI — Oui justement, c'était le but initial de la règle pour éviter d'avoir des oublis. **On ne ventile pas les informations extra-financières par DO selon la quote-part de chacune. Pour que ce soit plus facile, le mandataire doit tout reporter comme ça, il n'y a pas de question sur la répartition. Cela doit permettre de faciliter la coordination.**

KARIMA — Oui oui maintenant on est habitués donc on s'organise.

MOI — Oui j'ai cru comprendre cela en échangeant avec les autres DOs. Et sinon en termes de performance, ce suivi est-il pertinent ?

KARIMA (*hésitante*) — Euuuh, je ne sais pas si on peut parler de pertinence (*je sens qu'elle tempère ses propos pour me dire que ce n'est pas pertinent*). Par exemple sur l'indicateur de prise de commande avec des engagements de certification, il y a une partie de notre PC qu'on aura plus juste parce qu'on n'est pas mandataire et d'autres parties que l'on récupère parce qu'on est mandataire. Tout ça ne représente pas la réalité des choses. Tu vois ? Comment t'expliquer (*songeuse*). Prenons l'exemple où je suis en groupement avec la DO IF sur un projet et que la DO IF est mandataire. La DO IF va prendre la PC totale du projet donc *de facto* prendre la PC de ma DO pour calculer l'indicateur. En parallèle, moi je vais devoir enlever ma PC pour le calcul de l'indicateur. Ce n'est pas logique. **Ce n'est pas représentatif de la performance, que ce soit la performance financière ou extra-financière.**

MANUEL — Disons que toi (*s'adressant à moi*), avec ta vision Groupe tu ne vois pas, ça ne change pas. En revanche, si on veut utiliser ces indicateurs pour analyser la performance de notre DO et en parler à nos DG, à nos équipes, **il faut que nos indicateurs soient le reflet de ce qu'on fait.** En soi ça ne me pose pas de problème de refiler notre PC aux autres. Le fond du problème c'est qu'on ne peut plus dire qu'on a tant d'activité sur tel ou tel projet et que l'on produit tant de déchet par million d'euros d'activité. Il faut que l'on parle de choses que l'on fait réellement.

⁷² Prises de commande.

MOI — D'accord, donc pour toi, il serait plus facile que chacun gère de son côté.

MANUEL — Non, peut-être pas, car il faut un grand maître là-haut qui dit pour chaque chantier le montant du chantier et combien chacun doit prendre. Tu as vu ce qu'il s'est passé sur le projet d'Istres.

MOI — Oui, tu parles du projet où les deux DOs impliquées n'avaient pas la même information sur le montant total du projet dans leur suivi financier respectif ?

MANUEL — Oui c'est ça. Voilà, quand on laisse les DOs faire leur tableau, on s'aperçoit que les financiers d'une DO A n'ont pas les mêmes logiques que les financiers de la DO B. Donc il faut bien un grand maître qui dit le montant du projet puis on divise à la quote-part de chacun. On doit recevoir un fichier avec les montants de chaque projet ramené à la quote-part de notre DO. On ne doit pas se poser de question sur la donnée financière que l'on nous donne, on ne doit pas se demander si cette donnée est bonne ou pas. Or, aujourd'hui chacun fait ses retraitements pour mesurer une activité qui satisfait les critères du protocole extra-financier et on ne s'en sort pas. On perd de l'énergie ! Imagine le nombre de personnes qu'on fait bouger pour retraiter l'activité, c'est fou !

Manuel fait référence à l'activité financière qui est retraitée pour les besoins du reporting extra-financier. L'activité est retraitée pour que la DO mandataire du projet consolide l'ensemble de l'activité du projet.

MOI — Oui je suis bien d'accord. Et pour les déchets, comment fonctionnerais-tu ? Si on a 100 tonnes sur le projet, est-ce que tu ferais une répartition à la quote-part pour chaque DO ? Ou bien plutôt, est-ce que tu laisserais le mandataire tout comptabiliser ?

KARIMA — **Sur un chantier, quand les bennes arrivent, on ne sait pas distinguer les déchets de la DO IF ou de la DO OP ou bien les déchets d'une autre Entité.** Tous les déchets vont dans une seule benne. Donc si on veut faire un truc à la quote-part, il faut appliquer les pourcentages détenus dans la SEP⁷³, le groupement.

MANUEL (*rebondit en répondant à Karima*) — Je ne sais pas Karima, car je me demande si **les corps d'état secondaires ne produisent pas plus d'un volume de certains déchets et nous plus d'un volume d'un autre type de déchets.** C'est un vrai problème ça !

Je remarque que Manuel s'adresse à Karima et j'ai l'impression de ne pas disposer de toutes les informations pour comprendre le problème. Je propose alors un exemple pour vérifier ma bonne compréhension du problème. Je choisis volontairement un exemple où une DO bâtiment gérée par Karima et Manuel interviendrait avec l'entité ES qui est une autre entité de DELTA dont l'activité est différente et beaucoup moins productrice de déchets.

MOI — Oui, si tu es avec ES dans un projet où tu as 40% et eux 60%, c'est bien toi qui vas construire et produire le plus de déchets. Pourtant c'est ES qui va prendre 60% de ces déchets donc cela ne va pas traduire la performance de ES ni la tienne.

⁷³ Société En Participation est un statut juridique des projets partagés entre les DO.

KARIMA — Oui, là c'est une modification complète du processus. Le problème est le même sur 1PLACE. Si on n'est pas mandataire du projet, on ne voit pas le label obtenu dans nos chiffres même si on a contribué au projet et à l'évaluation.

MOI — Oui, mais après sinon on a du double compte !

MANUEL — Tu fais un double compte au niveau de DELTA, mais au niveau d'une DO, tu devrais pouvoir le compter en fait.

MOI — Ah oui donc il faudrait mettre un niveau de retraitement ?

MANUEL — Il faudrait arriver à se dire que la DO compte pour son périmètre puisque le chantier est dans son périmètre, ce sont bien ses équipes. En revanche, au niveau DELTA, il ne faut pas le compter deux fois.

MOI — En fait, si tu as 10 chantiers dont 5 labellisés, tu devrais pouvoir reporter 5 et préciser « dont 2 partagés » pour qu'on puisse faire le retraitement. Il faut voir comment faire ça sans créer une usine à gaz. Mais je comprends bien ton idée, je comprends que lorsque tu présentes les chiffres, tu veux compter les chantiers où tu mobilises du monde et tu conduis des actions.

KARIMA — Bah oui !

MANUEL — C'est une question de pouvoir féliciter les équipes et communiquer sur le sujet. Aujourd'hui, si le chantier est partagé, en gros, il n'existe pas.

KARIMA — **C'est une question de cohérence par rapport à la réalité. Nous on aura mis des efforts là-dedans et ils n'apparaissent nulle part.** On peut très bien imaginer une DO qui a 10 chantiers éligibles, dont 9 qui ont été évalués et dont 7 ont été labellisés. Mais en réalité, derrière l'indicateur on avait peut-être, 15 éligibles pour de vrai, mais dont 5 d'entre-deux étaient partagés et bien qu'on ait participé à la préparation des audits, et que nos équipes travaillent sur le projet, fournissent des efforts, ces projets-là n'apparaissent nulle part en fait. Tout ce temps-là, cet investissement, on ne le voit nulle part.

MANUEL — C'est vrai, quand on fait des synthèses mensuelles, c'est un trou dans la raquette.

KARIMA — On a des directeurs qui se posent des questions : « Pourquoi n'y a-t-il pas ce chantier-là ? »

MOI — Je comprends tout à fait le besoin. Je note ce point. Est-ce qu'on peut avancer sur le point suivant ?

Cet échange avec Manuel et Karima me marque profondément. Comme ce fut le cas lors de mes échanges avec d'autres opérationnels, je suis affecté par leur détresse et je ressens une certaine forme d'injustice. Je réalise à quel point la traduction de leur travail dans les indicateurs est importante. Au-delà même de l'enjeu de montrer à la direction leurs efforts, j'ai l'impression que ce qu'ils soulèvent ici est bien plus fort. Il est ici question de justice et d'invisibilisation. Ils fournissent des efforts et par la méthodologie et le reporting, le siège et donc moi-même contribuant sans même en avoir conscience, à invisibiliser leur effort, leur travail au quotidien. Or ce sentiment d'injustice tend à créer une scission entre les managers opérationnels et les équipes au siège puisque l'atteinte de l'objectif de conformité poursuivi par les managers du siège se fait au détriment de l'objectif de suivi visé par les managers opérationnels.

*Je réalise que quelque chose se joue autour de cette règle. Je réalise que la règle du mandataire, historiquement définie pour faciliter le processus de reporting, constitue désormais un frein au suivi interne de la performance. Cette règle du mandataire avait notamment été mise en place en substitution de la règle de la quote-part, utilisée dans le reporting financier (chaque DO reporte les informations au niveau de sa quote-part détenue dans le projet). **La règle du mandataire devait faciliter la gestion notamment dans le cas de la gestion des déchets.** En effet, sur un projet de bâtiment il y aura souvent une DO en charge de contractualiser avec un prestataire déchets pour la gestion des déchets sur le projet. Ainsi, cette DO devient l'interlocutrice principale du prestataire pour le projet, même si les différents partenaires impliqués utilisent la benne. Dès lors, cette DO reçoit de la part du prestataire, les informations relatives aux tonnages enlevés, aux traitements des déchets et à leur performance de valorisation. Ce choix de la règle du mandataire visait ainsi à clarifier les rôles de chacun en imputant la responsabilité de reporting à la DO en contrat. Cela permettait de limiter les pertes d'information dans le processus et donc réduire le risque d'erreur causé par un manque de coordination entre les DOs. Or, aujourd'hui les DOs remettent en question la pertinence de cette règle et donc de la mesure.*

2 mars 2021 (interaction 16) – Digitaliser pour rendre la représentation plurielle : les outils digitaux comme moyen de produire automatiquement plusieurs états des lieux du monde

MOI — Brune, j'ai un problème avec les indicateurs déchets et 1PLACE⁷⁴ pour les chantiers partagés. Aujourd'hui, la règle du mandataire qui est en vigueur implique qu'une DO comptabilise tout. Or, cela pose un problème aux DOs qui sont impliquées dans le projet, mais qui ne peuvent pas compter le projet qui a été labellisé ou bien les déchets produits. Par exemple, pour les indicateurs déchets, celui qui est mandataire sur le projet compte tous les déchets produits tandis que les autres DOs impliquées dans le projet n'en comptent aucun. Tu vois le problème ?

BRUNE — **Oui, finalement le problème est que nos indicateurs sont à la fois des indicateurs de performance et de pilotage.**

Je ne le montre pas, mais je suis amusé par sa réponse. Cela fait des milliers de fois que je lui répète cela depuis que j'en ai pris conscience lors de mes échanges avec les responsables des DOs. Pour surmonter ce constat, nous nous mettons à discuter en réfléchissant à voix haute.

Pour ne pas avoir de double compte, peut-être que nous devons avoir un indicateur de performance au niveau Entité et Groupe puis un indicateur de pilotage opérationnel au niveau des DO, mais qui n'est pas regardé par les auditeurs KEPYG.

MOI — Oui, on peut imaginer avoir un indicateur Groupe et Entité puis une action de communication au niveau de la DO avec leurs propres chiffres.

BRUNE — Mais attends au niveau Entité, ils peuvent aussi communiquer avec le même indicateur qu'au niveau des DO ? Cet indicateur est correct, n'est-ce pas ?

MOI — Non justement, il y a un double-compte au niveau de l'entité. C'est précisément au niveau de l'Entité qu'il doit y avoir un retraitements pour éviter le double compte. En fait, il

⁷⁴ Indicateurs mesurant la part des projets évalués et/ou certifiés par le label RSE interne nommé 1PLACE.

faut que la DO ait un double suivi : les projets en tant que mandataire et ceux où la DO n'est pas mandataire.

BRUNE — Non, mais ce n'est pas possible, cela va poser un problème sur la revue des chiffres au niveau de l'audit sur site. De combien de cas on parle là ? Est-ce que ce ne sont pas des cas particuliers ?

MOI (*je ne suis pas surpris par cette demande. Brune a l'habitude de toujours me demander si le cas que j'évoque n'est pas à la marge. Je suis maintenant habitué à cette question récurrente et j'ai donc pu préparer ma réponse*) — Non ce n'est pas négligeable, car cela représente de nombreux cas et la tendance est à la hausse. J'ai discuté avec plusieurs responsables dans les DOs et ils me disent que les chantiers partagés avec d'autres DOs sont quelque chose de commun maintenant...

BRUNE — D'accord et comment font les RH ou la santé-sécurité pour calculer le taux de fréquence par exemple ?

Moi : (*Pendant longtemps je n'étais pas préparé à ces questions et Brune avait le dernier mot en m'envoyant poursuivre mes investigations. Cette fois, j'avais anticipé cette manœuvre*)⁷⁵ : Là c'est différent, car ils peuvent se raccrocher aux effectifs, aux contrats de travail qui sont liés à une structure directement. Pour nous ce n'est pas possible, car nos informations sont transverses.

BRUNE (*semble désemparée*) — Putain ça me soule ! (*elle fait une pause*) **Il faut qu'on change de perspective. Que veulent-ils au niveau opérationnel ?**

MOI — Ce qu'ils veulent, c'est valoriser ce qu'ils font, car ils participent au projet même s'ils ne sont pas mandataires.

BRUNE — On a qu'à faire comme la compta financière avec des intercos. L'idée est de faire ça de façon transparente, les DOs saisissent et le retraitement est chez nous.

MOI — Oui c'est bien ce que je voulais te proposer. En revanche, il faut que chaque DO précise sur POWER les chantiers où ils sont mandataires et où ils ne le sont pas parmi les projets reportés. Ils ne peuvent pas juste envoyer les fichiers, car cela nous fait 70 fichiers à retraiter avec les responsables reporting des Entités et puis à notre niveau nous ne disposons pas toujours de l'information sur le statut de chaque DO dans le projet. Il faut que cela soit fait au niveau de la DO.

BRUNE — Non non, ce n'est pas possible. **Il faut que ce soit fait directement dans POWER.**

MOI — D'accord, donc je propose de faire deux lignes de saisie dans POWER. Une première ligne réglementaire où il n'y a pas de double compte, c'est-à-dire que seule la DO mandataire compte le projet. Puis une seconde ligne « suivi opérationnel » où il peut y avoir un double compte puisque nous ne consoliderons pas cet indicateur et dans lequel chaque DO impliquée peut compter le projet.

À ce moment, je pense avoir réglé le problème en distinguant deux indicateurs. Un premier indicateur pour la consolidation où la DO ne reporte que les projets dont elle est mandataire

⁷⁵ Le narrateur ne cherche pas ici à se flatter, mais à faire avancer le cheminement.

et un second indicateur où la DO reporte les projets qu'elle suit sans tenir compte du critère du mandataire.

BRUNE — Non, il faut plutôt voir ça sur le module⁷⁶, il faut qu'au niveau de la fiche audit 1PLACE, ils cochent s'ils sont mandataires ou pas.

MOI — D'accord je vais voir si c'est faisable techniquement.

*Brune rejette donc ma proposition qui consiste à demander aux contributeurs locaux du reporting d'effectuer directement ce travail de retraitement. Pour éviter à quiconque de faire ce travail de **retraitement**, elle suggère de développer sur l'outil utilisé pour le suivi des évaluations RSE, une fonctionnalité permettant de trier automatiquement les projets et donc de mesurer directement dans l'outil un indicateur pour le siège et un indicateur pour le niveau local. Cette mission qui peut apparaître simple s'avère finalement très compliquée puisque l'outil ne permet pas d'opérer cette distinction entre les projets.*

À travers ces échanges nous voyons comment les outils digitaux sont appréhendés comme des moyens de surmonter les choix de représentation. Face aux incompatibilités qui émergent entre les différents besoins de représentation, le recours à un outil digital apparaît comme le moyen de produire simultanément plusieurs états des lieux du monde, capable de produire différentes perspectives et ainsi répondre aux différentes fins visées par les différents niveaux de l'organisation

4 mars 2021 (Interaction 17) – Les engagements publics de performance sont menacés par la révision d'une règle de mesure interne

Plusieurs semaines plus tard, alors que je suis assis à mon bureau à travailler sur cette évolution de l'outil, Louise en charge du reporting pour l'Entité ES me contacte à l'improviste sur mon téléphone. Je quitte alors mon bureau pour m'installer dans une cabine de visioconférence. Louise est actuellement en train d'analyser les indicateurs du reporting carbone et ne parvient pas à expliquer les variations par rapport à l'année précédente ainsi que les écarts entre les DOs. Les indicateurs carbone de l'entité ES reposent largement sur des ratios à partir de l'activité financière retraitée selon les règles de gestion du protocole de reporting extra-financier. Elle se demande si les retraitements faits sur l'activité ne sont pas à l'origine des difficultés qu'elle rencontre dans l'interprétation des variations. Elle semble perdue et me demande des explications sur les retraitements réalisés.

LOUISE — Lucas, je te sollicite, car j'ai échangé avec l'UO OneX⁷⁷ la semaine dernière et je n'ai pas su lui réexpliquer les retraitements que l'on fait pour le reporting extra-financier, tu peux m'éclairer ?

MOI — Oui, il y a trois niveaux de retraitements. Un premier niveau global où l'on sort les sociétés détenues à moins de 50% et celles détenues depuis moins d'un an. Puis, il y a un second niveau qu'est la règle du mandataire. C'est-à-dire que quand tu es dans un groupement ou en SEP et bien tu reportes les informations extra-financières, uniquement si tu es mandataire du projet. Ici, différence majeure avec les financiers qui prennent l'activité à

⁷⁶ Outil de digitalisation des audits 1PLACE.

⁷⁷ DO de la filiale ES.

la quote-part détenue dans le projet. Et enfin, il y a les règles spécifiques de ton entité. Dans ton cas, l'exclusion de certaines sociétés par exemple.

LOUISE — D'accord merci, car je m'emmêle les pinceaux et je ne savais même plus expliquer les retraitements qui sont faits à mon contact chez OneX.

MOI — Quel est le problème, tu cherches à comprendre l'écart entre la donnée retraitée et celle non retraitée ?

LOUISE — Oui, car pour le bilan carbone, nous sommes en train de calculer l'intensité carbone⁷⁸ et là OneX a une intensité de 5 tonnes de CO₂ par millier d'euros d'activité alors que la zone France qui est similaire est à 3 donc on ne comprend pas cet écart.

MOI (*je regarde mon fichier de retraitement de l'activité financière*) — Oui en effet, l'activité de OneX, une fois retraitée pour le reporting extra-financier, est 30% supérieure à l'activité financière avant retraitement.

LOUISE — Chez ES, on calcule les émissions carbone à partir de cette activité retraitée RSE donc nous avons fait l'hypothèse que cet écart important sur l'intensité entre deux DOs devait s'expliquer par le retraitement de l'activité financière.

MOI — Oui, l'activité de la DO OneX augmente sans doute de 30% parce qu'elle doit être souvent mandataire sur les projets. Par conséquent, elle consolide l'activité totale de ces projets.

LOUISE — Oui, donc c'était notre première hypothèse pour expliquer cet écart. Or, là tu es en train de me dire que c'est dans l'autre sens, l'activité de OneX, une fois retraitée est plus importante. Si l'activité augmente après le retraitement, cela signifie que l'écart sur l'intensité carbone est encore plus important si on ne retraite pas l'activité. Il reste donc deux hypothèses. Soit le calcul de la donnée carbone est faux soit OneX a une intensité carbone déplorable (*pause*). Mais dans les deux cas, il faudrait arrêter de retraiter l'activité financière. Ce retraitement n'a pas de sens. Pour le carbone, **le sujet du mandataire n'est pas pertinent pour compter les émissions. Cela n'a pas de sens de prendre toutes les émissions du projet.**

Elle reproche ici la règle du mandataire qui stipule que lorsqu'un projet est partagé entre différentes DOs de DELTA, c'est la DO mandataire qui reportera l'ensemble des informations, dont l'activité. C'est précisément le cas de OneX qui est mandataire et voit donc son activité artificiellement gonflée de 30% par la comptabilisation de la part des partenaires avec qui OneX agit en tant que mandataire.

MOI — Oui, mais on le faisait au début parce que c'était plus facile pour compter, on réduisait les erreurs et puis surtout pour les déchets cela avait du sens. Mais je suis en phase avec toi, peut-être qu'il est temps de revoir cette règle. Je vais justement proposer d'arrêter de le faire au prochain comité.

LOUISE — Oui, mais **cela va poser un autre problème**. Aujourd'hui la quantité de CO₂ communiquée dans le cadre de la stratégie repose en partie sur des ratios avec l'activité financière chez ES et donc si on change la méthodologie de calcul de l'activité, il va falloir revoir les chiffres carbone. Mais le problème est que ces chiffres ont été communiqués et

⁷⁸ Tonnes de CO₂ produites par euro d'activité généré.

qu'ils constituent la base de référence de la nouvelle stratégie sur laquelle l'objectif de réduction a été calculé. Donc en fait on ne peut pas modifier cette méthodologie sans devoir recalculer toute la base et l'indiquer à nos parties prenantes. Je suis inquiète, je ne sais pas comment ils vont gérer ça.

Louise me fait ici prendre conscience d'une dimension du problème que j'ignorais complètement. Jusqu'à présent, je voyais ce problème comme un enjeu de comptabilité interne, une règle de mesure que nous devons faire évoluer en trouvant un consensus entre les Entités. Or, je réalise que le problème est bien plus compliqué, car ces chiffres ne sont pas uniquement pour notre comptabilité de gestion interne, mais également pour la communication externe via le reporting extra-financier. Dès lors, toute évolution méthodologique ou de changement dans nos règles de gestion interne aura un impact sur les chiffres communiqués vers les parties prenantes externes. Or, des objectifs et des engagements ont été pris publiquement sur la base de ces chiffres.

MOI — Tu fais bien de me le dire, car je n'avais pas réalisé. Mais le problème va même être plus large que seulement ES, il va concerner tout DELTA, car sur ECOCO2, il y a des ratios avec l'activité financière retraitée aussi.

LOUISE — Pour moi c'est une erreur d'avoir communiqué sur un nombre de tonnes CO₂ au lancement de la stratégie. **C'est bien le premier truc que j'ai appris, il ne faut jamais communiquer sur une tonne carbone, cela sert uniquement pour avoir les ordres de grandeur. Or c'est exactement ce qu'on a fait !**⁷⁹ Ça craint, car on ne peut pas changer le chiffre que l'on a communiqué.

MOI — Oui, effectivement. Encore en interne on pourrait expliquer un changement de méthodo mais là en externe ça fait enfumage !

LOUISE — Oui complètement et puis le fait que l'on ne puisse pas comparer les évolutions si on change de méthodologie, ça pose un problème. Mais ça doit être pareil chez nos concurrents.

MOI — Bah oui chacun fait un peu ses choix, sa tambouille interne.

LOUISE — En plus tu vois la méthodo sur le carbone, j'ai l'impression qu'elle change tout le temps, enfin au niveau DELTA peut-être pas, mais chez DELTA ES oui. Nous on a changé en 2017 la méthodo et puis chaque année on a intégré de nouveaux périmètres, on a intégré de nouveaux postes d'émissions. Tu vois, l'année dernière on ne comptait que les immobilisations en France et cette année on a compté les immobilisations à l'international. Donc, **en fait, à chaque fois on rajoute des trucs dans le bilan carbone.** Donc c'est bien, car on est de plus en plus en train de faire du vrai bilan carbone, c'est de plus en plus satisfaisant. Mais **tu ne peux pas comparer en fait.** Tu vois, il y a deux ans quand on a calculé la base de référence, on n'avait pas encore acheté la DO DELTA ES TEC, on ne prenait pas les immobilisations, on ne prenait pas ceci, on ne prenait pas cela. Donc **en réalité nos bilans carbone ne veulent plus rien dire à la fin.**

⁷⁹ Elle fait ici référence au discours d'annonce de la nouvelle stratégie carbone par le PDG commençant par indiquer le nombre de tonnes équivalent CO₂ émis par DELTA en 2019 constituant la base de référence pour le calcul de la trajectoire de réduction.

MOI — Il faudrait qu'on ait la pratique de faire des écarts de périmètre.

LOUISE — Oui, ça c'est la boîte de conseil avec qui on travaille qui nous le fait tout le temps. Et tu as raison, on ne le fait jamais dans nos métiers, mais je trouve que c'est hyper pertinent. Il faut le faire par rapport au chiffre d'affaires, par rapport à l'effectif, je trouve que c'est intéressant. Par exemple, on a fait des pivots⁸⁰ et des tests sur les effectifs. Tu as plusieurs tests comme ça qui sont intéressants vu les périmètres qui bougent.

Au fil de mes différents échanges, le nœud autour de la règle du mandataire devient de plus en plus gros. Pis encore, je réalise que cela dépasse même le périmètre des indicateurs des PC, des déchets ou de 1PLACE. Je prends alors conscience que mon plan qui visait à stopper les retraitements de l'activité financière en passant de la règle du mandataire à la règle à la quote-part va poser un problème pour le calcul des émissions de CO₂, et plus largement sur les engagements chiffrés pris publiquement par l'organisation. Je n'avais pas réalisé la connexion entre cette règle, le reporting carbone que je ne gère pas directement et les engagements publics de l'organisation. Je choisis donc de mettre la révision de cette règle de mesure à l'ordre du jour du prochain comité de reporting extra-financier.

Préparer le consensus en amont pour faire évoluer une règle de mesure interne
Préalablement à la réunion pour faire évoluer cette règle de mesure interne, j'organise des réunions avec les chargés de reporting extra-financier dans les Entités pour connaître leur positionnement et préparer le terrain à un accord.

15 mars 2021 (Interaction 18) – Le piège se referme : la révision de la règle de mesure vient menacer la légitimité de la mesure et la formation d'un jugement à partir d'une comparaison temporelle.

MOI — Isabelle, Louise, le sujet que je voulais aborder avec vous aujourd'hui concerne la règle du mandataire. On en a déjà parlé, mais cette règle pose un problème, car elle engendre beaucoup de retraitements et donc de travail supplémentaire. Aujourd'hui, on souhaite se diriger vers un suivi plus régulier des indicateurs. Or, pour certains indicateurs, nous sommes dépendants de la finance et des informations qu'ils nous transmettent. Par conséquent, on souhaite abandonner cette règle du mandataire pour passer à une comptabilisation à la quote-part des informations extra-financières. Cela permettrait ainsi d'avoir un alignement entre les données financières d'activité et les données extra-financières. Au niveau du Groupe DELTA ou à ton niveau entité ES, ce changement de règle a un impact faible sur les tendances. En revanche, il y a des écarts importants au niveau des DOs.

LOUISE — Quoi qu'il arrive, que ce soit la règle du mandataire ou la quote-part, il y a des biais des deux côtés.

MOI (*je suis rassuré, elle comprend que le chiffre est une construction et qu'il sache uniquement de choix*) — Oui c'est juste un choix à faire.

LOUISE — C'est un choix. Cependant, cela va avoir un impact très important sur le réajustement des valeurs déjà calculées jusqu'à présent. Je pense notamment au carbone. Aujourd'hui, on calcule l'intensité carbone à partir des chiffres d'affaires retraités du reporting

⁸⁰ Elle évoque ici l'idée d'utiliser des proxys comme les effectifs pour estimer les émissions lorsque les informations carbone ne sont pas disponibles.

extra-financier. Donc, changer cette règle va entraîner de fortes variations dans un sens ou dans l'autre selon les DOs. On a fait le test avec une DO et son activité augmente de 31% avec le changement de règle. Donc il va falloir tout recalculer pour la stratégie climat.

MOI — Effectivement cette bascule a un impact important. Mais si on veut suivre plus régulièrement, est-il souhaitable de s'appuyer sur des chiffres retraités de la finance ? On restera dépendant du bon vouloir de la finance et on aura les chiffres qu'une fois par an donc on va avoir du mal à faire un suivi.

LOUISE — Oui pour moi nous n'avons pas le choix, **il y a des biais dans les deux sens. Quoi qu'il arrive, ce ne sera jamais la réalité.** La vie du projet, les découpages opérationnels font qu'il y aura toujours un écart. Si on passe en suivi régulier, nous n'avons pas le choix. Simplement, cela va avoir un impact sur le calcul des intensités déchets, de l'intensité carbone. C'est bien d'évoluer, je ne suis pas contre. Simplement, **il faut que la direction soit bien consciente que cela va générer des recalculs et donc des nouvelles données. Des nouvelles données qui ne sont pas celles que nous avons pu communiquer il y a 6 ou 7 mois pour communiquer sur la stratégie climat et fixer les objectifs.** L'important est que nous soyons fixés rapidement, car cela a beaucoup d'incidence notamment sur le carbone qui est quand même un peu stratégique.

Isabelle doit aller présenter les résultats de la dernière campagne au CODIR, mais je suis inquiète, car on va peut-être leur présenter des chiffres qui vont bouger dans deux mois, car on va changer les règles. Moi ça me gêne un petit peu. On va avancer une donnée puis 3 mois plus tard, Isabelle va retourner en disant " finalement les chiffres ce n'est pas ça, mais plutôt ça."

MOI — Oui, mais l'enjeu est bien que vous puissiez avoir des chiffres qui concernent votre périmètre d'action, que vous ne vous retrouviez pas avec des chiffres sur lesquels vous ne pouvez pas agir, avoir dans vos chiffres une partie des émissions qui ne sont pas les vôtres.

LOUISE — Je suis d'accord, simplement on doit le savoir vite, car on ne peut pas faire un réajustement des chiffres tous les deux mois. On risque de perdre le CODIR qui va penser qu'on trafique les chiffres.

ISABELLE — À la limite je préfère ne pas communiquer du tout plutôt que communiquer des chiffres sur lesquels on va revenir dans 2 ou 3 mois. La dernière fois, Peter (*le directeur général de l'entité ES*) avait posé des questions sur la méthodologie et avait insisté pour que l'on soit inattaquable et irréprochable.

LOUISE — On est irréprochable si tu communique cette semaine avec les chiffres dont nous disposons maintenant. Le problème c'est que si on change la règle au niveau DELTA, ce qui est une bonne chose je le répète, et bien dans deux mois Peter va nous dire : « Attendez là votre chiffre était censé être inattaquable ! ». On ne peut pas lui répondre simplement que cela change, car DELTA a décidé de changer la règle. Il n'acceptera pas ça.

ISABELLE — Oui, et puis au-delà de ça, on est en train de déployer la stratégie. On a besoin de définir une année et des résultats de référence.

MOI — D'accord, donc je comprends que l'important est de statuer rapidement. Je fais le tour des Entités pour que l'on puisse statuer pendant le comité la semaine prochaine.

À l'image de ce point, mes échanges avec les Entités en amont du comité sont plutôt positifs. Tous semblent relativement prêts à évoluer vers cette nouvelle règle en principe même si cela

soulève de nombreux problèmes. J'aborde ce comité avec confiance et je suis plutôt optimiste à l'idée de parvenir au consensus entre les Entités. Cette réunion ne sera donc qu'une formalité.

Changer une règle de mesure pour améliorer le suivi de la performance

Ce comité qui devait être une formalité pour valider des nouvelles règles de gestion va finalement soulever de très nombreux débats entre les managers RSE. Ce changement de règle vise à améliorer l'imputation de la responsabilité des externalités de l'activité, qu'elles soient négatives (production de déchets) ou positives (obtention d'un label).

À partir de ces échanges entre les managers, nous constatons que ce changement de règle fait jaillir trois difficultés : premièrement, l'interconnexion entre les différentes thématiques du reporting qui tendent à être soumises aux mêmes règles de gestion pour simplifier au risque de perdre en pertinence. Deuxièmement, la difficulté de traiter l'hétérogénéité des enjeux extra-financiers avec des règles communes aux différentes Entités. Troisièmement, il existe un écart important entre les différents niveaux de maturité des Entités.

Ces difficultés manifestent l'émergence d'une tension entre la comptabilité de gestion pour l'interne et les objectifs fixés sur des indicateurs adossés à cette comptabilité de gestion encore en construction pourtant publiés dans le reporting extra-financier.

29 mars 2021 (Interaction 19) – Une bataille entre différentes façons d'apprécier la performance

MOI — Merci à tous d'être présents pour ce comité. Bon, aujourd'hui, on est encore dans une situation hybride, mais je trouve que ce serait bien, pour ceux qui ont la possibilité, de venir au Château. Je pense que ce serait mieux qu'on puisse faire ces réunions en physique, cela peut permettre d'avoir des échanges un peu plus fluides.

Aujourd'hui le programme est de revoir avec vous la règle du mandataire, car elle pose un certain nombre de questions. On va l'aborder en deux phases. Tout d'abord pour les indicateurs « nombre » comme 1PLACE puis pour les indicateurs « quantités »⁸¹ comme les déchets. Dans le cas des indicateurs du type "nombre", c'est assez simple. Lorsqu'un label est obtenu, c'est la DO mandataire qui pourra comptabiliser le label. Donc lorsque deux DOs interviennent ensemble sur un projet, la DO mandataire reporte 1 et l'autre 0. Or, **aujourd'hui la règle est questionnée par le fait que la performance des indicateurs devient plus importante pour les DOs, notamment parce qu'il y a une indexation de la rémunération des dirigeants sur l'indicateur 1PLACE et donc des objectifs à atteindre, les équipes souhaitent voir leur travail davantage valorisé.** Le problème pour ces indicateurs est que l'on ne peut pas faire une quote-part, on ne peut pas prendre 50% du label. Et on ne peut pas non plus autoriser les deux DOs à compter le label, car on va avoir un problème de double compte.

ROSE — Il faudrait avoir un reporting avec la perspective de la DO, c'est-à-dire qu'elle reporte les projets où elle est impliquée. Le reporting serait donc fidèle à son activité opérationnelle. Et ensuite on fait un retraitement au niveau Entité pour éviter les doublons avant de consolider à votre niveau DELTA.

⁸¹ Les indicateurs « quantités » sont les indicateurs qui mesurent des flux physiques (tonnes de déchets, de CO2...). Ils sont opposés aux indicateurs « nombre » qui mesurent des projets (nombre de projets certifiés, évalués...).

Cette intervention est suivie d'un silence de 5 secondes. Les autres responsables d'Entités sont-ils simplement endormis ou bien sont-ils d'accord ?

BRUNE — Oui on veut pousser l'analyse des informations au niveau DO donc bien sûr il faut que chacun puisse valoriser ce qu'il a fait. Mais là on s'écarte un peu du sujet.

Je suis stupéfait par cette réponse de Brune qui génère de vives réactions de contestations dans la salle. Brune ne semble pas saisir l'enjeu.

ROSE — Ah non, on ne s'écarte pas ! C'est la philosophie qui va donner la règle en fait.

De vives réactions et de nombreux commentaires éclatent à nouveau dans tous les sens. Je pense que ces vives réactions sont édifiantes à l'égard de la situation. Les responsables des Entités semblent très bien saisir qu'un choix de représentation a été fait par le siège représenté par Brune, mais que celle-ci n'en semble même pas consciente. Je décide d'intervenir pour proposer de clarifier la situation auprès de Brune dont j'attends un positionnement clair sur le sujet pour savoir comment je dois moi-même me positionner vis-à-vis des Entités. Devons-nous imposer notre regard consolidé du siège ?

MOI — Oui, soit on pense la mesure au niveau DO soit on pense la mesure au niveau consolidé DELTA.

ROSE — Oui c'est ça. Cela voudrait dire que l'on regarde la DO avant de regarder le niveau consolidé DELTA. Or avec cette règle du mandataire, on s'intéresse au niveau consolidé avant de regarder la DO.

MOI — Tout à fait (*sur le moment, je réalise à quel point cette règle qui semblait banale et neutre est en fait marqué par le regard du siège et l'objectif premier de la consolidation*)

BRUNE — Oui, mais il y a bien toujours une DO qui gère l'évaluation.

LOUISE — Non, on peut le faire conjointement. Par exemple sur les projets de datacenters où on est avec DBE, nous avons mené ensemble l'évaluation.

BRUNE — Donc vous avez fait l'audit en même temps avec une seule grille ?

LOUISE — Oui, on a la même grille.

BRUNE — Et bien moi ça me va tant que le projet n'est compté qu'une seule fois.

MOI — D'accord, mais tu le comptes chez qui ?

LOUISE — Bah nous sommes mandataires donc on va le rentrer.

ROSE — Je pense qu'on va le rentrer aussi pour l'avoir dans les stats.

La situation est cocasse, chacun veut compter le projet et chacun défend une position qui me semble défendable. Or, ce faisant l'indicateur Groupe publié dans la DPEF serait artificiellement grossi par ce double compte. Quelle entité privilégier ? Comment gérer cette situation ?

BRUNE — Mais pourquoi voulez-vous le compter toutes les deux ? Cela ne vous pénalise pas si le projet n'est ni au numérateur ni au dénominateur. Il n'y a pas d'enjeu d'atteinte de l'objectif puisque c'est un pourcentage. Il n'y a pas d'enjeu de statistique là !

Brune semble avoir trouvé une parade pour résoudre le problème, mais je ne suis pas de cet avis. Je décide d'intervenir même si nous sommes censés faire front commun face aux Entités, car je veux que ce sujet soit réglé convenablement pendant ce comité. Je veux aussi montrer

que je suis déjà passé par ces questionnements et que, si je n'ai pas su trouver la solution, c'est bien parce que le problème est plus compliqué que ce qu'il semble être.

MOI — Bah si quand même parce que tu peux diluer tes projets non labellisés. Tes projets non labellisés pèsent plus lourd, donc ton pourcentage baisse.

BRUNE — Oui, enfin c'est insoluble.

MOI (*je suis agacé, car je pense à mes échanges avec les opérationnels en bout de chaîne qui m'ont affecté*) — Oui c'est insoluble sauf si tu fais un niveau de retraitement effectivement. Si on veut que les DOs revoient les chiffres à leur niveau, il faut bien qu'ils retrouvent leur quotidien opérationnel, tout ce qu'ils ont fait.

ROSE — Oui, mais on ne peut pas prendre à la quote-part. Chaque DO ne va pas prendre 0,3 label 1PLACE quand elle détient 30% du projet. La DO va compter un chantier 1PLACE. Donc ça veut dire que le jour où il y a un chantier partagé entre deux DOs, il faut un retraitement pour recalculer le pourcentage au niveau DELTA.

BRUNE — Non, mais ça va être une usine à gaz ce truc-là. On ne peut pas. Avant de changer la règle, il faut faire l'exercice pour les différents indicateurs. Il faut regarder l'impact si on passe de la règle du mandataire à la quote-part.

MOI — Très bien, on va faire l'analyse pour les autres indicateurs alors. Je vous propose de passer au cas des indicateurs « quantités » comme les déchets. Il faut distinguer plusieurs situations. Pour rappel, aujourd'hui la règle en vigueur pour le reporting des déchets est la règle du mandataire comme pour 1PLACE. C'est-à-dire que c'est la DO mandataire sur le projet qui va reporter l'indicateur. Si on est mandataire avec un partenaire extérieur à DELTA comme un concurrent par exemple, la DO impliquée reporte les quantités à sa quote-part et si la DO est mandataire avec un partenaire qui fait partie de DELTA on reporte toutes les quantités de déchets. Cette règle permet d'éviter les doubles comptes ou que des données déchets passent à la trappe et cela facilite la comptabilité. J'ajoute une petite précision pour DELTA TP. Ce sont bien vos règles spécifiques qui s'appliquent, vous connaissez donc je ne reviens pas dessus. Léonardo, je pense que c'est clair pour toi sinon on y reviendra.

LÉONARDO — Non non c'est clair, on a vu ça ensemble il y a quelques jours.

MOI — Très bien. Pour DELTA ES, il y a aussi des règles spécifiques que nous avons mises en place cette année ensemble. Pour info, pour les autres, nous avons élargi le reporting déchets de ES, au-delà des agences en intégrant les déchets des projets supérieurs à 3 millions d'euros. Donc ces projets doivent reporter leurs déchets s'ils en sont responsables et si leur projet dépasse 3 millions d'euros. En dessous de 3 millions, les déchets dont on a la responsabilité sont ramenés aux entrepôts qui reportent leurs déchets.

Voilà, ce petit récapitulatif visait simplement à vous remettre le cadre et les quelques évolutions qui ont été faites cette année. Jusqu'à présent les périmètres et les règles de reporting étaient plus ou moins les mêmes pour toutes les Entités. Toutefois, je pense que les différences dans vos activités et dans l'organisation de vos projets nécessitent des adaptations. Il me semblait nécessaire de mieux prendre en compte vos spécificités dans chaque Entité. Donc voilà comment cela se traduit aujourd'hui dans la comptabilisation.

À nouveau avec les déchets, on retombe sur la problématique de la règle de mesure. J'ai eu de nombreuses discussions avec chacun d'entre vous sur la règle du mandataire et vous semblez être d'accord pour dire que cette règle pose des problèmes pour mesurer

convenablement cet indicateur. Par exemple, **chaque DO reporte son activité à sa quote-part, mais comptabilise 0 ou 100% des déchets produits sur le projet selon son statut. Par conséquent, vos indicateurs sur l'intensité déchets⁸² sont biaisés.** Or, c'est ce que vous utilisez pour savoir si un projet est plus vertueux qu'un autre. Le sujet que je veux aborder avec vous aujourd'hui est de passer à une comptabilisation des déchets à la quote-part pour les projets partagés entre DO de DELTA, projets qui sont relativement nombreux. Dans ces projets où c'est une DO de DELTA qui est mandataire, la donnée est disponible chez nous en interne, nous n'avons pas à aller la chercher chez un concurrent. Cette donnée est au sein du Groupe donc évidemment cela requiert de la coopération, mais en soi cette donnée est accessible. Dans cette approche, on passerait à un reporting à la quote-part sur ces projets, chaque DO pourrait reporter des déchets à hauteur de sa part dans le projet.

LOUISE — Moi je trouve que ce n'est pas forcément pertinent. Si je prends l'exemple des data centers, ES ne vient sur le projet que pour faire des études. Donc là on va leur demander de reporter une quantité de déchets produite par DBE ? Je ne comprends pas.

MOI — Oui, vous prenez une quote-part d'activité sur ces projets-là donc c'est normal que vous comptiez aussi des déchets (*je tiens cette position, car j'ai davantage discuté avec Rose que Louise en amont de ce comité et Rose m'a convaincu que cette règle était la meilleure en soutenant qu'ES prenait déjà sa part d'activité dans le projet et donc qu'il était également logique qu'ES prenne sa part des déchets produits. DBE a la volonté d'avoir un suivi à la quote-part, car ils se reposent largement sur l'indicateur de l'intensité déchets alors que ce n'est pas forcément une demande du côté ES*).

LOUISE — On ne produit pas de déchets.

ROSE — Oui, mais c'est un projet partagé donc l'activité que vous comptabilisez correspond à la quote-part que vous détenez dans le projet et non à votre activité effective donc vous prenez là aussi une partie de l'activité de DBE. On ne peut pas d'un côté prendre la quote-part d'activité et de l'autre ne pas prendre les déchets qui vont avec. Dans votre activité, vous avez bien l'activité financière qui est générée par DBE en coulant du béton.

LOUISE — Je vais revenir au vrai sujet qui est la production des déchets. Aujourd'hui ES intervient sur des data centers pour faire des études, donc à ce moment-là ES ne produit pas de déchets. Et le centre...

ROSE (*intervient et coupe Louise*) — dans ce cas-là, il y a un décalage avec l'activité que vous relevez et vous ne devriez pas prendre l'activité.

LOUISE — Bah je ne sais pas, oui c'est une bonne question, il faut voir avec la finance.

ROSE (*intervient et coupe*) — Moi, je militais pour une cohérence entre l'activité déclarée et les déchets comptabilisés pour mesurer une intensité déchets pertinente.

LOUISE — D'accord, admettons que sur la partie déchets nous répartissons à la quote-part. Dans ce cas ES se retrouve avec une intensité déchets qui n'est pas la sienne, mais bon ok, soit ! On l'explique, on fait des beaux commentaires pour dire que ce n'est pas l'intensité déchets de ES, mais **derrière, on fait quoi en fait ? L'objectif c'est de calculer un indicateur**

⁸² Ratio de la quantité de déchets produits par kilo-euros d'activité.

pour le calculer ou c'est de réduire la production de déchets ? ES n'a pas la capacité de réduire à ce moment-là puisque ce ne sont pas les déchets qu'elle produit, ce n'est pas son intensité déchets qu'on est en train de calculer. Moi je veux bien qu'on calcule une intensité déchets et que ça soit des cas particuliers de SEP⁸³ que l'on justifie. Cependant, on ne pourra pas réduire notre production de déchets à ce moment-là. **Quel est notre objectif derrière les indicateurs ? Calculer les indicateurs pour calculer et remplir la DPEF ou bien réduire nos intensités déchets ? Et le jour où l'on va nous demander de réduire l'intensité déchets d'ES ?** Ce jour-là, on sera incapable de le faire, car nous n'avons pas de leviers d'actions sur ces déchets que nous ne produisons pas.

Ces propos sont suivis d'un silence pesant dans la salle. Tout le monde semble assommé, car ces propos ont du sens, elle met le doigt sur le sujet de fond.

ROSE — C'est possible avec les actions mises en place par les partenaires en fait.

MOI — Attends, mais il y a quand même une part de ces déchets produits qui est bien de votre fait. Pour le cas des études, en effet c'est un cas particulier qui est un peu différent. Mais il y a aussi un certain nombre de cas où vous intervenez de façon opérationnelle et donc dans lesquels vous produisez aussi des déchets et pourtant dans ce cas-là ils ne sont pas comptés. Ils sont invisibilisés dans vos chiffres, il n'y a pas de déchets produits non plus dans ces cas-là si on en reste à vos chiffres.

LOUISE — Tu penses à ?

MOI — Je pense par exemple à un projet où vous intervenez effectivement dans un data center où vous ne faites pas que l'étude. Dans ce cas si vous intervenez après la DO de DBE, il y a bien des déchets que vous produisez. Or, si on garde la règle précédente du mandataire, vous ne reportez rien de ces déchets puisque vous n'êtes pas mandataire. Par conséquent, ces déchets produits ne sont pas comptés dans votre reporting. Finalement, dans le même cas on a un reporting qui ne permet pas de réduire les déchets vu qu'on ne les prend pas en compte. Donc dans les 2 cas il y a une activité qui n'est pas prise (*je me montre insistant, car je crois résolument que le reporting à la quote-part est pertinent*).

LOUISE — Non non Lucas, ton exemple est faux. Parce qu'en général, ce qui se passe avec les bennes dans le cas des data centers, c'est que nous récupérons les bennes. ES devient responsable des bennes à partir du moment où DBE quitte le projet.

ROSE (*coupe Louise*) — Mais non comme vous n'êtes pas mandataire du projet, ces déchets ne sont pas déclarés au niveau du reporting POWER pour la DPEF.

LOUISE — Oui avec la règle actuelle en effet on ne déclare pas ces déchets, car nos chantiers ne sont pas éligibles au reporting. Toutefois, à partir de cette année, on intègre les projets supérieurs à 3 millions dans le reporting et les data centers en font partie. Par conséquent, avec la règle actuelle qui dit que les déchets sont comptés par celui qui a la charge du contrat déchets, on va bien devoir les compter. Dans ce cas, au moment où ES va récupérer les bennes, les projets vont reporter les déchets. Effectivement, c'est un sujet nouveau. Avant, il n'y avait pas de sujet puisque les projets ES ne reportaient pas.

⁸³ Société En Participation.

MOI — Ok, tu as raison, la règle du mandataire est nuancée par le fait que cela peut être celui qui a le contrat avec le prestataire qui va reporter. On parle finalement de deux changements simultanés. Il y a le changement de la règle du mandataire à la quote-part et le contexte nouveau, chez vous, qui est l'intégration du reporting déchets des chantiers. Les autres, DELTA SB, DELTA DBM, qu'en pensez-vous ? Que pensez-vous de prendre la quote-part de la quantité totale de déchets produits dans le projet si vous intervenez avec d'autres Entités ?

LÉONARDO — Chez nous ce n'est pas trop un problème, car nous sommes souvent les plus gros producteurs de déchets. Mais bon **pour moi, dans tous les cas aucun choix ne sera bon, que ce soit la règle du mandataire ou bien la règle à la QP⁸⁴, dans les deux cas on aura du mal à justifier les chiffres derrière.** Si on passe en QP, je suis embêté, car il va falloir que chaque DO prenne sa QP. Or, **sur les projets comme SPEEDTRAIN où on est avec d'autres Entités du groupe, cela implique qu'elles prennent une part des déblais produits par le tunnelier ce qui n'a pas grand sens.** Enfin moi je veux bien, mais je ne suis pas sûr qu'ils soient d'accord (*rires*).

MOI — Je comprends et je suis aussi embêté que toi, car j'ai l'impression que l'on est coincé entre ces deux possibilités. Et si on développe deux lignes sur POWER, une ligne réglementaire avec le reporting qui est fait par le mandataire. Au moins avec cette ligne on est sûr d'avoir toutes les quantités et on répond aux auditeurs. Puis une seconde ligne opérationnelle où chacun pourra reporter à sa QP selon les souhaits de chacun pour avoir une comptabilité comprenant uniquement les déchets sur lesquels vous pouvez agir.

LÉONARDO — Je vois, mais ce que tu fais ici c'est uniquement ajouter encore plus de travail aux opérationnels, alors qu'ils s'en fichent.

Jérémy : C'est ce que j'allais dire en fait. Je rejoins un peu ce que dit Louise aussi. Après c'est vrai que c'est un peu compliqué parce qu'**il y a autant de règles que de cas.** Enfin pour nous ça ne pose pas de problème, la règle importe peu, car nous produisons souvent une part importante des déchets sur les projets, donc après que ça soit vraiment les nôtres ou pas, ça ne change pas grand-chose. En revanche c'est vrai que pour ES ça peut être un problème.

MOI — Il y a peut-être ici un enjeu d'activité et de projets multiactivités. Effectivement, quand ce sont deux DOs bâtiment, ce n'est pas complètement aberrant de prendre des quantités de déchets produits par l'un ou par l'autre à la quote-part. Cependant quand c'est une DO énergie avec une DO bâtiment ou travaux publics, il y a un problème. Dans ces cas, ce sont différentes activités qui sont ensemble dans un même projet, donc ce n'est pas la même typologie de déchets. Pareil pour DELTA SB où vous n'avez pas exactement l'activité de TP donc ça demande peut-être du coup de faire un cas spécifique sur ce point-là. J'entends ton point Louise, le but de ces indicateurs est bien de pouvoir identifier les leviers d'action qui peuvent être enclenchés. Néanmoins, on ne peut pas avoir une partie de déchets qui est écartée du reporting, donc effectivement il faut trouver un juste milieu qui convienne à tous. Donc sur ces cas particuliers où les deux DOs n'ont pas la même activité, est-ce que cela demande que ce soit uniquement le plus gros producteur qui reporte la quantité totale des déchets. Ou bien plutôt que ce soit en fonction de celui qui gère la benne, c'est-à-dire le gestionnaire des déchets, la DO en contrat avec le prestataire de traitement des déchets ?

⁸⁴ Quote-part.

ROSE — Dans ce cas, on ne va pas régler le problème avec l'activité, pour le calcul de l'intensité déchets, on sera moins...

MOI (*coupe la parole*) — Attends, si on se base sur le contrat des déchets, l'intensité de DBE sera correcte n'est-ce pas ? Nous sommes d'accord que lorsque vous n'êtes plus responsable des déchets, vous n'intervenez plus sur le chantier ?

ROSE — Non. Je n'interviens plus, mais j'ai toujours de l'activité dans le suivi financier. Je vais avoir de l'activité sans déchets. On va toujours avoir de l'activité qui rentre pour la finance, mais nous on ne comptabilisera plus les déchets. Cela veut dire qu'à un instant T mon activité déchet ne sera pas bonne.

MOI — D'accord, je vois. L'enjeu est de permettre à DBE de calculer une intensité déchets. Ne serait-il pas faisable de mesurer la quantité totale de déchets pour le reporting réglementaire, puis pour toi, ton suivi, tu ne conserves que l'indicateur "quantité totale" ramené à la quote-part. **Le problème est que dès qu'on ramène à la quote-part cela oblige ES à prendre des déchets qui ne sont pas les leurs et donc on a une mesure qui ne permet pas l'action. Donc là en fait, d'un côté on va pouvoir mieux gérer chez DBE et de l'autre côté chez ES ce ne sera pas le cas.** Donc la solution pour être conforme réglementairement est bien d'avoir une quantité totale et ensuite de permettre à chacun de piloter son périmètre. On a besoin de la quantité totale à minima puis après chacun s'arrange à prendre une quote-part ou pas de ce total. Parce que là (*je m'arrête d'un air résigné*), on n'a pas le choix (*voix qui baisse*).

JÉRÉMY — Je pense qu'il faut voir combien de projets sont concernés. Si on parle de 5 à 10 % du périmètre de DELTA, est-ce pertinent de l'ajouter au protocole ? Parce qu'en fait, ce qu'on veut, c'est aussi dire à KEPYG : on ne fait pas ce qu'on veut, on a certains principes. Mais on ne veut pas non plus s'enfermer dans les trucs idiots du style, je prends des déchets qui ne sont pas les miens. Donc c'est plutôt essayer de trouver si c'est à la marge, trouver les exceptions qui soient définies dans un cadre qui ne permette pas de faire n'importe quoi.

MOI — Là, si je comprends bien, la question se pose quand plusieurs DOs qui n'ont pas la même activité doivent partager des déchets produits par le projet.

JÉRÉMY — Là, je viens de prendre conscience que ce qu'on fait ensemble en Australie avec ES, les 2 fermes solaires, c'est un peu le même sujet quoi. C'est-à-dire je ne sais pas quelle est la part effective de ES, c'est peut-être la fourniture des panneaux et le raccordement, mais tout le travail d'infrastructures va être fait par DBM.

MOI — Et donc là, c'est un travail qui est fait en même temps par vos deux DOs ?

JÉRÉMY — Ça travaille ensemble, mais quelque part, c'est DBM qui va produire les déchets. Je ne pense pas qu'il y ait beaucoup de déchets sur les panneaux solaires ou sur les branchements.

MOI — Parce qu'il va y avoir des déchets produits par ES aussi ?

JÉRÉMY — Typiquement, un peu de déblais.

MOI — Les déblais c'est un autre indicateur donc ça, c'est différent. Là on ne parle vraiment que des déchets.

JÉRÉMY — Je ne sais pas du béton, des aciers, enfin ce qui supporte les panneaux quoi.

MOI — D'accord, donc ça effectivement ça compte. Mais du coup c'est DBM qui produit ces déchets. ES produit aussi des déchets des panneaux photovoltaïques, de tous les emballages, etc. ?

JÉRÉMY — Ça ne se découpe pas trop les panneaux, je pense. Enfin, peut-être sur le cadre ou sur des choses comme ça, mais ça ne va pas aller très loin.

LOUISE — Il peut y avoir un peu de câbles. Je sais qu'ils peuvent avoir un peu de batteries, mais du coup ça passera dans les déchets dangereux donc ça n'est pas forcément dans le reporting. Mais ce ne sont pas des aciers, ce n'est pas du béton quoi, on n'est pas sur la même intensité.

MOI — J'entends bien donc (*je réfléchis*). Le problème, c'est que si on prend la totalité des déchets côté bâtiment, les quantités de câbles seront noyées dans le poids du béton. Donc ça n'aurait pas forcément d'impact sur l'intensité déchet qui serait calculée ?

LOUISE — Après, il faudrait voir si on travaille en même temps, dans le cadre de ces projets-là ou en effet, si ça fait un peu comme les datacenters où il y a bien une phase DBE et une phase plutôt ES.

JÉRÉMY — Enfin, si tu as 15 hectares de panneaux, tu n'attends pas le dernier hectare pour installer tes panneaux.

LOUISE — Je ne pense pas.

JÉRÉMY — Quelque part, on va travailler en parallèle, alors après je ne sais pas peut être que dans un cas comme ça, au début du chantier, on se dit nous on prend tous les déchets de ce type et vous prenez le reste. Après je ne sais pas comment c'est pesé.

LOUISE (*intervient*) — je ne sais pas comment c'est pesé

JÉRÉMY (*poursuit*) — ça veut dire que ce sont des choses qu'on peut anticiper au moment de la signature du projet et qu'on peut déclarer au niveau des campagnes. Alors cela a un petit côté « je complique la chose », mais en même temps ça rend peut-être les choses un peu plus logiques.

MOI — Parce que ce qui va se passer, quand ES va dans une SEP, ES va payer un montant et après le mandataire va mettre une benne et il va tout collecter et va avoir l'information sur la quantité totale de déchets. Ce n'est pas comme ça que ça se passe ?

LOUISE — en Australie, je ne sais pas.

JÉRÉMY — De toute façon, il n'y a pas des bennes partout, au Turkménistan il n'y a même pas de bennes donc tu charges et tu emmènes en décharge. Je parle du Turkménistan en exemple, mais je suis sûr que dans des pays un petit peu moins développés, il n'y a pas forcément un prestataire avec une benne et tout ça quoi.

MOI — D'accord, mais toujours est-il que sur un projet comme ça ce n'est pas chacun qui gère ses déchets dans son coin, il y a bien quelqu'un qui va se dire : "je gère les déchets pour le projet et après on s'arrange, on se re facture entre nous". Mais il y a bien une entité, une DO, qui va gérer les déchets pour le projet ?

LOUISE — je ne sais pas comment ça se passe sur les projets PV à l'international, je vais demander à nos interlocuteurs en interne.

MOI — Le but de ces indicateurs n'est pas de se retrouver à la fin de l'année à regarder les chiffres et se dire : "ça, ce ne sont pas nos déchets, on ne peut rien faire donc on balaise". Ce n'est pas le but.

JÉRÉMY — Quand on va faire l'analyse, cela va être un peu difficile quoi. Alors, après bon encore une fois il ne faut pas ramener l'exceptionnel à la règle générale, mais c'est pour ça que moi je propose. Enfin, évidemment il faut regarder, mais si on a une petite règle qui dit qu'on peut traiter à la marge avec une logique qui est auditable pour moi ça ne me paraît quand même pas idiot.

MOI — Alors ce genre de sujet justement sur la gestion des cas particuliers, j'ai pu en parler un petit peu avec KEPYG. En fait, on peut avoir une règle générale et dire effectivement, il y a des cas particuliers, mais ça demande d'explicitier. Par exemple, on peut dire : voilà dans ces cas-là on fera comme ça, tout en laissant possible le fait qu'on découvre une nouvelle configuration dans le cadre de la campagne. Dans ce cas-là, on l'explicitie le plus en amont possible et on l'ajoute au protocole l'année suivante. Donc le risque c'est d'avoir effectivement un certain nombre de cas particuliers. Mais l'enjeu c'est de pouvoir identifier ces cas particuliers parce qu'il ne doit pas y en avoir des milliers finalement. On doit avoir en gros des configurations qui se retrouvent un petit peu régulièrement et tout le travail qu'on a à faire c'est de formaliser, **établir une configuration type des cas particuliers qui ne rentrent pas dans la règle**. Par exemple dans le cas d'un data center où les deux DOs interviennent. Ici, la règle actuelle est la suivante : celui qui a la charge de la benne, c'est-à-dire du contrat de déchets reporte. Donc dans ce cas-là, du côté de DBE, vous avez bien votre activité et les déchets produits qui sont précisément vos déchets. Puis, une fois que vous êtes parti et qu'ES a récupéré les bennes, vous n'avez plus à prendre en compte les déchets. Vous continuez à compter l'activité, mais étant donné qu'il n'y a plus de déchets produits, l'intensité reste toujours correcte.

Je remarque ici que la pression de l'audit et la nécessité de devoir prendre en compte tout le réel, au risque d'avoir un écart pendant l'audit, conduit les managers à produire de plus en plus de règles et à tenter de formaliser l'émergent.

ROSE (*me coupe*) — Bah non, parce que tu vas toujours comptabiliser l'activité.

MOI — Quand tu es sur le chantier, tu prends 100 % des déchets parce que tu construis le data center et non pas ES, mais tu prends que 70% de l'activité.

ROSE — Oui donc il y a un problème, je devrais prendre 100% de l'activité aussi. Quand je produis 100% des déchets, je produis aussi 100 % de l'activité. **ES ne produit rien pendant ce temps-là.**

LOUISE — Si ES produit des études, ce n'est pas pareil.

Je prends conscience que derrière ce conflit se cache une divergence sur ce qui est considéré comme une « activité ». Rose tend à réduire l'activité aux opérations physiques visibles sur le chantier (couler du béton par exemple) alors que Louise considère les études nécessaires au projet. L'activité est effectivement plurielle et contient en fait ces deux aspects.

ROSE — Ouais, mais bon, par rapport à notre production de déchets, voilà, il y a une grosse différence de poids. Puis cela s'inverse dans l'autre sens après. Je dois prendre 100 % de l'activité, car je suis en train de produire, sinon je vais surévaluer mon intensité déchets, je vais prendre tous les déchets sans avoir l'activité qui va en face. Je suis en train de produire

toute l'activité parce qu'il n'y a pas de compagnons ES qui sont en train de faire du béton sur chantier.

JÉRÉMY (*tente de jouer le médiateur*) — Oui, mais tu ne peux pas non plus faire ton activité si tu ne fais pas les études. Études qui sont faites par ES à ce moment.

ROSE — Mais le poids de production des activités d'études et le poids de production de l'activité béton ne sont pas du tout les mêmes, il n'y a pas 30 % d'études.

JÉRÉMY — On est en train d'essayer de régler tous les problèmes de tout le monde alors qu'en fait on est quand même des gens responsables, enfin DELTA. En fait, il faut qu'on mette une règle à partir de laquelle on peut expliciter à un auditeur, pourquoi on a pris telle décision. Parce que sinon on va se retrouver avec le Code du travail (*je souris, car cette remarque me fait prendre du recul sur le niveau de détail absurde dans lequel nous sommes bloqués*) avec 15 pages d'annexe au protocole parce qu'on a cinquante mille cas alors qu'en fait en Allemagne ils ont 3 pages. Enfin je ne suis pas en train de révolutionner tout. **Je veux juste dire que je trouve qu'à essayer de tout régler dans tous les détails, on va se planter.** Il y aura toujours un truc qui n'ira pas. Peut-être, **il faut que nous soyons un peu plus modestes sur la règle générale et puis nous faire un peu confiance, tout en étant auditable évidemment,** ça, c'est la base. Il faut un accord entre les deux Entités puis faire en sorte que KEPYG puisse vérifier qu'on ait bien pris 100 % des déchets au niveau du groupe. Mais en interne on fait ce qu'on veut, enfin ce qu'on pense être correct et refléter ce que disait Louise, c'est-à-dire, est-ce qu'on peut améliorer la situation ou bien est-ce que c'est juste pour faire des indicateurs ?

MOI — Ok, alors ça, je suis tout à fait en phase. Jérémie, tu as tout à fait raison de préciser ce point-là. Effectivement, les auditeurs vérifient surtout que tous les déchets sont reportés, peu importe s'ils sont chez ES ou chez DBE, ce n'est pas l'important. Mais du coup ça demande une vigilance particulière pour ces projets-là, il faut être sûr qu'il y ait bien 100 % des déchets reportés donc cela exige une coordination entre vous parce que sinon on va avoir des trous assez importants dans la raquette. Donc moi je veux bien avoir un cadre plus lâche, car je pense qu'effectivement avoir une règle trop fermée permet, peut-être, de s'assurer que l'on reporte bien tous les déchets, mais vient par contre entraver le pilotage.

JÉRÉMY — Si je peux me permettre, on peut imaginer une organisation où nous Entités, nous vous remontons ce genre d'exception puis c'est aussi à vous DELTA, de contrôler, de nous guider pour dire : "vous avez bien pris vos 100 % ?". Je veux dire à un moment donné, vous faites aussi partie de tout ça.

MOI — Ah bien sûr. J'entends ton point donc peut-être il faudra élaborer un process pour se dire qui intervient quand et comment on identifie ces projets. En fait ce seront les projets qui sont partagés entre les Entités et où la règle de la quote-part ne peut pas s'appliquer comme le cas des data centers qu'on évoquait. Ensuite, vous vous mettez d'accord sur la règle puis vous nous informez de ça. Enfin, nous après, on s'assure qu'il y a bien 100 % des déchets comptés.

JÉRÉMY — Oui, que la règle fixée est acceptable. Puis on compte et on vérifie qu'il y a bien une prise en compte au *transfert* ou à l'*objectif*⁸⁵. Enfin je ne sais pas, mais on donne une règle un petit peu précise quand même. Et puis je pense que ça allégera un petit peu les cas et ça permettra aux différentes parties de s'exprimer, tout en ayant une cohérence d'ensemble.

MOI — Ok, est-ce que tout le monde est en phase avec ça ?

LOUISE — Oui, il faut essayer comme ça, je pense que l'idée est surtout d'avoir du sens

ISABELLE — Voilà, c'est ce que j'allais dire. Je rejoins Louise en fait. Si on veut mesurer l'efficacité de nos actions et le lien avec nos politiques à partir des indicateurs, il faut qu'on ait la main sur les déchets que l'on produit. Donc l'idée de mettre une règle spécifique aux cas des data centers, mais qui entre dans un cadre général qui convient à KEPYG, me paraît bien.

MOI — Ok, Rose ? (*J'interpelle Rose pour avoir son avis puisqu'elle était la première instigatrice du changement de la règle*)

ROSE — Oui, je suis d'accord sur la règle. Je suis sceptique sur l'usine à gaz que cela va faire (*silence pesant de quelques secondes*). Ça veut dire qu'on ne pourra pas prendre la quote-part d'activité, remontée directement par le secrétariat Général ?

MOI — Ah bah l'activité si, on l'a justement directement à la quote-part des SG⁸⁶. On parle ici des déchets. C'est en phase *transfert* ou en amont du projet que l'on décidera de façon collégiale, comment on comptera les déchets sur ce projet-là.

ROSE — Donc tu vas te retrouver avec des règles disant, puisque le projet dure 3 ans, que DBE travaille 2 ans et ES intervient la dernière année, alors moi DBE, je vais prendre 100 % des déchets et 100% de l'activité. Puis, pendant la dernière année c'est ES qui va prendre l'activité avec ses déchets. Ça va finir comme ça. Donc tu n'auras plus les quotes-parts d'activité.

MOI (*je bégaye, car son intervention vient anéantir ma certitude d'être parvenu au consensus*) — Oui c'est que ton intensité, elle sera (*je ne finis pas ma phrase*). Oui tu ne pourras donc pas aussi facilement comparer les projets.

Cette solution devient finalement ingérable pour une direction centrale puisque l'analyse des chiffres exigerait de se plonger dans les accords particuliers entre les Entités.

ROSE — Bah oui, mais c'est aussi ça le but du reporting, pouvoir savoir comment est-ce que se situe un projet par rapport à un autre.

JÉRÉMY — Combien y a-t-il de projets dans ce cas-là ? Par rapport au tout-venant je dirais.

ROSE — Non, mais justement, le problème n'est pas de savoir combien il y en a. Je pense que le problème c'est justement que pour peu de projets, on va changer, on va ne plus rendre applicable la règle des quotes-parts. On ne pourra plus prendre la quote-part donnée par les SG en direct et ça, je trouve ça dommage.

⁸⁵ Le *transfert* et l'*objectif* sont deux étapes clés dans la vie d'un projet. Le *transfert* est le passage du projet des mains de l'équipe commerciale à l'équipe travaux. L'*objectif* est l'étape de définition des objectifs par l'équipe travaux.

⁸⁶ Acronyme pour désigner les interlocuteurs du Secrétariat Général (département finance et comptabilité).

MOI — D'accord donc toi, ce qui t'intéresse pour piloter, ce que tu suis de façon automatique, c'est la quantité ramenée à ta quote-part. Mais peut-être qu'il faut mettre en place deux lignes. Une quantité totale et une ramenée à la quote-part.

ROSE — Il faut que l'on puisse comparer d'une année à l'autre l'intensité déchet. À chaque fois que j'ai présenté l'intensité déchets à mon CODIR, la première chose qu'ils m'ont dite c'est : dis-moi, sur quel projet ça augmente ? Pourquoi notre intensité déchets augmente-t-elle ? Si moi je réponds que l'augmentation sur tel endroit s'explique parce qu'on était en groupement avec untel et que j'ai pris les déchets sans prendre la quote-part d'activité, ça ne marche pas. Je ne peux plus faire d'analyse sur l'intensité déchets.

MOI — Mais donc voilà, peut-être que pour DBE, il faut faire un suivi spécifique sur un indicateur de cette façon-là. Et donc ça c'est quelque chose que nous devons voir ensemble.

ROSE — Nous on regarde sur une vision globale, on utilise au maximum les indicateurs DELTA, hein, on essaie de ne pas multiplier les indicateurs.

MOI — Il faudrait faire un exemple, il faudrait voir sur un cas concret la façon dont on pourrait comptabiliser ces déchets là pour que ce soit plus pertinent pour toi.

ROSE — En fait moi, la comptabilisation déchets ne me gêne pas puisque de toute manière, quand tu es sur un projet partagé entre DBE et ES, nous avons forcément un tonnage de déchets bien plus important que ES. Donc, je veux dire que ça ne va pas changer grand-chose de prendre en plus les déchets de ES. En revanche, ce qui va nous gêner, c'est de ne pas prendre notre activité, le problème, il n'est pas sur les déchets, il est sur l'activité.

Je suis soulagé, car cela ouvre la porte à un accord qui préservera mes intérêts, l'ensemble des déchets sera bien comptabilisé.

MOI — D'accord, donc, peut-être que le calcul c'est juste le calcul de l'indicateur d'intensité qui est à revoir alors. Peut-être que tu ne le feras pas automatiquement, ça demandera un retraitement. Puis étant donné que c'est un ratio, peu importe la donnée absolue.

ROSE — Exactement, c'est l'un ou c'est l'autre.

MOI — Donc si je résume, on passe de la règle du mandataire à la règle à la quote-part. Cela nous permet d'avoir les informations extra-financière comme les déchets ramenés à la quote-part de chaque DO. Simplement pour les projets partagés avec ES, la DO bâtiment ou TP comptabilise les déchets. On a donc un alignement avec l'activité financière de chaque DO et il n'y a plus besoin de retraitement de l'information financière.

BRUNE — Donc cela veut dire que la règle du mandataire devient caduque sur tous nos indicateurs ?

MOI — Oui pour les indicateurs « quantités », les informations doivent être reportées à la quote-part comme l'information financière.

BRUNE — Il faut voir l'impact que cela peut avoir sur les différents sujets.

MOI — Oui sur la partie carbone aujourd'hui il y a un sujet, car certaines émissions, qui constituent la base 2019 sur laquelle les objectifs de réduction ont été pris, reposent sur un calcul de ratio à partir de l'activité retraitée selon la règle du mandataire. **Donc si on arrête de faire ces retraitements, si on change la règle, les émissions carbone qui seront calculées maintenant ne seront pas comparables avec celles de l'année de référence.**

BRUNE — Tommy, sur la partie carbone, est-ce qu'il y a une grosse différence ?

TOMMY — Je pense que ce n'est pas vraiment un sujet, dans le sens où on utilise cette donnée-là pour avoir le ratio par kilo-euros, qui effectivement est la référence sur laquelle on s'engage dans le cadre de la stratégie climat, du CO₂ par kilo-euros. On mesure déjà les tonnes de CO₂ par ailleurs. Donc ce qui va changer, a priori, c'est l'activité, soit le dénominateur. Cette donnée non retraitée existe pour l'année 2019 donc s'il s'agit juste de recalculer le ratio de l'année de référence, ce n'est pas très compliqué.

BRUNE — Donc si on appliquait cette règle, côté carbone, tu n'y vois pas un stop majeur quoi ?

TOMMY — Il faut juste que l'on recalcule l'année de référence 2019. Plus précisément, les ratios ramenés à l'activité de 2019.

LOUISE — Mais Tommy, il n'y a pas que le calcul d'intensité CO₂ par milliers d'euros. On a aussi des émissions directement estimées à partir de l'activité retraitée selon la règle du mandataire dans ECOCO2. Donc cela va modifier la tonne CO₂ produite et pas que l'intensité.

TOMMY — Oui alors ça on ne va pas le retraiter. Je pense que c'est à la marge et ça, on ne pourra pas y retoucher.

LOUISE — Non, mais je sais bien. Je me dis juste qu'en fait, c'est le chiffre qui a été communiqué. Ce chiffre carbone en valeur absolue va forcément être impacté par le fait que dans ECOCO2 on faisait des pivots sur l'activité retraitée. Donc forcément le chiffre va un peu bouger, mais après si vous estimez que cela ne pose pas de problème en termes de communication.

TOMMY — Oui c'est vrai que pour DELTA ES, tu as une partie des émissions à l'international où tu n'avais pas de données et donc on prenait le ratio de l'activité.

LOUISE — Oui, mais du coup forcément, la valeur absolue de DELTA va être impactée.

TOMMY — Oui, (*il s'arrête quelques secondes*), après en toute transparence, la référence 2019, elle change tous les quatre matins, à chaque fois qu'on prend une nouvelle décision. Donc franchement, je ne sais pas du tout comment elle sera fixée.

BRUNE — C'est un peu le problème de la comptabilité carbone (*souffle de désespoir*).

TOMMY — Oui, tout change en effet, on passe des trucs du scope 1 au scope 3, finalement on a des données plus précises sur la flotte, on ne sait pas où les mettre, voilà notre quotidien. La référence 2019, ce n'est pas franchement une référence claire.

JÉRÉMY — Il faut deux ans pour la calculer (*rit*).

TOMMY — Voilà c'est ça (*sourire ironique*).

MOI — Oui c'est ça, du coup comment est-ce que l'on se projette sur la suite ? Est-ce que l'on garde la situation actuelle et l'on demande systématiquement ce retraitement aux financiers et donc on a une activité financière qui est différente ? On aurait d'une part l'activité pour le reporting extra-financier et d'autre part l'activité pour le reporting financier ? Ou bien est-ce qu'on recalcule cette année de référence pour s'appuyer désormais sur la même activité que le reporting financier ?

BRUNE — Et surtout on garde une activité fiable ! Ce n'est pas normal qu'on ait une activité financière différente de celle des financiers. Ce sont des informations vérifiées par des CAC⁸⁷ de l'autre côté donc maintenant il faut arriver à prendre cette donnée et ne pas se poser de questions. Je veux faire un reporting qui va vers un reporting intégré. C'est quand même juste la première étape. Il faut reprendre les indicateurs un par un et pour le carbone essayer de comprendre l'impact que ça va avoir sur cette fameuse base de référence.

TOMMY — En soi le calcul n'est pas si compliqué que ça pour ES. Cependant on ne recalculera pas l'année 2019 pour le bâtiment, car cela exigerait de recalculer pour chaque DO une par une.

BRUNE — C'est quoi les risques ?

TOMMY (*répond fermement d'un air assuré et tente de dédramatiser la situation*) — Ah mais il n'y en a pas, franchement **il faut arrêter avec le chiffre carbone à la virgule.**

BRUNE — Ah bah je suis ravie de t'entendre dire ça (*Je suis surpris, car cette imprécision du chiffre carbone est pourtant régulièrement rappelée par Tommy. Ici, je pense que Brune fait une confusion entre la rigueur que Tommy accorde aux sujets de mesure et le cas particulier du carbone.*)

ROSE — Il est bon à 30% près donc ne cherche pas la virgule !

Rires de Rose, Tommy et Brune

TOMMY — Oui et encore !

LOUISE — Non mais attends **je suis désolé quand tu communique sur un chiffre, tu ne dis pas lorsque tu communique que tu as 30% d'erreurs !**

ROSE — Ah tu ne le dis pas je suis d'accord (*rires*)

LOUISE — Les initiés, ils le savent. Moi je trouve qu'en termes de transparence c'est quand même assez limité ce qu'on est en train de se dire quand même.

TOMMY — Oui mais moi ce que je pense, c'est que le ratio global de tonnes de CO₂ au total sur 2019, on s'en fiche. Ce qu'on va regarder ce sont des choses plus précises. Là où ça va être intéressant, c'est de regarder les consommations d'énergies, celles-là on va les ramener à l'activité pour voir si ce ratio-là, il monte ou il descend, là ça commence à avoir du sens. Pareil, je ne sais pas sur du béton ou ce genre de choses. **Regarder spécifiquement comment ça évolue par rapport à l'activité ça a du sens mais le total CO₂ au niveau de la DO ou même le total CO₂ du groupe, il n'y a aucune analyse à en faire.**

LOUISE — Non mais par contre on l'a communiqué

Silence de 5 secondes

TOMMY — Mmh ouais

LOUISE — On a communiqué une valeur absolue

TOMMY — Oui

⁸⁷ Commissaires Aux Comptes.

Silence de 5 secondes

BRUNE — C'est ça que je veux étudier, en fait c'est ça qu'il faut quand même étudier, indicateur par indicateur, carbone compris, pour prendre une décision.

LOUISE — D'accord donc nous on se charge de regarder les autres indicateurs et vous, DELTA, vous vous chargez de regarder le carbone. L'idée est que ces sujets soient statuéés pour le prochain comité ?

MOI — Oui, tout à fait. On se retrouve dans un mois pour le prochain comité.

BRUNE — Est-ce que c'est clair pour vous ? Lucas va formaliser tout ce qu'on vient de se dire avec vos attentes sur les différents sujets puis ce sera à valider dans un mail. Merci à tous.

À la suite de ces échanges avec les chargés de reporting extra-financier, je pense saisir les raisons ayant conduit à privilégier jusqu'à présent la règle du mandataire. La gestion des déchets constitue l'un des enjeux RSE prioritaires pour DELTA, notamment à cause du risque important identifié de dépôt sauvage. Dès lors, l'exhaustivité du reporting des déchets était la priorité. Il était impératif de s'assurer d'une comptabilité exhaustive. L'objectif était donc de faciliter la production des indicateurs et assurer la conformité lors des audits pour rassurer et traiter ce risque.

Cependant, au fil des discussions avec différents membres de l'organisation, je réalise que la prise de maturité de certaines Entités sur le sujet, la fixation d'un objectif de 70% de valorisation des déchets et surtout la mise en place d'une nouvelle réglementation en France sur l'économie circulaire ont sans doute contribué à faire évoluer ces priorités. Dans le cadre de cette nouvelle réglementation, le nouveau risque principal, financier et juridique, n'est plus le dépôt sauvage mais la mauvaise performance de valorisation et l'absence de tri sur les chantiers. Par conséquent, la nouvelle priorité devient l'amélioration de la performance de valorisation. Ce changement de priorité qui exige une amélioration de la gestion interne et non plus uniquement une garantie aux parties prenantes conduit à faire évoluer les pratiques comptables et questionne les règles de gestion régissant l'imputation de la responsabilité des externalités de l'activité.

De la même façon, le carbone est en train d'évoluer d'une obligation de comptabilité exhaustive des émissions par le bilan carbone au développement de mesures permettant d'agir en vue de réduire ce bilan carbone.

Une mesure pour l'externe inefficace pour l'interne

06 avril 2021 (Interaction 20) – Un besoin de représentations qui permettent d'identifier les causes et élaborer des leviers d'action

Le lendemain de ce comité, je suis contacté par téléphone à l'improviste par Leonardo.

LÉONARDO — Lucas, je suis embêté sur la règle du mandataire parce que dans les deux cas que l'on garde cette règle ou que l'on passe à la QP, on aura du mal à justifier les chiffres derrière. La règle du mandataire pose un problème parce qu'elle conduit à sur estimer les quantités pour une DO et sous-estimer les quantités pour une autre. Et si on passe en QP, cela pose aussi un problème, car il va falloir que chaque DO prenne sa QP. Or, **sur les projets comme ceux du Grand Paris où on est avec ES et DBE, nous allons produire des quantités énormes de déblais avec les tunneliers et cela n'a pas de sens que ce soit eux qui comptabilisent ces déblais.** En plus, on va produire des déblais pendant, admettons, cinq ans, alors que ces DO ne resteront pas cinq ans sur le projet.

MOI — Ah oui (*je suis sidéré*). Je vois le problème. Et si on faisait deux lignes sur POWER. Une ligne réglementaire avec le reporting selon la règle du mandataire et une ligne opérationnelle où chacun reporte à sa QP sur les sujets où il est impliqué. Bon bien sûr le problème est que cela génère un double travail.

LÉONARDO — Je ne te le fais pas dire. Tu sais, la dernière fois, tu as évoqué la possibilité d'augmenter la fréquence de reporting pour passer en trimestriel. Moi je vois bien l'objectif derrière, mais j'ai sondé quelques contacts opérationnels et ils ne sont pas du tout favorables. Ce qu'ils voient eux c'est qu'ils vont faire quatre fois le reporting au lieu d'une et que les données qu'ils remontent ne leur servent pas dans tous les cas. **Tu sais pour nous POWER est uniquement pour le réglementaire et les demandes de DELTA.** En ce moment, je prépare la révision de la scorecard et je suis bien embêté, car je ne sais pas quoi dire sur les chiffres du reporting extra-financier. **Quand ma cheffe me demande d'expliquer les variations, je ne sais pas l'expliquer. La seule explication qui est tenable c'est que les phases de chantiers ne sont pas les mêmes.** Par exemple, aujourd'hui, on a TRAM 1 qui débute et RER 1 qui est à 50% environ. Ce sont les deux projets en cours pour une DO sur la période de reporting. L'année prochaine, on aura la fin de RER 1, le milieu de TRAM 1 et le début d'un autre projet. Or, les déchets produits, les consommations d'eau, les émissions produites, tout cela varie selon la phase du projet et les emprises. Donc déjà au niveau du chantier, c'est complexe à suivre. Alors quand je remonte d'un cran pour réanalyser tout ça au niveau macro, pour essayer de comprendre s'il y a une règle à sortir, ce n'est même pas la peine quoi. En plus là je ne te parle que de la France, mais va comparer un tunnelier français avec un tunnelier australien ou hongkongais alors là (*rires*). Enfin, tu vois un chantier comme TRAM 1 pèse quasiment un milliard d'euros avec douze emprises je crois. À l'inverse, RER est à 500k donc moitié moins avec seulement cinq emprises. Donc tu ne sais même pas corrélérer avec un chiffre d'affaires, un avancement ou quoi que ce soit.

MOI — Donc ce que je comprends, c'est qu'en fait si tu veux piloter tes sujets tu ne peux pas le faire par des comparaisons temporelles, organisationnelles ou quoi que ce soit. Donc, finalement, ce que j'entends c'est que les KPIs du reporting extra-financiers ne sont pas utiles pour toi ?

LÉONARDO — Oui, ces indicateurs ne nous aident pas au pilotage, donc cela ne sert à rien d'augmenter la fréquence. Pour les opérationnels, ce qui compte c'est davantage le reporting qui est demandé par leur client. Chez nous, ce sont plutôt de très gros projets, donc le suivi se fait par chantier.

MOI — Oui je comprends. Donc pour toi, dans tous les cas, on ne parviendra pas à faire recouper les indicateurs du reporting extra-financiers avec les enjeux opérationnels ?

LÉONARDO — Non, non c'est trop compliqué. Tu vois, j'ai été sur le chantier avant et je peux te dire que l'indicateur de valorisation des déchets qui est pourtant notre indicateur principal pour suivre la stratégie Économie Circulaire, et bien je peux te dire que ce n'est pas un indicateur de performance. **Tu peux clairement être très mauvais si tu n'as pas les filières d'élimination qu'il te faut en face donc pour moi c'est un faux indicateur. Un vrai indicateur c'est quelque chose qui reflète ta performance.** Par exemple, est-ce que j'ai eu des retours négatifs de benne de déchets, car je n'ai pas bien trié mes déchets ? Mais tu vois, tout de suite, cela t'oblige à aller beaucoup plus dans le détail. Or, aujourd'hui ce sont des détails que nous n'avons pas. Pourtant, cela peut te permettre d'avoir des réflexions beaucoup plus mûres et pertinentes **quand tu es sur la performance de ton entreprise et pas celle de toute une**

chaîne d'acteurs. Aujourd'hui, on va dire oui, notre taux de valorisation s'est dégradé. Très bien et qu'est-ce qu'on a décidé en revue de direction cette année ? Et bien de refaire un guide des déchets, de resensibiliser le personnel. **Au final, ce n'est pas ça qui va faire améliorer ton taux de valorisation parce qu'en fait le problème est que tu ne sais pas si ton taux de valorisation a baissé parce que tu as mal trié tes déchets ou bien parce que la filière n'existe pas dans le pays où tu fais ton opération par exemple.**

MOI — Donc, il faudrait plutôt essayer de faire un reporting Groupe réglementaire le plus léger possible. C'est une imposition, ils le feront, mais il faut que cela leur prenne le moins de temps possible pour plutôt leur laisser du temps pour développer le suivi opérationnel ?

LÉONARDO — Oui, c'est là que l'automatisation devient vraiment clé.

MOI — Oui on travaille aussi sur le sujet. Bon je dois te laisser, car j'ai un autre point.

Cet échange est éclairant, car il montre comment l'indicateur peut constituer un moyen d'explorer la situation, d'en comprendre les causes et d'identifier les leviers d'action pour la transformer. Plus qu'un constat, l'indicateur apparaît comme un moyen de formuler des questions et des hypothèses sur les facteurs influençant la performance.

L'influence de l'audit externe sur le contrôle

12 avril 2021 (Interaction 21) – Une tension paradoxale entre le besoin de mesures situées et asituées complémentaires, mais incompatibles

Une semaine plus tôt, Brune a présenté au COMEX la scorecard RSE constituée des indicateurs reportés dans le cadre de la DPEF. À la suite de cette présentation, Brune m'évoquait ses regrets sur l'échec de cette scorecard et de sa diffusion. Elle regrette que les dirigeants ne se saisissent pas davantage de celle-ci et des résultats du reporting extra-financier tout en soulignant l'importance qu'elle accorde à cet exercice. Nous organisons donc un point avec les Entités pour les inciter à présenter cette scorecard.

MOI — L'idée aujourd'hui est de rebalayer la scorecard que l'on a présentée au COMEX DELTA la semaine dernière. On l'a un peu ajusté pour vous afin que vous puissiez aller la présenter au sein de vos directions et dans les DO. Avez-vous des remarques préalables ?

ROSE — Moi, il y a une chose qui semble être importante, c'est peut-être que chez moi hein, c'est d'impliquer les DG dans cette revue. Parce que moi j'en suis encore à constater qu'ils ne réalisent pas le travail que cela nécessite. C'était encore le cas hier avec le DG de la zone ouest. Il semble bien avoir compris l'importance du sujet RSE pour les investisseurs. Ce sujet-là, ils ont très bien compris. Pour le coup ce message-là est bien passé ! En revanche, ils ne se rendent pas du tout compte de la charge de travail que représente la production de ces indicateurs extra-financiers. Hier, je dressais la liste de mes missions avec mon DG et quand nous sommes arrivés à la ligne REF, vous n'imaginez pas ce qu'il me sort ? « Bah c'est bon ça se fait tout seul ça ! »

BRUNE — Je suis d'accord avec toi. De toute façon, c'est un exercice dans lequel les DG ont une place importante à avoir.

ROSE — Mais le problème est que si les DG ne sont pas audités, ils ne voient rien, ils s'en foutent ! Et quand je leur demande de s'engager lors de la présentation des chiffres, ils me disent « non, ça, c'est ton truc ! »

BRUNE — La première chose, j'insiste hein, c'est hyper important, ne serait-ce que pour créditer vos démarches RSE, cet exercice doit être fait dans tous les CODIR. Là ça a été fait au

niveau du COMEX DELTA (*elle masque ici l'échec qu'a été cette présentation, l'exercice a été fait sur la forme, mais n'a suscité que très peu d'attention*), c'est en train d'être fait à votre niveau entité, ça doit ensuite descendre au niveau des DO. On a toujours dit qu'on se tenait à votre disposition pour vous accompagner dans les CODIR. Cela étant, il y a toujours les enjeux politiques, on ne veut pas faire d'ingérence. Donc si vous souhaitez qu'on vienne, on est à votre entière disposition pour aller à l'autre bout du monde. On l'a fait hier avec DELTA ES, on le fait avec DBM, il n'y a aucun problème. En fait, on a vu hier que les questions des DG étaient autant sur l'entité que sur ce qui se passe ailleurs. Les DG demandaient : "comment tel ou tel sujet a-t-il été pris par les autres ? Est-ce qu'il y a des failles ?" En fait, ça génère du dialogue ! Donc oui c'est aussi important qu'ils soient aux audits pour se rendre compte et montrer aux auditeurs que la DG est impliquée, mais ne nous trompons pas. Je pense que la première étape c'est qu'ils comprennent que cela ne suffit pas, c'est tout aussi important de faire ce bilan en fin de campagne avec eux. Je vais même aller plus loin, je pense qu'on devrait avoir la direction générale de DELTA au moment de l'audit de clôture KEPYG pour que derrière cela redescende. Les commentaires faits par KEPYG entraîneront ensuite des actions initiées par la DG de DELTA.

Néanmoins en l'état, je ne peux pas mettre un Yves Monnade⁸⁸ dans les réunions telles qu'ils nous le font là KEPYG. Franchement, c'est un scandale, ils nous font des remarques sur des micros-écarts de quelques tonnes de déchets.

ROSE — C'est vrai, je te rejoins et c'était mon deuxième point, j'ai l'impression quand on a les restitutions de KEPYG, ils parlent d'"écarts significatifs", il y a des cases en rouge ou jaune ! On a l'impression qu'il y a des failles, il y a des manques et puis quand on regarde vraiment il n'y a pas tant d'écarts.

BRUNE — Oui, on ne voit pas le travail.

ROSE — Lors de l'audit de consolidation, nous n'y avons pas assisté, mais on suit à distance, tu nous dis que les résultats sont bons et qu'il n'y a pas trop d'écarts. Pourtant, quand on se retrouve à la réunion de clôture, il y a des cases rouges. Je ne comprends pas et puis mon patron non plus donc je me fais taper sur les doigts.

BRUNE — Oui et comme on est dans le cadre d'un renouvellement avec KEPYG, je suis en train de formaliser tout ce qui va et ne va pas. Et ça pour le coup, ce n'est pas que chez nous, les autres métiers du groupe l'ont aussi remonté. En l'état, on ne peut pas mettre un PDG dans la boucle parce que, tu ne peux pas avoir **un truc avec marqué "écarts significatifs" alors qu'en fait, il y a un chantier qui s'est trompé d'une tonne.**

ROSE — Et d'ailleurs, moi j'ai posé la question, c'était quoi un écart significatif ? Et je n'ai pas eu la réponse.

MOI — Ce n'est pas étonnant parce qu'en fait c'est secret, ils ont une formule spéciale.

BRUNE — En revanche, vraiment où j'ai été choquée cette année et franchement je n'utilise pas beaucoup ce mot dans ma vie professionnelle, c'est le niveau des questions posées et de l'attitude des auditrices, c'était, mais SCAN-DA-LEUX ! Je veux dire, un stagiaire de 3ème aurait posé les mêmes questions. Donc ce n'est même pas une question de KEPYG ou les autres, c'est

⁸⁸ PDG de DELTA.

une question de niveau ! Je vous donne un exemple, on est d'accord notre positionnement, que ce soit à nous ou à vous, on ne va pas gratter en audit. Si les auditrices ne le font pas on le gère entre nous après. Ce n'est pas à nous de dire : "Eh regardez KEPYG, venez voir par ici ce qu'il se passe !". Et là par exemple, il y a une question chez DELTA TP où il y avait 0 à l'indicateur sur les labels obtenus. Et donc là, au moment où on en parle, vous savez en audit on commence par le qualitatif, les politiques puis et après on analyse le chiffre. Et bien là on est directement passé du qualitatif à l'indicateur suivant. Ça m'a démangé ! Donc je suis désolé de l'avoir fait, car c'est sorti tout seul, mais j'ai dit "du coup, on ne parle pas du quantitatif ?". La réponse de l'auditrice a été "bah non c'est 0". Non, mais dans quel monde d'audit, on n'analyse pas un chiffre que ce soit un 0 ou un 10 000 ou que l'on ne pose même pas la question de pourquoi c'est 0 ? J'étais scotchée sur ma chaise ! Et ça, c'est un exemple, mais ils se sont fait balader. Enfin, balader est peut-être un peu fort. Ils étaient attentistes, ils n'ont pas suffisamment creusé.

Cette réaction à l'égard des auditeurs est amusante au regard des propos tenus six mois plus tôt en amont de l'audit où Brune leur demandait d'être compréhensif. Brune demandait aux auditeurs de considérer les événements particuliers intervenus cette année (COVID, cyberattaque).

ROSE — J'ai aussi l'impression qu'ils ont énormément de choses à vérifier en très peu de temps. Et que quelque part ils sont dans une course, à la fois à poser beaucoup de questions et à faire leurs analyses et finalement derrière les jours qui nous sont facturés, et bien KEPYG ne leur laisse pas assez de temps pour travailler !

BRUNE — Oui après on les paie très cher et c'est un peu ce calibre intellectuel qui est attendu dans ce genre de cabinet. Ils sont aussi là pour travailler vite.

ROSE — Le problème c'est qu'à un moment donné, leur travail exige une prise de recul, une compréhension du contexte, de l'activité. Et travailler vite et bien ils ne savent pas faire. Ils ne peuvent pas avoir une prise de recul, une analyse pertinente et une critique constructive parce qu'ils finissent leur rapport deux minutes avant de le présenter.

LOUISE — Moi, je me suis posé une question. Est-ce qu'ils devaient voir tous les indicateurs ?

BRUNE — Bien sûr, c'est pour ça qu'on les paie !

MOI — Alors sur cet aspect préparation, vous voyez que dans le protocole, il y a des indicateurs revus par KEPYG et d'autres non. En fait, il y a tout un plan de charge préparé en amont pour déterminer le nombre d'indicateurs que les auditeurs peuvent revoir avec le budget défini. Cette année, il y a des indicateurs que l'on voulait inclure dans l'audit, mais les auditrices m'ont dit non. Ils m'ont dit: "celui-là, on ne pourra pas le revoir parce qu'on n'aura pas le temps, on a un temps limité." Donc en fait, ils font ce calcul-là, donc peut-être il faut qu'ils revoient la façon dont ils préparent ça.

LOUISE — Oui et puis il y a un problème, ils se focalisent sur le financier. Les auditeurs nous demandent d'expliquer les variations de prises de commande, de l'activité, mais nous on ne maîtrise pas ces données-là, on ne fait que les récupérer de la finance. Ces données sont aussi auditées par ailleurs dans l'audit financier. Je préférerais qu'ils nous questionnent sur les données qui sont dans notre scope.

BRUNE — Je voudrais juste vous poser une question. Parce que moi, c'est ce qui m'intéresse aussi et peut être qu'on ne partage pas la même vision. Moi, ma vision du reporting dans l'absolu et du rôle d'un organisme tiers c'est, j'attends de lui qu'il me challenge en fait, qu'il

me permette de m'améliorer donc en fait je n'ai pas de problème à ce qu'il vienne gratter et qu'il vienne me gratter là où ça fait mal en fait. Parce que oui c'est chiant sur le moment, mais en vrai, ça nous fait grandir ! Moi, c'est ça que j'attends.

LOUISE — Moi, je partage, c'est un outil d'amélioration. Ça reste un audit donc ça reste un outil d'amélioration.

ROSE — Oui, mais là, ils ont deux rôles. D'un côté on a envie qu'ils certifient parce que s'ils trouvent des conneries... Moi, j'ai fait les audits avec les commissaires aux comptes, ayant fait du contrôle financier, j'ai fait tous les audits commissaires aux comptes. Notre seule envie est qu'ils signent en bas de la page et qu'ils ne trouvent pas de conneries. Là vraiment, on est un peu bête et méchant. S'ils ne trouvent pas le truc, on passe à autre chose. On avait encore le droit de les inviter à manger à midi avec un peu d'alcool, histoire qu'ils aient les idées un peu moins claires (*rires*).

BRUNE — (*rires*) Bon bon (*un ton de plaisanterie signifiant « oui bon effectivement ça arrive, mais on ne dira rien »*)

ROSE — J'ai connu cette époque. Ce qu'on attend, c'est qu'ils certifient. Là, il faut vraiment différencier le devoir de certification du devoir de conseil. L'audit AFNOR dure beaucoup plus longtemps et on attend de l'auditeur AFNOR qu'il apporte un peu de conseils. Ils ont cette position hybride où ils ont la responsabilité de certification, ils engagent leur responsabilité, mais prennent aussi le temps de nous conseiller. À l'inverse, l'audit de la DPEF, je le vois comme un audit de certification. Par conséquent, si leurs questions nous permettent de progresser, tant mieux. On garde les questions et on voit le sujet en interne ensuite.

BRUNE — Non, mais on est tous d'accord, bien sûr que c'est mieux d'être le bon élève. On a tous envie qu'ils tamponnent. Mais d'un autre côté on veut s'améliorer. C'est un peu pour ça que je pose la question : est-ce qu'on doit changer ? Parce que quelque part, quand on est depuis 10 ans avec le même auditeur, on est dans une zone de confort et il ne faudrait pas. Sinon même quand on présente aux DG ce n'est plus crédible. Il faut que ce soit un vrai exercice. Enfin, on est déjà dans un vrai exercice d'audit, mais que ce soit challengeant quoi. En plus, il y a aussi le fait que c'est un moment important pour les DOs auditées. On le voit bien qu'il y a un vrai stress de se faire auditer par KEPYG. Quelque part si l'audit devient plus facile et qu'il génère moins de stress, on va perdre en qualité de traitement et d'implication des DO.

JÉRÉMY — Attention, je t'arrête là. Il y a une certification, mais ça ne veut pas dire facile hein. Il ne faut pas se tromper. Si on n'est pas bien préparé, on se fait bananer hein, il y a du travail derrière, ça ne se fait pas tout seul. Ce que je veux dire par là c'est que lorsque les auditeurs n'ont pas vu ou ils n'ont pas voulu me dire ce qu'ils ont vu moi j'ai vu et je dois garder ce point de côté pour le traiter plus tard en interne. Je sais qu'on doit améliorer ceci ou cela, car l'année prochaine, le prochain auditeur sera un peu plus smart. Finalement, c'est peut-être l'objet de cette réunion aussi. On est en train de se dire oui peut-être on n'a pas eu de sanctions cette année, mais on a bien senti qu'on n'était pas forcément très bien préparé et peut-être qu'il nous faut aller plus loin. Il ne faut pas attendre que ce soit KEPYG qui pointe du doigt. Il ne faut pas non plus qu'on se mette dans la situation où on va se faire battre. Oui, ils peuvent nous amener des choses en nous poussant à analyser et comprendre les écarts, mais en même temps, c'est toujours dans une logique de transparence vis-à-vis de l'externe. Si on veut progresser, c'est mieux de le faire en interne. S'ils ont de bonnes questions tant mieux, mais je dirais de ne pas de pousser trop loin.

BRUNE — Bien sûr, je suis d'accord. Oui on est transparent, oui on est dans une logique d'amélioration, mais il faut que les écarts restent à la marge.

LÉONARDO — Désolé moi je suis un peu jeune dans le process. Il y a un truc que j'ai un peu de mal à comprendre sur les remarques que vous faites. Quelle est l'analyse que l'on attend des auditrices, sachant qu'on leur demande juste de vérifier la fiabilité de la donnée ?

JÉRÉMY — Quelque part, il n'a pas tort.

BRUNE (*fait la moue*) — Non moi je ne comprends pas ce que tu veux dire.

LOUISE — En fait, ce qu'on veut dire c'est qu'ils devraient plutôt nous demander pourquoi la valorisation ou la quantité de valorisation matière a augmenté ou pourquoi elle a diminué.

ROSE — C'est eux qui nous posent les questions. Nous nous n'attendons rien de cet audit à la limite. **Les auditeurs pourraient juste vérifier la fiabilité des données, mais ce n'est pas ce qui se passe, ils posent des questions de variations pour identifier s'il y a des erreurs.** Ils posent des questions de fiabilité de données et dans ces questions de fiabilité de données, il y a aussi des questions d'analyse, de tendance.

LÉONARDO — C'est moi qui arrive un peu de l'extérieur et je n'ai pas assisté à tout. Donc je pose la question bêtement.⁸⁹

MOI — Non, mais tu fais bien. Déjà, moi je trouve que ton témoignage est intéressant, car il apporte un regard extérieur au process que nous n'avons plus. Par exemple quelqu'un qui assiste uniquement à la réunion d'ouverture et de clôture comme c'est le cas des DG, c'est ce qu'il voit donc si toi ça ne te parle pas, tu ne comprends pas l'exercice et tu trouves que ce n'est pas pertinent, cela doit nous interroger, car toutes les personnes qui ne sont pas directement impliquées et qui assistent à la restitution ne comprennent peut-être donc pas l'exercice. En fait, dans le cadre réglementaire, il y a effectivement cet aspect fiabilité de la donnée, mais il y a une revue qualitative et quantitative. Donc c'est aussi l'idée de voir comment le suivi des politiques, la mise en œuvre des plans d'action sont revus. Il y a bien les indicateurs au niveau réglementaire, mais ils ne sont qu'une partie de la revue. Le triptyque est le suivant : revue des politiques, des plans d'action et des indicateurs. Donc toute cette partie-là est plutôt qualitative. L'idée est de comprendre tout ce qui a été mis en place, les process et le contexte. Et c'est sur cette partie-là que les auditeurs peuvent avoir des questions plus pertinentes sur l'analyse et non plus uniquement sur des variations purement comptables.

JÉRÉMY — En fait, ce que les auditeurs nous vendent au début de l'audit lors de la réunion d'ouverture c'est clairement ce qu'on rappelle à chaque fois, les auditeurs ne sont pas là pour vérifier la performance. Ils s'en foutent si on a augmenté de 100%. Ce qu'ils veulent, c'est effectivement que les chiffres soient conformes au protocole. Évidemment pour faire cela il faut bien faire des analyses, regarder les variations pour apprécier la cohérence, mais pas plus. Cela me semble très important ça, il ne faut pas changer le périmètre de l'audit.

LÉONARDO — Le truc c'est que nous ne sommes pas comme dans l'industrie automobile où ils sortent tous les ans le même nombre d'unités. Ils ont une activité stable et peuvent

⁸⁹ Léonardo n'était jusqu'à présent pas en charge de suivre les audits extra-financiers.

comparer les performances d'une période à l'autre. **À l'inverse, nous c'est systématiquement différent selon la phase du projet, les projets que l'on gagne, le lieu des implantations.**

JÉRÉMY — Chez DELTA MONDE, mis à part quelques DOs et encore il faut les trouver, c'est quand même tout le temps les montagnes russes. Il y a des hauts et des bas tout le temps. Le Turkménistan, c'est bien, on a fait 500 millions sur les deux dernières années et puis peut être que l'année prochaine on fera 10. Comment veux-tu expliquer ça ? Moi je ne sais pas. **Il faut se méfier de trop d'analyse d'écart parce qu'elles ne sont pas forcément significatives.** Elles peuvent être significatives au niveau de l'Entité. Si on prend toute l'Entité DELTA MONDE, alors oui c'est significatif, car il y a des compensations entre les DOs. On peut expliquer des choses. En revanche dès qu'on rentre dans les DOs, si on a une bonne année, c'est très bien et puis l'année d'après, ce n'est pas bien. On n'a pas vraiment des DOs qui ont un fonds de commerce et qui vont répéter des performances tous les ans.

BRUNE — on poursuit le tour, quelqu'un veut poursuivre pour partager son expérience lors de la présentation des chiffres ?

LÉONARDO — Oui, alors nous au TP, on va avoir une première présentation en CODIR mi-avril. J'ai compris que c'était la première fois qu'il y aura un retour au niveau CODIR donc j'ai envie de dire que c'est un bon point, mais après j'attends de voir ce que cela va donner. Cependant, à chaque fin de campagne, même si on a déjà vérifié les chiffres au fur et à mesure, on prend deux heures avec le SG, pour regarder les chiffres avant la validation définitive des données et donc avant de vous les envoyer. On revérifie chiffre par chiffre, donnée par donnée. On cherche à comprendre pourquoi il y a des écarts par rapport à l'année précédente. Le SG est membre du CODIR, donc même si ce n'est pas l'ensemble du CODIR, on en voit déjà un. J'ai quand même trouvé pas mal qu'une personne comme ça, de ce niveau hiérarchique, passe deux heures avec toi pour triturer les chiffres.

BRUNE (*acquiesce*) — Oui.

LÉONARDO — Après j'ai une autre petite remarque. Aujourd'hui, il y a une valorisation de la filière finance pour la réalisation du reporting financier. En revanche, le reporting extra-financier j'ai l'impression que tout le monde s'en fout. Finalement ce reporting est fait parce qu'il doit être fait, mais il n'y a pas de redescende, pas de remerciement ni de valorisation des équipes qui ont effectué le travail. Des directeurs ou d'autres fonctions m'ont déjà pas mal fait la remarque en me disant : vous n'avez pas vraiment de valeur ajoutée là-dessus en fait, les financiers ont accès à un paquet de données. Je rigole bien, car la réalité c'est que les financiers n'ont pas accès aux données. Enfin si, ils ont accès à la donnée, mais ils ne la triturent pas suffisamment pour répondre à la partie extra-financière. Finalement ça masque notre job parce qu'on donne la sensation qu'il n'y a pas de valeur ajoutée dans le métier que l'on réalise en fait. Il y a un enjeu de valorisation de ce que l'on fait parce qu'à force de dire « ouais, mais c'est ton job, c'est facile, ça se fait tout seul. ». Je pense qu'il y a un manque de valorisation parce que les gens et notamment nos patrons ne savent pas trop ce qui se passe.

JÉRÉMY — Il faut aussi que l'on montre mieux que l'on contribue à la performance financière. On appelle ça un reporting extra-financier (*il insiste*), soit. Mais disons que si l'on gère bien un certain nombre de sujets comme les déchets, l'énergie, on peut aussi contribuer au financier. Ça, on ne le dit peut-être pas assez. Il faut profiter de l'occasion que le carbone soit un sujet qui commence à les intéresser. Donc il ne faut pas en faire trop évidemment. Les DG ce sont des gens qui veulent des chiffres donc donnons leurs quelques chiffres. Dans le reporting il y a pas mal de chiffres, alors encore une fois il ne faut pas en faire une indigestion, mais cela

peut permettre de rendre visible notre passage vertueux.

BRUNE — Louise, tu veux ajouter quelque chose ?

LOUISE — Non, je suis d'accord. Simplement, nous le fait qu'on ait quelques dysfonctionnements avec certaines de nos Entités, les audits, l'analyse des données nous a permis de nous rendre compte qu'il nous manquait pas mal de gouvernance et de process. On a aussi certaines filières comme les commerciaux que l'on n'arrive pas à mobiliser pour récupérer les infos pourtant indispensables pour bien calculer les indicateurs.

Ces échanges autour du rôle de l'audit témoignent du paradoxe dans lequel la MEF, donc les indicateurs et les managers RSE, se retrouvent empêtrés. Ils ont besoin d'accroître leur visibilité et légitimité en interne et pour cela produire des mesures auditables et homogènes pour doter les destinataires d'un moyen d'apprécier leur performance. Néanmoins, la poursuite de ce premier objectif vient focaliser l'attention sur ces mesures contraintes et asituées. Or, d'autres mesures spécifiques et situées sont nécessaires pour améliorer les mesures asituées.

Propos d'étape sur l'expérience critique III

À travers le suivi du processus de transformation d'une règle de mesure interne, nous avons pu assister à une bataille entre les différents managers, chacun souhaitant favoriser une certaine représentation du monde. Nous avons ainsi vu en quoi la façon de représenter un phénomène était affectée par la position au sein de l'organisation (siège, Entité, DO), mais également les fins poursuivies. Les débats et les arguments avancés par les uns et les autres mettent en lumière la pluralité du phénomène. Ainsi, parmi les différentes façons de représenter le phénomène, aucune ne peut prétendre à être plus « vraie » ou « réelle » qu'une autre bien que cet argument d'autorité soit souvent mobilisé.

Nous voyons ainsi qu'un indicateur n'est pas le reflet d'un phénomène extérieur, mais bien une représentation en vue d'une certaine fin dans un contexte spécifique. Ainsi, contexte, fins poursuivies et représentations sont étroitement liés.

Toutefois, nous remarquons que ces différentes perspectives et façons de représenter ne disposent pas toutes des mêmes soutiens au sein de l'organisation. Certaines façons de représenter sont privilégiées par l'influence du cadre réglementaire ou bien le poids du passé et son effet d'inertie.

Épilogue

Tout au long de mon enquête, j'ai donc voulu comprendre comment, au niveau des DO, les managers utilisaient les indicateurs et comment ces derniers étaient reçus par leurs propres interlocuteurs, notamment les opérationnels sur les projets. Comme vous avez pu le constater, j'ai été très régulièrement confronté à des critiques à l'égard des indicateurs. Ces nombreuses critiques m'ont conduit jusqu'au point intenable du rejet de l'indicateur et de la représentation, incapable de rendre compte de la complexité du monde.

Première inspiration : trouver d'autres moyens pour transformer et orienter les comportements

En parallèle de ce constat potentiellement sclérosant, j'ai pu échanger avec plusieurs managers comme Thibault ayant développé d'autres usages de l'indicateur et ouvrant ainsi des pistes de réflexion pour repenser les indicateurs et leur usage. Plutôt qu'utiliser l'indicateur extra-financier dans sa forme diagnostic traditionnelle, Thibault s'est appuyé sur son empathie et ses expériences antérieures pour développer d'autres moyens d'orienter les comportements au sein de l'organisation.

26 mars 2021 (Interaction 22) – L'indicateur comme instrument de médiation

THIBAUT — Quand je construis les présentations pour Lucie⁹⁰ qui présente les indicateurs en COMEX le but est vraiment de faire passer des messages forts avec les chiffres lus de manière autoportée. Ça c'est quelque chose que j'ai un peu découvert chez DELTA. On n'a pas toujours l'opportunité de pouvoir expliquer nos chiffres donc **il faut qu'ils soient suffisamment explicites seuls pour qu'il n'y ait pas de mauvaise interprétation.**

MOI — Ils sont toujours acceptés ces chiffres-là ? Si ce n'est pas toi qui es là pour les présenter, ils sont suffisamment robustes ?

THIBAUT — Tout est parti d'un comité travaux que je t'ai cité tout à l'heure, j'en avais marre parce que je leur faisais systématiquement la morale sur la nécessité de trier les déchets, mais ça ne rentrait pas. Les mecs s'en foutaient ! Tu sais c'était limite l'intervention du QE est la galère de la journée. Tu fais le tri chez toi, pourquoi tu ne le fais pas sur ton chantier ? Les mecs n'en avaient rien à faire, ça m'a exaspéré et je me suis dit comment je peux leur présenter les choses différemment. Je vais te montrer ma stratégie. Je présentais deux sujets : la satisfaction client et la gestion des déchets.

MOI — Quand tu arrives en tant que QE, tu sens que tu ne vas pas être tout de suite écouté ?

THIBAUT (coupe) — Avant oui, tu sais, on était un peu les flics, on était un peu l'œil de Moscou quoi ! (*je ris*). Avant oui, et puis parce que c'était lourd, tu sortais des gros tableaux avec pleins de chiffres.

Thibault se met alors à jouer une scène en imitant une intervention devant un comité travaux

THIBAUT (*s'imitant lui-même en situation de comité travaux*) — ouais on n'est pas bon les gars, on a trop de réserves⁹¹ et tout ça !

⁹⁰ Responsable RSE de la DO.

⁹¹ Une réserve est une protestation formulée par le client lors de la réception du bâtiment.

Il marque une courte pause pour montrer qu'il sort de la mise en scène pour préciser son état d'esprit

Je me suis mis à leur place en me rappelant l'époque où j'étais conducteur de travaux, je n'en avais rien à faire du gars qui sort de son bureau pour venir me présenter des chiffres.

Il joue sa réaction à l'époque où il était conducteur de travaux, assis dans l'auditoire

— Envoie-moi ton support je vais le regarder tout seul !

Il revient à notre discussion et commente la scène qu'il joue devant moi

Il n'y a pas d'électrochoc, on sait qu'on est nul, on sait que les sous-traitants ne sont pas bons, on sait qu'on a des réserves. Du coup, j'ai réfléchi en préparant ce comité, comment je peux faire l'électrochoc ? Et je me suis mis à la place des mecs en disant, quand j'étais conducteur de travaux ça m'aurait soulé le mec qui vient me présenter des chiffres. Sur les déchets, je me suis dit que c'était pareil, je vais leur dire "les gars ce n'est pas bien d'enfouir, il faut trier et tout" je me suis dit ça ne marche plus ce message. Donc avec les achats, on leur a montré ce qu'il s'était passé au niveau des coûts, que ça coûtait de plus en plus cher. J'ai fait cette *slide* là (cf. Figure 15) en disant " si vous ne trie pas les gars, voilà ce que ça coûte et si vous trie voilà ce que ça vous coûte" et donc tu vois il y a quand même des écarts entre les deux qui vont jusqu'à 10 000€ parce que dans le sud les déchets sont encore plus chers donc j'ai fait une différence avec le sud.

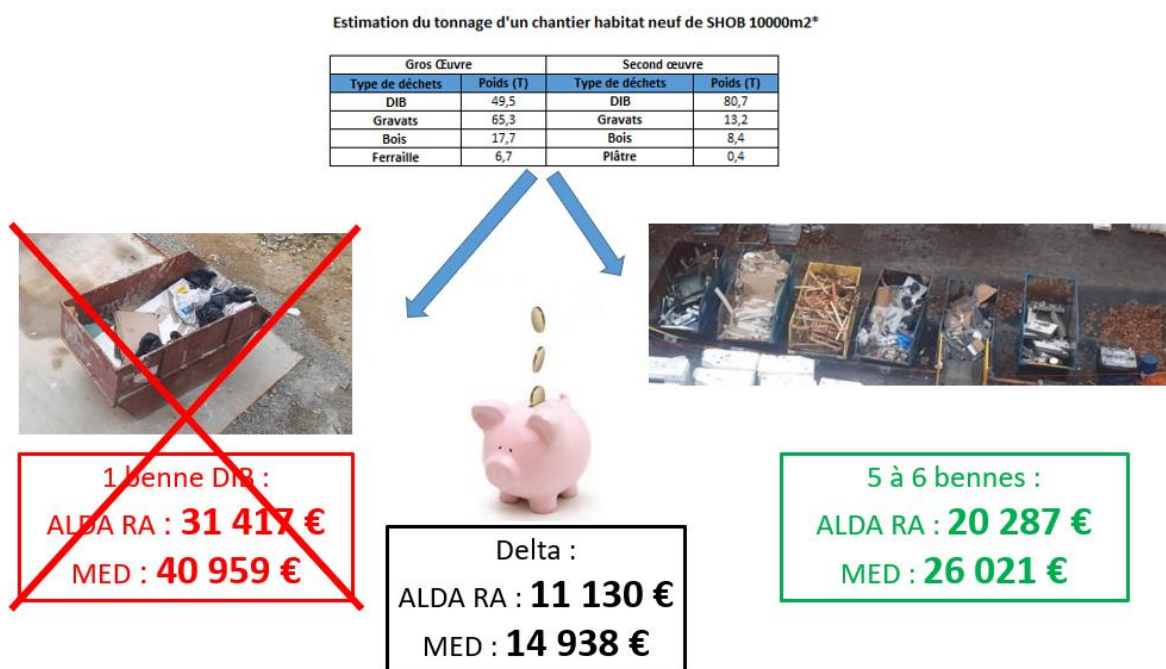


FIGURE 15 DIAPOSITIVE UTILISÉE PAR THIBAUT POUR ILLUSTRER L'ÉCART DES COÛTS

Donc tu vois plutôt que des courbes et des tableaux, je leur ai fait quelque chose d'un peu plus parlant avec des photos, des enregistrements audios. Pourtant j'utilise les mêmes chiffres, mais simplement je les présente autrement. Après je leur ai montré qu'il fallait trier avec cette photo-là (cf. Figure 16).



FIGURE 16 PHOTO UTILISÉE PAR THIBAUT POUR MONTRER L'IMPACT DES BENNES MÉLANGÉES

Cette photo a beaucoup fait réagir au repas du midi, ils sont venus me voir et je leur ai dit "cette photo les gars, c'est un centre d'enfouissement en France, on n'est pas au Bangladesh" et ça, c'est la réalité et j'ai découvert que dans l'assemblée, il y avait beaucoup de gens qui n'avaient pas cette conscience-là en fait. Quand on avait des déchets amiantés, c'était enfoui, quand on avait des déchets ménagers c'était enfoui et tout. Donc en fait, il y avait un électrochoc aussi là-dessus, je ne pensais pas, mais il y a un peu de méconnaissance. Donc c'est bien de sortir les chiffres et de dire "les gars, il faut trier, il faut trier", mais en fait aussi parfois prendre un peu de recul et se dire : est-ce qu'ils ont conscience du problème ? Est-ce qu'ils ont la connaissance jusqu'au bout ? Et aujourd'hui toute ma communication à tous les grades hiérarchiques, je l'adapte de cette manière-là pour faire des électrochocs et que les chiffres rentrent mieux quoi. Les gens sont usés des grands tableaux, des courbes et tout ça quoi. Ils veulent comprendre.

MOI — Donc là c'était la population travaux, les conducteurs de travaux ?

THIBAUT — Ouais, mais j'étais sûr Lucas. J'étais moi-même conducteurs de travaux avant, tu me sors un tableau franchement c'est chiant quoi, tu as l'impression d'avoir un gestionnaire, je sors mon téléphone et je vais sur LinkedIn quoi. En plus, je passais après le gars de la gestion qui avait passé 15 minutes avec des tableaux Excel ultra-complicés pour expliquer les résultats, les machins. Je ne pouvais pas arriver derrière avec mes tableaux moi aussi quoi.

MOI — Donc finalement tu t'adaptes en fonction de tes interlocuteurs ?

THIBAUT — Oui, mais je peux aussi me planter hein, je peux te parler en euros et puis je vois que tu me réponds "bah attends non, mais c'est que dal 1 000€" et du coup là je vais te dire qu'il y a aussi la loi. Je vais essayer de rebondir tout de suite, tu vois. Mais **il faut savoir utiliser les chiffres et les interpréter d'une manière différente selon les interlocuteurs.**

MOI — Merci de cet échange Thibault. Pour tout te dire, j'ai trouvé cela tout simplement passionnant, car c'est au cœur de mon sujet de thèse. Je pense que le problème réside dans le fait que l'on voit les chiffres comme quelque chose qui dit déjà tout. Or, toi ce que tu me dis là, c'est que le chiffre doit être adapté au public auquel on s'adresse. Dans le cas de l'information extra-financière qui est ce sur quoi porte ma thèse, ces informations servent à des personnes qui sont en dehors de l'entreprise. Ce sont des personnes qui n'ont pas idée de la complexité de ton activité. Il y a besoin de remettre en contexte, de donner du sens autour du chiffre, mais cette contextualisation devient impossible avec la démarche de standardisation d'un indicateur pour pouvoir comparer les entreprises entre elles dans le

monde entier. Standardiser va servir à un actionnaire, à un investisseur américain qui va juger ton entreprise, mais toi derrière pour suivre tes sujets, pour piloter, ça va être infaisable, notamment parce que ces indicateurs ne vont pas parler aux gens qui sont sur le terrain. Mon constat est donc le suivant. Soit, on est bloqué avec ces indicateurs imposés et il faut faire un découplage en utilisant d'autres indicateurs, soit il faut former les gens à utiliser les indicateurs différemment comme tu le fais en leur disant : « oui on a une base d'indicateurs standardisés, mais il est de ta responsabilité en tant que responsable local de construire quelque chose qui crée du sens localement et qui stimule l'action des personnes sur les projets. »

THIBAUT — J'en suis convaincu et c'est déjà ce qu'il se passe avec le développement des cellules de gestion de la data. Les entreprises se font des bases de données, mais elles ne s'intéressent pas à l'orientation de ces données, c'est à chaque service d'aller pomper dans cette base de données. C'est quelque chose de complètement nouveau donc il faut apprendre à utiliser la data comme on le souhaite pour interpréter ce qui est en train de se passer. Avant, c'était à partir du reporting réglementaire que l'on créait la donnée. Désormais, il y a une base de données avec des informations qui peuvent alimenter le reporting réglementaire. Je pense que tu es en plein dans ce virage au moment où tu écris ta thèse.

Cet échange avec Thibault a constitué un tournant dans ma recherche et dans ma façon d'appréhender les indicateurs. Selon lui, pour que l'indicateur soit pertinent et suscite des réactions, celui-ci doit être transformé pour s'adapter au destinataire. J'ai été particulièrement intéressé par le récit de ses expériences dans la mesure où il semblait parvenir à affecter ses interlocuteurs, chose que les autres managers ne semblaient pas réussir.

Deuxième inspiration : Passer du constat à l'action

Quelques mois avant mon départ de DELTA, je retrouve Leonardo m'apprenant qu'il quitte également son poste pour rejoindre un poste plus opérationnel et espérer avoir plus d'impact qu'au siège. Je ressens de sa part une forte envie d'exprimer ce qu'il a sur le cœur après quelques années à son poste au siège de DELTA TP.

Juin 2022 (Interaction 23) – Passer de la production de chiffres pour se rassurer à la production de chiffres pour agir

LÉONARDO — Typiquement tu vois sur 1PLACE, on a une vision différente sur l'indicateur.

MOI — Ah oui, comment ça ? Tu peux m'expliquer

LÉONARDO — Avec ces indicateurs du protocole, on s'intéresse à ce qui est fait dans l'année⁹². Mais nous, **on a développé d'autres mesures**, car on veut aussi compter les chantiers actifs qui sont en dehors des périodes de reporting. Par exemple un projet qui a été labellisé il y a 2 ans, mais qui est toujours actif, on veut pouvoir le compter. Pour moi, l'indicateur de la performance sur l'année n'a pas de sens. Et ce que je te dis n'est pas qu'une spécificité de DELTA TP. Pour moi ce qu'on mesure avec un indicateur de performance 1PLACE sur la période c'est la capacité des évaluateurs 1PLACE à effectuer leur travail dans la période de reporting et non pas le niveau des projets. Ces indicateurs permettent de voir si ces évaluateurs font

⁹² Il fait référence aux indicateurs suivants : *pourcentage des projets évalués sur la période et pourcentage des projets labellisés sur la période.*

leur boulot, mais ne disent rien sur le niveau RSE des chantiers. Pour moi, même s'il n'est pas parfait, le deuxième indicateur (*% des projets labellisés sur la période*) a plus de sens, car on calcule parmi ces chantiers existants en cours, est-ce que oui ou non, le chantier est au niveau des exigences du label. Or, c'est sur le premier indicateur que le DG est indexé.

MOI — Oui parce que l'enjeu est de déployer le label et de s'assurer que tous les projets sont évalués. Cela nous permet de répondre au devoir de vigilance. Après s'ils ont le label et sont conformes aux critères tant mieux, mais l'enjeu premier est d'évaluer tous nos sites.

LÉONARDO — D'accord, mais ce qui pose un problème chez les TP c'est que l'on a des chantiers longs de 5 ans qui ne sont parfois plus visibles dans le premier indicateur. Chez nous, les directeurs ne comprennent pas quand on leur dit qu'ils sont cette année à 0 sur 1PLACE alors qu'ils ont déjà labellisé des chantiers et que ces chantiers sont en cours.

MOI — Oui je comprends, on en revient à nos échanges, c'est une approche opérationnelle. Chez toi au TP, ce sont de gros projets, donc ces directeurs suivent un nombre limité de projets qui se comptent sur les doigts de la main. Donc quand **tu fais ton suivi tu suis tes projets au cas par cas et non pas ta performance sur l'année avec un pourcentage.**

LÉONARDO — Oui, exactement.

MOI — Le truc c'est que l'approche réglementaire est différente. **Elle invite à suivre la performance sur l'année comme toutes les données financières. Et cette approche tend à être intégrée dans l'organisation,** car elle convient bien aux Entités de bâtiment et à leur mode de fonctionnement. Chez eux, dans une DO, un responsable RSE va suivre 50 projets dans l'année.

LÉONARDO — Oui et puis, on le voit bien que les règles sont marquées par l'activité bâtiment. C'est l'activité fondatrice de DELTA, donc les processus sont plutôt conçus pour leur fonctionnement, leur typologie de projet.

MOI — Oui après, au-delà même de DELTA, cette approche « période » de la performance est en fait une approche externe, une approche investisseur. Tu vois les bilans de l'activité c'est sur un an. Ils veulent toujours les chiffres sur un an. **Il y a une logique opérationnelle et une logique disons « reporting » où tu viens produire des chiffres pour d'autres personnes qui ne connaissent pas l'activité en fait et donc ils ont besoin de pouvoir comparer, avoir des choses similaires.** Donc, on se doit d'empiler, de standardiser, mais à chaque fois, ce que je constate en vous écoutant, c'est qu'il y a des parties qui ne sont pas concernées où qui ne se retrouvent pas là-dedans et qui finalement ne peuvent pas suivre et ne peuvent pas utiliser les outils *et cetera*. Mais la question de fond c'est, comment pourrait-on faire autrement en fait ?

LÉONARDO — Pour moi, il y a bien 2 sujets distincts, **il y a le reporting pour satisfaire des parties prenantes qui sont les investisseurs aujourd'hui.** Le reporting extra-financier sert dans le cadre réglementaire à donner des informations aux investisseurs financiers. Ce sont des gens en bourse qui ont 2 informations, une information financière et une information extra-financière pour prendre une décision. La vérité, c'est que je pense qu'ils regardent plutôt le financier, mais en tout cas ils ont cette 2ème brique. Je comprends du coup que tu as ce besoin-là, ça ne me choque pas qu'on ait des indicateurs sur l'année du type investisseur pour pouvoir se comparer sur une base standardisée, d'une année sur l'autre. Voir si les gens évoluent ou pas dans le bon sens, ça je l'entends. Et je pense que ce n'est pas un problème et que toutes les entreprises du Groupe comprennent ce sujet. Les gens n'en voient pas l'utilité

pour eux, mais ils comprennent l'utilité pour le Groupe, donc ce n'est pas un problème. En revanche, tu es d'accord qu'aujourd'hui on met en place un outil qui s'appelle POWER pour reporter un certain nombre de données. Moi, ce qui m'épate, c'est que nous DELTA TP, on soit les seuls visiblement à utiliser POWER comme vecteur de remontée d'information au-delà des éléments du reporting réglementaire.

MOI — Non, vous n'êtes pas les seuls, c'est juste que les autres utilisent d'autres outils.

LÉONARDO — D'accord, mais pour moi **cet outil permet justement de faire remonter des informations qui sont utiles opérationnellement** à DELTA TP. Et **c'est plus sur ces indicateurs-là qu'on devrait travailler en fait**. Le reporting réglementaire, qui est une espèce d'impondérable, il faut le faire d'accord, mais faisons-le de la façon la plus intelligente possible pour faire le moins de travail possible. **Il faut donner une information aux investisseurs sans rentrer dans des usines à gaz. Et faisons d'autres métriques qui sont utiles dans le pilotage au jour le jour**. Et tu vois la réflexion de Brune, la dernière fois qui disait sur 1PLACE, il faut que ça vous soit utile dans votre pilotage. Et bien **aucun des indicateurs n'est utile !** Le second est très bien pour présenter à des directeurs en disant, voilà l'avancement 1PLACE par rapport aux projets existants aujourd'hui. En revanche, ce n'est pas comme ça qu'on travaille au jour le jour. Plutôt, on a une programmation des audits 1PLACE et de tous les audits de façon générale sur l'année.

Donc pour moi, il y a le sujet investisseur. C'est un sujet, qu'il faut conserver, je comprends l'intérêt et c'est pour ça qu'il faut qu'on se réunisse entre Entités pour se mettre d'accord sur quelque chose qui soit standardisé, lisible par un investisseur, lissé sur un an, il n'y a pas de problème. Et qu'on utilise ce même vecteur pour faire remonter l'information, qui soit utile au pilotage de la structure. **Nous, c'est ce qu'on essaie de faire en ayant notre propre protocole** qui ingurgite à la fois celui de DELTA et nos demandes à nous, particulières, spécifiques à notre activité. Et d'ailleurs, on voit quelque part qu'on a été en avance, car on a fait ce virage il y a longtemps. Tu vois sur la partie carbone, on utilisait déjà POWER pour faire remonter les flux de matière en même temps que le reporting et maintenant c'est ce que tout le monde commence à faire. Donc **on faisait remonter des informations qui étaient inutiles à DELTA à l'époque, mais qui étaient utiles opérationnellement pour nous DELTA TP quand on voulait comprendre les bilans carbone**.

MOI — Je comprends finalement que tu as deux systèmes de suivi ? Tu en as un pour les remontées qui est standardisé et un pour ton suivi opérationnel ?

LÉONARDO — Oui. Tu vois sur le carbone par exemple. Tu es d'accord que les objectifs de réduction sont des chiffres réglementaires. Pour nous, c'est -20 en valeur absolue sur le scope 3a et -40 sur le scope 1 et 2 en absolue. **C'est ça qui va être suivi, qui va être donné aux investisseurs. Or, ce n'est pas avec ça que tu vas piloter tous les jours. Ce qui va te permettre de piloter tous les jours, c'est un certain nombre d'autres indicateurs**. Par exemple, le pourcentage de HVO que j'ai acheté cette année sur mes différents chantiers à l'international. Donc ce sont d'autres indicateurs qui vont permettre de piloter, nos projets et la réalité de l'avancement du chiffre final, qu'on retrouvera dans des calculs différents, qui n'ont rien à voir pour atteindre le -20 et -40. **Donc le pilotage n'est pas vraiment dans les indicateurs qui seront demandés dans le cas du reporting extra-financier**.

MOI — D'accord et donc quand tu as deux systèmes comme ça, mais qu'il y a une incitation, un bonus sur des indicateurs. Tu mets sur lesquels ?

LÉONARDO — Le problème, c'est que les directeurs sont objectivés sur un résultat. Mais ce n'est pas sur le résultat que tu fais tes offres de marché. Tu fais tes offres sur un budget que tu dois remettre à un client. En espérant que ce que tu as écrit dans cette offre te permette d'arriver à un résultat dans quelques années. Donc pour toi la seule solution pour dire à ton chef : « oui, tu peux arriver à avoir tes bonus dans 10 ans » c'est de lui dire : « oui c'est possible si tu atteins les objectifs qui nécessitent de réduire ta consommation de carburant et d'acheter cette typologie de carburant qui te coûte 10 % plus cher. Si tu ne le fais pas, tu ne l'atteindras pas. ». Donc, **ce n'est pas l'objectif final qui au quotidien va te permettre de dire aux gars si on va ou pas dans cette direction-là, mais bien les leviers que tu peux mettre en place.** Et donc il faut les suivre d'une façon ou d'une autre.

MOI — Pour toi l'enjeu est justement de développer en parallèle deux comptabilités, on chiffre deux options que l'on puisse confronter pour prendre une décision ?

LÉONARDO — En fait **aujourd'hui, ce qui est assez étonnant, c'est qu'on a beaucoup de chiffres pour satisfaire des investisseurs et les *incentives* de nos directeurs (*rires*), mais on ne leur explique pas finalement comment y arriver**, quoi. Enfin, il faut qu'ils prennent une décision éclairée. Notre rôle, la direction environnement, c'est de dire pour atteindre ça, il faut techniquement faire ça ou du moins, voilà les différentes options. Maintenant vous devez faire le choix. Aujourd'hui ils ne peuvent pas faire de choix éclairés, la seule chose qu'ils savent c'est qu'il faut atteindre, un objectif. Et on m'explique qu'il faut continuer à faire des graphiques. Pour moi, la direction environnement, ce n'est pas ça. C'est trop complexe et tu as trop peu de temps. On ne peut pas me dire qu'on a un objectif de réduction à 2030 et donc j'ai 8 ans. Non, c'est faux, je n'ai déjà plus que 3 ans. Il faut que d'ici 3 ans, on arrive à proposer des offres décarbonées, enfin suffisamment décarbonées, malgré une hausse de chiffre d'affaires (*il fait référence à la stratégie de croissance annoncée par le nouveau PDG*) pour répondre à cet objectif. Pourquoi ? Parce que le bilan carbone de DELTA TP est constitué finalement de 7-8 chantiers. Enfin, tu as 7-8 chantiers qui représentent 80 % du carbone. Ce sont les chantiers qu'on va gagner en 2025-2026 qui vont faire notre bilan carbone de 2030 et pas ceux qu'on va gagner en 2030, 2029 ou 2028. Et puisque tout se joue en conception, c'est bien quand on conçoit l'offre, c'est-à-dire dès maintenant, que ça se joue. Si je prends juste l'exemple du carbone sur le projet SPEEDTRAIN, quand on a signé le contrat, on devait 50 % de réduction du bilan de carbone par rapport à une base de référence donnée par le client. On devait baisser de 50%. Pour l'instant nous n'avons pas encore réussi à atteindre l'objectif et je ne suis pas sûr qu'on y arrive. Je crois qu'on a gagné 30 % au moment de la conception puis depuis deux ans, on est en phase chantier et on a péniblement gagné 5 %. Donc cela démontre bien que tout se joue avant. Une fois que tu démarres le projet limite, c'est déjà trop tard.

Et je ne suis même pas certain que notre CODIR aujourd'hui ait conscience de ça. Je ne sais même pas quel message leur est donné. Aujourd'hui, les messages qui sont portés tournent autour de l'injonction suivante : « il faut faire des trajectoires ». D'accord, très bien, mais à un moment donné (*rire jaune*). On a quasiment passé 2 ans à faire des trajectoires, à faire des fichiers Excel, à faire des réunions de comité de pilotage carbone pour se demander ce que l'on pourrait faire, etc. Puis projeter ces actions et donc refaire des nouveaux graphiques et de nouvelles trajectoires, et puis des nouveaux chiffrages. Tout ça pour passer notre temps à chercher à se rassurer quelque part. C'est mon interprétation là, on a cherché à rassurer notre CODIR sur le fait que oui oui, ça va le faire, on va attendre l'objectif (*rires et silence*). Bien sûr, on vous dit qu'on va l'atteindre parce qu'on a trituré des chiffres. Mais pendant 2 ans,

personne n'a regardé ce qu'il fallait faire. Techniquement, qu'est-ce qu'on fait ? Ça veut dire quoi physiquement ? On l'a fait intellectuellement en disant, oui, il faut baisser, il ne faut plus qu'il y ait de CEM 1⁹³. Bon je te rassure c'est déjà plus le cas, sauf à Hong-kong. Et donc Hong Kong, c'est quoi leur travail ? Et bien d'aller voir s'il y a d'autres fournisseurs, comment ça marche ? Combien ça coûte ? *Et cetera*. Mais personne n'a avancé là-dessus en 2 ans ! Personne, parce qu'on passe notre temps à faire des fichiers Excel, des PowerPoint et des machins et des trucs.

MOI — Mais on n'a pas su faire les deux en même temps ?

LÉONARDO — Non, on veut mettre en place des process, on veut avoir des chiffres, on veut avoir des fichiers Excel, on veut avoir des belles présentations. On veut pouvoir défendre tel truc. Stop ! Donc c'est pour ça que pour moi, la direction environnement a besoin que des personnes qui connaissent ces chiffres-là soient à la direction technique, au commercial, chargé d'affaires, sur le chantier, *et cetera*. Afin d'avoir la capacité de dire voilà, il faudrait faire ci, il faudrait faire ça, il faut baisser, il faut qu'on arrête avec ce béton. Enfin je raconte n'importe quoi, mais voilà, on a oublié cette dimension-là.

Finalement, à chaque fois qu'on se retourne vers notre direction, nous on répond il y a tel ou tel process, on leur répond chiffres, on leur répond fichier Excel. Mais à un moment donné, en fait, ils nous posent plus de questions parce qu'on ne sait pas leur répondre en fait. Pourquoi ? Parce que **la question des gens de production, des directeurs, c'est : « qu'est-ce que je dois faire ? »** Ok, je dois réduire de 30%, 20%. Très bien, mais ça fait 2 ans qu'on m'explique qu'on change la trajectoire, un coup c'est -40 en absolu puis en intensité (*fait référence aux changements liés à l'engagement dans la démarche SBTi*). Ok c'est bien, mais qu'est-ce que je dois faire ? (*Il rit jaune*) Eux, leur sujet est pragmatique, **qu'est-ce que je dois faire physiquement ? En fait, on a complètement oublié cette dimension et on pense que par le process, par des méthodes de comité de pilotage**, de machin, on va demander des choses, on va pousser à faire. Oui, tu vas pousser, mais le temps que tout ça infuse, que tout ça redescende, que tout ça s'imprègne, que tout ça rentre dans la tête des gens qu'ils pensent quand ils font le chiffrage ou le dimensionnement de l'ouvrage... Et c'est trop tard, on a déjà vendu notre EPR qui va commencer en 2025 et qui fera notre bilan de 2030, c'est fini...

Je suis annihilé. Ces propos de Leonardo sont simultanément glaçants et justes. Il parvient à mettre des mots sur ce que je ressens et me montre comment, en pensant contribuer à un changement, nous sommes en train d'échouer lamentablement. Focalisés sur les chiffres, les modélisations, nous nous projetons dans l'avenir, mais nous oublions le présent. Nous oublions que c'est maintenant qu'il faut agir. Malgré leur performativité, les chiffres ne font pas tout et s'en remettre à leur production ne suffira pas. Oui, modéliser et prévoir comment nous allons atteindre les objectifs de réduction est nécessaire. Néanmoins, ne serions-nous pas tombés dans une spirale technocratique et bureaucratique ?

⁹³ Le CEM 1 est la catégorie traditionnelle de ciment qui est utilisée dans le béton armé et précontraint. Cette catégorie traditionnellement utilisée chez DELTA pour ses caractéristiques techniques est aussi celle avec l'empreinte carbone la plus importante.

Partie 4 Analyse du récit : l'indicateur extra-financier en tant que *signe et contrôle physique sensible*

Introduction de la partie 4

Dès le préambule du chapitre 1 puis dans ce récit, j'ai proposé aux lecteurs des interactions évocatrices de mon expérience au poste de coordinateur central du REF. J'ai ainsi tenté de transmettre mon tiraillement entre l'objectif de reddition de comptes du REF, porteur d'une injonction à la normalisation des informations extra-financières, et l'objectif de gestion de l'activité qui se manifeste par l'appel des relais locaux à considérer davantage les particularités de leur contexte d'action. Face à cette perturbation, l'exploration de la littérature m'a aidé à mettre quelques mots et notions sur cette tension sans pour autant me permettre de tout à fait éclairer les préoccupations soulevées par ma situation. En effet, l'investigation de la littérature a montré, au-delà d'un manque de perspective critique et d'études des pratiques de ces managers, ce tiraillement comme le produit d'une tension inhérente à l'écart entre l'approche « intérieur-extérieur » et « extérieur-intérieur » de la MEF. Les recherches sur l'alignement proposaient ainsi de gérer ces tensions par l'intégration du REF au SCEF, en tant que dernière étape du processus de contrôle. **Or, mon expérience de terrain, racontée par ce récit, témoigne d'une autre intégration. Loin d'être une mise en interaction « naturelle », elle soulève de multiples difficultés. Nous remarquons plutôt de nombreuses tensions et enchevêtrements entre les activités de contrôle au sein de l'organisation et l'activité de reddition de comptes. Ceci nous invite à développer d'autres interprétations, afin de comprendre les limites de cette conception du contrôle dissociant reporting et contrôle, mais aussi pour rendre visibles et explorer les tensions qui sont à l'œuvre dans l'organisation.**

Cette quatrième partie propose une relecture de mon expérience de terrain, relatée dans la troisième partie, à partir de deux temps d'analyse.

Une première analyse (Chapitre 7) propose d'appréhender l'indicateur extra-financier en tant que *signe* (Lorino, 2020) cherchant à rendre compte de l'état du monde, mais également à le transformer. À partir de cette perspective, nous distinguons une pluralité des manifestations du contrôle ainsi que les effets paradoxants qui peuvent advenir lorsque la MEF est tiraillée entre ces deux pratiques du contrôle. À partir de la notion de *signe* nous mettons aussi en évidence les effets de la position du manager au sein de l'organisation sur sa pratique du contrôle, de la MEF et de la gestion de ces deux objectifs de reddition et de contrôle.

Ce premier temps d'analyse permet d'éclairer la première partie de notre problématique en montrant les tensions qui émergent de l'alignement tout en nous conduisant vers la seconde partie relative au rôle du contrôleur.

La seconde analyse (Chapitre 8) propose une réflexion sur la position du manager extra-financier au siège ainsi qu'aux implications soulevées par son éloignement sur la pratique du contrôle extra-financier. Pour ce faire, nous explorons, à l'aide du concept de *résonance* (Rosa, 2019) une pratique marginale de contrôle que nous qualifions de ***contrôle physique sensible***.

Chapitre 7 Premier temps d'analyse : les effets paradoxaux de la mesure extra-financière

Ce chapitre consiste en une première analyse autour de la perspective positive d'alignement du REF et du SC développée de façon normative dans la littérature (Traxler et al, 2020). La pratique du contrôle chez DELTA constitue un cas particulièrement intéressant pour développer cette analyse puisque, dans cette organisation, l'alignement se traduit par le recours aux mêmes indicateurs pour rendre compte aux parties prenantes externes à travers la DPEF et pour le contrôle organisationnel par l'évaluation et l'orientation des comportements ainsi que le suivi de la performance. Notre recherche explore donc un cas extrême d'alignement à partir duquel nous pouvons questionner la notion même d'alignement et plus largement l'un des objectifs du contrôle qu'est la convergence des représentations. Nous développons cette analyse critique en quatre étapes.

1. **Premièrement (Section 7.1), nous tentons de « déconstruire l'alignement des mesures extra-financières ». Pour cela, nous proposons de mobiliser le concept de *signe* – dans un usage stratégique tel qu'il a pu être présenté (Chapitre 2) – pour tâcher de sortir de l'approche représentationnaliste de la MEF et de la conception fonctionnaliste du contrôle. Ces dernières sont sous-jacentes au projet de l'alignement qui consiste à découper le contrôle en différentes composantes qu'il s'agirait d'articuler pour parvenir à équilibrer les besoins de représentation des phénomènes extra-financiers pour l'externe et pour l'interne. Ce pas de côté, fondamental au développement de notre approche critique, permet de **faire jaillir l'existence d'une pluralité de manifestations⁹⁴ du contrôle de gestion**. Nous nous appuyons sur la mise en évidence de la pluralité des activités de médiations sémiotique et des pratiques de valuation pour nuancer l'approche du contrôle. Cette dernière, focalisée sur les managers du siège, tend à être monolithique. **Nous proposons ainsi de distinguer un contrôle *managérial* exercé par les managers du siège et un contrôle *physique* exercé par les managers locaux.****
2. **Une fois ce pas de côté réalisé, il devient possible de rendre visibles « deux effets paradoxaux de la mesure extra-financière » (Section 7.2) produits par l'alignement** qui propose une articulation des différentes composantes du SC. Nous préférons parler d'« effets paradoxaux » plutôt que de « paradoxes » dans la mesure où nous étudions ici les effets d'un choix de gestion venant transformer des tensions inhérentes à l'organisation de l'action collective en paradoxes. Ce choix sémantique vise à souligner le dynamisme de ces tensions et l'influence des choix organisationnels conduisant à des situations paradoxales pour les managers. Considérant les caractéristiques du cas de DELTA et les dynamiques à l'œuvre au sein de l'organisation, nous tentons d'expliquer pourquoi cette situation d'alignement n'aboutit pas aux effets positifs présentés dans la littérature et notamment en explorant les zones d'ombre laissées par le cas Vitale et al (2019) que nous avons évoquées dans notre exploration de la littérature (cf. Section 1.3).

⁹⁴ Nous avons recours au terme « manifestations » du contrôle pour éviter de chosifier le contrôle et souligner sa pluralité.

3. Troisièmement (Section 7.3), nous montrons comment **ces paradoxes sont gérés par un découplage interne organisation-activité** permettant au contrôle physique de s'exprimer bien que contraint et étouffé structurellement par les caractéristiques du contrôle managérial.
4. Enfin (Section 7.4), nous clôturons cette première analyse en montrant comment l'injonction au *pilotage*⁹⁵, qui est sous-jacente au projet d'alignement et au cœur du cadre réglementaire, **conduit à un détournement de la MEF vers les enjeux internes de l'organisation.**

Section 7.1 Déconstruire l'alignement des mesures extra-financières

La première étape fondamentale de notre entreprise critique sur la démarche d'alignement entre les différentes composantes du SCEF consiste à repartir de la pratique du contrôle. Ce retour à la pratique **met en évidence l'existence d'une pluralité de contrôles et d'antagonismes que l'alignement et ses fondements philosophiques ne permettent pas d'appréhender.** Après avoir montré l'indissociabilité des composantes du SCEF dans la pratique, **nous proposons d'étudier cette pratique du contrôle comme une activité de médiation sémiotique** (Lorino, 2020, p. 39-69; Peirce, 1931) **et une pratique de valuation** (Dewey, 1939; Lorino, 2020, p. 249-280) pour mettre en évidence sa pluralité inhérente à la diversité des objectifs et des destinataires de la MEF.

7.1.1 Les différentes composantes du système de gestion extra-financier ne sont pas séparées dans la pratique

Les recherches sur l'alignement émergent d'une critique des recherches antérieures qui ont étudié isolément les différentes composantes du SCEF (stratégie, reporting, comptabilité et contrôle de gestion) (Maas et al., 2016; Schaltegger & Wagner, 2006). Face à ce constat, Maas et al (2016) ont proposé une approche intégrative et nous invitent à examiner les interactions entre ces composantes. Avec cette prise de recul replaçant le REF au sein d'un ensemble d'éléments en interaction, ces chercheurs réalisent un geste conceptuel qui les amène à appréhender le REF comme une composante en interaction avec d'autres au sein d'un système de contrôle (Bouten & Hoozée, 2013). Ce postulat conduit donc Maas et al (2016) à déplorer l'absence d'homogénéité de la littérature sur la façon d'appréhender ces différentes composantes ou encore l'absence d'approche systémique étudiant les interactions entre ces composantes.

Les principaux résultats de la revue de la littérature montrent que les différents concepts (évaluation de la performance, comptabilité de gestion, contrôle de gestion et reporting) sont définis et utilisés de diverses manières - parfois comme des synonymes, parfois comme des concepts distincts - dans la littérature. (Maas et al., 2016, traduit par nous)

Nos résultats viennent remettre en question cette dissociation qui constitue un postulat de la démarche d'alignement. Plutôt que de voir cette absence d'homogénéité de la littérature comme un problème à résoudre par la construction d'objets stables et définis, nous proposons d'appréhender cette hétérogénéité comme la manifestation d'une indissociabilité dans la pratique. Si les recherches ont tant de mal à définir précisément ces différents éléments, c'est peut-être justement parce qu'ils sont difficiles à isoler empiriquement. **Cette dissociation**

⁹⁵ Nous utilisons ici l'italique pour faire référence au terme en tant qu'extrait de notre matériau empirique.

entre les composantes du système de contrôle est opérée sur le plan conceptuel, mais n'existe pas nécessairement (ou est ambiguë) dans la pratique. Par la remise en question de ce postulat qui structure ces recherches, notre cas nous conduit à apporter de nouveaux éléments dans cette discussion :

- a. Premièrement, nos résultats montrent que ces différentes composantes ne sont pas nécessairement dissociées par les managers dans leur pratique, au sens où le processus du REF tend à être englobant et prendre le pas sur les autres composantes. Les managers ne visent pas à gérer isolément les différentes composantes. On observe notamment une fusion entre comptabilité de gestion extra-financière et REF. Ces résultats viennent compléter ceux d'Essid (2009, p.416) mettant déjà en lumière cette absence de dissociation ainsi que ceux de Ligonie (2021) qui décrit comment les différentes pratiques de contrôle extra-financiers sont enchevêtrées les unes avec les autres. L'auteure soulignait ainsi un enjeu crucial dans l'exercice du contrôle qui consiste à gérer ce paquet (« bundle »). Dans sa recherche, Ligonie met en exergue les inévitables connexions et hybridations des différentes pratiques qui se façonnent réciproquement. **Plus qu'une simple interaction entre les composantes, ces dernières forment un ensemble qui ne peut être dissocié dans la pratique.**
- b. Deuxièmement, nos résultats montrent comment ce qui est présenté comme une interaction sur le plan conceptuel peut se révéler être une fusion aux effets néfastes sur le plan empirique. Le cas de DELTA met en évidence les influences réciproques néfastes que peuvent avoir REF et SC. Notre recherche vient ainsi nuancer la portée de la proposition théorique d'une interaction positive entre REF et éléments du SC (Bouten & Hoozée, 2013; de Villiers et al., 2016). **Par conséquent, nos résultats viennent réduire la portée des résultats empiriques produits sur les bases de cette construction conceptuelle (Vitale et al, 2019), qui proposait une validation du modèle intégrateur de Maas et al (2016).**

7.1.1.1 L'alignement-fusion des représentations

Au niveau de la direction RSE, position à partir de laquelle j'ai conduit cette recherche, on observe qu'il n'existe pas de distinction nette entre REF, comptabilité de gestion extra-financière et contrôle de gestion extra-financier (Maas et al., 2016; Schaltegger & Wagner, 2006). À l'inverse, les managers RSE tendent à les fusionner afin d'utiliser le premier, porté par une contrainte réglementaire pour légitimer les deux autres. En effet, pour éviter la multiplication des mesures et la création d'une « usine à gaz responsable » (Essid, 2009), susciter l'intérêt des dirigeants, éviter la surcharge cognitive (Essid & Berland, 2011) et ainsi favoriser la convergence des représentations, la direction centrale RSE tend à les fusionner dans un même processus (je propose le terme d'*alignement-fusion*). À cet égard, la stratégie RSE de l'organisation est double puisqu'elle vise la conformité réglementaire en produisant une DPEF auditable tout en s'appuyant sur ces contraintes réglementaires pour se doter de moyens de contrôle organisationnel des enjeux extra-financiers au siège. La réglementation apparaît ainsi comme une ressource pour assurer la convergence des représentations vers le siège.

Nos résultats viennent à l'encontre des travaux de Vitale et al (2019) qui proposent, dans leur étude, une déclinaison de cette articulation de l'interne vers l'externe où la conformité intervient comme un produit final. Le point de départ est alors celui d'une élaboration des

priorités stratégiques conduisant ensuite à l'élaboration d'un panel d'indicateurs utilisés pour le contrôle de gestion par les tableaux de bord pour finalement venir constituer le socle du REF. Cette présentation d'un processus **diachronique** repose sur une interaction maîtrisée entre ces différentes étapes et outils (Schaltegger & Wagner, 2006). Les différents éléments du SC sont appréhendés comme des étapes à articuler. Pour ces derniers auteurs, la comptabilité de gestion occupe un rôle central puisqu'elle permet de produire des informations qui alimenteront le calcul des indicateurs du contrôle de gestion.

Or, le cas de DELTA nous propose une lecture synchronique dans laquelle toutes ces composantes du SCEF sont achevées avec de multiples points de porosité. Le REF est utilisé comme comptabilité de gestion et ses mesures mobilisées dans le contrôle de gestion. Dès lors, une maîtrise diachronique semble difficilement envisageable, notamment au regard du temps nécessaire pour collecter les données extra-financières. La consolidation d'un indicateur pour le REF doit être anticipée de longs mois au préalable puisque les données extra-financières n'existent pas en amont sur étagère. Les indicateurs extra-financiers s'appuient souvent sur des mesures physiques qui ne sont traditionnellement pas suivies de manière systématique ou homogène à travers l'organisation et ne peuvent, en conséquence, pas répondre aux critères d'auditabilité de la DPEF. Tout indicateur reporté vers l'externe exige donc au préalable la construction de cette mesure en interne par la mise en place de procédures ou encore de moyens de collecte et de mesure auditables. Alors que Schaltegger et Wagner (2006) conditionnent l'alignement à l'existence d'une comptabilité de gestion, ils ne prennent pas en compte l'exigence des critères d'auditabilité qui incombent à la mesure externe. Le REF ainsi que la conformité réglementaire qui y est associée ne peuvent donc être uniquement envisagés comme l'étape finale d'un processus interne de contrôle. Par conséquent, les contraintes qui pèsent sur les indicateurs du REF vont s'étendre au système de mesure interne. **Cette influence du cadre réglementaire sur la mesure vient alors questionner la fonction de convergence des représentations du contrôle ainsi que la capacité des managers à maîtriser l'organisation et l'activité dès lors qu'il n'existe plus de dissociation entre les différentes mesures pour le contrôle et la reddition de comptes.**

7.1.2 L'alignement met en exergue une confrontation des interprétants

Nos résultats montrent que l'*alignement-fusion* entre le REF, la comptabilité de gestion et le contrôle de gestion conduit à la production et à l'imposition, à tous les managers, d'un ensemble d'indicateurs extra-financiers utilisés simultanément pour rendre compte et gérer l'organisation. Or, ce récit indique que les relais locaux dans les DO jugent ces représentations non pertinentes. Celles-ci ne les aideraient pas dans la poursuite et l'atteinte de leurs *fin-en-vue*.

Cette observation nous invite à remettre en question la fonction principale du contrôle qu'est la convergence des représentations en considérant de plus près le rôle médiateur de l'indicateur. Le rejet de ces indicateurs extra-financiers par les managers opérationnels nous invite à investiguer le rôle de ces indicateurs dans la production de significations, mais également leurs effets sur les pratiques des managers. Pour conduire cette investigation, nous proposons un usage stratégique de la théorie des signes de Peirce en nous appuyant sur les travaux de Lorino qui a déjà transposé ces notions à l'étude des indicateurs de gestion (2007, 2012, 2020). Cette théorie des signes nous semble éclairante dans la mesure où elle offre une conception de la représentation comme représentation (*representamen*) de quelque chose (*objet*) sous quelque rapport (*interprétant*). Cette approche triadique permet de resituer le signe en considérant que celui-ci ne dispose pas d'une signification préexistante. À l'inverse,

la signification de ce signe est construite dans l'action à partir des *interprétants* disponibles. Nous proposons donc d'étudier les indicateurs extra-financiers en tant que *signes* et de nous intéresser à l'activité de médiation sémiotique des managers.

La troisième partie a tenté de montrer les nombreuses tensions qui émergent entre les managers lors des discussions visant à définir comment représenter et apprécier, via les indicateurs, les phénomènes extra-financiers et leur gestion. Nous remarquons que les managers, selon leur position dans l'organisation, développent des activités de médiation différentes. Il s'agira, à partir de la théorie des signes, de rendre visible ces différentes perspectives, comment elles se livrent bataille et tenter d'en comprendre les implications.

Nous proposons de retenir deux tensions emblématiques et récurrentes qui animent le récit. La première tension porte sur l'indicateur 1PLACE et le taux d'avancement (financier ou opérationnel) que les différents managers considèrent plus ou moins pertinents. La seconde tension concerne l'indicateur de valorisation des déchets et le choix entre une règle de comptabilisation des déchets à la quote-part ou au statut de mandataire. L'étude de ces deux situations avec la théorie des signes montre l'existence d'une pluralité de médiations sémiotique. Ce résultat vient interroger l'homogénéité et la convergence des représentations suggérées dans la littérature et placées au fondement de l'exercice du contrôle.

7.1.2.1 Le taux d'avancement : une divergence dans la médiation sémiotique rendue visible par la distinction du *representamen*

La première tension que nous analysons au prisme de la théorie des signes est le débat sur le choix du taux d'avancement financier ou travaux pour représenter l'avancement du projet (*cf.* Expérience critique II). Dans cette situation, nous distinguons deux camps qui s'opposent. D'une part les managers du siège qui proposent le *representamen* « taux d'avancement financier » et d'autre part les managers des DO qui proposent le *representamen* « taux d'avancement travaux ». Bien que les deux camps mobilisent des *representamen* différents, les deux renvoient au même *objet* qui est l'avancement du projet.

Premièrement, il est important de noter que ces deux signes constituent une relation à l'objet de même type (*iconique*). Avec Peirce, nous avons vu que l'objet représenté n'est jamais totalement pris par la représentation, mais toujours saisi à partir d'un certain *fondement*, c'est-à-dire un certain angle privilégiant certains de ses attributs au détriment d'autres et précisant la relation du signe à l'objet. Ici, le fondement est de type *iconique*. Dire que l'avancement est un taux d'avancement financier ou travaux montre une qualité de l'objet évoluant avec lui de façon mimétique. Il y a analogie entre le taux d'avancement et l'avancement du projet. On remarque déjà en quoi l'activité de médiation sémiotique est étroitement liée à l'indicateur qui instaure un certain type de relation entre le signe et l'objet. Dans cette situation, ce type de relation instaurée par le taux n'est pas une source de conflit puisque chaque manager, qu'il soit au siège ou dans les DOs n'est pas présent au quotidien sur le projet et utilise donc ce signe pour suivre à distance le phénomène. **Il semble donc ici y avoir convergence entre les différents managers pour construire un indicateur dont le fondement de l'objet représenté est de type iconique** (le taux d'avancement financier augmente avec le paiement du client et le taux d'avancement travaux augmente avec les travaux). **Nous remarquons qu'aucune des représentations n'est plus « réelle » ou « vraie » que l'autre. Ces deux représentations ne disent pas ce qu'est l'objet, mais ne font que l'indiquer dans un rapport iconique. Les signes taux d'avancement financier/travaux**

réduisent l'ambiguïté de l'objet dynamique, vague et indéterminé « avancement du projet » dans la perspective de certains interprétants.

On comprend alors que c'est au niveau de l'*interprétant* par lequel l'objet est appréhendé que le conflit émerge. Les managers opérationnels appréhendent l'*objet immédiat*⁹⁶ « avancement du projet » représenté dans un rapport iconique par le *representamen* « taux d'avancement travaux » par les interprétants « planification des audits », « évaluer le projet » ou encore « réaliser une évaluation pertinente ». Ce sont ces interprétants qui produisent la signification de ce premier signe qu'est l'*objet immédiat* pour les managers opérationnels, car ils permettent ainsi de planifier les évaluations au moment opportun, prérequis à la conduite d'une évaluation jugée pertinente.

En parallèle, les managers du siège mobilisent d'autres interprétants tels que « objectivité », « comparabilité » ou « audit ». Le choix de ces interprétants peut s'expliquer par la position de ces managers qui ne sont pas chargés de réaliser les évaluations sur les projets, mais d'assurer la conformité des DOs lors des audits. Dès lors, les futurs potentiels envisagés par ces managers sont différents de ceux envisagés par les managers locaux. Le taux d'avancement financier produit ici une signification dans la perspective d'un certain interprétant, celui de l'homogénéité de toutes les DOs nécessaire à la conformité lors de l'audit.

Ces différents modes d'action produits par ces médiations sémiotiques constituent des *habitudes* qui viendront opposer les deux camps lors de l'audit. Le conflit émerge pendant l'audit, car il vise à vérifier que les habitudes présentées par le siège et formalisées dans le protocole de reporting correspondent aux habitudes des managers opérationnels qui fabriquent et utilisent ces indicateurs. Lorsque le taux d'avancement est évoqué de manière générique (pas de précision sur financier ou travaux), les deux habitudes peuvent coexister dans l'organisation. Cette coexistence prend fin au cours de l'audit qui oblige à n'en retenir qu'une seule pour revendiquer une homogénéité de la représentation produite. Les réactions des managers opérationnels face à l'imposition de cette habitude, portée par les managers du siège, au détriment de la leur sont produites par le blocage de leur médiation sémiotique. Cette médiation sémiotique grâce à laquelle, leurs actions avaient du sens est entravée.

⁹⁶ Nous parlons désormais d'*objet immédiat* dans la mesure où une première médiation a déjà eu lieu avec le choix d'un fondement iconique.

Le tableau ci-dessous (cf. Tableau 5) reprend les éléments clés de chaque médiation sémiotique.

Representamen	Objet	Interprétants	Mobilisé par	Habitude
Taux d'avancement financier	Avancement du projet	Objectivité / Comparabilité / Audit	Auditeurs / Managers au siège	Utiliser le taux d'avancement financier qui est commun
Taux d'avancement travaux		Planifier l'évaluation / Réaliser l'évaluation / Pertinence	Managers opérationnels	Utiliser le taux donné par les chantiers pour lancer les évaluations au bon moment

TABEAU 5 DEUX ACTIVITÉS DE MÉDIATION SÉMIOTIQUE : DIFFÉRENTS REPRÉSENTAMEN ET INTERPRÉTANTS POUR APPRÉHENDER L'OBJET

Cette situation est, nous semble-t-il, intéressante à étudier dans la mesure où la divergence entre la médiation sémiotique opérée par les managers du siège et celle opérée par les managers dans les DOs est rendue visible par la distinction du *representamen* utilisé.

Cette distinction est un moyen d'interpeller les managers sur la coexistence d'opérations de médiation sémiotique différentes entre eux. Cette distinction stimule dans un premier temps la discussion, car cela conduit chacun à rendre relativement explicites ses intérêts et fins visées. Ces discussions auraient pu ne pas advenir avec l'usage d'un terme générique comme le « taux d'avancement » qui pouvait faire coexister plusieurs médiations sémiotiques. En effet, « financier » ou « travaux » auraient alors été des interprétants et donc invisibles.

Néanmoins, ce cas montre que **cette distinction et explicitation des médiations sémiotiques ne garantit en aucun cas l'atteinte d'un consensus puisque celle portée par les managers du siège tend à s'imposer**, rendant ainsi impossible d'opérer officiellement toute autre opération de médiation sémiotique. Cette visibilité apparaît ambivalente. D'une part, elle nourrit des échanges et confronte les intérêts. D'autre part, elle favorise le sentiment de frustration et d'étouffement pour ceux dont la médiation sémiotique est ouvertement empêchée.

Enfin, on remarque en quoi **l'audit**, en exigeant de préciser toujours plus finement le *representamen*, **peut conduire à scléroser l'action en venant réduire la pluralité des médiations sémiotiques possibles** (cf. Interaction 19).

7.1.2.2 L'indicateur sur la quantité de déchets produits fait émerger la divergence des fins poursuivies masquée par le *representamen* commun utilisé

Nous proposons désormais d'aborder la seconde tension où deux médiations sémiotiques sont opérées par les managers, mais cette fois-ci sans distinction visible a priori dans le *representamen* utilisé (cf. Expérience critique III). Dans une approche représentationnaliste,

nous pourrions appréhender la production de déchets comme une chose en soi qu'il suffit de représenter avec une préoccupation de « vérité pour correspondance ». Or, le recours à la théorie des signes met en lumière qu'il n'existe pas de représentation en soi, mais que celle-ci est toujours produite dans une certaine perspective. Ainsi, nous montrons que sous un même *representamen* plusieurs pratiques de médiations sémiotiques peuvent coexister.

Dans cette seconde tension, les managers représentent l'objet « production de déchets » par le même *representamen* « quantité totale de déchets produits » mais sous des rapports différents. Alors que dans l'exemple précédent, les deux médiations sémiotiques divergeaient sur le *representamen* et les interprétants mobilisés mais convergeaient sur le fondement pour appréhender l'objet, cette seconde situation se distingue par le recours au même *representamen* mais à une divergence sur le fondement de l'objet et sur les interprétants.

Concernant le fondement de l'objet tout d'abord, celui-ci varie entre les managers du siège et ceux dans les DOs dans la mesure où les premiers chercheront à produire un signe conforme au protocole en évitant les doubles-comptes (symbole) tandis que les seconds chercheront à refléter leurs actions (icône ou indice). On constate donc dès le fondement de l'objet qui oriente la relation du signe à l'objet, une divergence. Les managers du siège vont ainsi recourir aux interprétants « mandataire », « audit » ou « homogénéité » conduisant à la production d'un signe *symbolique* tandis que les managers opérationnels vont quant à eux recourir aux interprétants « quote-part », « reconnaissance » et « effort » conduisant à la production d'un signe *iconique* ou *indiciel*. Cette divergence dans la catégorie des signes à produire s'explique par les futurs potentiels envisagés incarnés par les interprétants mobilisés. Pour les managers du siège, l'enjeu est d'assurer la conformité réglementaire et de rassurer les parties prenantes, le signe symbolique est alors privilégié. À l'inverse, les managers opérationnels veulent que le signe soit une substitution, une analogie du réel (iconique) ou bien un indice des actions mises en œuvre pour que leurs actions soient reconnues et valorisées. **Alors que Lorino (2020, p.271) réduisait le signe iconique à un usage de prévision et de contrôle à distance, nous montrons qu'il peut être également mobilisé pour un usage de valorisation des actions.** Le signe indiciel est aussi recherché par les managers opérationnels car il permet d'apprécier les effets de leurs actions.

Ces deux analyses de signe (*cf.* Récapitulatif tableau 7 ci-dessous) ont permis de montrer la pluralité des fondements de l'objet, des interprétants et des types de signe mobilisés par les managers. Nous voyons que ces différences dans la médiation sémiotique sont directement liées aux fins poursuivies par les managers et nécessaires à la production de signification dans l'action. Nous voyons dès à présent **les limites d'une quête de convergence ou d'homogénéisation des représentations qui viendraient contraindre le développement des différentes médiations sémiotiques.**

Représentamen	Objet	Interprétants	Mobilisé par	Habitude
Quantité de déchets produits	Production de déchets	Mandataire Audit Homogénéité	Managers du siège	Mesurer en évitant les doubles comptes. Compter à la règle du mandataire.
		Evaluation Reconnaissance Effort	Managers opérationnels	Mesurer pour refléter les actions et apprécier leur efficacité. Compter les déchets à la quote-part.

TABLEAU 6 DEUX ACTIVITÉS DE MÉDIATION SÉMIOTIQUE : UN MÊME REPRÉSENTAMEN ET DIFFÉRENTS INTERPRÉTANTS POUR APPRÉHENDER L'OBJET

7.1.3 Différentes pratiques de médiation sémiotique qui permettent de distinguer un contrôle managérial et un contrôle physique

L'approche classique et rationnelle du contrôle s'appuie sur le pilotage de l'action, c'est-à-dire un processus au cours duquel les managers prescrivent des actions, effectuent un suivi de celles-ci et prennent les mesures correctives éventuellement nécessaires pour garantir l'atteinte des objectifs fixés dans la phase préalable de finalisation de l'action. Dans cette phase de pilotage, les instruments de mesure tiennent un rôle central puisqu'en alimentant les systèmes prédictifs, ils permettent aux managers d'identifier et d'anticiper les dérives par rapport aux objectifs. Or, bien que les travaux sur le contrôle se réfèrent toujours à l'action, le tournant « cognitiviste » opéré par Simon (1955) a conduit ces instruments de mesure à se focaliser sur les procédures de raisonnement plutôt que sur l'action, faisant du pilotage une manipulation de symboles éloignant les managers de l'activité représentée par les indicateurs. Selon Lorino (2019) qui analyse les travaux de Simon en s'appuyant sur Balducci :

L'organisation apparaît dès lors, « non comme une machine à réaliser des outputs concrets (biens et services) mais, avant tout, comme une machine à produire des décisions » (Balducci, p. 554) », c'est-à-dire à traiter de l'information.

En nous intéressant aux managers opérationnels confrontés quotidiennement à ces « *outputs concrets* » comme le chantier de construction en train de se faire, les limites de ces symboles pour contrôler l'activité apparaissent criantes. À partir de notre analyse de l'indicateur comme signe, nous pouvons faire émerger la pluralité interne de ce « pilotage » en distinguant plusieurs pratiques. Nous avons vu que les managers mobilisaient certaines classes de signes plutôt que d'autres. Nous montrons ici en quoi la position du manager et sa proximité avec l'objet dynamique sont un élément central dans la mesure où ces éléments affectent le processus de médiation sémiotique du manager en l'orientant à s'appuyer sur certaines classes de signes plutôt que d'autres. Même si les différents managers parlent tous de « pilotage », on note que chacun est en quête de signes différents pour conduire ce « pilotage ». **Les managers du siège sont en quête d'indicateurs symboliques qui leur**

permettront de satisfaire les exigences de conformité, disposer d'un moyen de juger une filiale en l'extirpant de son contexte tandis que les managers des DOs sont en quête d'indicateurs *iconiques* ou *indiciels* qui leur permettront d'explorer, comprendre et de transformer les situations (Lorino, 2020 p.62). À partir de ces différentes médiations sémiotiques, nous proposons d'ouvrir cette terminologie générique du contrôle pour distinguer deux pratiques de contrôle, chacune s'appuyant sur des classes de signes particulières.

Nous proposons dans cette subdivision de la section 7.1 de présenter successivement les particularités du contrôle de gestion managérial (7.1.3.1) et du contrôle physique (7.1.3.2) en développant notamment le rôle de la mesure et la façon de l'appréhender dans ces deux configurations. Nous concluons cette sous-section en présentant les raisons, nuances et limites de cette distinction entre deux pratiques du contrôle dont nous reconnaissons son caractère réducteur.

7.1.3.1 Le contrôle de gestion managérial

7.1.3.1.1 *Un contrôle de gestion managérial qui repose sur des indicateurs symboliques*

Le manager au siège n'a pas pour rôle d'agir sur le projet pour tenter de réduire les déchets, mais de s'assurer que l'ensemble des indicateurs déchets calculés par les filiales soient consolidables et comparables, donc homogènes. Pour lui, le signe n'a donc pas à entretenir de lien *iconique* ni *indiciel* avec la production de déchets. L'indicateur ne vise pas à mimer le phénomène, comme c'est le cas avec un indicateur *iconique* ou bien à indiquer les actions à entreprendre pour réduire les déchets, avec un signe *indiciel* mais plutôt à symboliser la gestion des déchets et le niveau de performance atteint par la filiale. **Pour le manager du siège, ce qui importe est de pouvoir catégoriser les filiales selon leur niveau de performance et les agréger.** On retrouve ainsi dans le REF, les trois opérations de l'activité de quantification comptable: catégoriser, évaluer, agréger (Ezzamel & Hoskin, 2002; Fabre, 2019) qui contribuent ici à la construction de ces symboles. Pour les managers au siège, le protocole de reporting est important dans la mesure où il organise cette production de symboles. Il permet de qualifier les cas individuels (enregistrement) en définissant des catégories puis de les faire entrer dans un espace d'équivalence (évaluation) préalable à une agrégation.

Les managers du siège tendent alors à opérer un contrôle que l'on qualifiera de **managérial**. Il sera en quête d'indicateurs symboliques pour apprécier la performance de l'entité à travers le temps et l'espace et non pour tenter d'expliquer le phénomène ou de le transformer. Il peut parfois mobiliser des signes iconiques comme des tableaux de bord pour essayer de se rapprocher des projets, mais privilégiera plus largement les symboles grâce auxquels il peut vérifier la mise en œuvre des politiques qu'il a pu élaborer et dont il doit justifier la bonne application auprès de sa hiérarchie et des parties prenantes. On retrouve une situation similaire dans le cas étudié par Vitale et al (2019) qui soulignent que les impacts produits par l'activité de l'entreprise sur les différentes dimensions de la performance sont appréciés au travers d'indicateurs feu de circulation (« traffic light indicator »).

Cette pratique du contrôle managérial rejoint les résultats d'Ahrens et Chapman (2007), qui ont documenté la pratique de contrôle de gestion des managers distants, s'appuyant sur des représentations approximatives des flux. **Ces managers ne cherchent pas à améliorer la fidélité de la représentation ni l'évaluation des performances, mais à établir une**

compréhension commune de ce qui doit être fait. Il est donc pour eux primordial de disposer d'indicateurs agrégés non-ambigus.

7.1.3.1.2 *La mesure dans le contrôle managérial : Une perspective fréquentiste privilégiant la mesure agrégée permettant la formation d'un jugement à distance*

Dans le cadre du contrôle *managérial*, les destinataires de la MEF appréhendent les indicateurs à partir d'une perspective *fréquentiste* (Desrosières, 1993). Cette dernière se traduit par la formulation d'un jugement à partir de l'agrégation des performances locales des différentes DOs dans un indicateur auditable visant à représenter la performance de l'organisation dans son ensemble (a). La mesure permet alors de fournir un jugement « prêt-à-l'emploi » puisqu'en tant que symbole il indique déjà la valeur par sa conformité à la norme préétablie (b). Nous remarquons que cette approche de la mesure apparaît comme un point de convergence entre les intérêts des managers du siège et des auditeurs (c).

a. L'abstraction du phénomène physique et de ses particularités...

L'agrégation des performances locales exige une normalisation de la MEF à travers le protocole de reporting pour s'assurer de l'homogénéité des éléments agrégés. La MEF est ici le support des engagements publics pris par l'organisation dans le cadre de sa stratégie RSE et de réduction des gaz à effet de serre. Dans ce cadre, les intérêts des managers de la direction centrale convergent avec ceux des auditeurs, qui viennent garantir la robustesse et l'objectivité de la mesure produite tout en validant la conformité réglementaire de l'organisation, mais également des investisseurs ou des gouvernements.

Les hétérogénéités et particularités locales deviennent des marges statistiques et se retrouvent invisibilisées. Les managers comme les parties prenantes sont rassurées puisqu'elles sont dotées d'un moyen pour formuler un jugement sur l'organisation (investir ou désinvestir, attribuer telle ou telle note...) par comparaison dans le temps ou dans l'espace avec une autre organisation et justifier ce jugement à partir d'éléments « objectifs » (qui leur sont extérieurs).

b. ...pour fournir un jugement « prêt-à-l'emploi »

Dans cette perspective, la MEF ne vise pas à identifier des leviers d'actions mais à apprécier la performance dans le temps et l'espace. Parmi les différents usages des chiffres comptables identifiés par Simon et ses collègues (1954), les indicateurs extra-financiers sont davantage utilisés, dans le cas DELTA, pour évaluer la performance, la conformité aux programmes ou politiques et organiser la vigilance plutôt que trouver des solutions aux problèmes. Les indicateurs ne sont pas non plus appréhendés comme une « invitation à explorer » (Lorino, 2012). Cette approche des indicateurs est édifiante lorsque la direction générale demande des indicateurs « auto-portants », témoignant d'une volonté de se doter de chiffres comptables afin d'évaluer la performance des individus et filiales tout en restant à l'affût de toute dérive (organiser la vigilance). Cette approche est également stimulée par les auditeurs produisant des rapports d'audits purement symboliques (point vert ou rouge pour signaler le bon déploiement de la politique et la robustesse de la méthodologie de calcul de l'indicateur associé). Les indicateurs deviennent alors des moyens de contrôle à distance de la conformité, émancipés du contexte local et de la complexité de l'activité. Cette approche est également manifeste dans les rapports RSE où les indicateurs sont publiés avec très peu de commentaires sur les tendances. L'indicateur devient un feu de la circulation qui exige une action correctrice

lorsqu'il est rouge (signe *symbolique*). On observe un glissement de l'indicateur vers un statut symbolique qui apporte une représentation fixe et moins ambiguë qui véhiculerait déjà un jugement « prêt-à-l'emploi » (Lorino, 2012).

Cet *alignement-fusion*, moyen par lequel la direction RSE enrôle les autres directions et notamment la direction générale, vient confirmer d'autres recherches antérieures où le REF se présente comme un outil pouvant contribuer à une meilleure communication interne sur les enjeux extra-financiers (Bouten & Hoozée, 2013; de Villiers et al., 2016). Nos résultats montrent que cet enrôlement passe par la production d'indicateurs symboliques qui n'entretiennent plus de lien direct avec le phénomène physique et qui sont manipulés par des managers mobilisant une perspective fréquentiste de la mesure.

c. La perspective fréquentiste : une convergence entre les intérêts des managers au siège et des auditeurs extra-financiers

Ce résultat dépasse l'opposition entre interne et externe en montrant que **les intérêts des destinataires internes et externes de l'information extra-financière peuvent converger**. La réglementation légitime l'intervention de la direction centrale RSE qui souffre d'un manque de légitimité auprès des filiales. L'injonction de pilotage formulée par le siège à l'égard de ces dernières n'est plus considérée comme de l'ingérence, mais une demande légitime de mise en conformité. Les audits aident la direction centrale de la RSE à développer un système de contrôle s'appuyant sur – ce qui seraient – des informations légitimes et plus fiables tout en rationalisant les ressources. La réglementation et notamment les audits extra-financiers contribuent ainsi à la convergence :

- des buts en dotant la direction centrale d'un moyen de pression sur ses filiales pour instaurer des politiques, des incitations et des processus de contrôle. Les tableaux de bord permettent de diffuser les objectifs et d'assurer une compréhension commune.
- des représentations par une normalisation de la MEF au moyen du protocole de reporting et des tableaux de bord, légitimées par les audits extra-financiers.

7.1.3.2 Le contrôle de gestion physique

7.1.3.2.1 *Un contrôle de gestion physique en quête d'indicateurs iconiques ou indiciels*

À l'inverse, le manager opérationnel est en proximité directe avec le phénomène physique qu'il représente et son rôle est de transformer les pratiques du projet pour tenter ensuite d'améliorer la performance extra-financière. Il sera alors en quête de signes *iconiques* ou *indiciels* conservant un lien plus direct (mimétique ou causal) avec le phénomène physique. L'icône lui permet de se rapprocher du projet et de le suivre malgré son incapacité à être continuellement sur place (chaque manager suit plusieurs projets). De son point de vue, ce qui importe est d'avoir un moyen d'appréhender et d'explorer le phénomène physique qu'il doit transformer. Les indicateurs de quantités ne sont pas uniquement un moyen de saisir l'ampleur de la production de déchets ni de calculer un pourcentage, mais également des indices pour identifier des dysfonctionnements (une quantité de déchets plus faible que les autres années peut signifier un périmètre manquant dans le reporting). Ce manager est engagé dans un contrôle que l'on qualifiera de **physique** dans la mesure où ce manager entretient (ou tente d'entretenir) un lien direct avec les projets et leurs impacts physiques sur le monde. Il sera ainsi en quête de signes situés.

Par la représentation, **le manager local vise à appréhender le phénomène et identifier les influences qui s'exercent sur lui et celles qu'il exerce sur d'autres phénomènes**. Dès lors, les représentations manipulées par ce manager doivent maintenir un lien direct avec les opérations.

- **Signe iconique** : L'indicateur doit varier de la même manière que le phénomène physique qu'il tente de représenter. Le chiffre de l'indicateur déchets doit grossir avec l'accroissement de la production de déchets sous peine de perdre ce lien iconique (exemple : quantités de déchets produits). La production de ces signes iconiques sert à apprécier l'effet des actions correctives et à produire d'autres signes indiciels par lesquels d'autres leviers d'action peuvent être imaginés.
- **Signe indiciel** : L'indicateur est un moyen d'identifier les causes, les influences ou bien de tester des hypothèses. Par exemple, l'indicateur « nombre de bennes déclassées » ou « part de la main-d'œuvre en sous-traitance ou intérimaire »⁹⁷ pour tenter de comprendre les fluctuations de l'indicateur « pourcentage de déchets valorisés ».

La proposition d'une comptabilisation à la quote-part plutôt qu'au statut de mandataire (face conventionnelle du signe) témoigne d'une volonté d'avoir des représentations permettant de saisir précisément les impacts et évolutions de chaque projet (face contextuelle du signe). On comprend ainsi que la lutte entre les managers sur la répartition des déchets est une lutte pour maintenir un lien physique avec le phénomène. Les débats portent sur le choix d'une convention capable de maintenir un lien avec le contexte, l'autre face du signe. Un lien qui, semble-t-il, est rompu avec la convention de la règle du mandataire, actuellement en vigueur.

7.1.3.2.2 *La mesure dans le contrôle physique : Une perspective d'exploration privilégiant la mesure située pour agir en contexte*

Focalisé sur le produit de l'activité qu'est la performance de l'organisation, le contrôle *managérial* passe par un processus d'abstraction du phénomène physique, de l'activité. **Par le processus de normalisation et de consolidation, l'indicateur peut être saisi sans tenir compte du contexte et de la complexité de l'activité**. L'indicateur représente le produit de l'action et ne parvient plus à être une ressource pour l'action (Lorino, 2020, p.46). À l'inverse, le contrôle *physique* vise la maîtrise de l'activité et requiert la production de représentations situées, devenant des ressources pour l'action. Les liens qu'entretiennent les signes iconiques et indiciels avec le phénomène *physique* représenté sont essentiels dans la démarche d'exploration du contrôle *physique* mais ils sont menacés par une convergence des représentations devenue une normalisation de ces dernières. Or, comme a pu le montrer Lorino (2002), l'outil de gestion ne véhicule pas en lui-même un certain schème d'action ou d'interprétation. C'est bien l'individu qui, partant de son expérience, va mobiliser l'outil en se l'appropriant et en le rattachant à ses préoccupations.

Chaque niveau routinise et instrumente, parfois inconsciemment, les conventions du niveau supérieur : la comptabilité de gestion routinise et instrumente, a priori sans les réinterroger, les conventions générales du langage comptable. Or chaque « routinisation » des schèmes d'utilisation par un outil n'est pertinente, ne l'oublions pas, que pour un « genre » de situations (y compris les conventions comptables de base).

⁹⁷ Les sous-traitants ou intérimaires peuvent être moins bien formés au tri des déchets et donc contribuer à l'augmentation des bennes déclassées.

La prudence voudrait donc que l'usage des outils de gestion soit accompagné d'un discours critique important et en conséquence lourd, qui explicite les contextes interprétatifs et les genres de situations pour lesquels l'outil est applicable. (Lorino, 2002)

En nous appuyant sur Lorino, nous voyons que le contrôle *physique* consiste justement à s'approprier et instrumenter les conventions pour agir en contexte. Les signes mobilisés par ce contrôle ne peuvent donc qu'être situés et interprétés au regard de leur situation d'utilisation. La situation étant évolutive, elle est par conséquent constamment à redéfinir. Les signes mobilisés dans le contrôle ne peuvent être stables dans le temps et l'espace. La taille de l'organisation et la pluralité de ses activités rendent très difficile d'utiliser ces signes pour rendre compte puisque cela exigerait un lourd travail d'explication des divers contextes interprétatifs (Lorino, 2002).

7.1.3.3 Raisons, nuances et limites de cette distinction entre deux pratiques du contrôle

Notre analyse a jusqu'ici mis en exergue une opposition entre deux manifestations du contrôle et leur usage de la mesure. Nous souhaitons ici résumer ces deux usages de la mesure en précisant les particularités de l'interprétant mobilisé dans ces deux manifestations du contrôle pour appréhender la mesure. À travers ce résumé et cette mise en confrontation, nous précisons également les limites de cette opposition qui ne doit pas être appréhendée comme un dualisme impliquant l'opposition et la hiérarchisation de ces deux pratiques de contrôle, mais plutôt leur interaction.

7.1.3.3.1 *Confrontation de deux usages de la mesure pour des raisons ethnographique et heuristique*

Nous proposons ici de résumer dans un tableau les tensions entre les deux usages de la mesure associés à ces deux manifestations du contrôle (cf. Tableau 7 ci-dessous). Bien évidemment, notre propos est réducteur et l'usage d'un tableau venant isoler et découper ces deux manifestations du contrôle et leur usage de la mesure ne font qu'accentuer cette réduction.

Nous admettons qu'il existe bien plus que deux manifestations du contrôle et donc également plus que simplement deux usages de la mesure. Nous invitons plutôt à **voir ces deux manifestations du contrôle et les usages de la mesure comme des idéaux-types faisant office de pôle**. Dès lors, nous reconnaissons que notre propos vient amputer la complexité du réel en venant à la fois séparer deux pratiques du contrôle et « fermer » la façon d'appréhender le contrôle à deux options. **Nous admettons que cette dissociation violente conduit à des réductions**. En témoigne par exemple l'opposition entre la mesure dans le contrôle managérial qui aurait la performance de l'organisation comme objet et la mesure dans le contrôle physique qui aurait la situation comme objet.

Néanmoins, nous proposons tout de même cette dissociation pour deux raisons : ethnographique (i) et heuristique (ii).

- (i) Premièrement, pour une **raison ethnographique**. Cette opposition est opérée par les managers de l'organisation, comme en témoignent les conflits entre les managers au siège et les managers locaux, ou nos propres interactions en tant que représentant du siège avec les managers locaux. L'opposition conceptuelle que nous présentons est donc une interprétation de cette opposition et un moyen d'en rendre compte.

- (ii) Deuxièmement, pour une **raison heuristique**. Nous pensons qu'en distinguant (probablement de façon caricaturale) deux manifestations du contrôle et deux usages de la mesure, cela peut permettre d'ouvrir une discussion sur la pluralité du contrôle, les différents rôles de la mesure et les incompatibilités et contradictions qui peuvent les mettre en tension. Ainsi, en tentant de distinguer quelques traits des interprétants mobilisés par les managers développant une certaine pratique du contrôle, nous espérons nourrir les échanges entre ces managers en les dotant de moyens pour saisir ce qui les oppose.

Caractéristiques	Contrôle managérial	Contrôle physique
Position de celui qui produit une signification de la mesure	A distance du phénomène à contrôler	Impliqué dans le phénomène à contrôler
Objet du contrôle	La performance de l'organisation	La situation
Fondement de l'objet	Symbolique	Iconique ou Indiciel
Fin-en-vue lors du recours à cet interprétant	La mesure doit permettre d'apprécier la performance de l'organisation par comparaison à la norme	La mesure doit refléter les effets des actions et indiquer les actions à mener
Performance	La mesure donne un jugement déjà construit (vert= bonne performance vs rouge = mauvaise performance).	La mesure vise à construire le jugement
Evolution de la mesure dans le temps	Relativement fixe pour rendre les comparaisons entre différentes périodes possibles	Ponctuellement révisée pour apprécier les effets des actions menées par comparaison tout en révisant régulièrement si elle ne le permet pas.
Fin	Fin-en-vue imposée qui tend à devenir une fin-en-soi	Fin-en-vue révisable
Dérive potentielle de la mesure	Simplification	Complexification
Implication pour la normalisation	Centralisation : fixation de normes globales de mesure	Décentralisation : fixation de normes locales de mesure

TABLEAU 7 DEUX USAGES DE LA MESURE EN TENSION

7.1.3.3.2 *Une distinction à visée simplificatrice entre contrôle managérial et contrôle physique*

Pour des enjeux de clarification, nous avons été contraints de maintenir une dualité entre contrôle de l'organisation et maîtrise de l'activité. Or, la position des managers de DOs (équivalent de managers intermédiaires) montre les limites de cette lecture. Ces managers, qui se situent entre les opérationnels au quotidien sur les chantiers et les managers des sièges (au niveau entité ou DELTA), témoignent d'une situation plus complexe puisque ces derniers ne recherchent pas exclusivement des signes *iconiques* ou *indiciels* mais également des signes

symboliques lorsqu'ils souhaitent apprécier leur propre performance et formuler un jugement sur l'efficacité de leurs actions. Cette appréciation se fait notamment par comparaison avec les autres DOs. Notre distinction entre certains managers en charge de la maîtrise de l'organisation et d'autres en charge de la maîtrise de l'activité est donc évidemment insatisfaisante puisque les managers de DO semblent articuler ces deux rôles. Par conséquent, il conviendra de considérer cette opposition sur un plan conceptuel, utile pour montrer les effets paradoxaux de la MEF (cf. Section 7.2).

7.1.4 La confrontation des différents processus de médiation sémiotique et effets sur la pratique de valuation

La première tension étudiée dans cette section (7.1.2.1) sur le taux d'avancement du projet nous semble particulièrement intéressante, car contrairement à la seconde tension sur l'indicateur déchet (7.1.2.2), cet indicateur n'est pas un indicateur de performance, mais bien plutôt un indicateur intermédiaire utilisé pour mesurer un indicateur de performance. En l'occurrence ici, le taux d'avancement sert à mesurer le « pourcentage de projets labellisés 1PLACE ». Dès lors, la mesure du taux d'avancement apparaît comme une fin-en-vue, c'est-à-dire une fin intermédiaire constituant un moyen pour mesurer une performance.

Nous proposons, dans cette subdivision, de réinscrire ces différentes activités de médiation sémiotique dans des pratiques de valuation afin de mieux comprendre pourquoi elles divergent. Cette démarche consiste à désormais appréhender les discussions présentées dans la troisième partie comme des manifestations de confrontation entre ces pratiques de contrôle qui correspondent à différentes pratiques de valuation. Lorsque les managers discutent sur la façon de mesurer les déchets ou l'avancement d'un projet, ils fixent et expriment les fins-en-vues qu'ils poursuivent, les moyens qu'ils envisagent pour les atteindre et forment ainsi des valeurs en s'appuyant sur les indicateurs extra-financiers comme instruments de médiation de celles-ci.

Nous soutenons que les nombreuses plaintes et rejets exprimés par les managers opérationnels témoignent d'une critique du modèle de valuation « in-vitro » mobilisée par le contrôle managérial et qui s'impose à travers l'organisation. Ce type de valuation se manifeste par le recours à des modèles abstraits et hors-situations imposés par le siège.

Pour ce faire, nous proposons tout d'abord de revenir sur le cas du taux d'avancement pour examiner comment la médiation sémiotique des managers du siège, qui s'impose et étouffe celle des managers opérationnels (7.1.4.1), manifeste une pratique de valuation « in-vitro » (7.1.4.2). Nous tentons ensuite d'expliquer cette pratique de valuation « in-vitro » par une dérive du contrôle managérial et l'éloignement des managers (7.1.4.3). Enfin (7.1.4.4), nous nuancions ce résultat en précisant que cette pratique de valuation « in-vitro » n'est pas totale et comprend une ouverture – bien que très restreinte – vers une pratique de valuation plus proche du modèle « in-vivo » introduit par Lorino (2020, p.273). À partir de ce dernier point, nous évoquons dans la dernière sous-section (7.1.5), les pistes de sortie de cette valuation « in-vitro » qui exige de retrouver un contrôle en lien avec les opérations.

7.1.4.1 L'incursion du contrôle managérial dans le contrôle opérationnel : figer et imposer une convention sociale pour appréhender l'expérience sociale

L'élaboration du protocole de reporting cristallise les heurts entre ces différentes activités de médiation sémiotique puisque celui-ci va établir la convention à partir de laquelle l'expérience

sociale de chacun sera rattachée en vue de l'agrégation, la réalisation des audits et ainsi rendre possible les comparaisons temporelles et entre les filiales.

Dans la première tension étudiée, nous avons montré une confrontation entre deux activités de médiation sémiotique sur le taux d'avancement du projet. Malgré cette divergence, le taux d'avancement du projet (nécessaire à sa catégorisation comme éligible ou non) qui a été retenu est financier. Ce choix s'explique notamment par le fait que ce taux constitue une convention déjà bien établie au sein de DELTA facilitant ainsi la convergence des représentations nécessaires à la consolidation.

Cependant, le choix de faire reposer le signe sur la convention est problématique pour le manager opérationnel qui suit le projet. En effet, bien que cette convention puisse faire sens dans une démarche de conformité, elle ne fait plus sens lorsque cette convention lui est imposée pour agir dans son expérience. Cette convention n'est pas signifiante pour lui, car le taux d'avancement n'est plus lié avec l'avancement physique du chantier qu'il constate sur le terrain. De son point de vue, raccrocher son expérience à cette convention ne lui permet pas une action pertinente.

Cette situation nous renvoie vers Lorino qui propose d'appréhender le signe comme l'articulation d'une face conventionnelle et contextuelle permettant de rendre simultanément présent dans la situation une expérience sociale, une catégorie sociale et des futurs potentiels. Si nous relisons notre situation à partir de l'exemple didactique de Lorino (présenté en 2.2.2.2.1) sur le signe « *regardez, voilà une belle table* » (2020, p.55), nous voyons que les managers du siège s'exclament « c'est une table IKEA ». Dès lors, trois distinctions importantes apparaissent. Tout d'abord, les managers du siège proposent de faire référence à une table qu'ils ne voient pas puisqu'ils ne sont pas dans la clairière avec les managers opérationnels (expérience sociale différente). Puis, l'ajout d'une précision en venant catégoriser la table comme une table IKEA conduit à imposer un ensemble de caractéristiques normées à la matérialité dont le manager opérationnel fait l'expérience. Il ne lui est plus possible de penser à une table biscornue. Cette démarche contraint la médiation sémiotique du manager opérationnel puisqu'elle conduit à restreindre la catégorie à laquelle son expérience sociale peut être rattachée. Dans le cadre du REF, l'indicateur n'invite pas le manager à opérer sa propre activité de médiation, mais lui impose celle faite par le manager au siège. Tous les éléments de l'expérience qui ne correspondent pas aux critères de la table IKEA ne peuvent être considérés.

Nous soutenons qu'un phénomène analogue est à l'œuvre lorsque le manager du siège s'exclame : « le taux d'avancement **financier** est de 21% ». Avec l'imposition d'une catégorie sociale réduite (l'avancement est réduit au taux d'avancement financier), le manager opérationnel ne dispose plus de marge de manœuvre pour appréhender son expérience sociale. À l'inverse, pour le manager du siège, le recours à ce signe lui permet de circonscrire la matérialité de ce contexte local qu'il doit consolider avec d'autres matérialités et sur laquelle il doit se faire un avis.

La fonction de convergence des représentations visée par le contrôle de gestion exige la normalisation de la catégorie sociale appliquée sur l'expérience sociale. Or, ce faisant, elle limite les différentes manifestations possibles par lesquelles il est possible d'appréhender cette expérience sociale.

En sus, les futurs potentiels du manager au siège et du manager opérationnel se distinguent. Le manager au siège veut gérer l'organisation et a besoin pour cela de signes permettant de catégoriser, d'évaluer et qui peuvent être agrégés (Ezzamel & Hoskin, 2002; Fabre, 2019) tandis que le manager opérationnel veut gérer les impacts de l'activité et a besoin pour cela de signes qui lui permettent de comprendre et transformer son expérience sociale. Pour ce dernier, le taux d'avancement financier ne lui indique pas quand il doit lancer l'évaluation sur ce projet.

Ainsi, on remarque que l'alignement-fusion du REF et de la comptabilité de gestion extra-financière conduit à imposer aux individus la convention comme point de départ pour appréhender leur expérience sociale. La convention n'est plus un moyen de transmettre ou partager l'expérience sociale a posteriori par une traduction nécessairement réductrice de l'expérience, mais plutôt un moyen de dire à l'individu comment il doit appréhender son expérience sociale. Ce faisant, le siège tend à nier l'importance de la face contextuelle du signe pourtant nécessaire à sa signification. Le signe est signifiant s'il permet de faire un lien entre la convention et l'expérience sociale. Or, avec l'imposition d'un indicateur normé, la convention est imposée comme l'expérience sociale elle-même. **En d'autres termes, le manager opérationnel reçoit l'énoncé suivant : le taux d'avancement financier est ce dont vous faites l'expérience et ne vous préoccupez pas de ce que vous voyez, car ce n'est pas ce que regarderont les auditeurs ni votre hiérarchie.**

L'agacement des managers opérationnels à l'égard de l'imposition du taux d'avancement financier illustre ce déni de l'expérience sociale et sensible à laquelle n'ont pas accès les managers du siège. Ces derniers négligent la particularité de leur position et de leur propre expérience sociale, celle de ne pas entrer en relation avec les phénomènes physiques que le signe propose de représenter (ils ne voient pas l'avancement physique du projet). L'expérience sociale du manager opérationnel qui voit l'avancement physique du chantier est différente. Par conséquent, il va opérer une autre médiation sémiotique le conduisant à juger inappropriée la convention qui lui est imposée.

7.1.4.2 Révision de la valuation « in-vitro » : comme imposition d'un processus de valuation hors situation

Nous proposons d'appréhender cette situation comme la manifestation d'une pratique de valuation « in-vitro » au sens de Lorino (2020, p.273) dans la mesure où les managers dictent un taux d'avancement financier qui constitue l'imposition d'une valuation abstraite hors situation. Toutefois, nous nous détachons de Lorino qui soutient que l'imposition de cette valuation s'explique par le fait que ces managers appréhendent ces buts comme des « fins-en-soi ».

À l'inverse, nous ne pensons pas que les managers du siège tombent dans ce piège. Nous pensons que soutenir cela revient à aplatir et nier la divergence des préoccupations entre ces différents managers en postulant que cette tension n'est liée qu'à un usage dogmatique des indicateurs comme « fin-en-soi ». On remarque bien que les managers du siège ne s'attachent pas de façon dogmatique à une mesure financière du taux d'avancement. Cette valuation s'inscrit bien dans un enchaînement de *fin-en-vue*. **Nous voyons plutôt que les managers du siège proposent une autre valuation.** Le taux d'avancement financier constitue une « fin-en-vue » considérée comme le moyen nécessaire pour atteindre une autre fin visée qu'est la conformité lors de l'audit et la comparaison des filiales. L'objectivité, la comparabilité ou encore l'homogénéité sont envisagées comme des valeurs parce qu'elles sont des moyens

pour les managers du siège de revendiquer un « pilotage », de répondre aux parties prenantes ou encore de « réussir » les audits.

Nous reprenons tout de même la notion de valuation « in-vitro » développée par Lorino, car elle rend compte de l'imposition d'une certaine valuation élaborée hors situation. Nous précisons simplement que cette autre pratique de valuation n'est pas une valuation où les « fins-en-vue » sont appréhendées comme des « fins-en-soi », mais plutôt que cette pratique de valuation renvoie à un autre enchaînement de fins-en-vue.

Cette nuance fait émerger la divergence des fins visées par les managers du siège et celles des managers opérationnels. Les premiers tendent à favoriser la production de signes symboliques visant la stabilité et la conformité. Or, ces signes ne vont pas permettre d'identifier les valeurs anormales (Lorino, 2020, p.271-272) qui sont pourtant nécessaires aux signes indiciels sollicités par les managers opérationnels.

En maintenant que les managers, qu'ils soient au siège ou dans les filiales, opèrent bien une pratique de valuation, nous cherchons à éviter l'instauration d'un dualisme venant à hiérarchiser ces pratiques conduisant à une critique méprisante de la pratique des managers du siège.

7.1.4.3 La valuation « in-vitro » produite par la dérive du contrôle managérial et l'éloignement des managers

Cette pratique de valuation s'ancre dans une certaine position du manager au siège. Éloigné de l'activité du projet, il n'a pas accès au contexte d'énonciation du manager local en charge de produire les indicateurs du reporting qui est lui en contact plus immédiat avec le phénomène physique à maîtriser. Le manager au siège ne fait pas l'expérience sociale de la gestion des projets qu'il ne connaît que par leur nom dans les systèmes comptables. Il ne voit pas les déchets produits ni l'avancement du chantier. Il s'intéresse donc à la gestion de l'organisation et tente d'imposer des jugements de valeur hors situation. Dans le contexte des phénomènes extra-financiers complexes, encore mal connus et avec des évolutions importantes d'un contexte national ou régional à un autre, le symbole devient essentiel puisqu'il permet de former des valeurs en comparant dans le temps et l'espace.

Nous proposons d'expliquer le développement de cette valuation « in vitro » par l'exigence de convergence des représentations et la nécessité de disposer d'un indicateur commun. En effet, la poursuite de cette fin conduit à promouvoir la valuation « in vitro », moyen de faire converger les processus de valuation de chacun, indifféremment de leur position dans l'organisation. Or, cela revient à nier que le processus de valuation repose sur une activité de médiation sémiotique qui ne peut aboutir à un jugement unificateur si les différents interprètes ne vivent pas une expérience sociale similaire, n'ont pas recours aux mêmes catégories sociales ou bien n'imaginent pas les mêmes effets de leur action.

7.1.4.4 Une confrontation productive lors de la révision du protocole qui ouvre un espace pour une valuation « in-vivo »

Nous proposons de revenir sur l'interaction 19 qui nous semble emblématique⁹⁸. Au cours de cette interaction, les managers échangent sur le passage de la règle du mandataire à celle à la quote-part. Cette nouvelle règle est présentée comme le moyen de calculer un autre indicateur, l'intensité de production des déchets. Cet autre indicateur intéresse les managers, car il rend plus pertinente la comparaison entre les projets dont les volumes d'activité sont différents. Lors de cette réunion entre les différents managers, nous remarquons que plusieurs processus de valuation s'entrechoquent. Les managers du siège et celui en DO n'ont pas la même expérience sociale, n'envisagent pas de la même façon les effets de leur action et n'ont donc pas le même processus de valuation.

7.1.4.4.1 *L'explicitation par les managers de l'enchaînement des fins-en-vue ouvre un espace de convergence potentiel*

Lorsque le débat est ouvert, cette confrontation se rapproche d'une valuation « in-vivo » (Lorino, 2020, p.271) où les différentes représentations (à la quote-part ou au mandataire par exemple) participent à la construction de la situation. Les « fins-en-vue » envisagées par les différents managers dans leur processus de valuation respectifs sont confrontées et réévaluées.

Cette confrontation force chaque manager à expliciter l'enchaînement des fins-en-vue qu'il envisage dans son processus de valuation. L'adoption d'une règle à la quote-part n'est alors plus appréhendée par les autres comme une *fin-en-soi* mais bien comme une simple *fin-en-vue* et donc discutable. Lorsque Rose (cf. Interaction 19) interpelle Brune, la directrice RSE pour discuter de la « philosophie » de la règle, elle veut ici remettre en question la règle fixée par le siège qu'elle croit être une « fin-en-soi ».

Cette discussion apparaît productive dans la mesure où la confrontation amène, dans la discussion, l'enjeu central qui est la fin-en-vue la plus éloignée, le futur potentiel qui est envisagé par chacun des managers. Rose va alors par exemple évoquer qu'elle ne voit pas la règle à la quote-part comme une fin-en-soi mais simplement une fin-en-vue pour une fin ultérieure qui est de calculer l'intensité de production des déchets qui devient elle-même un moyen pour une autre fin (comparer les projets). À partir de cette explicitation, la possibilité d'une convergence émerge, puisque la fin ultérieure visée par Rose peut être potentiellement atteinte par d'autres moyens.

De nouveau ici, nous voyons que l'utilisation régulière de la notion de « pilotage » est nocive dans la mesure où elle se substitue souvent à l'explicitation du processus de valuation et l'enchaînement et l'articulation des moyens et des fins.

7.1.4.4.2 *Limites et conditions de cette valuation « in-vivo »*

Dans cette situation, nous pouvons remarquer qu'un ensemble d'éléments comme l'évolution réglementaire ou l'indexation de la rémunération des dirigeants sur l'indicateur déchets, viennent bouleverser les *fins-en-vues* jusqu'ici visées. En effet, cette discussion et

⁹⁸ L'interaction 4 est aussi intéressante à cet égard puisqu'elle expose une valuation qui s'est manifestée au sein de l'organisation mais qui n'a pas été retenue.

l'explicitation des fins-en-vue émergent dans le contexte d'une évolution réglementaire qui rend la valuation imposée par le siège intenable. Dans ce nouveau contexte, l'enjeu premier n'est plus tant de garantir l'absence de dépôt sauvage que d'améliorer le taux de valorisation.

Ce qui est crucial et remarquable dans cette interaction est que l'évolution de ce contexte n'a pas seulement conduit à ajuster les moyens pour atteindre la même fin-en-vue de conformité réglementaire, mais bien entraîné une discussion sur le processus de valuation dans son ensemble et sur la fin-en-vue envisagée. La fin-en-vue ne devrait-elle être que la conformité réglementaire ou bien plutôt permettre aux managers opérationnels d'améliorer les pratiques ? **Les débats témoignent d'un nouveau processus de valuation amenant les managers à réviser les moyens et les fins** en passant par l'élaboration d'une nouvelle méthodologie de calcul de l'indicateur se manifestant par des changements dans l'activité de médiation sémiotique.

Nous voyons donc que **le passage d'une pratique de valuation in-vitro à in-vivo est permis par un ensemble d'influences contextuelles rendant la pratique de valuation actuelle intenable**. Il est également important de souligner que ces discussions entre les managers, centrales dans une pratique de valuation in-vivo, ne sont possibles que pendant les phases annuelles de révision du protocole (quelques mois dans l'année). Ces discussions sont contraintes par le temps et forcent les managers à converger rapidement vers un accord avant la nouvelle période de reporting. Cette révision du processus de valuation est aussi contrainte par les engagements publics et les publications de l'organisation qui invitent à rapidement refermer le processus de valuation (cf. Interactions 18 et 19) et à une stabilité des fins-en-vue.

7.1.5 Sortir de la valuation « in-vitro » et retrouver un contrôle en lien avec les opérations, à rebours d'une tendance initiée par Anthony et poursuivie par Simon

Nos résultats nous invitent à revenir sur la dissociation opérée par Anthony (1965) entre un contrôle opérationnel qui s'exercerait sur les systèmes physiques et un contrôle de gestion qui s'exercerait sur les individus (Lowe & Puxty, 1989, p. 17). Avec cette dissociation, Anthony ouvrait déjà la voie à un éloignement du manager de l'activité, éloignement qui sera ensuite amplifié par l'approche cognitive de Simon (Lorino, 2019). À l'époque d'Anthony, le contrôle opérationnel était pensé à partir de l'activité d'une chaîne de production industrielle standardisée permettant des modélisations relativement pertinentes du phénomène physique mis sous contrôle. L'articulation entre contrôle de gestion et contrôle opérationnel est pensée comme un système en chaîne dans lequel le premier prescrit le travail du second. Le lien avec les phénomènes physiques devient ainsi l'exclusivité du contrôle opérationnel, appréhendé comme un contrôle mécanique de traitement des écarts entre l'output et la norme fixée a priori.

La gestion des enjeux extra-financiers, par les difficultés de sa modélisation et sa relative faible maturité, fait vaciller les approches rationnelle et cognitive du contrôle (Lorino, 2019) et sollicite le développement d'une approche de la valuation « in-vivo » plutôt qu'« in-vitro ». En effet, les difficultés rencontrées pour fixer des standards entravent l'exercice du contrôle traditionnel puisqu'il devient difficile d'apprécier la performance des actions en dehors de leur contexte singulier. Pour être en mesure de *piloter* au sens d'identifier les leviers d'actions pour transformer le phénomène et suivre les effets de son action, le manager opérationnel ne peut se reposer uniquement sur des normes de performance définies préalablement car celles-ci n'existent pas ou restent difficilement transposables. **La**

particularité de l'activité de DELTA, fonctionnant par projet, accentue ce phénomène puisque les projets présentent des caractéristiques particulières qui dégradent la pertinence d'une comparaison immédiate. Le modèle de contrôle cybernétique échoue notamment parce que les informations du feedback sont difficilement utilisables (Hofstede, 1981). Les managers opérationnels doivent considérer la situation particulière des projets pour pouvoir apprécier leur niveau de performance définissant des normes situées, temporaires et révisables.

7.1.5.1 Le contrôle, même opérationnel, n'est jamais automatique

L'approche sémiotique des indicateurs permet de souligner les limites de cette dissociation en montrant que tout contrôle, même opérationnel, ne peut être réduit à un simple contrôle automatique d'écart puisque la tâche dispose de sa propre matérialité qui ne se laisse pas réduire à une norme (Bayart, 2000). Les travaux de Bayart sur une chaîne de production mettent en évidence l'intelligence et le discernement à l'œuvre dans le contrôle opérationnel. Dès lors, la capacité de prescription du manager est fragilisée. Nous voyons ainsi que l'ouverture du contrôle à l'environnement est fondamentalement manquante dans l'approche classique du contrôle opérationnel telle que la propose Anthony (Lowe & Puxty, 1989). Le contrôle des systèmes physiques ne peut se limiter à un contrôle d'écart et requiert l'intelligence située de celui ou celle qui exerce le contrôle. Cependant, les conditions de production industrielle de l'atelier permettaient une modélisation relativement pertinente et ainsi l'établissement de ce rapport entre contrôle de gestion et contrôle opérationnel, et ce malgré l'émergence inévitable de la matière. En sus, la proximité des managers en charge du contrôle de gestion (Pezet, 2007) avec les opérations lui permettait d'exercer sa subjectivité au-delà des représentations qui lui sont fournies par les instruments de mesure.

7.1.5.2 Introduire une pluralité verticale de la médiation sémiotique : la distance avec la matière affecte l'activité de médiation et donc l'exercice du contrôle

Les différents travaux ayant étudié le travail en situation (Bayart, 2000; Journé & Raulet-Croset, 2012) ont permis de montrer comment la proximité avec la matière pouvait affecter le contrôle exercé sur cette dernière (contrôle opérationnel). Nos résultats viennent ainsi prolonger ces travaux en explorant les implications de cette proximité sur le contrôle de gestion qui est quant à lui exercé sur les individus. Dans le cadre de cette recherche, les managers des filiales n'exercent pas de contrôle direct sur la matière, mais bien sur les individus (conducteurs de travaux) conduisant ce contrôle opérationnel. En distinguant deux blocs homogènes – le contrôle de gestion et le contrôle opérationnel – l'approche traditionnelle ne nous permet pas de distinguer le contrôle de gestion effectué par les managers des filiales et celui effectué par les managers du siège. Or, nos résultats indiquent qu'il existe une différence dans la pratique du contrôle exercé par ces managers.

Cette distinction entre deux manifestations du contrôle témoigne d'une divergence des représentations entre les différents niveaux de l'organisation qui a déjà pu être identifiée dans le cas d'une mise en œuvre d'une comptabilité de gestion au sein d'un service public (Drevet et al., 2012; Letort & Fabre, 2015). Notre recherche contribue à cette exploration de la divergence au sein d'une organisation en mobilisant une approche sémiotique qui se révèle complémentaire de la théorie des représentations mobilisée dans ces recherches antérieures. En effet, la notion de signe et notamment ses différentes classes, sont des outils puissants pour mieux saisir en quoi ces représentations divergent, mais également comment l'usage de la représentation et des fins visées par les individus font émerger une pluralité de

représentations. **Ces résultats viennent ainsi compléter ceux de Lorino (2020, p. 51-54) qui montrent une pluralité horizontale de la médiation sémiotique** entre deux individus issus de deux organisations fusionnées, mais dont l'histoire, les pratiques logistiques et les cultures diffèrent. À partir de notre cas, nous montrons que la position du manager dans l'organisation, plus ou moins proche du phénomène physique qui constitue l'objet de la médiation, affecte l'activité de médiation. Nous proposons donc une **pluralité verticale de la médiation sémiotique**. Cette pluralité a des implications importantes pour le contrôle de gestion puisqu'elle vient questionner la capacité des managers de la direction centrale à dialoguer avec les managers opérationnels et à appréhender les phénomènes physiques, objets de la médiation.

Section 7.2 Deux effets paradoxaux de la mesure extra-financière : objectivité versus utilité et diffusion des objectifs versus évaluation

Le premier pas (Section 7.1) dans ce premier temps d'analyse a permis de montrer l'écart entre le projet d'alignement développé dans la littérature et les pratiques effectives du contrôle au sein de l'organisation. Cette confrontation met en exergue les limites d'une démarche d'alignement qui entrave l'expression de la pluralité des manifestations du contrôle au sein de l'organisation. La mise en visibilité de deux manifestations du contrôle au sein de l'organisation nous permet désormais (Section 7.2) d'analyser plus précisément les tensions qui émergent de leur coexistence et les effets paradoxaux produits par la quête d'alignement. Avec l'alignement, un même indicateur extra-financier devient impliqué dans deux pratiques de contrôle différentes, conduisant à la production d'effets paradoxaux chez les managers. Nous proposons d'étudier plus particulièrement deux effets qui se sont manifestés durant notre expérience de terrain. Tout d'abord, nous nous intéressons à la tension entre objectivité et utilité (7.2.1) puis à la tension entre la diffusion des objectifs et l'évaluation de la performance (7.2.2).

7.2.1 Premier effet paradoxal : une tension entre objectivité et utilité. Dans un contexte d'alignement, le contrôle externe a un effet normalisateur empêchant la pluralité nécessaire au contrôle de gestion.

Cette quête de l'alignement qui conduit à une fusion entre le REF et la comptabilité de gestion extra-financière nous invite à revenir aux recherches d'Anthony (1965, p. 101) qui proposait déjà de distinguer le reporting financier – et la comptabilité financière sur laquelle il s'appuie – de la comptabilité de gestion. Il opérait cette dissociation qu'il jugeait primordiale pour éviter de soumettre la comptabilité de gestion aux critères de la comptabilité financière qu'il jugeait non pertinents pour cette première. On remarque que les critères d'auditabilité auxquels sont aujourd'hui soumis les informations extra-financières tels que l'exhaustivité ou l'objectivité sont similaires à ceux auxquels était soumis le reporting financier à l'époque des écrits d'Anthony.

Dans le cas de DELTA, cet *alignement-fusion* conduit à un **primat de l'objectivité sur l'utilité**. Les représentations produites à travers la comptabilité de gestion extra-financière deviennent soumises aux critères d'auditabilité du REF bien que ces derniers ne soient pas pertinents pour l'identification et la gestion des dysfonctionnements ni pour la maîtrise de l'activité. Ce glissement s'explique notamment par le fait que la comptabilité de gestion est mise au service du contrôle managérial qui s'intéresse davantage au tout, c'est-à-dire à la performance de l'organisation, plutôt qu'à la performance des parties, les DOs. Les débats autour de l'indicateur du pourcentage de projets évalués 1PLACE ou de l'indicateur de valorisation des déchets (*cf.* Expérience critique III) sont particulièrement édifiants à cet égard puisqu'ils montrent comment le cadre réglementaire influence la pratique du contrôle (plus particulièrement ici la comptabilité de gestion extra-financière) conduisant à accorder un primat à l'objectivité sur l'utilité de la MEF.

7.2.1.1 Les mesures du REF et les critères d'auditabilité auxquels elles sont soumises s'immiscent dans la comptabilité de gestion

Soumis à la loi sur le devoir de vigilance, DELTA doit rendre compte des procédures mises en œuvre pour prévenir l'atteinte aux droits humains ou à l'environnement. Dès lors, la frontière entre la mesure pour l'interne et l'externe devient poreuse. Le REF s'immisce dans la comptabilité de gestion. La mesure de performance (pourcentage de projets ayant obtenu le label RSE interne 1PLACE) et la mesure de maîtrise (pourcentage de projets évalués) deviennent toutes les deux des MEF pour l'externe. **Dans le cas de l'outil d'évaluation RSE 1PLACE, l'indicateur de maîtrise pour l'interne devient un indicateur de performance pour l'externe tandis que, dans le cas des déchets, l'indicateur de performance pour l'externe (valorisation) devient aussi un indicateur de maîtrise pour l'interne.** Il n'existe pas de distinction entre une comptabilité extra-financière permettant de rendre compte et la comptabilité de gestion extra-financière permettant de suivre l'atteinte (ou non) des objectifs de performance. Or, **en faisant d'une mesure de maîtrise pour l'interne une mesure de performance pour l'externe, la direction centrale RSE soumet cette mesure aux critères d'auditabilité qui ne peuvent être satisfaits par la comptabilité de gestion sans perdre en pertinence.** Le siège fait de cette mesure dédiée à la maîtrise de l'activité une mesure de performance de l'organisation exigeant une normalisation venant finalement contraindre la maîtrise de l'activité.

L'audit réglementaire impose un critère d'homogénéité aux indicateurs qui vient à l'encontre de la diversité nécessaire à la comptabilité de gestion déjà évoquée par Maas et al (2016)

Pour améliorer les performances en matière de durabilité (environnementale, sociale et économique), les entreprises doivent également tenir compte d'indicateurs avancés tels que les situations et les accidents à l'origine des journées de travail perdues. De ce point de vue, les méthodes et les mesures ne peuvent pas, ne doivent pas et ne constituent pas une approche standardisée "à taille unique", mais plutôt une boîte à outils avec différents instruments pour différents objectifs, besoins et destinataires. (traduit par nous)

Les exigences de l'audit réglementaire apparaissent en tension avec la comptabilité de gestion qui ne vise précisément pas la production d'indicateurs homogènes à travers l'organisation.

Le critère d'avancement qui doit constituer une variable d'ajustement pour les managers afin d'organiser l'action se retrouve soumis aux critères d'auditabilité et devient sclérosant. La menace de l'écart lors de l'audit vient rigidifier la règle et empêcher toute subjectivité du manager, pourtant nécessaire au contrôle de gestion (Anthony, 1965, p. 80). Dans le cas présent, la capacité du manager à juger quand l'évaluation est pertinente est contrainte par la fixation d'une norme fixant le bon moment pour évaluer. Toutefois, on remarque, à la différence d'Anthony, que le contrôle physique n'est pas non plus automatique et exige aussi, tout comme le contrôle de gestion, une « subjectivité » en situation.

7.2.1.2 Un effet normalisateur du contrôle externe sur le contrôle organisationnel

La première expérience critique qui relate l'évolution des méthodes de mesure du carbone privilégiées au sein de DELTA, illustre cette tension entre objectivité et utilité. Le passage progressif d'une stratégie centrée sur l'évitement à une stratégie centrée sur la réduction du bilan carbone montre une évolution dans l'approche de la MEF. Dans le cadre de la stratégie d'évitement, la MEF est surtout appréhendée comme un outil de gestion interne, tandis que dans le cadre de la stratégie de réduction, on observe un alignement entre la MEF utilisée dans la communication externe et la gestion interne. On remarque peu à peu une focalisation

sur une MEF à visée objective et homogène, produite par le bilan carbone au détriment d'une MEF située, en lien avec des leviers d'actions plus précis.

Les managers dans les DOs se retrouvent dans une situation de tension devenant paradoxante puisque le siège leur demande simultanément d'améliorer la performance de l'indicateur tout en contraignant les moyens dont ils disposent pour suivre et améliorer cette performance. Alors que le suivi du taux d'avancement opérationnel permet aux managers locaux de planifier le moment pertinent pour lancer une évaluation extra-financière du projet, l'alignement de la comptabilité de gestion et du REF conduit à leur imposer un autre mode de représentation de l'avancement qui est pour eux moins pertinent. De la même façon, même si le bilan carbone facilite l'accord sur l'objectif de réduction, le passage à un bilan carbone en « données réelles » vient faire du bilan carbone l'outil de gestion interne, en plus de sa fonction de reddition de comptes externe.

Alors que les travaux de Vigneau et al (2015) soulignaient l'effet normalisateur des standards externes de la GRI sur les pratiques de gestion internes de la RSE, nos résultats viennent compléter ces travaux en montrant comment le cadre réglementaire de la DPEF et plus particulièrement l'audit réglementaire qu'il prescrit produit des effets analogues. Cet **effet normalisateur du contrôle externe sur le contrôle organisationnel** n'est pas nouveau, celui-ci avait déjà pu être mis en évidence par Power (1997). Ce dernier montrait déjà que l'audit financier exerce une influence durable sur les pratiques en modelant notamment la façon dont les acteurs internes de l'organisation appréhendent leur expérience et la performance. L'audit vient affecter la construction des modes de représentation de la performance et, plus largement, des systèmes de contrôle et de gestion de cette performance. Le système de gestion de la performance se doit désormais d'être objectivable pour être soumis à un contrôle externe. Les éléments qui ne peuvent être considérés par leur non-conformité aux critères d'auditabilité sont mis au second plan du système de contrôle, voire jusqu'à être niés dans les cas extrêmes :

Les transactions doivent être saisies et enregistrées, les factures doivent être traitées et, par le biais d'un assemblage sélectif, d'une agrégation et d'une analyse, l'activité économique doit être représentée sous une forme qui corresponde aux exigences programmatiques en matière de divulgation et de mesure de la performance. Ensuite, ces comptes financiers peuvent eux-mêmes servir de base au calcul de ratios de performance et de solvabilité, des ratios qui remplissent souvent des fonctions réglementaires spécifiques et qui renforcent les normes de performance. (Power, 1997, p.95)

Power montrait déjà que la diffusion de la pratique d'audit a un effet structurant sur les systèmes de contrôle organisationnels. Nos résultats s'inscrivent dans la continuité en indiquant comment l'audit extra-financier imposé réglementairement a un effet similaire sur les systèmes de contrôle extra-financiers.

Cependant, alors que Power tend à décrire négativement ce phénomène, nous allons tenter d'exposer ses effets positifs, au sens de ce que cet effet structurant produit et permet. Nous mettons particulièrement en évidence comment il soutient le contrôle managérial.

7.2.1.3 L'audit réglementaire, en soutenant un processus de valuation in vitro, ferme le processus de médiation sémiotique

En confrontant deux manifestations du contrôle, nous voyons comment l'audit réglementaire extra-financier soutient la pratique de contrôle managérial et une valuation « in vitro ». La vérification des indicateurs de performance par les auditeurs est une vérification symbolique, les auditeurs vérifient la conformité de la représentation au protocole

de reporting qui établit la convention. L'objet « gestion des déchets » est représenté dans la perspective du protocole pour viser l'objectivité. Par conséquent, certains déchets dont l'entreprise n'est pas considérée comme responsable selon le protocole ne sont pas reportés même s'ils existent bel et bien sur le chantier. De la même façon, certaines valorisations effectuées sur site ne sont pas considérées, car les matériaux traités, restés sur site, n'ont pas acquis le statut de déchet. L'enjeu est donc moins de refléter le réel que de vérifier la bonne application de la convention et ainsi garantir l'homogénéité des représentations produites et délivrées aux parties prenantes. Avec l'intégration de ces mesures auditées au contrôle de gestion (tableaux de bord notamment), les signes iconiques et indiciels construits par les managers opérationnels sont remplacés par ces signes symboliques.

Or, le débat sur la règle de mesure des déchets à la quote-part ou au mandataire montre que la convention n'est pas stable, mais bien largement discutée. La médiation sémiotique apparaît encore ouverte puisque **les managers des filiales souhaitent réviser les rapports sous lesquels ils appréhendaient l'objet**. Toutefois, l'audit contraint cette révision de la médiation sémiotique dans la mesure où celui-ci exige de formaliser et stabiliser des conventions pour faciliter la vérification et la comparaison.

7.2.1.4 En poursuivant des critères d'auditabilité, l'audit invite les interprètes à appréhender les indicateurs comme des signes iconiques

Parallèlement, les auditeurs et auditrices externes, dont le rôle est de s'assurer que les indicateurs sont fiables, vont adopter une approche représentationnaliste (Chia, 1996) des indicateurs dans la mesure où ces derniers vont se mettre en quête d'une production de déchets exhaustive. Les auditeurs vont par exemple s'assurer que l'ensemble des déchets sont comptabilisés à la tonne près selon les règles du protocole comme si la convention était le réel. Or, cette approche est source de confusion, car elle va conduire les managers éloignés des projets à appréhender ces indicateurs comme des représentations mimétiques. Nous pouvons souligner deux effets : les indicateurs sont présentés comme des signes iconiques (i) alors qu'ils n'en sont pas, conduisant ainsi les managers à une illusion du contrôle (ii)

- (i) Tout d'abord, les managers dont le rôle est de préparer les DOs à l'audit vont avoir tendance à **présenter les indicateurs comme des signes iconiques**. Concrètement, cela va consister à demander aux DOs de s'assurer que l'indicateur représente bien exactement le phénomène physique. L'indicateur doit être un substitut au réel. Or, cette demande va être source de confusion pour les managers opérationnels lorsqu'ils constatent que la convention sociale établie dans le protocole ne leur permet pas de prendre en compte l'ensemble du phénomène. Cet effet est particulièrement visible dans le cadre de l'échange avec Lucie (cf. Interaction 14) à qui je demande de produire des indicateurs fiables qui signifie alors pour moi nécessairement mimétique (approche représentationnaliste) alors que la convention ne permet justement pas ce lien mimétique et donc de substitution puisque certains projets ne correspondent pas aux critères définis.
- (ii) Le deuxième effet porte sur **les managers qui, mobilisant ces indicateurs comme des signes iconiques, pensent avoir capturé le phénomène à distance et se retrouvent dans une illusion du contrôle**. Or, cela revient à oublier que le signe est davantage symbolique puisque la représentation n'entretient pas de lien mimétique avec le phénomène, mais conventionnel par le protocole.

Ceci peut sembler à première vue paradoxal puisque l'approche représentationnaliste repose sur un dualisme objet-représentation. Dès lors, une approche représentationnaliste impliquerait de produire une multitude de couples objet-représentation pour être au plus près des contextes et des objets et ainsi mieux refléter le réel. Ceci aboutirait à une aporie similaire à celle de produire une carte d'un territoire à l'échelle 1 :1, puisqu'il existerait autant de représentations que de situations. Or, c'est précisément là qu'intervient le signe symbolique englobant une pluralité d'objets à partir d'une même représentation. La convention fait croire que les différentes représentations sont agrégeables car les objets sont appréhendés avec le même fondement. La diversité des objets à représenter et leurs spécificités sont gommées par la convention qui permet de les appréhender dans la perspective des critères préétablis. Contrairement au constat de Pezet (2007), **les managers du siège ne disposent pas toujours de cette proximité avec le terrain ou d'une expérience de terrain qui peuvent aider à nuancer ces représentations.**

7.2.1.5 L'audit extra-financier, légitimant le contrôle managérial, n'est plus une étape finale du processus de contrôle mais une influence structurante

Nos résultats montrent aussi que l'influence de l'audit extra-financier devient d'autant plus problématique lorsque les audits sont utilisés comme un moyen pour les managers du siège de légitimer le contrôle mis en place. Nous savons depuis Power (1997) que l'audit externe conduit à un alignement des systèmes de contrôle organisationnel sur les critères d'évaluation de l'audit externe. Dès lors, l'influence de cet audit ne peut plus être circonscrite à la partie aval des systèmes de contrôle que serait l'indicateur publié, comme le sous-entendent les postures de l'alignement où les approches « extérieur-intérieur » et « intérieur-extérieur » coexisteraient (de Villiers et al., 2016; Maas et al., 2016; Vitale et al., 2019). Cette influence doit également être considérée en amont dans le sens où l'audit impose des exigences particulières comme le fait de traduire la performance en mesures satisfaisant ainsi les critères d'auditabilité tels que la fidélité ou l'exhaustivité. De cette façon, ces critères de contrôle externe deviennent des critères des systèmes de contrôle organisationnel. De la même façon que dans le cas de la conformité de la MEF aux normes GRI (Vigneau et al, 2015), l'audit extra-financier réglementaire de la DPEF invite les managers à appréhender la RSE au prisme de la transparence et de l'enrichissement de la représentation. Cette influence des critères d'auditabilité sur le système de contrôle organisationnel se manifeste dans les échanges entre les managers lorsque ces derniers se demandent comment leur méthodologie de calcul pourra satisfaire les demandes des auditeurs.

7.2.1.6 Conclusion et implication de ce premier effet paradoxal : Une dérive bureaucratique du contrôle

La MEF devient ainsi paradoxale au sens où elle apparaît génératrice de contradictions insolubles. L'audit permet de tisser un lien entre l'indicateur symbole (% de déchets valorisés) avec le phénomène qu'il représente et limiter la déconnexion avec le phénomène opérationnel suivi par les indicateurs iconiques ou indexicaux. À cet égard, l'audit contribue à limiter le découplage entre les indicateurs publiés et la comptabilité de gestion de l'organisation tout en facilitant la diffusion des objectifs et la convergence des représentations. Mais ce faisant, l'audit contribue à condamner la comptabilité de gestion à une conformité vis-à-vis des critères d'auditabilité en dépit de leur manque de pertinence.

Cette tension paradoxale vient ainsi nuancer les travaux d'Ahrens et Chapman (2007) à deux égards. Tout d'abord, dans le cas DELTA, ce contrôle à distance est opéré dans un cadre

réglementaire, l'alignement soumet les mesures utilisées pour le contrôle managérial aux critères d'audit qui ne tolèrent pas cette représentation approximative. Le contrôle managérial est transformé en un contrôle bureaucratique. La convergence des représentations et des buts ne se fait plus par une compréhension commune à partir de représentations approximatives, mais à partir d'une quête d'objectivité des représentations. Certains managers du siège comme la directrice RSE de DELTA peuvent être conscients de cette dérive bureaucratique et tenter de privilégier une représentation approximative. Toutefois, les autres membres de l'organisation (comme moi) dont la mission est d'assurer la conformité réglementaire doivent répondre aux auditeurs exigeant l'objectivité et faire face aux sollicitations des opérationnels exigeant l'utilité. On remarque que les managers du siège vont alors essayer de dépasser cette tension paradoxale en complexifiant la représentation par l'ajout de cas particuliers et de règles visant à mieux représenter la situation opérationnelle. Pour satisfaire le critère d'utilité et d'objectivité, les managers optent pour la complexification qui ne s'avère finalement pas nécessairement congruente avec l'enjeu d'utilité. Cette complexification va ainsi contribuer à une dérive bureaucratique en tentant de produire des représentations plus précises et complètes.

Alors qu'Ahrens et Chapman (2007) soutiennent que les managers se contentent de représentations approximatives pour disposer d'indicateurs agréables permettant d'établir une compréhension commune, nos résultats montrent que cette approximation des représentations devient problématique dans le cas d'un alignement-fusion, entre contrôle de gestion et comptabilité de gestion, soutenu par les audits extra-financiers.

Effet paradoxant de la tension entre objectivité et utilité de la MEF

L'alignement conduit à impliquer les mêmes indicateurs extra-financiers dans le contrôle *managerial* en quête d'une MEF objective et le contrôle *physique* en quête d'une MEF utile à l'action. Ce tiraillement entre deux contrôles produit un effet paradoxant pour les managers RSE.

En permettant la consolidation, le critère d'objectivité va contribuer à rendre cette comptabilité extra-financière plus visible et légitime au sein de l'organisation. En contrepartie, la quête d'objectivité entrave la contextualisation et la révision de cette comptabilité, critères pourtant essentiels pour élaborer une comptabilité permettant d'orienter les comportements et maîtriser l'activité.

Dans ce cadre, l'audit qui est garant de l'objectivité stimule le contrôle organisationnel en concourant à la convergence des représentations et à sa légitimité, mais le contraint également dans la mesure où il affecte la façon de concevoir et de construire les systèmes de contrôle en les éloignant des préoccupations opérationnelles. De cette façon, l'audit contraint le contrôle organisationnel en l'invitant à se focaliser sur des mesures objectives, bien que celles-ci s'avèrent moins pertinentes.

FIGURE 17 RÉCAPITULATIF DU PREMIER EFFET PARADOXANT

7.2.2 Deuxième effet paradoxant : une tension entre diffusion des objectifs et évaluation

De Villiers et al (2016) proposent une pratique, qu'ils présentent comme exemplaire, d'alignement entre REF et SC favorisant l'opérationnalisation des enjeux de durabilité. Au cœur du SC, on retrouve le tableau de bord qui améliore la diffusion et le suivi des objectifs fixés dans le cadre du REF. Les effets positifs de cet alignement semblent liés au maintien d'une distinction entre les destinataires externes et internes, au recours à des mesures qui préexistent au contrôle organisationnel comme le système de management environnemental et enfin au suivi de mesures individuelles de performance. Pour ces auteurs, le tableau de bord permet d'« officialiser » une certaine vue sur l'organisation et ainsi favoriser le déploiement de la stratégie. Cela manifeste une certaine position adoptée par les chercheurs, plus proche des managers du siège dont l'objectif est de déployer la stratégie et faire converger les représentations. De ce point de vue, l'alignement entre le REF et le SC apparaît positif.

Néanmoins, lorsque l'on considère les « contrôlés », c'est-à-dire les managers locaux soumis à ce contrôle, on remarque que cet alignement conduit à un rejet voire un discrédit de la MEF. Dans le cas de DELTA, on assiste à une situation similaire puisque les indicateurs du REF, publiés vers l'externe, sont également utilisés pour le contrôle de gestion (tableau de bord, indexation de certaines rémunérations). L'utilisation des mesures auditées du REF convient aux managers de la direction centrale puisqu'elles semblent assurer la convergence des buts et des représentations, favorisant la diffusion des objectifs. Ces mesures deviennent ainsi les symboles des politiques et des engagements pris par la direction. L'indicateur sur le pourcentage de déchets valorisés devient le symbole de l'engagement de DELTA sur l'économie circulaire.

Toutefois, le recours à ces symboles devient problématique lorsqu'ils sont utilisés pour inférer la performance des managers et agir sur le monde.

7.2.2.1 L'indicateur devient un artefact symbolique : l'apport de Norman pour en comprendre les limites dans le contrôle de gestion

Dans le cas DELTA, on observe que ces indicateurs symboliques tendent à être appréhendés comme des (i) indices dans le cadre du contrôle de gestion pour inférer la performance des managers locaux ou bien comme des (ii) « objets symboliques » (Norman, 1991) permettant de représenter et d'agir sur le monde.

- (i) La MEF comme production de signes symboliques est appréhendée comme production de signes indiciels lorsque la performance de l'indicateur devient une indication de l'adoption ou non par les managers de pratiques plus efficaces, contribuant à l'atteinte des objectifs. Ainsi, malgré les multiples influences indépendantes du manager qui peuvent intervenir, c'est bien à partir de ces symboles qu'une relation de cause à effet est établie lorsque ces indicateurs sont utilisés dans le contrôle de gestion. **La complexité des phénomènes extra-financiers vient fragiliser l'opération d'inférence. Il est difficile d'apprécier la performance d'un manager à partir de ce signe tant les influences externes sont multiples et la performance de cet indicateur dépend des prestataires externes.**

Ce glissement manifeste un problème de contrôlabilité : les indicateurs ne parviennent pas à tenir le rôle de signe indiciel puisque les multiples influences viennent brouiller le lien entre la représentation et ce à quoi elle renvoie (l'objet).

- (ii) Souhaitant agir sur le monde, l'Homme utilise des artefacts visant à transformer le monde et à en apprécier l'état afin d'évaluer les effets de son action. Dans la plupart des cas, les artefacts médiateurs mobilisés sont différents pour ces deux opérations sauf dans le cas de l'objet symbolique (Norman, 1991) qui permet simultanément de représenter l'état du système et d'agir sur le système. C'est l'exemple du feu rouge qui fait stopper le conducteur et qui représente l'arrêt.

Norman souligne les limites de la dissociation entre l'artefact que l'on utilise pour agir sur le monde et l'artefact que l'on utilise pour représenter l'état du monde et donc apprécier l'effet de nos actions :

Dès lors qu'il y a eu une séparation, le contrôle ne signalait plus l'état du système. Le résultat a été une séparation du contrôle de l'état de l'indicateur de l'état et, dans certains systèmes, une négligence totale du développement de formes de représentation appropriées pour le contrôle ou l'affichage (Norman, 1991, p. 27, traduit par nous).⁹⁹

Dans le cas que nous étudions ici, il n'y a pas cette dissociation. L'indicateur est utilisé comme un artefact symbolique qui vise simultanément à représenter l'état du monde (performance) et à stimuler l'action pour agir sur le monde.

Prenons l'exemple de l'indicateur symbolique « pourcentage de déchets valorisés ». D'une part, cet indicateur permet d'apprécier la performance d'un manager sur un projet, ou plus largement d'une DO ou d'une entité. Il représente l'état actuel des pratiques de l'organisation et de son impact. D'autre part, il permet de donner un cap clair aux équipes sur les actions attendues, la priorité est d'améliorer la valorisation, donc d'améliorer le tri et la gestion des prestataires.

L'indicateur est donc utilisé comme artefact symbolique pour dire ce qui doit être fait tout en évaluant la performance des actions menées. Norman (1991) soutenait que les objets symboliques étaient rares en informatique puisque les artefacts n'entretenaient plus de lien physique ou spatial avec le monde. Dans le cas des indicateurs extra-financiers, on remarque que *l'alignement-fusion* conduit à instituer ces artefacts comme des « objets symboliques » visant simultanément à représenter le monde et à agir sur lui.

Or, l'exemple de l'indicateur de valorisation des déchets produits montre les limites de ces artefacts visant simultanément à rendre compte et prescrire, puisque dans ce cadre, la réduction des déchets n'apparaît pas explicitement comme une action attendue. Au contraire, elle peut même être désincitée puisque la réduction des déchets commence avec les déchets les plus facilement valorisables par des réutilisations sur site, laissant donc dans les bennes les déchets les plus difficiles à valoriser. Cette action apparaît ainsi aller à l'encontre de l'objectif associé à l'indicateur initialement mis en place pour susciter des actions vertueuses. Dans le même temps, utiliser l'indicateur de réduction des déchets comme artefact poserait un problème pour rendre compte de l'état de la situation puisque la variabilité des projets gêne

⁹⁹ « Once there was a separation, then the control no longer signaled system state. The result has been separation of the control of state from the indicator of state and, in some systems, a complete neglect of the development of appropriate representational forms for either control or display ».

la comparaison et donc la formulation d'un jugement sur l'état de la situation. Le double objectif de l'indicateur comme artefact symbolique semble donc poser problème.

7.2.2.2 Premier problème : La transformation de l'indicateur en symbole par l'agrégation comptable invisibilise les étapes de réduction du phénomène et ne permet plus de représenter un état du monde localisé

Les limites de l'indicateur extra-financier appréhendé comme objet symbolique surviennent avec le projet de l'agrégation comptable (Ezzamel & Hoskin, 2002; Fabre, 2019). Cette agrégation ne peut intervenir sans une négligence de la face contextuelle du signe et de l'exclusion de l'ensemble des éléments qui ne peuvent entrer dans la catégorie préalablement établie. Les indicateurs et plus largement la MEF perdent alors le lien physique ou spatial avec le monde. La représentation du monde est figée et restreinte au cadre défini par l'indicateur comme objectif. **Cette agrégation tend à totaliser et faire oublier l'étape de catégorisation venue réduire le phénomène physique** (Jardat, 2005, p. 281). **Cette étape occupe une place centrale dans les travaux qui soutiennent la nécessité d'une convergence entre les différentes MEF** (Gibassier & Schaltegger, 2015).

On remarque que cette agrégation des mesures locales peut être tolérée par les managers lorsqu'elle est utilisée pour apprécier la performance de l'organisation, répondre aux demandes externes ou créer une compréhension commune des enjeux et priorités. **Cependant, cette agrégation et la normalisation qu'elle implique deviennent un problème quand cela sert à juger la performance individuelle dans la mesure où une large partie des actions menées ont été invisibilisés par le passage de l'indice au symbole lors de l'agrégation.** Cette réduction inhérente à l'agrégation devient un argument des managers locaux pour rejeter le contrôle de gestion et les objectifs assignés. Bien que les fortes réactions et émotions des managers invitent à interpréter cette réduction de leur expérience comme une souffrance subie, il ne peut être totalement exclu que certains managers discréditent la mesure pour s'émanciper d'une situation d'*accountability* en proclamant qu'ils ne peuvent être tenu *accountable* compte tenu des failles de l'imputabilité induite par la règle de mesure en vigueur.

Une alternative pourrait être de mobiliser ces symboles pour appréhender la performance collective de l'organisation puis de les compléter par des signes indicatifs négociés avec les managers concernés pour appréhender les performances plus individuelles. Or, dans la situation actuelle, l'indicateur est tiraillé entre sa fonction de représentation pour stimuler l'action et sa fonction de représentation pour l'évaluation. Nous avons vu préalablement que la première fonction était un échec et nous voyons ici que la seconde fonction n'est que partiellement satisfaite dans la mesure où l'indicateur permet d'apprécier un état du monde approximatif qui apporte une idée sur la performance de l'organisation, mais reste fragile pour apprécier avec pertinence un état du monde localisé.

7.2.2.3 Deuxième problème : L'indicateur devenu symbole permet un suivi standardisé de la performance qui ne permet plus d'apprécier la performance contextuelle des managers

Le recours à ces artefacts symboliques peut devenir source de tension lorsque ce dernier **indique une mauvaise performance**. Cet artefact n'est plus uniquement utilisé par le manager à distance pour disposer d'un état du monde et prescrire un comportement à adopter, mais aussi un moyen d'apprécier la performance du manager. Les managers locaux tendent alors à

focaliser leur suivi sur ces mesures au détriment des mesures nécessaires au contrôle opérationnel. Cet effet est particulièrement visible lors de l'interaction avec Lucie (cf. Interaction 14) qui décide de modifier les mesures de son contrôle *physique* pour améliorer la performance des indicateurs retenus pour le contrôle de gestion désormais soumis aux critères d'auditabilité. On observe que la tolérance des employés à la réduction de la complexité pourtant inhérente à l'instrument de gestion (de Geuser & Fiol, 2004) est dégradée. Pour ces managers au niveau des DOs, en plus de ne pas être pertinents pour comprendre et transformer la situation (l'objectivité imposée par l'alignement entre REF et comptabilité de gestion), ces indicateurs ne sont plus en mesure de rendre compte fidèlement de leurs actions (alignement entre REF et SC).

Au-delà des objectifs, certains managers voient même leur rémunération indexée sur les indicateurs extra-financiers standardisés du REF qui ne peuvent donc pas prendre en compte leur contexte d'action. L'exemple de l'indicateur sur le pourcentage de projets labellisés 1Place est édifiant à cet égard. Pour pouvoir communiquer une image d'excellence en externe, la direction fixe un objectif de 100 %. L'indicateur devient un *artefact symbolique* puisqu'il vise à donner à voir aux parties prenantes un état positif du monde et de l'organisation (tous les projets sont exemplaires) tout en prescrivant un comportement aux managers (tous les projets évalués doivent être labellisés). Or, cet objectif devient problématique au regard de l'incapacité de l'indicateur à prendre en considération les influences conjoncturelles indépendantes de la performance du manager (l'évaluation n'est pas pertinente à certaines étapes du projet). L'utilisation des mesures du REF dans le SC permet de diffuser les objectifs de l'organisation et d'apprécier la performance de l'organisation de manière relativement pertinente, mais ne permet pas d'apprécier les performances individuelles de manière satisfaisante.

La MEF est prise dans une tension paradoxale. Elle doit rendre compte exhaustivement et objectivement de la performance pour assurer la diffusion des objectifs et la convergence des représentations (SC) tout en donnant les moyens d'apprécier la performance individuelle d'un manager (SC) et soutenir l'identification des dysfonctionnements et stimuler l'action (comptabilité de gestion). Cette tension conduit à une frustration chez les managers opérationnels qui voient leur performance appréciée par une MEF qui se présente comme exhaustive et objective, promettant donc une appréciation juste, mais dont la normalisation empêche la prise en compte des particularités contextuelles et conjoncturelles. La MEF souffre d'un problème de contrôlabilité dans la mesure où elle apprécie la performance du manager à partir d'une représentation sujette à de multiples influences sur lesquelles il n'a pas de prise.

On observe une tension entre les besoins de compréhension commune et de convergence des représentations qui exigent une homogénéisation et donc une réduction de la complexité d'une part et le besoin de restituer cette complexité pour apprécier la performance individuelle située d'autre part. Cette tension devient paradoxale quand une même mesure est utilisée pour répondre à ces deux objectifs.

7.2.2.4 Conclusion et implication de ce deuxième effet paradoxal : L'emprise du contrôle managérial sur le contrôle de gestion

De nouveau, nous observons une propagation des critères d'audit qui n'affectent plus uniquement les représentations pour l'externe mais également celles pour l'interne. **Les critères d'auditabilité, dont l'objectif initial est de rassurer les parties prenantes à distance qui s'intéressent à l'organisation, viennent désormais s'appliquer sur les signes iconiques**

mobilisés par les managers qui s'intéressent à la maîtrise de l'activité. L'alignement devenu fusion conduit à transférer la pression réglementaire et ses contraintes sur la comptabilité de gestion par le SC de deux manières :

- En modifiant la façon d'appréhender le SC : la tension objectivité et utilité pousse à la complexification dégradant la pertinence de la comptabilité de gestion (cf. 1.2.1)
- En devenant un outil de communication interne, le SC homogénéise les représentations pour permettre la diffusion des objectifs, d'assurer la compréhension commune et évaluer la performance de l'organisation, mais dégrade l'appréciation individuelle de la performance. Jugés sur ces représentations symboliques, les managers locaux modifient leur comptabilité de gestion pour améliorer la performance des symboles au détriment des indices (cf. 1.2.2).

Nous proposons d'appréhender ces deux évolutions comme une manifestation de l'emprise du contrôle managérial. Dans leur étude, Norris et O'Dwyer (2004) exposent un cas dans lequel l'absence de formalisation de la mesure des enjeux de durabilité crée un conflit pour les managers qui se trouvent étirés vers des objectifs qui se trouvent en dehors du système de contrôle formel. Les auteurs montrent qu'un conflit de ce type était géré par le primat accordé aux aspects formels de la performance intégrés dans le contrôle de gestion. Or, chez DELTA, une situation bien différente apparaît puisqu'il existe un contrôle des enjeux de durabilité. Toutefois, celui-ci est distendu entre deux manifestations du contrôle : managérial et physique. Ainsi, ce cas indique, qu'au-delà des tensions entre financier et extra-financier, des tensions similaires perdurent au sein du contrôle extra-financier lui-même (Frostenson & Helin, 2017b) dans le sens où certaines représentations priment sur d'autres. Alors que Norris et O'Dwyer (2004) évoquent un primat des représentations financières sur celles extra-financières, notre cas montre un primat des représentations du contrôle managérial sur celles du contrôle physique tel que nous avons pu les définir préalablement.

Effet paradoxant de la tension entre le besoin de diffuser les objectifs et évaluer les performances individuelles

On note une tension entre la diffusion des objectifs de l'organisation et l'évaluation des performances individuelles étant donné que l'alignement conduit à utiliser les mêmes indicateurs extra-financiers pour juger la performance de l'organisation et celle de l'individu.

Le système de contrôle se focalise sur les représentations formelles normalisées et auditées au détriment des autres représentations de la comptabilité de gestion plus proches de l'action des managers. Par la diffusion des objectifs et des engagements publics de l'organisation, l'alignement permet l'exercice du contrôle et la convergence des buts, mais contraint la déclinaison de buts spécifiques, bien qu'ils soient plus pertinents pour apprécier les actions individuelles.

FIGURE 18 RÉCAPITULATIF DU SECOND EFFET PARADOXANT

Section 7.3 Les paradoxes gérés par un découplage interne : libérer le contrôle physique de l'emprise du contrôle managérial

La problématique du découplage entre la reddition de comptes de l'organisation et ses actions effectives constitue l'une des motivations invoquées par les chercheurs ayant contribué à la conceptualisation du projet de l'alignement (Maas et al, 2016). L'objectif étant de permettre une (meilleure) articulation des besoins de représentations des parties prenantes externes avec les besoins du contrôle organisationnel pour orienter les actions.

Dans la section 7.1, nous avons distingué différentes médiations correspondant à différentes pratiques de contrôle et de valuation. Puis, dans la section 7.2, nous avons examiné les effets paradoxaux que peut générer la MEF lorsque cette démarche d'alignement conduit à une fusion entre ces différentes pratiques aboutissant à un primat du contrôle *managérial*. Dans cette section 7.3, nous montrons en quoi le contrôle physique, bien que contraint et étouffé structurellement par les caractéristiques du contrôle managérial, parvient à se manifester par le **découplage interne organisation-activité**. En effet, nous voyons que les managers locaux réussissent à développer un contrôle physique en parallèle du système de contrôle aligné sur le contrôle *managérial*. On observe un glissement du découplage initial au niveau du siège entre l'organisation et la société vers un découplage au sein même de l'organisation entre le siège qui gère l'organisation et les unités locales qui gèrent l'activité.

7.3.1 L'alignement ne résout qu'en apparence la tension entre mesure pour l'interne et mesure pour l'externe

Dans l'étude de De Villiers et al (2016), les indicateurs utilisés dans les tableaux de bord pour le contrôle de gestion sont issus du système de management environnemental afin d'« officialiser » une certaine vue (« *view* ») au sein de l'organisation. Cette officialisation s'inscrit pleinement dans l'objectif de convergence des représentations poursuivi par le contrôle.

Dans le cas de DELTA, nous observons une situation inverse à celle présentée par De Villiers et al (2016). La volonté d'« officialiser » une certaine vue se traduit, dans le contexte européen réglementé, par une normalisation des représentations au niveau du siège. Dans la mesure où l'audit extra-financier vise à s'assurer que les méthodologies de calcul des indicateurs soient identiques dans toutes les filiales, l'objectif de conformité réglementaire du siège passe par la normalisation des représentations. **Nos résultats montrent que cela peut conduire à une imposition d'indicateurs symboliques au service de la maîtrise de l'organisation et non de l'activité. Toutefois, le cas de DELTA met en exergue l'incompatibilité des représentations produites par la comptabilité de gestion locale avec celles produites par le REF. En homogénéisant les besoins internes à partir des besoins de la direction centrale et donc en négligeant les différences entre le niveau direction centrale et le niveau opérationnel, le paradoxe initial, soulevé par les travaux préconisant l'alignement, n'est résolu qu'en apparence.**

La tension qui se trouvait dans un premier temps au niveau du siège semble glisser au niveau opérationnel. La tension au siège est gérée à partir d'un système de contrôle permettant simultanément de répondre au besoin de conformité tout en disposant d'un moyen de gérer l'organisation (comparaison des filiales...). L'alignement devient possible, car les besoins de représentations de la direction centrale et de l'externe tendent à converger. Effectivement,

ces deux niveaux partagent une approche « fréquentiste » de la MEF. La perspective d'exploration de la mesure impliquée dans le suivi opérationnel est invisibilisée.

7.3.2 Les tensions entre la mesure pour l'externe et pour l'interne rejaillissent au sein de l'organisation par le développement d'une comptabilité de gestion locale, conduisant à un découplage interne

Dès lors que cette dissociation entre contrôle de l'organisation par le contrôle de gestion et la maîtrise de l'activité par la comptabilité de gestion n'existe plus, c'est par le développement d'une comptabilité de gestion locale, physique et opérationnelle, moins visible pour la direction centrale RSE, que les individus vont gérer cette tension devenue paradoxale.

Nos résultats montrent que le développement de ce contrôle local est possible même s'il s'avère plus difficile que dans un cas sans cadre réglementaire soutenant le contrôle *managérial* (Jollands et al., 2015). Cette comptabilité de gestion locale, lorsqu'elle peut être développée, constitue alors, pour les managers locaux, un moyen de contre-attaquer et de nuancer cette MEF qui s'impose à eux.

Moi: Si vous recalculiez il va y avoir un écart entre les chiffres communiqués en externe qui sont utilisés pour indexer la rémunération des patrons et les chiffres que vous retravaillez pour l'analyse. Ce n'est pas un problème ?

Louise : Non ce n'est pas un problème, car les chefs étaient sur le terrain avant et ils savent comment ça se passe donc ils font la part des choses. (Interaction 5)

Les managers opérationnels et locaux s'avèrent alors plus enclins à accepter cette imposition d'indicateurs du contrôle *managérial* quand leur hiérarchie directe accorde de l'importance aux indicateurs du contrôle physique. On remarque ainsi que la seconde tension paradoxale présentée entre diffusion des objectifs et évaluation de la performance peut être dépassée par une pratique de découplage et un discernement des managers locaux.

Dans le cas étudié par De Villiers et al (2016), la performance des individus n'est pas appréciée à partir des indicateurs consolidés, mais bien à partir de mesures spécifiques. Cette particularité peut contribuer à réduire les tensions en montrant que le REF s'inscrit uniquement dans une démarche de conformité ou de légitimité externe et non de suivi de la performance.

Chez DELTA, nous voyons ainsi émerger un découplage entre la MEF connue et gérée par le siège, auditée et publiée et la MEF développée localement au moyen d'une comptabilité de gestion propre aux filiales et utilisée par le manager de proximité pour apprécier la performance. Au-delà de la désorganisation interne que ce découplage peut générer et de la manifestation d'une divergence des représentations, nous pouvons nous demander si ce découplage interne constitue un moyen de faire avancer les intérêts de la société. En effet, puisque le contrôle managérial conduit à un contrôle bureaucratique, nous pouvons nous demander si ce découplage interne permet de stimuler l'action. Alors que les managers au siège, trop éloignés des phénomènes physiques, ne parviennent pas à agir sur les effets de la crise écologique, les relais opérationnels parviendraient-ils, par ce découplage, à se doter d'outils pour conduire l'action, à agir sur ces phénomènes physiques et ainsi à réduire les impacts de l'organisation ?

Section 7.4 Le détournement de la MEF vers des enjeux internes

Pendant les deux premières décennies du XXe siècle, les entreprises ont été fortement critiquées pour leurs pratiques de découplage en matière de RSE (Gray, 2006). Nos résultats viennent enrichir ce courant critique en proposant une lecture renouvelée du découplage. Notre analyse des résultats a jusqu'ici permis de voir comment le cadre réglementaire contribue à faire glisser ce découplage vers l'interne. Nous poursuivons cette analyse en proposant d'analyser, dans cette section, trois phénomènes conduisant à détourner la MEF de son objectif de reddition de comptes vers l'externe et de l'approche « extérieur-intérieur » : la capture bureaucratique du REF (7.4.1) ; l'approche instrumentale de la reddition de comptes (7.4.2) ; enfin, l'approche du contrôle comme pilotage (7.4.3).

Dans cette section, nous montrons comment ces phénomènes contribuent à ce découplage interne et au maintien d'une approche du REF focalisée sur les enjeux internes de l'organisation (« intérieur-extérieur »).

7.4.1 De la capture managériale à la capture bureaucratique

Après des décennies de critiques sur les pratiques de *greenwashing* où le REF constituait un outil de communication, nous pourrions nous demander si le glissement interne de ce découplage, tel que développé dans la précédente (Section 7.3), ne constituerait pas une avancée au regard de l'objectif de transparence initialement visé. Dans la poursuite de cet objectif, le cadre réglementaire peut apparaître efficace dans la mesure où l'audit extra-financier – obligatoire – vient normaliser les méthodologies au sein de l'organisation, permettant ainsi de garantir une relative fiabilité des indicateurs publiés. L'asymétrie d'information serait réduite puisque les indicateurs publiés et ceux suivis par les managers sont désormais les mêmes. En sus, l'audit viendrait améliorer les pratiques puisqu'il contribue à la mise en place de système de gestion de certains impacts environnementaux comme avait déjà pu le présenter Power (1997) lors de la description du passage du « waste disposal » au « waste management ». **Cependant, nos résultats invitent à nuancer ce constat en montrant que cette mise sous contrôle donne surtout lieu à une bureaucratisation qui ne se traduit pas nécessairement par une meilleure conduite de l'action au niveau opérationnel ni par une réduction effective des impacts de l'organisation.**

Certains dénoncent ce glissement des intérêts de la société vers les intérêts de l'organisation par un phénomène de *capture managériale* (C. A. Adams & Larrinaga, 2019 ; C. A. Adams & Larrinaga-González, 2007) désignant la réduction des enjeux extra-financiers aux enjeux financiers et à la réduction des intérêts de la société aux seuls intérêts convergents avec ceux de l'organisation (Spence & Rinaldi, 2014). L'idée de *capture* sous-entend l'existence de plusieurs camps et la capacité de l'un d'eux à privilégier ses intérêts. L'entreprise serait opposée à la société. La mise en place de ces systèmes s'inscrit davantage dans les intérêts de l'organisation qui doit montrer un contrôle de ses impacts plutôt que ceux de la société qui vise leur réduction et prévention.

Nos résultats viennent compléter ces travaux en précisant comment s'opère cette capture managériale. Alors que dans cette approche, l'entreprise apparaît comme un bloc monolithique, nos résultats mettent en lumière les tensions entre les différents niveaux hiérarchiques. Avec ce passage vers un découplage interne, nos résultats indiquent un phénomène de *capture bureaucratique*. En plus d'une capture managériale conduisant à une transparence maîtrisée et réduite aux enjeux convergents avec les enjeux financiers, on

observe une capture de la direction centrale RSE. Cette dernière, qui se trouve désormais outillée de procédures et d'outils internes, ne vise plus seulement à **montrer** une responsabilité, mais plutôt à **démontrer** une gestion de cette responsabilité par la mise en œuvre de politiques suivies par des indicateurs.

Les deux enjeux poursuivis par le cadre normatif sur les enjeux extra-financiers sont détournés. L'enjeu de transparence à l'égard des parties prenantes, initialement poursuivi par le REF, devient un enjeu de transparence des filiales à l'égard du siège. De plus, l'enjeu de maîtrise des impacts de l'activité, initialement poursuivi par les cadres normatifs comme EMAS, devient un enjeu de maîtrise de l'organisation.

Au-delà de la **capture managériale** évoquée dans la littérature, nous observons une **capture bureaucratique** de la part des managers RSE au siège pour favoriser la mise en place d'un *contrôle managérial extra-financier* qui semble se développer au détriment du *contrôle physique*.

Dans la continuité de Frostenson et Helin (2017), nos résultats viennent compléter et nuancer les travaux sur la capture managériale en montrant qu'au-delà des tensions entre financier et extra-financier, des tensions sont à l'œuvre entre les acteurs impliqués dans la sphère extra-financière. La capture opérée par la direction centrale RSE avec le développement du *contrôle managérial* pour ses propres intérêts n'apparaît pas nécessairement convergente avec les intérêts des autres membres de l'organisation comme les managers opérationnels qui tentent de développer un *contrôle physique* ni avec ceux de la société.

7.4.2 Un découplage interne stimulé par une approche instrumentale de la reddition de comptes

Nos résultats contribuent à la discussion sur le découplage et la capture managériale par la mise en évidence d'une pratique de découplage interne, sensiblement différente. Dans le cas DELTA, la pratique de découplage n'émerge pas d'un écart entre le discours et les actes aux frontières de l'organisation ou bien entre le discours sur la responsabilité d'une organisation au service de la société d'une part et la gestion interne focalisée sur les enjeux financiers d'autre part. Ce cas montre plutôt l'existence d'un écart entre la technostrucure (Mintzberg, 1979) utilisant les représentations extra-financières pour gérer l'organisation et les niveaux opérationnels utilisant les représentations extra-financières pour gérer l'activité. La pratique de découplage se déplace vers l'intérieur de l'organisation.

Ce phénomène de découplage interne est produit par une approche instrumentale de la reddition de comptes chez les différents acteurs impliqués dans le REF. À partir de notre expérience de terrain et de nos échanges avec les managers RSE, nous pouvons distinguer trois manifestations de cette approche instrumentale de la reddition de comptes :

- **« Il faut que ça me serve »** : Chaque contributeur du REF veut pouvoir utiliser les représentations des phénomènes extra-financiers qu'il produit dans le cadre du REF pour son propre intérêt, valoriser sa performance ou bien faciliter la gestion de son activité au quotidien. Celles-ci peuvent permettre de justifier ou mettre en valeur sa performance auprès de sa hiérarchie, disposer d'arguments chiffrés pour convaincre les opérationnels ou bien valoriser le travail de ces derniers auprès de la hiérarchie afin d'améliorer les relations avec les niveaux subsidiaires dont il dépend.

- « **Je commence à le restructurer** » : Pour atteindre ces fins précédemment évoquées, chaque contributeur va modifier quelques paramètres de l'indicateur pour l'adapter à son jugement, son destinataire, ses intérêts.
- « **Canada Dry d'indicateur** » : Ce processus de retraitement aboutit à la multiplication d'indicateurs qui semblent à première vue similaires mais qui diffèrent sous certains aspects. Cette expression utilisée par l'un des chargés du REF fait référence au développement local d'indicateurs qui ressemblent à ceux du siège, mais qui se distinguent par certaines nuances. Cette similarité aide à préserver l'illusion d'une convergence des représentations tout en dotant les managers locaux de marges de manœuvre pour traiter les influences conjoncturelles ou contextuelles. Ce dernier point est important puisqu'il invite à appréhender la convergence des représentations comme une illusion cultivée par les managers locaux.

Ce phénomène d'approche instrumentale de la reddition de comptes témoigne du détournement de la MEF vers les préoccupations internes des acteurs impliqués dans le REF. Les indicateurs extra-financiers se retrouvent alors au cœur de luttes internes dépassant les stricts enjeux extra-financiers, mais relevant plutôt d'enjeux de statut et de pouvoir au sein de l'organisation.

7.4.3 Un découplage interne stimulé par une approche du contrôle comme pilotage

Cette pratique de découplage interne s'explique notamment par l'approche du contrôle comme *pilotage* (Bourguignon, 2003). Le cas DELTA met en lumière la dimension performative de la métaphore du pilotage qui, dans un contexte de lutte pour obtenir une légitimité interne, invite chacun à se doter de son propre tableau de bord d'indicateurs pour justifier et valoriser ses actions. La menace de l'accusation de *greenwashing* qui plane sur les acteurs de la RSE les conduit à vouloir se doter d'outils de contrôle pour mesurer les effets de leurs actions.

On peut alors se demander si la diffusion de la MEF et l'intérêt grandissant des managers à son égard, qui conduisent à des luttes internes, des jeux de pouvoir, de justification et d'influence, ne sont pas des manifestations de profonds changements sur ce qui compte pour gérer l'organisation et orienter les comportements. Cette étape de capture interne est-elle une étape nécessaire préalable à la transformation en profondeur des pratiques ?

Ce phénomène de l'approche instrumentale de la reddition de comptes, qui s'ancre dans une pratique du contrôle comme « pilotage », contribue à faire coexister plusieurs systèmes de mesure de la performance au sein de l'organisation (*cf.* Interactions 13 et 23). La convergence des représentations, fonction du contrôle de gestion, se trouve fragilisée par l'injonction au pilotage. Cependant, parce que le siège doit assurer la conformité de l'organisation et produire des informations nécessaires et totalisantes (Jardat, 2005), il doit imposer sa mesure par la normalisation des autres mesures par l'audit extra-financier réglementaire ou par l'invisibilisation des mesures locales. **La direction centrale est prise dans un paradoxe car elle formule simultanément une injonction au pilotage impliquant la production de mesures situées et pertinentes pour conduire l'action en situation, mais ne peut tolérer la multiplication des mesures sous peine de voir son propre pilotage dégradé et remis en question.**

Ce rejet de la multiplicité des mesures concourt à créer des tensions et des frustrations au niveau local. En effet, la mesure « certifiée » est utilisée pour évaluer la performance des

filiales et accorder des bonus. Les mesures locales étant ainsi invisibilisées, les responsables locaux vont devoir effectuer un travail de traduction et d'équilibrisme pour articuler ces différentes méthodologies de mesure. **Finalement, cette multiplicité de mesures contribue à créer de la confusion et une scission entre les unités locales et le siège jugé trop « hors-sol », connaissant mal les opérations et les conditions de la maîtrise de l'activité.** Ce tiraillement de la MEF entre les intérêts individuels des différents acteurs contribue à faire perdre de vue les intérêts de la société.

Effet paradoxant de la tension entre l'injonction au pilotage et le besoin d'homogénéisation

L'injonction au pilotage invite chaque manager à modifier son activité de MEF, de la simple reddition à la maîtrise. La maîtrise exige le développement d'indicateurs situés conduisant à une pluralité de représentations. Cette pluralité vient fragiliser le pilotage des managers au siège qui repose quant à lui sur des indicateurs extra-financiers agrégés impliquant donc l'homogénéisation des représentations. Le pilotage de l'organisation au siège apparaît en concurrence avec le pilotage de l'activité au niveau local.

FIGURE 19 RÉCAPITULATIF DE L'EFFET PARADOXANT PRODUIT PAR L'INJONCTION AU PILOTAGE ET LE BESOIN D'HOMOGÉNÉISATION

Cette invisibilisation des activités de mesure locales s'explique notamment par la tension paradoxale dans laquelle les managers du siège sont pris. Ces derniers sont tirés entre le besoin de stimuler la multiplicité de la MEF, ce qui passe notamment par la production de mesures opérationnelles et situées pour dépasser les limites du contrôle au rétroviseur. Dans le même temps, ces managers ont également besoin de contenir cette multiplicité afin de préserver une (illusion de la) convergence des représentations pour montrer leur capacité à mettre l'organisation sous contrôle et ainsi rassurer leurs parties prenantes qu'elles soient internes ou externes. De nouveau, on observe une tension qui devient paradoxale. Le contrôle exige la convergence des représentations et des buts en assurant une bonne gestion des ressources, alors que la multiplicité des mesures exige une divergence des représentations et la poursuite d'une pluralité de buts. Cette pluralité apparaît du point de vue central comme une plus grande dépense en ressources et l'origine d'une désorganisation.

Conclusion du chapitre 7 : une capture *bureaucratique* du contrôle extra-financier qui se manifeste par des effets paradoxaux et l'étouffement du contrôle *physique* par le contrôle *managérial*

Les recherches sur l'alignement et le SC s'intéressent principalement à l'articulation des différentes composantes de ce dernier, notamment les liens entre le REF, la comptabilité de gestion et le contrôle de gestion. La proposition conceptuelle de l'alignement suggère de mettre ces différentes composantes du contrôle en interaction afin d'étendre le REF au-delà d'une simple reddition de comptes sur la performance en permettant aux parties prenantes de comprendre l'organisation, notamment expliquer comment la performance est atteinte et les influences auxquelles elle est soumise (Maas et al, 2016).

Notre recherche se distingue en montrant que ces composantes ne sont pas des blocs monolithiques que les managers mettent en interaction. Au contraire, en étudiant la pratique des managers construisant le SC, nos résultats s'éloignent d'une perspective fonctionnaliste et indiquent une pluralité de pratiques de contrôle indissociables et antagonistes. **Le SC n'est pas une simple articulation de composantes, mais un enchevêtrement de pratiques s'affectant mutuellement. Il n'existe pas un contrôle ni une comptabilité de gestion extra-financière uniformes au sein de l'organisation, mais plutôt une pluralité pouvant varier selon la position du manager dans l'organisation.** Ce résultat a une implication forte puisque cela signifie qu'un SC n'est pas un système organisé par la direction centrale, mais plutôt un enchevêtrement de pratiques (comptabilité, contrôle...) déclinées par les managers selon leur position dans l'organisation et les fins qu'ils poursuivent.

En confrontant les perspectives des managers au siège et au niveau des DOs, nous voyons qu'il existe une divergence inévitable et nécessaire des représentations. En effet, en étudiant les processus de médiation sémiotique et de valuation des différents managers, nous remarquons les limites de la convergence des représentations postulée et visée par le contrôle traditionnel. Nous montrons que ces différents managers occupent des rôles différents qui engagent les indicateurs dans des productions de significations différentes.

Nous proposons de distinguer deux manifestations du contrôle (non exhaustives) qui correspondent à différents processus de médiation sémiotique, différentes pratiques de valuation et qui apparaissent à la fois complémentaires, concurrentes et antagonistes : **le contrôle *managérial* et le contrôle *physique*.** Le premier, ancré dans une perspective *fréquentiste*, se focalise sur les indicateurs en tant que signes *symboliques* pour maîtriser l'organisation et représenter un état du monde (la performance) qui est le produit de l'activité, tandis que le second privilégie les indicateurs en tant que signes *indiciels* et *iconiques* pour produire des représentations permettant de maîtriser l'activité en tentant d'approcher, d'explorer et de transformer le phénomène physique. Nos résultats montrent que l'alignement, en prescrivant les indicateurs du contrôle *managérial* au contrôle *physique*, produit des effets paradoxaux pour les managers.

L'apport heuristique de la notion de signe s'est notamment révélé dans notre exploration des ressorts des effets paradoxaux. Nous soutenons ainsi que ces derniers surviennent lorsque le contrôle *managérial* tente simultanément de représenter un état global stabilisé du monde et de le transformer à partir des mêmes représentations. Nos résultats exposent également un phénomène de glissement vers la production d'indicateurs symboliques qui étouffent la production d'autres signes pourtant nécessaires au contrôle.

Alors que les recherches antérieures qui se sont penchées sur l'alignement, appréhendent le contrôle comme une simple mise en œuvre de la stratégie (Arjaliès & Mundy, 2013 ; de Villiers et al., 2016 ; Maas et al., 2016 ; Schaltegger & Wagner, 2006 ; Vitale et al., 2019), nos résultats montrent que **le contrôle dispose de sa propre autonomie**. Cette observation s'appuie sur la mise en avant de la pluralité des manifestations du contrôle. Bien que nous ayons tenté de les distinguer sur le plan analytique, celles-ci se croisent et s'affectent mutuellement sans que les managers puissent totalement maîtriser les effets produits par leurs actions. Loin d'une simple déclinaison de la stratégie, le contrôle apparaît comme une pratique plurielle dont l'équilibre des différents aspects est constamment à réviser. Contrôler exige d'apprécier une situation. Toutefois, cette appréciation n'est pas l'attribution d'une valeur par une mesure objective, mais bien un processus collectif de *valuation* s'appuyant sur une pluralité de médiations sémiotiques.

De plus, en montrant que représenter l'état du monde et le transformer exigent différentes représentations et donc médiations sémiotiques, nos résultats invitent à réfléchir sur la contribution du niveau local, plus proche des phénomènes physiques à transformer, à la production de ces représentations. Le contrôle *physique* met en évidence un rôle actif du contrôle permettant aux individus d'orienter leur action dans des situations dynamiques et désordonnées (Lorino, 2005). Le contrôle n'apparaît plus uniquement comme une transformation du phénomène physique, mais également une transformation du contrôle lui-même par le phénomène physique (le signe est affecté par son objet). Le contrôle devient ouvert à l'environnement (Lowe & Puxty, 1989). Toutefois, nous avons vu comment la quête d'alignement pouvait entraver, de multiples manières, l'exercice de ce contrôle physique et venir fragiliser sa relation d'influence mutuelle avec les phénomènes physiques.

Notre étude d'un cas d'alignement entre REF et SC met ainsi en évidence un certain nombre de tensions qui façonnent les pratiques de reddition de comptes et de contrôle.

- Tension entre la représentation pour rendre compte de l'état du monde et la représentation pour transformer le monde.
- Tension entre la gestion de l'organisation (contrôle managérial) et la gestion de l'activité (contrôle physique).
- Tension entre la subjectivité exigée par le contrôle managérial et le cadre réglementaire et l'utilité nécessaire à la gestion de l'activité.
- Tension entre convergence des buts (diffusion des objectifs) et convergence des représentations (évaluation des performances individuelles) faisant émerger le problème de la contrôlabilité des enjeux extra-financiers.
- Tension entre la stabilité de la mesure nécessaire à la comparabilité (contrôle managérial) et l'évolution perpétuelle de la situation qui tend à rendre obsolète la représentation produite.
- Tension dans la contrôlabilité visée par le contrôle. Les indicateurs extra-financiers tentent simultanément de rendre compte d'un état du monde pour rendre compte de la performance de l'organisation et d'évaluer la performance des managers. Or ces deux niveaux posent un problème de contrôlabilité en appréciant la performance du manager sur des éléments sur lesquels il ne peut pas agir.

Bien que les tensions que nous avons observées émergent dans un contexte d'alignement entre REF et SC, cela ne signifie pas nécessairement qu'elles soient exclusives à ce contexte.

Nous pensons plutôt que l'alignement est un cas extrême qui vient mettre en exergue certaines tensions inhérentes à la pluralité qui existe au sein de l'organisation.

Que ce soit l'étouffement du contrôle *physique* par le contrôle *managérial*, ou bien le phénomène de *capture bureaucratique*, que le développement de ce second contrôle manifeste, les résultats de cette recherche dressent un tableau relativement sombre de la pratique de contrôle extra-financier exercée par les managers au siège de l'organisation et de son efficacité. Ce constat est profondément marqué par ma propre expérience d'aliénation dont j'ai pu faire l'expérience en tant que coordinateur central du REF. Nous proposons maintenant d'ouvrir une seconde analyse sur le rôle et la position du contrôleur extra-financier au siège à partir de ma propre situation d'aliénation.

Chapitre 8 Deuxième temps d'analyse : de l'importance d'un *contrôle physique sensible*

Notre première analyse a consisté à étudier un cas d'alignement devenu fusion entre REF et SC. Cette étude a permis de mettre en évidence la coexistence de deux manifestations du contrôle antagonistes au sein de l'organisation. Dans cette seconde analyse, nous proposons de poursuivre l'étude de ce cas en explorant plus en profondeur la situation de tiraillement que j'ai vécue entre ces deux manifestations du contrôle. Dans le cadre de ma position au siège, je devais incarner professionnellement le contrôle *managérial*, alors que mon enquête de chercheur me conduisait à découvrir ce contrôle *physique* qui m'apparaissait être essentiel pour éviter que la MEF ne soit pas qu'un simple exercice de reporting, mais bien plutôt un outil au service de l'action au niveau opérationnel. J'étais tiraillé entre mon rôle de manager du siège visant à mettre en place ce contrôle *managérial* et ma volonté de citoyen de stimuler le contrôle *physique* des managers locaux. Or, favoriser l'un venait à contraindre l'autre. Nous parlerons désormais de « contrôleur » et non plus de « manager » puisque notre propos porte précisément sur le rôle de contrôleur que doit jouer le manager au siège.

Nous mobilisons les travaux de Rosa (2019) pour appréhender ce tiraillement comme une situation d'*aliénation*, nous conduisant à proposer une autre conception, plus sensible, de la pratique du contrôle. Alors que la première analyse a mis en lumière les écueils du contrôle, cette seconde invite le lecteur, potentiel contrôleur extra-financier, à explorer une tournure de pensée peu visitée pour tenter de s'extirper de cette situation d'aliénation.

Ce chapitre est structuré en trois sections. La section 7.1 est volontairement provocatrice en proposant d'appréhender le rôle du contrôleur extra-financier comme un *bullshit job*. Cette provocation nous conduit à interpréter l'injonction au pilotage comme un moyen de répondre à l'insatisfaction d'un besoin fondamental de toute situation de travail : pouvoir affecter le monde.

Cette interprétation nous amènera à mobiliser, dans la section 7.2, le concept de *résonance* développé par Rosa (2019), pour montrer que l'activité du contrôleur et l'usage de l'indicateur doivent être repensés. Nous soutenons que l'incapacité du contrôleur à affecter le monde est liée à sa situation d'aliénation. Nous pensons que cette situation peut être dépassée en développant des situations de résonance avec les phénomènes sur lesquels le contrôleur exerce un contrôle et les instruments sur lesquels il s'appuie pour le faire.

La section 7.3 expose une interprétation de la première inspiration relatée dans l'épilogue du récit (auto)ethno-dramatique (*cf.* Interaction 22). Nous proposons d'appréhender cette pratique marginale présentée par ce manager comme la manifestation d'un ***contrôle physique sensible*** par lequel le contrôleur a été en mesure de développer des relations plus résonantes par rapport aux autres manifestations du contrôle évoquées précédemment.

Section 8.1 Le contrôle extra-financier central est-il un bullshit job ?

J'appelle « cocheurs de cases » ces employés dont la seule ou principale raison d'être est de permettre à une organisation de prétendre faire quelque chose qu'en réalité elle ne fait pas. [...] Le plus triste, c'est qu'en général les cocheurs de cases sont tout à fait conscients que leur job n'aide en rien à la réalisation du but affiché – pire, il lui nuit, puisqu'il en détourne du temps et des ressources.[...] Betsy savait bien que le temps passé à consigner dans des formulaires la façon dont les résidents souhaitaient être divertis était du temps qu'elle ne passait pas à les divertir (Graeber, 2018, p. 67)

À la lecture d'un récit dans lequel l'activité principale des managers consiste à débattre sur le choix de telles ou telles règles méthodologiques pour compter les déchets plutôt que de discussions sur ce qui est fait pour traiter et agir ce problème, le lecteur pourra légitimement se demander si la pratique de ces managers ne relève-t-elle pas du *bullshit job* de type *cocheur de cases* décrit par David Graeber (2018) au sens où ces discussions n'ont a priori pas d'effet sur les impacts environnementaux générés par l'organisation. Ces systèmes comptables existent-ils pour eux-mêmes ou bien ont-ils un effet sur le monde ?

Nous tentons, dans cette section, d'éclairer cette question en quatre temps. Tout d'abord, nous voyons que l'injonction au « pilotage » peut être interprétée comme un moyen trouvé par les managers et les contrôleurs pour créer du sens autour de ce rôle de « cocheur de case » (8.1.1). Elle permettrait de donner l'impression aux contrôleurs d'avoir une capacité à transformer le monde. En effet, comme le souligne Graeber, cette capacité à affecter le monde est fondamentale au travail (8.1.2). Nous proposons donc de nous appuyer sur ses travaux pour soutenir que le projet d'alignement, en donnant aux managers du siège le moyen de revendiquer un « pilotage », s'inscrit dans ce besoin d'avoir un effet sur le monde ou à minima de pouvoir le revendiquer (8.1.3). Nous concluons avec un commentaire autoethnographique (8.1.4) à partir duquel nous tentons d'apporter une perspective critique sur cette interprétation. À partir de mon expérience en tant que « pilote », je soutiens que cette situation ne m'a pas permis de dépasser le statut de « cocheur de cases », mais bien plutôt de me conduire vers le sentiment d'une situation d'aliénation.

8.1.1 L'injonction au pilotage pour dépasser le rôle inaudible de « cocheur de cases »

En suivant Graeber et sa définition du *bullshit job*, le travail effectué par ces managers RSE et moi-même ne serait qu'un moyen pour l'organisation de « tenir le public dans l'ignorance » (Graeber, 2018, p. 67-68). Dans cette mesure, ce travail ne serait donc pas totalement dénué de sens puisqu'il contribuerait à l'atteinte des buts de légitimité de l'organisation. Ce constat fait écho au premier courant de la littérature que nous avons exploré sur le découplage des organisations utilisant le REF comme simple outil de communication et de maintien de la légitimité.

De ce point de vue, mon activité de contrôleur central du siège avait un sens puisqu'elle consistait à gérer la consolidation des indicateurs afin d'assurer la conformité des filiales lors des audits et par conséquent de l'organisation. L'ensemble de ce système de contrôle est ainsi mis au service du projet stratégique de conformité. Cet objectif stratégique se manifeste par l'importance accordée à la conformité lors des audits conduisant à la production de représentations globales et transposables manifestes dans *l'alignement-fusion* ou bien la « dénaturation » de l'ACV comme évoqué par l'un des experts (cf. Interaction 4).

Or, tout au long de mon expérience chez DELTA, il n'a jamais été question d'une simple démarche de communication sur la RSE ni d'une « simple » conformité réglementaire. J'ai d'ailleurs moi-même pu être repris par ma responsable lorsque mon action s'inscrivait simplement dans une démarche de conformité. Pourquoi le rôle du manager central du siège ne pouvait-il pas être simplement d'assurer la conformité réglementaire ?

Je propose ici l'idée que **ce statut de cocheur de case était inaudible au regard des enjeux existentiels et planétaires soulevés par la crise écologique**. Le *bullshit job* de *cocheur de case* où le manager du siège ne viserait qu'à construire un écran de fumée pour l'organisation, apparaît donc insuffisant pour appréhender la situation des managers RSE déclarant pour nombre d'entre eux avoir choisi ce métier par conviction. L'injonction et la volonté de pilotage témoignent d'une certaine volonté de s'émanciper de ce qui pourrait constituer un *bullshit job* pour tenter d'avoir un effet sur le monde.

8.1.2 Le besoin des managers d'avoir un effet sur le monde

Nous prenons le développement de Graeber sur la souffrance générée par ces *bullshit job* comme un point de départ pour ouvrir notre réflexion. En s'appuyant notamment sur l'anthropologie et la philosophie, Graeber soutient que l'individu vise à avoir un effet sur le monde. Or, c'est précisément cette capacité à affecter le monde qui fait défaut dans le *bullshit job* et qui contribue à la souffrance de la personne qui travaille. Pour l'individu, son travail prend sens lorsqu'il lui permet de transformer le monde. Dans cette perspective, la dérive bureaucratique du contrôle évoquée précédemment apparaît comme un produit de la volonté des managers, éloignés des opérations, à se doter d'un moyen pour avoir un effet sur le monde. Les travaux du courant des études micro-RSE ont montré que les individus engagés dans la RSE disposaient de caractéristiques particulières (Mudrack, 2007; Zhang & Gowan, 2012) et notamment la volonté de développement et d'accomplissement. Ainsi, la souffrance des travailleurs engagés dans des *bullshit job* serait exacerbée chez les managers et contrôleurs extra-financiers par l'écart avec leur aspiration.

8.1.3 Le contrôleur du siège devient « pilote » : l'alignement permet aux managers du siège de revendiquer la capacité à avoir un effet sur le monde

Cette volonté d'agir sur le monde se manifeste notamment lorsque les managers évoquent leur désespoir quand ils constatent que la MEF est empêtrée dans une simple reddition de comptes. Dans ce contexte, où la conformité ne peut être l'objectif stratégique de la direction centrale RSE, mon rôle en tant que coordinateur central ne se limite pas à assurer la conformité, mais aussi à faire en sorte que le système mis en place habilite l'exercice d'un contrôle managérial permettant aux managers de la direction centrale au siège de revendiquer un « pilotage » et ainsi rassurer face à l'ampleur de l'événement Anthropocène. Rassurer les parties prenantes sur la capacité de l'organisation à gérer ces enjeux, atteindre les objectifs fixés et surtout rassurer les managers au sein des directions centrales sur leur capacité à maintenir une maîtrise sur le monde et à avoir un effet sur lui. *L'alignement-fusion* permet simultanément de répondre à l'objectif stratégique de conformité tout en dotant les managers en central de ressources pour exercer un contrôle managérial des enjeux extra-financiers. Les indicateurs consolidés sont appréhendés comme des « *objets symboliques* » (Norman, 1991) par lesquels il devient possible de représenter l'état du monde et d'agir sur lui par l'assignation d'objectifs et l'indexation des rémunérations.

Cette approche du manager pilote est un levier pour donner une autre finalité au travail de manager au siège, passant du simple « cocheur de case » au pilote central d'un paquebot DELTA dont il faut modifier le cap vers celui de la durabilité. Dans le pilotage de ce paquebot, si difficile à manœuvrer, les managers ont recours à des moyens de mesure et d'alerte pour assurer le maintien de la trajectoire malgré les éventuels obstacles. La mise en place d'un pilotage au siège, synonyme d'une meilleure gestion, constituait un prérequis à l'amélioration de la performance environnementale, conduisant *de facto* à une réduction des impacts environnementaux. Comment espérer conduire ce paquebot au bon port de la durabilité si le commandement ne dispose pas d'une bonne visibilité ? On note alors un glissement du *pilotage* du siège comme une ressource dans l'action vers un prérequis à l'action et à l'amélioration des pratiques. Le manager au siège, éloigné des activités, **dispose désormais de moyens pour revendiquer un impact sur le monde**, il peut désormais faire de la « vraie RSE », c'est-à-dire une RSE qui dépasse la simple conformité réglementaire pour venir transformer l'organisation et le monde.

8.1.4 Commentaire autoethnographique d'un contrôleur au siège devenu « pilote » mais se sentant finalement pris dans une situation d'aliénation

J'ai moi-même fait cette expérience en essayant d'utiliser les indicateurs du REF comme un moyen de représenter et d'agir sur les impacts environnementaux tels que la production des déchets. Je pensais qu'en précisant les mesures ou bien en augmentant leur régularité, je parviendrais à orienter les comportements et ainsi avoir un effet sur cette matérialité du monde. Je me trouvais si loin des projets que je voyais les indicateurs comme un instrument par lequel je pouvais avoir un impact. Lors de mes échanges avec mes interlocuteurs locaux, j'étais très souvent frustré, car ces derniers ne parvenaient pas à m'expliquer les causes des variations des indicateurs. Je supposais donc que les mesures n'étaient pas suffisamment fréquentes ou précises pour identifier des relations de cause à effet, il y avait trop de « bruits » dans notre mesure. Je tentais ici d'établir une relation avec le phénomène de la production de déchets en le capturant pour espérer ensuite le transformer.

Puis, j'ai peu à peu réalisé que je ne parvenais pas à capturer ce phénomène qui s'avérait toujours plus insaisissable et complexe. Je prenais conscience de mon incapacité à affecter ou être affecté par les enjeux environnementaux sur lesquels je souhaitais pourtant agir. Je n'avais pas idée de ce que représentaient les chiffres que l'on me transmettait. Je me sentais piégé, à la fois trop éloigné du terrain pour tisser des liens entre les représentations produites par les indicateurs et les phénomènes physiques et en même trop près des opérationnels pour rester dans l'illusion que les chiffres dont je disposais me permettaient d'accéder aux phénomènes. Je ne pouvais faire fi de leurs appels incessants à ne pas produire des représentations trop symboliques.

Face à ce discours du manager du siège devenu pilote, cet échec me faisait douter de ma propre capacité à avoir un impact sur le monde. Cette incapacité à modéliser les phénomènes extra-financiers rendait mon intervention très difficile et fragile puisque je n'étais pas en mesure de prévoir, prescrire, ni comparer une performance. Mon éloignement du terrain, des fonctions d'ingénierie et de conception, ne me permettait pas d'avoir un quelconque effet sur les projets ni sur leurs impacts environnementaux. En m'assurant de l'homogénéité des indicateurs pour qu'ils puissent être consolidés et ensuite utilisés par la direction ou les parties

prenantes externes, mon action avait bien une finalité, mais cette finalité était bien différente de celle que j'envisageais en intégrant la direction RSE d'une multinationale.

La difficulté que je rencontrais pour capturer et transformer les impacts environnementaux témoigne de mon incapacité en tant que manager au siège à entrer en relation avec le phénomène physique. Je propose d'explorer cette difficulté en questionnant la capacité du manager du siège à tisser des relations de *résonance* (Rosa, 2019) avec les managers locaux, le phénomène physique et l'instrument médiateur qu'est l'indicateur.

Section 8.2 Le concept de résonance pour repenser l'activité de représentation médiatisée par l'indicateur

« A toi je parlerai en euros tu vois. Pour les gens de l'extra-financier, pour toi, il te faut du chiffre quoi ! Je ne vais pas te dire on va sauver des hirondelles ! » (Thibault, responsable Qualité-Environnement [QE] au sein de l'organisation DELTA s'adresse à moi)

Au cours d'une interaction, je réalise que Thibault me perçoit comme un banal gestionnaire, obnubilé par les chiffres. Cette remarque me touche, car elle me renvoie une représentation de moi-même que je n'apprécie pas et que je tente justement de fuir : un comptable centré sur les chiffres. J'ai rejoint l'entreprise avec la volonté de transformer l'organisation de l'intérieur. Je voulais dépasser la position du critique externe que j'ai trop longtemps occupée. Il était temps pour moi d'agir à une plus grande échelle dans cette crise écologique, temps de me rapprocher des pratiques d'une multinationale en partie responsable de cette crise et voir en face les impacts environnementaux de ces projets. Or, mon expérience s'avère bien différente. Je me retrouve au siège, très loin des projets et de leurs impacts, ne disposant que des indicateurs du reporting extra-financiers pour tenter d'entrer en relation avec ce phénomène que je veux endiguer.

Au-delà d'une incapacité à transformer la matérialité, ma position de manager au siège ne me m'autorise pas à être affecté par cette matérialité. Loin du terrain, je ne peux pas en faire l'expérience, je ne vois pas les déchets produits sur un projet, les impacts sur la faune ou la flore ni ne rencontre les opérationnels en prise avec cette matière. Le principe de subsidiarité et les reproches d'ingérence qui sont formulés par les filiales à mon égard en tant que représentant du siège ne me permettent pas non plus de faire l'expérience de cette matérialité ni d'entrer en relation avec elle. Les managers intermédiaires avec qui j'entre en interaction deviennent des « pistons » qui absorbent l'influence de la matière, filtrant les réactions et critiques des opérationnels, mais également en effectuant le suivi de proximité de cette matérialité avec les projets. Conscient de cet éloignement, je tente de me rapprocher de cette expérience par des visites de chantier pendant lesquelles je rencontre des opérationnels et vois des projets, mais ces expériences restent ponctuelles et organisées.

Dans cette section, je propose donc d'appréhender ma situation comme une aliénation au sens de Rosa (2019). Avec ses travaux, Rosa vient compléter Graeber par la mise en évidence d'une deuxième face au problème. Au-delà d'une difficulté à affecter le monde, il est également plus difficile pour moi d'être affecté par le monde. Je ne dispose que d'éléments médiateurs abstraits et normalisés comme les indicateurs du reporting ou bien les témoignages des managers opérationnels plus proches du terrain pour tenter d'entrer en relation avec cette matière.

Nous procédons en quatre temps pour montrer les apports de cette notion de résonance. Premièrement (8.2.1.1), nous exposons les limites de l'approche cognitive, venant réduire l'indicateur à un simple véhicule d'informations. Puis, nous repositionnons cette réflexion sur la nécessité de faire évoluer le rôle de l'indicateur dans un contexte où la relation de travail est de plus en plus exosomatisée (8.2.1.2). Ceci nous amène à justifier la nécessité de repenser le rôle de l'indicateur pouvant aujourd'hui conduire le contrôleur à une situation d'aliénation (8.2.1.3). Enfin, nous soutenons que repenser la relation entre le contrôleur, la matière et le phénomène peut contribuer à sortir de cette situation d'aliénation (8.2.1.4). Cette section 8.2 justifie et montre l'intérêt d'explorer une troisième manifestation du contrôle (Section 8.3) pour conclure ce chapitre.

8.2.1 L'approche cognitive et la théorie de l'information empêchent de penser la résonance et l'indicateur comme instrument médiateur

Ce questionnement du rapport du manager à la matérialité impliquée dans l'activité nous reconduit vers l'approche cognitive du contrôle développée par Herbert Simon (Lorino, 2019). En réduisant le contrôle au niveau du processus cognitif de l'individu agissant, il deviendrait possible pour le manager de mettre sous contrôle la matérialité qui ne se laisse pas capturer. Toutefois, cette capture étouffe toute relation de résonance puisqu'elle empêche de saisir les relations entre les individus, entre les individus et leur environnement ou bien entre les individus et l'instrument médiateur. L'indicateur est appréhendé à partir de la théorie de l'information et du « modèle du code » qui en découle (Girin, 2016, p. 109), un émetteur code un contenu véhiculé par divers moyens physiques vers un récepteur qui décode le contenu du message reçu. Dans cette perspective, **l'indicateur constitue le simple véhicule d'un message codé puis décodé, intermédiaire entre l'émetteur et le récepteur.** Bien que ce modèle s'intéresse à l'influence des éventuels bruits pouvant affecter le code et ainsi dégrader la transmission du message, ni le rôle de l'indicateur ni la relation entre les éléments de la relation ne sont pensés. L'indicateur est réduit à un simple véhicule, et la relation à une simple transaction objective. L'indicateur comme objet symbolique (Norman, 1991) permettrait au manager de terrain et au manager du siège de faire converger les représentations du monde et les actions sur le monde. Or, le recours à des instruments techniques pour effectuer l'activité de médiation n'est pas sans effet.

8.2.2 La nécessité de repenser le rôle de l'indicateur dans une relation de travail de plus en plus exosomatisée

Avec le développement des techniques, la relation de travail et les instruments deviennent de plus en plus sophistiqués et exosomatiques (Collectif International, 2020). Ce qui est considéré comme le véhicule du message prend de plus en plus de place tout en éloignant parfois les parties en relation. La lecture mécanique et objective de la théorie de l'information, souvent mobilisée de manière sous-jacente dans l'approche représentationnaliste, néglige les implications charriées par cette théorie. L'élément médiateur qu'est l'indicateur, plus que le simple véhicule suggéré dans la théorie de l'information, est partie prenante de la relation, **affectant la relation tout en étant également affectée par elle.** Le boulanger va utiliser un pétrin industriel plutôt que ses mains pour réduire la pénibilité du travail, mais aussi et surtout, pour améliorer sa productivité. Le boulanger, la pâte et leur relation en seront affectés. Pour Rosa, cela témoigne d'un rapport instrumental au travail, où la transformation matérielle n'est qu'un moyen de produire de la valeur économique. Le rapport au travail perd son sens lorsque le lien entre l'individu et la matière est rompu. On passe alors de la résonance à l'aliénation.

8.2.3 En pensant l'indicateur comme simple instrument neutre, le manager entre dans un contrôle aliénant

Ma pratique de contrôleur au siège en charge de consolider des indicateurs et d'assurer la conformité est-elle si différente de la pratique de ce boulanger industriel ? Permettez-moi de mettre de côté la question de la production de valeur économique de cette activité que je ne peux traiter ici pour privilégier ce lien avec la matière sur lequel Rosa veut attirer notre attention. Par l'utilisation du pétrin industriel, le boulanger ne ressent plus la résistance de la pâte. Par analogie, le manager au siège ne ressent plus la résistance du phénomène qu'il tente de représenter lorsqu'il ne dispose plus que des indicateurs normalisés. Dans le cas du contrôle extra-financier, l'indicateur tend à enfermer le manager du siège dans un rapport instrumental à son travail puisqu'il n'entretient pas de lien avec la matière qu'il vise à transformer. Alors que des instruments médiateurs du contrôle de gestion pouvaient permettre une gestion à distance des enjeux financiers par les managers, car ces derniers disposaient d'une expérience de terrain (Pezet, 2007), nos résultats montrent que les changements qualitatifs et quantitatifs introduits par les phénomènes extra-financiers (Antheaume, 2012; Moquet, 2010) rendent la modélisation difficile. Ainsi les enjeux écologiques planétaires et la professionnalisation du métier de contrôleur de gestion extra-financier invitent à repenser l'éloignement du manager et ses relations avec la matérialité.

8.2.4 Repenser la relation entre contrôleur, matière et instrument médiateur avec le concept de résonance développé par Rosa

Rosa nous invite à penser la relation de travail sous un angle nouveau, en dépassant la frontière entre sujet et objet, celui qui transforme et ce qui est transformé. Il ne s'agit plus de produire des représentations sur un phénomène pour pouvoir le transformer de manière unilatérale, mais plutôt de développer une relation de transformation réciproque entre les trois termes impliqués dans la relation. Le manager, la matière qu'il souhaite transformer et l'instrument médiateur qui les met en relation. L'accomplissement du travail n'est ni dans l'individu ni dans la matière que ce dernier transforme, ni dans l'instrument permettant cette transformation, mais plutôt dans la relation qui les lie et leur transformation réciproque. La matérialité impliquée dans le travail introduit de l'émergence et des événements imprévus qui affectent l'individu dans l'exécution de son travail.

Dans ce cadre, **la convergence des représentations**, qui est au cœur des approches traditionnelles du contrôle de gestion, apparaît davantage comme une **convergence imposée vers des représentations normées, élaborées par des experts et conduisant à des relations à tendance aliénante** plutôt qu'une convergence émergente émanant de l'interaction entre les différentes sensibilités pouvant mener à des relations à tendance résonantes.

La question qui se pose désormais à nous est celle de la possibilité d'un autre usage de l'instrument médiateur qu'est l'indicateur. Nous avons pu voir que le contrôle physique se présentait comme un contrôle plus ouvert sur l'environnement puisqu'il était lui-même transformé par le phénomène physique. Toutefois, nous n'avons pas pu voir comment le contrôleur pouvait être lui-même affecté par ce phénomène physique et agir en parallèle sur lui. Je propose d'explorer (Section 8.3), dans la prochaine section, ce que pourrait être un certain usage de l'indicateur, stimulant le développement de relations plus résonantes entre le contrôleur, le phénomène physique qu'il souhaite transformer et l'instrument médiateur qui les relie.

Section 8.3 Vers un contrôle sensible ou comment réintégrer la matérialité dans le contrôle

Les deux premières sections de ce chapitre (8.1 et 8.2) nous ont permis de construire le problème du contrôleur extra-financier au siège qui, éloigné des phénomènes physiques sur lesquels il doit exercer un contrôle, se retrouve en situation d'aliénation. Dans cette section, nous nous appuyons la première inspiration de l'épilogue du récit (*cf.* Interaction 22) pour explorer une autre manifestation du contrôle à l'œuvre au sein de DELTA. Nous proposons d'interpréter celle-ci comme la manifestation d'un *contrôle sensible* pouvant contribuer à réintégrer une matérialité dans le contrôle et s'extraire du dualisme objectif-sujetif qui est sous-jacent à la vision classique du contrôle.

Après un bref retour sur ce dualisme (8.3.1), nous montrons en quoi la pratique de Thibault peut constituer un point de départ pour le dépasser (8.3.2). Enfin, nous suggérons une interprétation de cette pratique comme une certaine manifestation du contrôle à partir des notions de *résonance* et d'*habitude* (8.3.3).

8.3.1 L'introduction, par Anthony, d'un dualisme entre contrôle objectif et sujetif

En revenant aux travaux fondateurs d'Anthony, nous avons vu que ce dernier proposait une approche ambiguë du contrôle. Alors que le contrôle managérial apparaît comme un contrôle ouvert, laissant place à l'émergent et à la subjectivité du manager¹⁰⁰, le contrôle opérationnel est quant à lui appréhendé comme un contrôle mécanique ne laissant pas de place aux influences de l'environnement ni à la subjectivité du manager. Selon Anthony (1965, p.81) :

In operational control, the specific action that should be taken follows more or less automatically from the decision rules that management has already decided on. [...] In operational control, the inputs feed into a formal mathematical or logical structure or model (which may or may not be contained in a computer.

Notons que le contrôle managérial s'exerce sur les individus tandis que le contrôle opérationnel s'exerce sur la matière, les « systèmes physiques » (Lowe & Puxty, 1989). Au-delà d'une hiérarchisation plus ou moins explicite entre ces deux contrôles que cette distinction opère, celle-ci témoigne d'une certaine façon d'appréhender la relation entre le manager et la matérialité qu'il souhaite transformer. Dans le contrôle opérationnel, il s'agit de transformer la matière pour qu'elle se conforme au plan, à la norme préétablie, sans investir sa subjectivité dans l'exercice du contrôle. Il s'agit d'imposer un plan à l'environnement et de produire une transformation unilatérale et non d'interagir avec ce dernier et se laisser transformer.

If the system says "Order 100 units of Item X," the purchasing man is usually safe in carrying out this instruction even if he does not understand the formula that produced it. Of course, if he did understand it, he would be in a better position to detect the mistakes that occur even in the best system, but his understanding is not essential. (Anthony, 1965, p.81)

¹⁰⁰ Cette compréhension du contrôle comme activité exigeant une ouverture à l'émergent et l'environnement est particulièrement visible lorsqu'Anthony développe la dérive de la « conformance fallacy » (Anthony, 1965, p.29).

À l'inverse, le contrôle de gestion ne peut s'exercer de manière pertinente et efficace sans que le manager mobilise sa subjectivité (Anthony, 1965, p.81).

Anthony déplorait la confusion entre ces deux contrôles (1965, p. 87) conduisant, sous l'impulsion du développement des technologies et de l'automatisation, à l'élargissement de ce contrôle opérationnel à l'ensemble du système de contrôle. Anthony distingue un premier contrôle actif mobilisant la subjectivité et un second contrôle passif et objectif et s'inquiète de la réduction du second au premier. On constate une lecture classique de l'expérience ancrée dans certains dualismes opposant la passivité de l'opérationnel dans la mise en application des fins à l'activité du manager fixant et pilotant la définition et l'atteinte de ces fins¹⁰¹. Anthony met ici en garde contre le risque de voir le contrôle de gestion réduit à une simple technique de contrôle de la bonne mise en application des fins définies par la stratégie.

Le phénomène à l'œuvre chez DELTA où la direction sollicite la création d'indicateurs « auto-portants » vient réduire le contrôleur extra-financier à un simple technicien passif. Puis, l'exposition du contrôle organisationnel aux parties prenantes externes et à l'audit conduit à soumettre le travail du contrôleur extra-financier à une exigence d'objectivité et d'auditabilité l'empêchant de mobiliser sa subjectivité. La poursuite de l'objectivité de la mesure et du contrôle amène certains managers opérationnels comme Thibault à modifier leurs pratiques et nous invite à explorer des modes de contrôle subjectifs qui émergent au sein de l'organisation.

8.3.2 Dépasser ce dualisme en créant un espace de résonance entre le contrôleur opérationnel, le conducteur de travaux et le phénomène physique

En développant d'autres formes de représentation comme une photographie, le contrôleur opérationnel tente de construire une relation de résonance entre les conducteurs de travaux, le phénomène physique qu'il souhaite transformer et lui-même. Pour cela, le contrôleur s'est appuyé sur sa propre expérience antérieure de conducteur de travaux, favorisant une certaine empathie, pour ouvrir un axe de résonance par lequel il peut affecter et être affecté par le conducteur de travaux. Puis, le contrôleur a construit un instrument médiateur à potentiel de résonance avec le conducteur de travaux, le phénomène physique et lui-même qui permettront aux différentes parties de s'affecter réciproquement. L'instrument médiateur ici utilisé pour exprimer sa voix et tenter d'affecter la voix des autres est une photographie. Dans cette situation, l'instrument de médiation a concouru à déjouer la fermeture de l'autre à une voix étrangère. En effet, alors que les conducteurs de travaux restaient la plupart du temps indifférents aux discours de Thibault et aux impacts de la production de déchets représentée par des chiffres et des tableaux, l'utilisation d'une photographie a suscité des réactions. Au-delà de stimuler l'ouverture des conducteurs de travaux, l'instrument médiateur a aussi permis de transformer la voix des conducteurs de travaux qui ont ensuite adopté un comportement nouveau par rapport aux expériences passées et ainsi agi sur la matière (réactions lors du repas plutôt que l'indifférence habituelle et actions de réduction sur le chantier). **Cette transformation mutuelle des parties en relation semble conduire à un**

¹⁰¹ Ce dualisme fait écho au dualisme métaphysique entre passivité de la sensation et activité de la pensée contre lequel a lutté Dewey (Stiegler, 2019, p. 102).

développement du sentiment de responsabilité (*accountability*) à l'égard de la matière. Le contrôleur, les conducteurs de travaux et l'instrument médiateur sont transformés par le phénomène physique qui les invite à le transformer en retour.

8.3.3 Une autre manifestation du contrôle : le contrôle relationnel sensible

Alors que les débats techniques entre les contrôleurs au siège témoignent d'un certain détachement de ces derniers à l'égard des sujets qu'ils traitent, la situation de contrôle que nous venons de discuter nous invite vers une autre manifestation de la pratique du contrôle, celle d'un contrôle relationnel sensible où les différentes parties impliquées transforment et sont transformées.

8.3.3.1 Un contrôle qui transforme les parties impliquées dans l'espace de résonance

Dans cette pratique sensible d'un contrôle relié à la matérialité, **le contrôleur n'adopte pas une position de spectateur**. Au contraire, il part de sa propre subjectivité pour tenter de sentir comme l'autre, se mettre à la place de l'autre afin de lui transmettre ses préoccupations et essayer de le transformer. Dès lors, le contrôle n'est plus l'influence d'une partie (A) vers une partie (B) via un instrument objectif (C) sur la matière (D) ou encore la remontée de (B) vers (A) d'information objectivée via (C) d'une matière (D) dont (B) a pu faire l'expérience comme dans l'approche de la théorie du code, mais bien plutôt une relation de transformation mutuelle où (A), (B), (C) et (D) transforment et sont transformés.

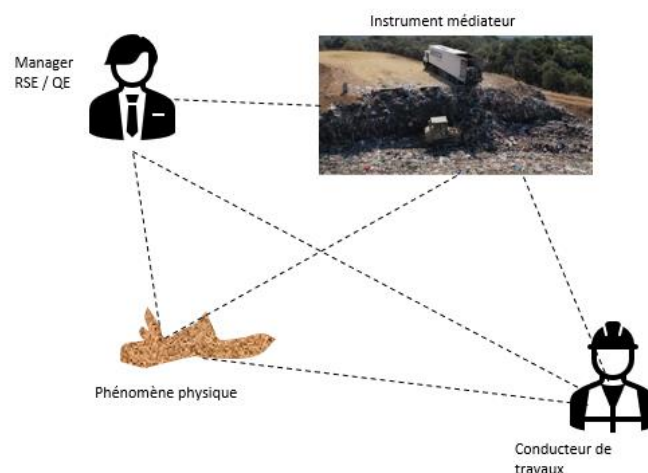


FIGURE 20 SCHÉMATISATION D'UNE SITUATION DE CONTRÔLE INTÉGRANT LA MATIÈRE

8.3.3.2 Le contrôle vient modifier la médiation sémiotique

Dans ce cadre, la situation de contrôle modifie la *sémiose* du conducteur de travaux. Le recours à une photographie choquante plutôt qu'un tableau comptable est un signe en lui-même (Lorino, 2020, p. 87) qui indique au conducteur de travaux qu'une autre action est attendue de sa part. En utilisant à un instrument médiateur différent, le contrôleur interpelle le conducteur de travaux sur le fait que sa présentation n'est pas une fin-en-soi mais bien un signe qui invite à d'autres actes. L'enjeu n'est plus d'alimenter des tableaux et/ou de faire évoluer les chiffres du reporting, mais bien de transformer la matière représentée par cette photographie. Par cette action, le contrôleur fait évoluer l'*habitude* (Lorino, 2020, p.90-91) du contrôle qui était en place au sein de l'organisation. **Plutôt que de raccrocher la situation**

singulière de production de déchets par le projet aux catégories sociales établies par les experts (déchet valorisé/non valorisé), le recours à la photographie vient raccrocher cette production de déchets à une autre catégorie sociale qui bouleverse les catégorisations communément établies dans l'organisation. La production de déchets était rattachée à des catégories liées à des enjeux financiers. En parallèle, la décharge à ciel ouvert était jusqu'ici rattachée à des situations dans des pays étrangers moins industrialisés et indépendantes de leurs actions sur leur propre chantier. Il y a ici un bouleversement de l'habitude et donc du jugement porté sur la situation, les actions passées et futures.

La mobilisation d'une habitude spécifique relie la situation singulière à toute une classe de situations, de sorte que l'engagement d'une habitude, même s'il est peu réfléchi, implique déjà un jugement contingent sur la situation qui aura une influence significative sur son devenir. Il y aurait d'autres jugements possibles, pointant sur d'autres habitudes et d'autres façons de catégoriser la situation (Lorino, 2020, p.93).

Dans cette situation de contrôle, le contrôleur s'émancipe de la tension paradoxante de l'objet symbolique (Norman, 1991) étudiée précédemment en distinguant l'instrument médiateur utilisé pour stimuler l'action et transformer la situation (photographie) de celui utilisé pour apprécier l'état de la situation (indicateur quantitatif). Au regard de la complexité des enjeux extra-financiers, du niveau d'incertitude et de variabilité du processus de transformation de l'input (action) à l'output (résultat), **il n'existe pas de couple stimulus-réponse adéquat pour faire face à ces situations complexes et incertaines.**

8.3.3.3 Une modification de la médiation sémiotique qui transforme l'habitude

En faisant évoluer les jugements portés sur les situations, le contrôleur invite les individus en situation à explorer d'autres façons d'agir, pouvant conduire à d'autres conséquences futures. À travers cette transformation de l'*habitude*, on remarque que le contrôle *physique* ne peut être simplement la correction de l'écart par rapport à une norme, mais bien un changement dans la façon d'appréhender cet écart. Dans le cadre du contrôle *managérial*, le contrôleur a pour rôle de mettre en évidence, pour le conducteur de travaux, l'écart constaté entre sa performance et le niveau de performance attendu. Le contrôleur se voit ainsi chargé de construire et de rendre visible cet écart qui constituerait le moyen de stimuler un processus de stimulus-réponse prescrivant le comportement à adopter pour atteindre l'objectif. À l'inverse, dans le cadre du contrôle *physique sensible*, le contrôleur a pour rôle de reconstruire des instruments médiateurs permettant d'envisager les conséquences futures des actions prises, de faire évoluer les dispositions à agir et les jugements portés sur les situations. Comme le soulignait Dewey (1922/2002, p. 121), les conséquences futures de l'action ne peuvent être dissociées de l'action :

Lorsqu'un homme va agir, il a besoin de savoir ce qu'il va faire – quelle est la qualité de son acte en termes de conséquences futures

Ici, le contrôleur vient faire évoluer les conséquences futures à considérer qui sont non plus seulement financières, mais aussi physiques et écologiques.

8.3.3.4 Habitude de résonance versus habitude bureaucratique

Dans le cas de DELTA, la multiplication des indicateurs et des divers reporting pour les strates hiérarchiques supérieures a **conduit à instituer une *habitude bureaucratique de la mesure et du contrôle*** où la mesure est une représentation destinée à être consolidée pour permettre aux directions centrales de formuler un jugement à partir de l'écart par rapport aux objectifs. À l'inverse, dans une *habitude de résonance* de la mesure et du contrôle, la représentation

devient un moyen d'affecter et d'être affecté par le phénomène physique. Les indicateurs deviennent des instruments de médiation avec ce dernier, contribuant à faire sentir à l'individu comment il transforme ou peut transformer le monde par son action. Dans le cas des déchets, le contrôleur fait ici surgir l'interprétant de la crise écologique pour inviter le conducteur de travaux à tisser une nouvelle relation entre lui et le monde. Produites par cette relation transformatrice, les nouvelles dispositions à agir devront ensuite être expérimentées et discutées.

Cette perspective revisite la pratique du contrôle. Le contrôleur s'éloigne d'une posture naturaliste dans laquelle il observe, décrit et dit le monde pour entrer dans un rapport de résonance avec le monde où celui-ci se laisse affecter tout en essayant de l'affecter en retour. Avec cet exemple de la photographie, on remarque que cet instrument médiateur, bien qu'il parvienne à susciter des réactions, ne permet pas la catégorisation, ni la classification ou encore l'agrégation comme le ferait le recours à un instrument comptable classique. À cet égard, **la photographie apparaît comme un instrument médiateur qui dégrade la capacité du contrôleur à rendre compte de ses propres actions alors que cet instrument lui a justement permis de développer des relations plus résonantes et de transformer le phénomène sur lequel il exerce un contrôle.** On voit ici la tension entre le besoin de produire une représentation sur l'état du monde et une représentation stimulant une transformation du monde. C'est pourquoi nous soulignons la nécessité d'articuler ce type de représentation avec le contrôle managérial.

Le contrôle *physique sensible* habilite les contrôleurs proches du terrain à explorer et transformer l'activité. Il constitue à cet égard une habitude qui est à combiner avec l'habitude du contrôle *managérial* permettant aux contrôleurs du siège de produire des représentations globales de la performance de l'organisation. L'habitude du contrôle *physique sensible* montre que c'est le contrôleur opérationnel qui est en prise avec le phénomène physique, son émergence et sa variabilité exigeant de sa part un travail d'exploration et de traduction pour rendre cette contingence et complexité intelligible. Dans le même temps, l'habitude du contrôle *managérial* montre que c'est le contrôleur du siège qui est en prise avec la pluralité des contextes et des pratiques au sein de l'organisation, mais également la pluralité des demandes formulées à l'égard de l'organisation, exigeant de sa part un travail de synthèse et de consolidation pour rendre cette pluralité intelligible. Le rôle des contrôleurs locaux et contrôleurs du siège **n'est donc plus d'assurer une convergence des représentations dans une approche cognitiviste, mais plutôt de faire le lien et combiner ces différentes habitudes** qui peuvent apparaître antagonistes, mais qui s'avèrent être aussi complémentaires (Lorino, 2020, p.103).

Conclusion du chapitre 8 : proposition d'une transformation du rôle du contrôleur extra-financier comme coordinateur d'habitudes

À partir d'un récit (auto)ethnographique de terrain, j'ai tenté de transmettre aux lecteurs une expérience de « pilotage » extra-financier d'un contrôleur au siège d'une multinationale tiraillé entre deux manifestations du contrôle. Éloigné des phénomènes physiques, je ne pouvais entrer en relation avec les problèmes environnementaux sur lesquels je souhaitais agir. Je me trouvais dans l'incapacité d'affecter ces phénomènes physiques tant ils me semblaient lointains et insaisissables tout en ne parvenant pas non plus à être affecté par eux puisque je ne pouvais faire l'expérience de ces impacts. Les immenses quantités de déchets produites ou les risques d'atteintes à l'environnement sur les projets restaient insaisissables. Mon expérience d'aliénation offre une perspective qui met en avant les enjeux du contrôle à distance pour les contrôleurs du siège. Elle montre comment ce contrôle à distance est un besoin pour ces managers qui souhaite maintenir (ou pouvoir au moins le prétendre) une certaine maîtrise sur une organisation décentralisée (Berland et al., 2008).

Dans cette seconde analyse, je me suis appuyé sur ma propre expérience où la centralisation du contrôle était concomitante à la décentralisation de l'activité (Quattrone & Hopper, 2005). En proposant d'appréhender de façon volontairement provocante ce contrôle exercé par la direction centrale de *bullshit job*, j'ai souhaité questionner les implications d'un contrôle n'entretenant pas de lien physique avec le phénomène qu'il se propose de maîtriser tout en explorant ce que pourrait être un contrôle en interaction avec le phénomène physique qu'il tente de transformer. En m'appuyant sur ma situation d'aliénation éloignée des phénomènes physiques pour étudier la démarche d'un contrôleur proche du terrain et de ces phénomènes, j'ai pu mettre en perspective les particularités d'un **contrôle physique sensible** contribuant à la transformation des phénomènes physiques. Nous avons vu que cette transformation passait par une transformation réciproque du contrôleur, de l'instrument médiateur et du phénomène physique. Cette relation de résonance montre le caractère situé du contrôle *physique* ouvert sur l'environnement qui ne peut être exercé à distance par un contrôleur du siège.

Les implications de cette proposition sont fortes puisqu'il conduit à soutenir l'impossibilité pour le contrôleur du siège de transformer le phénomène physique, invitant ainsi à redéfinir le rôle de ce dernier comme celui d'un coordinateur d'habitudes, chargé de réguler la tension et l'enchevêtrement inévitables entre la nécessité de produire des représentations sur l'état du monde d'une part (i) et de représentations pour stimuler des actions de transformation de ce monde d'autre part (ii).

(i) La première dimension de son rôle consiste à élaborer des conventions sociales sur lesquelles pourront se raccrocher les expériences sociales locales (c'est l'exemple du label 1PLACE lorsque les critères d'évaluation restent suffisamment lâches). Ces signes symboliques permettront l'exercice du contrôle *managérial* et donc la conduite des objectifs stratégiques.

(ii) La seconde dimension de son rôle consiste à inviter les contrôleurs à modifier l'habitude produite par le contrôle *managérial*, c'est-à-dire inviter à produire des représentations qui visent, non plus à représenter l'état du monde, mais à stimuler des actions pour transformer cet état du monde.

Selon nous, c'est en tant que **coordinateur de ces deux injonctions contradictoires** que le contrôleur central peut envisager sortir de sa situation d'aliénation, dans la mesure où ses interactions avec les contrôleurs locaux se transformeront. D'une consolidation d'expériences locales à partir d'une convention définie préalablement, ses interactions deviendront construction d'une convention à partir d'expériences locales. Alors que notre premier temps d'analyse a mis en évidence un schéma dans lequel la représentation sur l'état du monde était préalable à la représentation pour transformer le monde, la seconde analyse met en évidence un schéma dissocié où cette deuxième représentation n'est pas assujettie aux exigences auxquelles est soumise la première.

Finalement, nous invitons à repenser le rôle du contrôleur en lui proposant de s'éloigner d'une posture naturaliste à partir de laquelle il se met à distance du monde pour le découper en morceaux afin de l'évaluer et de l'agréger à sa convenance. Bien que cette posture se soit avérée efficace pour produire une représentation stable de l'état du monde, nous voyons aujourd'hui, avec les enjeux écologiques qu'elle tente de capturer, ses limites. Éloigné des phénomènes, le contrôleur central ne peut entrer en relation avec ces derniers, mais peut favoriser des modes de contrôle invitant les contrôleurs locaux à élargir leur rôle en essayant d'entrer en relation avec les phénomènes physiques sur lesquels il tente d'exercer un contrôle.

Partie 5 Discussion des implications de nos deux temps d'analyse

Introduction de la partie 5

Nous proposons de discuter les implications de nos deux temps d'analyse au regard des enjeux que nous avons soulevés pour introduire notre recherche. Cette dernière s'inscrit dans le contexte de l'événement Anthropocène caractérisé par une activité humaine conduisant le système Terre vers une période géologique inédite dont nous ne pouvons totalement prévoir ni les effets ni son évolution (limites de la modélisation). Dans un monde qui s'annonce particulièrement instable et imprévisible (si ce n'est déjà le cas), survivre en tant qu'humanité dans l'Anthropocène exigera simultanément de caractériser et faire sens de la situation dans laquelle nous nous trouvons tout en nous dotant de moyens d'action pour transformer cet état du monde. Nous retrouvons cet enjeu à l'échelle de l'entreprise qui se doit simultanément de produire des représentations constituant un état des lieux de sa situation, de ses impacts et de l'efficacité de ses actions (rendre compte) tout en produisant des représentations ressources de l'action pour transformer cette situation (contrôle). Nous avons vu qu'un courant de la littérature suggérait de tenir ensemble ces préoccupations par une démarche d'alignement entre le REF et le SC de l'organisation. Au regard de ce problème initial et des enjeux émergents de la littérature, nous avons formulé la problématique suivante pour guider le développement de cette thèse :

Quelles tensions émergent de l'alignement entre le REF et le SC, et que nous disent-elles sur la pratique du contrôle de gestion ?

Puis, pour construire ces tensions, les rendre signifiantes et les étudier en se détachant des limites de l'approche représentationnaliste et computationnelle omniprésente dans la plupart des travaux, nous avons choisi de nous appuyer sur une approche pragmatiste et sémiotique. Cette démarche nous a amené à formuler la question de recherche suivante :

Comment l'indicateur extra-financier, appréhendé comme un instrument de médiation sémiotique, conduit-il à enrichir notre conception du contrôle extra-financier et le rôle du contrôleur ?

Nos résultats ont permis de répondre à cette question de recherche et d'éclairer cette problématique en deux temps. **Tout d'abord, en montrant que la démarche d'alignement masque une pluralité de pratiques de contrôle. Nous mobilisons les notions de médiation sémiotique et de valuation pour distinguer et étudier cette pluralité.** Nous exposons également comment l'une des manifestations du contrôle, que nous qualifions de *managérial*, parvient à en étouffer une autre que nous qualifions de *physique*. Ainsi, à travers l'étude des indicateurs extra-financiers, opérant comme des instruments de médiation sémiotique dans des pratiques de valuation, nous proposons de repenser le contrôle dans une approche pragmatiste et sémiotique. Dans cette approche, le contrôle ne consiste plus à choisir des moyens pour atteindre une fin définie préalablement et des instruments d'évaluation normalisés pour vérifier l'atteinte de ces fins. À l'inverse, nous explorons **le contrôle comme une activité de mise en discussion de l'articulation des fins et des moyens.** Celle-ci passe par la confrontation des médiations sémiotiques des différents managers. Chacun d'entre eux appréhende le phénomène différemment au regard de son expérience, des catégories sociales et des futurs potentiels envisagés. Nos résultats indiquent que la production de

représentations signifiantes pour les acteurs, ressources dans l'action, ne peut se faire en dehors de la situation.

Nous posons ainsi que **l'organisation et les indicateurs extra-financiers sont pris dans différents processus de valuation** visant plutôt à rendre compte des actions passées ou bien à conduire les actions présentes et futures. Les premiers processus de valuation se manifestent par un **contrôle managérial** imposant des conventions pour appréhender l'expérience sociale afin de produire des signes symboliques permettant de montrer la conformité et de faciliter la comparaison dans le temps et l'espace. Les seconds processus de valuation se manifestent par un **contrôle physique** à la recherche de signes indiciels ou indexicaux pour approcher les phénomènes, mieux les comprendre et tenter de les transformer.

Ce résultat nous a ainsi conduits, lors du second temps de notre analyse, à repenser le rôle du contrôleur extra-financier du siège dans la mesure où son rôle ne peut plus être de fixer des fins a priori et de contrôler leur atteinte, comme c'est le cas dans un modèle de contrôle traditionnel fondé sur la fixation d'objectifs ainsi que le suivi et la mesure de l'atteinte de ces objectifs immuables. Nous avons donc tenté, dans notre deuxième temps d'analyse, d'explorer à partir de l'étude d'une **pratique marginale de contrôle physique sensible, ce que pourrait être une pratique du contrôle extra-financier mis au service de la transformation de la situation**. Nous invitons alors à reconcevoir le rôle du coordinateur central comme celui d'un coordinateur d'habitudes chargé d'organiser et de stimuler ces confrontations entre les différentes médiations sémiotiques et pratiques de valuation.

Cette cinquième partie propose une discussion de nos résultats et de nos analyses en deux chapitres. Tout d'abord (Chapitre 9), nous mettons en exergue ce que nous apprend cette recherche en discutant ses quatre implications principales. Nous indiquons en quoi nos résultats s'inscrivent dans la continuité des études antérieures, tout en mettant en évidence les contributions apportées par notre recherche. Puis, nous concluons par un dernier chapitre dédié à la réflexivité méthodologique (Chapitre 10). Nous revenons sur les limites et apports de notre méthodologie afin d'en faire émerger des pistes de recherches futures.

Chapitre 9 Que nous apprend cette recherche ?

Dans ce chapitre, nous proposons de discuter quatre implications majeures de nos résultats et de nos analyses :

- Représenter et transformer le monde implique deux manifestations antagonistes du contrôle (Section 9.1)
- L'approche processuelle et sémiotique de la représentation permet de sortir de l'accountability cybernétique (Section 9.2)
- Le glissement du découplage politiques-pratiques au découplage moyens-fins est favorisé par un découplage organisation-activité (Section 9.3)
- La représentation extra-financière est prise dans un processus d'abstraction inévitable conduisant à une crise sémiotique (Section 9.4)

Nous ne pensons pas que la recherche a vocation à apporter des solutions aux problèmes, mais bien plutôt d'aider à leur construction. C'est pourquoi nous proposons, pour chacune de ces implications, de formuler les problèmes soulevés par nos résultats et analyses.

Toutefois, bien que nous nous refusions d'ancrer notre recherche dans une démarche de production de solutions, nous pensons que la recherche ne peut se contenter de construire le problème et doit également, selon nous, ouvrir des pistes de réflexion pour aider à s'en saisir. C'est pourquoi dans chaque implication, la première sous-section dédiée à la construction du problème sera ensuite suivie d'une seconde sous-section intitulée « Voie de résolution du problème ». Dans cette dernière, nous présentons nos pistes de réflexion vers des résolutions potentielles et temporaires de ce problème.

Section 9.1 Représenter et transformer le monde implique deux manifestations antagonistes du contrôle.

9.1.1 Le problème : L'alignement conduit à une dissociation subie entre les différentes représentations et manifestations du contrôle

Au cours des deux dernières décennies, de nombreux travaux se sont intéressés aux tensions entre les enjeux financiers et extra-financiers et à leur gestion. Alors que certains soutiennent la nécessité d'une intégration ou d'un alignement (de Villiers et al., 2016 ; Maas et al., 2016 ; Vitale et al., 2019), d'autres ont montré que l'intégration conduisait à invisibiliser les paradoxes et les tensions plutôt qu'aider à mieux les gérer (Quairel, 2006). Au lieu d'une intégration ou d'un alignement, ces auteurs soulignent la nécessité de les maintenir en tension par la dissociation (Chauvey & Naro, 2013 ; Quairel, 2006). Depuis quelques années, on observe une large diffusion des enjeux extra-financiers dans les organisations conduisant au développement de systèmes de contrôle dédiés. Notre recherche s'inscrit dans la continuité des travaux sur la gestion des tensions émergeant au sein de ces systèmes de contrôle extra-financiers (Essid, 2009).

Les différentes tensions que nous avons pu faire émerger à partir de notre expérience de terrain (auto)ethnographique nous apportent de la matière pour venir questionner le projet d'alignement ou d'intégration, très largement présenté dans la littérature comme une alternative au découplage. Alors que la préconisation de l'alignement tend à annihiler les conflits et nier l'existence d'intérêts contradictoires et inconciliables, notre recherche au sein d'une organisation, tentant de mettre en œuvre cet alignement, fait resurgir la pluralité et les incompatibilités inhérentes à l'action collective. Grâce aux recherches sur l'alignement entre

les enjeux financiers et extra-financiers, nous savons que l'intégration peut favoriser la soutenabilité faible en invisibilisant la hiérarchie effective des préoccupations, privilégiant les enjeux économiques, notamment dans les instruments d'évaluation (Quairel, 2006). Notre recherche s'inscrit dans la continuité de ces dernières en montrant un phénomène similaire dans le cadre des systèmes de contrôle extra-financiers. Si Essid (2009, p.406) avait déjà pu pointer la dichotomie entre les différents niveaux impliqués dans le système de contrôle, **nos résultats mettent en exergue les tensions entre certains besoins de représentation des managers au siège et dans les filiales et comment l'alignement tend à invisibiliser cette dichotomie.**

Dans sa recherche sur la performance globale, Quairel (2006) soulignait déjà la complexité de l'articulation des différentes dimensions de la performance. Selon l'auteure, la dissociation proactive, où différents systèmes de contrôle coexistent indépendamment, est imparfaite puisqu'elle maintient « le mythe de la possibilité de se conformer simultanément à divers intérêts conflictuels en assurant un équilibre entre eux » et peut ainsi engendrer des injonctions contradictoires. Néanmoins, cette dissociation participe à l'institutionnalisation de la performance multidimensionnelle et reste un moyen de ne pas soumettre les différentes préoccupations aux jeux d'acteurs et aux inégalités de pouvoir qui pourraient aboutir à un étouffement de certaines dimensions de la performance. Ces résultats montrent comment le contrôle peut parvenir à tenir ensemble, par la dissociation et la gestion en parallèle, une pluralité de buts qui ne sont pas nécessairement convergents.

Nous pouvons donc nous demander si ce constat peut être transposé à la tension que nous documentons entre le siège et les filiales dans le cadre du contrôle extra-financier. Dès lors, cela impliquerait l'existence d'une dissociation proactive entre d'une part le contrôle managérial au siège produisant des informations pour la direction générale et les parties prenantes externes (rendre compte) et d'autre part, le contrôle physique au niveau des projets produisant des informations pour la maîtrise de l'activité (conduire l'action).

Nos résultats rendent compte d'une situation bien différente, qui contraste avec le constat d'Essid (2009). Alors que pour ce dernier, ces deux contrôles coexistaient indépendamment sans interaction, **nos résultats indiquent une situation d'intégration conflictuelle où les représentations situées, nécessaires au contrôle physique, se retrouvent étouffées par les représentations normées nécessaires au contrôle managérial. Dans cette situation d'alignement, les managers au siège et le cadre réglementaire viennent modeler les instruments de gestion, venant directement affecter la capacité des managers locaux à construire d'autres représentations et à exercer un contrôle physique.** Cette tension renvoie au processus complexe de valuation tel qu'il a pu être développé initialement par Dewey puis repris par différents travaux, dont ceux de Lorino (Lorino, 2020 ; Lorino et al., 2017). Pour agir collectivement, les individus doivent « construire un jugement unificateur » (Lorino, 2020, p. 267). Cette construction exige à la fois une démarche computationnelle en comparant les options possibles et une démarche narrative d'exploration. Dans notre cas, la première se manifeste par le contrôle managérial et la seconde par le contrôle physique. Nos résultats présentent comment ces deux logiques peuvent s'entrechoquer et évoluer dans un rapport antagoniste.

Notre recherche vient ainsi mettre en exergue une évolution fondamentale depuis les travaux pionniers d'Essid (2009). L'étoffement réglementaire et la montée en « maturité » des organisations cherchant désormais à déployer des politiques RSE dans

toute l'organisation ne permettent plus une dichotomie entre ces deux niveaux de contrôle sans relation. À l'inverse, on constate plutôt une tendance à l'absorption du contrôle physique par le contrôle managérial du siège, le premier tentant constamment de s'en extraire en développant des espaces de contrôle locaux échappant au système global mis en place par le siège.

Nous proposons de qualifier ce phénomène dynamique de « découplage organisation-activité ». Tout d'abord, un « découplage » dans la mesure où nous notons une dissociation entre les deux systèmes de contrôle qui s'avère ici davantage subie plutôt que proactive comme le préconisait Quairel (2006) dans le cadre des systèmes financiers et extra-financiers. Mais également dynamique, car à l'inverse d'Essid (2009), nous observons une lutte entre les deux systèmes de contrôle. Les managers du siège ne se contentent pas de cette dichotomie, mais cherchent au contraire à absorber le système de contrôle physique, tandis que les managers locaux tentent de s'émanciper de ce contrôle mis en place par les managers du siège. Ce dynamisme s'explique par la volonté de lutter contre un autre découplage, entre politique et pratique.

Par la quête continue d'un alignement, passant par l'extension du contrôle managérial, les managers du siège veulent démontrer leur capacité à mettre en œuvre les politiques et les procédures globales, jusqu'à vouloir gérer l'activité comme l'organisation. Ces résultats, en confrontant la pratique de contrôle au siège et celle proche des projets, viennent questionner le modèle traditionnel du contrôle de gestion qui ne considère, selon nous, pas suffisamment l'influence structurante de la distance – entre le manager et le phénomène – sur l'activité de représentation.

De plus, ces résultats constituent une critique de l'approche structuro-fonctionnaliste du contrôle qui érige la convergence des buts et des représentations comme des fonctions fondatrices du contrôle (Bouquin & Kuszla, 2014, p. 33). Nous montrons que la poursuite de ces fins peut nuire à l'exercice du contrôle lorsqu'elle ne permet plus le développement d'une pluralité de médiation sémiotique et de pratiques de valuation. Nous soutenons que cette convergence ne doit intervenir que dans un second temps en préservant un écart entre contrôle managérial et physique. Cette approche s'inscrit dans la continuité des travaux suggérant un usage positif des paradoxes (Grimand et al., 2014).

À l'aune de ces différents éléments, nous proposons de redéfinir les deux objectifs de reddition et de contrôle extra-financier de la façon suivante :

- (i) Produire des représentations consolidables, transposables et comparables de la capacité de l'organisation à transformer ses impacts extra-financiers pour permettre à des acteurs éloignés d'exprimer une opinion (rendre compte).**
- (ii) Produire des représentations situées de ces phénomènes physiques complexes et difficilement modélisables qui génèrent ces impacts extra-financiers pour tenter de les transformer (contrôle).**

9.1.2 Voie de résolution du problème : Vers une dissociation proactive de ces deux manifestations du contrôle.

Notre recherche a été largement influencée par les développements du pragmatisme qui s'inspire lui-même de la théorie de l'évolution de Darwin (Lorino, 2020, p. 293; Stiegler, 2019).

Dès lors que nous considérons cet héritage, nous comprenons que l'approche pragmatiste propose de s'appuyer sur l'existant (« survivre ») pour construire quelque chose de nouveau.

Par transposition, nous voyons que le contrôle managérial, à travers les signes symboliques, peut être appréhendé comme le moyen de s'appuyer sur l'existant. **Les signes symboliques permettent de consolider des expériences locales en conventions. En parallèle, le contrôle physique, plus proche des phénomènes, permet de faire évoluer ces conventions établies vers de nouvelles conventions plus pertinentes dans cet environnement en transformation.**

Face à l'injonction générique au développement d'une activité de MEF indifférenciée (Durden, 2008), nous distinguons derrière le terme de MEF, une pluralité de manifestations du contrôle. La première consiste à explorer des situations contextuelles tandis que la seconde relie cette expérience contextuelle à une convention par laquelle d'autres pourront saisir cette expérience. Cette dernière renvoie à l'exercice du *contrôle managérial* en venant raccrocher des situations locales à des conventions transposables rendant les localités commensurables. Notons que le contrôle managérial est le moyen développé par les managers du siège pour répondre à la réglementation et aux demandes des parties prenantes tout en parvenant à justifier leur position en démontrant leur capacité à mettre sous contrôle. Alors que la première activité mobilise plus largement des signes iconiques et indiciels, la seconde mobilise plus largement des signes symboliques. **Il ne s'agit donc ni de hiérarchiser ni d'opposer ces deux manifestations du contrôle comme dans un dualisme, mais plutôt de saisir leur particularité, maintenir un écart, pour mieux les articuler afin d'éviter l'étouffement de l'une par l'autre. Il s'agit également de montrer que la position du manager au sein de l'organisation est importante dans la mesure où elle va modifier la hiérarchie entre ces deux activités. Sa position affecte son expérience sociale du phénomène et ainsi sa manière d'utiliser et de faire sens de l'indicateur.**

Cette nécessaire articulation renvoie aux travaux de Mourey (2022) qui distinguent deux postures dans l'usage du chiffre comptable : « compter pour rendre des comptes » et « compter pour compter encore ». Nous pensons que ces résultats contribuent à prolonger ces travaux en décortiquant les processus de médiation sémiotique et les pratiques de valuation derrière ces deux usages du chiffres. Nous montrons qu'au-delà du poste au sein de l'organisation, c'est également l'éloignement par rapport au phénomène que l'on tente de représenter (par des chiffres) qui oriente vers l'une de ces deux activités.

Face à l'objectif de convergence des représentations qui est central dans le contrôle, notre recherche indique que **l'éloignement du phénomène physique de la technostructure et des parties prenantes externes pose un défi au contrôle extra-financier et contribue à réduire cette convergence à une normalisation -consistant à imposer des règles pour produire des représentations homogènes de l'objet-**. En effet, la poursuite de l'agrégation implique la normalisation qui conduit les acteurs, soumis aux audits de vérification de la bonne application de la norme, à préciser la représentation jusqu'à étouffer la face contextuelle du signe avec sa face conventionnelle. Ainsi, après avoir montré que la réduction à une représentation normalisée ne pouvait se faire sans porter préjudice à la maîtrise de l'activité, nous avons soutenu la nécessité d'une divergence et d'une pluralité des représentations au sein de l'organisation.

Ainsi dans une perspective d'amélioration, cette dissociation pro-active que nous suggérons se présenterait de la façon suivante. **Nous pourrions imaginer le contrôle physique**

comme le moyen d'améliorer la performance en enquêtant sur les situations pour mieux les comprendre et les transformer. Le contrôle managérial quant à lui viserait à stabiliser les situations en les appréhendant à partir des normes existantes pour tenter de rendre compte de la performance de ce premier contrôle.

Alors que les managers du siège se focalisent sur le suivi de la mise en œuvre des politiques et des procédures, les managers des filiales se focalisent sur la mesure des effets de ces politiques sur les impacts de l'activité. Les premiers utiliseront la MEF comme un moyen de représenter la performance organisationnelle tandis que les seconds utiliseront la MEF pour appréhender la performance physique. Les représentations du contrôle organisationnel viseraient principalement à représenter l'état du monde en s'appuyant sur des référentiels légitimes auprès des parties prenantes externes. À l'inverse, les représentations du contrôle physique viseraient principalement à transformer cet état du monde en produisant des représentations locales et situées. Cette seconde production de représentation serait plus à même de stimuler l'action, dans la mesure où elles seraient libérées de l'impératif de se raccrocher à des référentiels et de se conformer aux critères d'auditabilité. Ces représentations pourraient donc être révisables, situées et partielles.

Nous aboutissons toutefois au paradoxe suivant : La MEF requiert contextualisation et décontextualisation. La MEF physique exige une contextualisation pour permettre aux managers locaux de maîtriser l'activité et de l'apprécier en considérant l'aspect contextuel de la performance. Dans cette perspective, le traitement comptable ne doit pas systématiquement viser l'agrégation. La MEF managériale exige quant à elle une décontextualisation pour permettre de représenter la performance de l'organisation par l'agrégation et ainsi rendre possible la formulation, par un tiers, d'un jugement sur la performance. **Nous soutenons que la dissociation proactive est un moyen de rendre visibles les tensions et les contradictions entre ces deux manifestations du contrôle.** C'est dans cette perspective que nous avons proposé de faire évoluer le rôle du contrôleur RSE du siège, d'ambassadeur du contrôle managérial entraînant une scission entre siège et filiales vers celui de *médiateur* chargé de soutenir le développement et l'expression de ces deux manifestations du contrôle puis de les mettre en tension. Enfin, le développement simultané au sein de l'organisation de ces deux perspectives pourrait contribuer à améliorer la contrôlabilité des enjeux extra-financiers dans la mesure où les convergences ou divergences entre ces différentes représentations pourraient contribuer à expliquer les variations éventuelles ou du moins susciter des questionnements et la production d'hypothèses venant alimenter la révision des représentations mobilisées dans le contrôle physique ou bien encore la mise à jour des conventions mobilisées dans le contrôle managérial.

Section 9.2 L'approche processuelle et sémiotique de la représentation permet de sortir de l'accountability cybernétique

9.2.1 Le problème : Le modèle du pilotage cybernétique tend à réduire le processus de valuation à l'évaluation

Nous avons vu que le projet d'alignement s'inscrivait dans la volonté d'officialiser une certaine vue (de Villiers et al., 2016) pour favoriser la convergence des buts et des représentations. Notre étude a permis de montrer comment cette convergence pouvait être organisée par l'extension d'un contrôle managérial qui, soutenu par l'audit extra-financier réglementaire, conduit à une pratique de valuation « in-vitro ». Les indicateurs extra-financiers, en tant que

signes, sont réduits à leur face conventionnelle : des normes devant être utilisées par tous pour apprécier l'atteinte des fins et orienter les actions futures.

Le contrôle managérial tend à réduire le processus de valuation à son étape d'évaluation. Il s'agit davantage d'apprécier l'atteinte des buts et de comparer les scénarii possibles plutôt que d'explorer les relations entre la problématique et les moyens mobilisés. Avec l'alignement, l'objectif du REF, qui est de permettre à toute partie prenante d'apprécier la performance de l'organisation, se retrouve transposé à celui du système de contrôle interne. On cherche alors des indicateurs « auto-portants » permettant à chaque responsable d'apprécier l'atteinte des objectifs sans devoir recourir à un intermédiaire. Dès lors, le processus de valuation est enfermé dans un modèle cybernétique où la norme occupe une place centrale. Cette dernière participe à la formation d'un jugement en facilitant la comparaison. Comparaison entre les objets soumis à la norme, mais également hiérarchisation des représentations produites en dehors de la norme.

Cette réduction se fait au détriment de l'autre volet de la valuation qu'est la complexité narrative (Lorino, 2020, p.267). L'expérience des opérationnels, impliqués dans les situations, tend à être invisible pour les managers du siège qui ne disposent que des éléments d'évaluation (mesures, calculs) produits par le contrôle managérial. Nous voyons ici comment se manifeste le détournement politique de la valuation sur lequel Dewey avait déjà pu nous alerter :

la théorie de la « fin en soi » comme critère ultime de toute évaluation confère le faux-semblant d'une autorité rationnelle finale et complète à certains intérêts de certaines personnes ou de certains groupes au détriment de tous les autres (Dewey, 1939/1988, p.241, traduit dans Lorino 2020, p. 262)

Nous observons deux manifestations de ce détournement politique de la valuation.

L'omniprésence du terme « pilotage » nous apparaît comme une première manifestation de ce détournement politique de la valuation. **Nos résultats montrent comment l'usage indifférencié du terme générique de « pilotage » par les managers des différents niveaux est particulièrement nocif**, dans la mesure où il empêche l'explicitation des processus de valuation, des médiations sémiotiques sous-jacentes et conduit à nier les tensions et divergences éventuelles entre les différents managers. En effet, nous voyons que derrière la terminologie générique de « pilotage », largement employée par les acteurs de terrain pour tenter de justifier la pertinence de leur médiation sémiotique par rapport à celles des autres, se trouvent différentes pratiques de médiation sémiotique et de valuation plus ou moins compatibles, mais dont le terme « pilotage », utilisé indistinctement, ne permet pas de rendre compte. L'utilisation du terme générique "pilotage" est problématique car il ne précise ni les moyens envisagés ni les fins poursuivies. Cet usage conduit les managers à penser que les autres managers appréhendent leurs propres fins-en-vue comme des fins-en-soi. Bien qu'en faisant du « pilotage » une valeur *a priori*, les managers puissent dans certaines situations obtenir certaines choses plus aisément de la part d'autres managers, nous montrons que l'érection du pilotage en valeur en soi est un problème lorsqu'il y a confrontation entre plusieurs managers qui revendiquent justement simultanément un « pilotage ».

Nous voyons dans la démarche d'alignement une seconde manifestation de ce détournement politique de la valuation. L'alignement vient étendre le contrôle managérial et favoriser le processus de valuation des managers du siège sous couvert d'homogénéité et de comparabilité qui tendent à devenir des valeurs *a priori*. Nous avons indiqué comment le contrôle managérial, qui repose sur un cycle de contrôle rationnel et représentationnaliste,

vient **séquencer** et **fermer** la médiation sémiotique et donc le processus de valuation. Séquencer dans la mesure où les catégories sociales ne peuvent être révisées que ponctuellement lors de la révision annuelle du protocole. Fermer au sens où le contrôle managérial n'autorise pas l'existence d'autres médiations sémiotiques et pratiques de valuation. La règle du protocole devient une convention imposée à l'expérience et la conformité tend à devenir une valeur *a priori* cadrant les différentes pratiques de valuation.

Toutefois, nous avons vu (7.1.4.4) que la complexité narrative qui constitue le second volet de la valuation ressurgit dans les phases de révision du protocole. Dès lors, le processus de valuation peut s'entrouvrir et d'autres fins et moyens peuvent être envisagés (*cf.* Interaction 19). Les managers explicitent leur processus de valuation et leur articulation des moyens et des fins. On constate ainsi que les deux volets de la valuation, plutôt qu'être tenus ensemble de façon concomitante, tendent à être gérés par une dissociation temporelle dans le cycle de contrôle.

On peut alors comprendre la situation de tension entre siège et filiales de la manière suivante. Les managers du siège veulent fixer les valeurs et ont tendance à restreindre le processus de valuation à l'évaluation, volet de la valuation prescrit réglementairement, mais également volet auquel ils peuvent davantage participer, car plus abstrait de la situation. À l'inverse, les managers locaux, confrontés à la complexité de l'activité, voient la nécessité de réviser ces valeurs qui ne leur permettent pas d'apprécier la situation et d'orienter leurs comportements futurs. Ils viennent alors questionner les évaluations à partir de leur expérience de terrain et ainsi montrer leurs limites.

Néanmoins, même si cette ouverture permettant de réviser les fins existe, celle-ci doit être relativisée. En effet, nous observons que la complexité narrative qui n'est considérée que ponctuellement dans le processus de valuation, lorsqu'il convient de mettre à jour les normes d'appréciation de la situation, parvient difficilement à modifier les valeurs en vigueur dans l'organisation sous l'emprise du contrôle managérial qui cherche justement à les stabiliser malgré le fait que celles-ci soient vivement discutées. Le découplage interne des managers locaux, développant leurs propres valeurs, illustre l'engagement des managers locaux dans un autre processus de valuation par lequel ils s'émancipent de l'influence de la réglementation et des contraintes relatives à l'obligation de reddition de comptes externes.

9.2.2 Voie de résolution du problème : repenser le modèle d'accountability cybernétique de l'organisation à l'aune d'une approche processuelle de la médiation sémiotique et de la valuation.

Nous pensons que la mise en lumière de cette capture du processus de valuation est éclairante¹⁰², car elle peut nous aider à comprendre les effets paradoxants du REF. Elle permet de tenir ensemble les plaintes des managers locaux avec notre malaise en tant que contrôleur extra-financier au siège qui ne parvient pas à affecter le monde.

Tout d'abord, le séquençage et la fermeture du processus de valuation entrent en contradiction avec l'injonction au pilotage. **Les managers des filiales se sentent piégés car le**

¹⁰² Et non pas « éblouissante » comme pourrait l'être une analyse unilatérale présentant uniquement la souffrance des managers locaux ou bien celle des managers au siège.

siège leur demande d'être en mesure de comprendre les écarts afin de prendre des mesures correctives, mais dès lors qu'ils s'engagent dans un processus de valuation conduisant à faire évoluer les règles méthodologiques, ils se heurtent au contrôle managérial qui doit maintenir une stabilité des valeurs pour garantir la comparaison temporelle et spatiale. L'alignement peut alors empêcher l'émergence d'un processus de valuation qui permettrait de renouveler les règles méthodologiques puisque l'organisation se trouve engagée par les valeurs déjà communiquées aux parties prenantes.

Nous montrons que ce processus de valuation ouvert peut advenir lorsque les managers du siège prennent la mesure de la fragilité de cette convention (*cf.* Interaction 15) et s'engagent dans une explication de leur médiation sémiotique et de leur processus de valuation.

Néanmoins, nos résultats indiquent que cette dimension processuelle de la valuation soulève un certain nombre de problèmes sur l'accountability de l'organisation. La volonté du contrôle managérial de figer la règle répond à une demande externe de stabilité de la valuation, qui lui est indispensable dans son mode actuel d'accountability cybernétique où l'organisation justifie son comportement et ses actions en publiant les écarts entre ses objectifs fixés *a priori* et la mesure de ce qu'elle pense être l'output de son processus de transformation de ses pratiques (politiques RSE). La justification de ces écarts constitue un élément central dans l'appréciation par les parties prenantes de la capacité de l'organisation à rendre des comptes. *Les limites du modèle cybernétique du contrôle et son inadéquation avec le contrôle des enjeux organisationnels extra-financiers montrent les grandes limites de l'accountability de l'organisation telle qu'elle est actuellement pratiquée.*

Les méthodologies de calcul des indicateurs sont très rarement publiées dans ces rapports sous couvert de leur vérification par les auditeurs externes. Ainsi, dans la perspective d'une révision de l'accountability de l'organisation, nous voyons qu'au-delà de l'output du processus de valuation qu'est la performance affichée de l'organisation, les méthodes de valuation mériteraient également d'être justifiées par l'organisation. L'organisation devrait alors par exemple traiter les questions suivantes : quels sont les éléments constitutifs de l'interprétant mobilisé pour représenter l'objet ? Quel est le fondement retenu pour appréhender l'objet rendant certaines interprétations plus pertinentes ? Comment l'organisation justifie-t-elle le choix de ce fondement ou cet interprétant par rapport aux alternatives possibles ? Quels sont les futurs potentiels envisagés lors de l'activité de médiation sémiotique ? Quelles sont les habitudes relatives à l'interprétant mobilisé ?

Ces résultats sont particulièrement importants, car les notions pragmatistes de médiation sémiotique et de valuation viennent remettre fondamentalement en question le modèle d'accountability de l'organisation que nous qualifions de cybernétique. **Comment une partie prenante externe à l'organisation peut-elle apprécier la performance de l'organisation si moyens et fins sont en constante évolution ?**

Cette limite constitue un apport fondamental de notre recherche dans la mesure où nous montrons, avec l'étude d'une pratique de valuation à la frontière de l'organisation qu'est le REF dans un contexte d'alignement, que les apports de l'approche pragmatiste pour penser la pratique du contrôle de gestion se heurtent aux enjeux d'accountability de l'organisation.

Notre recherche conduit ainsi à un questionnement plus large sur la possibilité d'un contrôle à distance par les parties prenantes. Nous reviendrons plus en détail sur ce point du contrôle à distance dans les deux dernières sections de cette discussion (9.3 et 9.4).

9.2.3 L'alignement comme pratique de désinhibition

Notre recherche, en montrant les dessous et les implications du glissement du découplage politiques-pratiques vers le découplage moyens-fins vient alerter sur le risque de désinhibition de l'alignement. Effectivement, ce dernier favorise la production de comptes extra-financiers conformes aux normes d'auditabilité ainsi que le déploiement des politiques. Toutefois, cet alignement ne signifie pas mécaniquement une amélioration dans la gestion de ces enjeux ni une réduction des impacts. Notre étude vient mettre en lumière une situation complexe. D'une part, la convergence des pratiques de reddition de comptes et de contrôle contribue au déclin du découplage politiques-pratiques. D'autre part, cette convergence favorise les représentations standardisées proposant un état des lieux des impacts extra-financiers convergeant avec les intérêts de l'organisation, mais contraint la production de représentations transformatrices pour les acteurs locaux.

Nous souhaitons ici souligner le risque d'une croyance illusoire dans un progrès qui ne se réalisera pas dans la mesure où le développement de la MEF et l'intensification de la production d'indicateurs extra-financiers ne signifient pas nécessairement une meilleure gestion. Les variations de ces indicateurs peuvent être conjoncturelles ou méthodologiques sans que l'organisation ait la capacité de les justifier si celle-ci ne dispose pas de moyens de contrôle physiques pour explorer les éléments sous-jacents à ces variations. Pis encore, nous pouvons nous interroger sur la capacité à explorer et développer d'autres formes de rationalité pour appréhender et transformer les phénomènes physiques difficiles à saisir et à prévoir.

Cette démarche d'alignement dont nous avons tenté de rendre compte pose question dans la mesure où celle-ci pourrait contribuer à une forme de désinhibition au sens développé par l'historien Jean-Baptiste Fressoz (2011). **En dépassant le découplage politiques-pratiques, l'alignement peut affaiblir les critiques possibles vis-à-vis de l'organisation.** Le SC, s'appuyant sur l'audit externe, fournit à l'organisation un moyen de désamorcer les potentiels critiques sur ses impacts en mettant en avant la qualité de son système de gestion de ces derniers. La critique est alors détournée de la légitimité de la production de ces impacts vers leur bonne gestion. Dès lors, on peut imaginer que les parties prenantes accepteraient plus aisément que l'activité de l'organisation soit à l'origine d'une production massive de déchets ou d'une consommation importante d'eau si ces impacts semblaient être mis sous contrôle, car largement mesurés et prétendant à une certaine totalité grâce au large périmètre couvert. Enfin, nos résultats indiquent également en quoi l'alignement conduit, dans un contexte de promotion du « pilotage », à privilégier une approche « intérieur-extérieur », centrée sur les préoccupations de l'organisation.

Comme a déjà pu le montrer Power (1997), la pratique de l'audit produit un environnement de performance auditable, condition de son propre succès. En faisant du système de gestion l'objet de l'audit, la pratique d'audit a pu se déployer sur un panel de secteurs plus large. Cependant, **cette focalisation sur le système plutôt que sur l'activité et ses impacts peut conduire à circonscrire le périmètre de la performance mesurée au bon fonctionnement du système. En contrepartie se produit une invisibilisation des impacts du système.** En mettant en lumière les limites du contrôle managérial et en explorant d'autres manifestations du contrôle, cette recherche a tenté de rendre compte de la complexité du contrôle des enjeux extra-financiers tiraillés entre l'injonction à rendre compte d'un état du monde tout en le transformant.

Enfin, en exposant le mécanisme d'étouffement de la face contextuelle du signe par sa face conventionnelle, nous montrons comment la MEF peut contribuer, dans un cas extrême, à un détachement de l'organisation et de son système de contrôle des réalités physiques qu'elle prétend mettre sous contrôle.

Section 9.3 Le glissement du découplage politiques-pratiques au découplage moyens-fins est favorisé par un découplage organisation-activité

Dès lors que l'on admet une distinction entre ces deux manifestations du contrôle, nous pouvons nous interroger sur les implications d'un découplage subi conduisant à une extension du contrôle organisationnel (managérial) au contrôle de l'activité (physique).

Ce découplage organisation-activité que nous venons d'évoquer peut être replacé dans le cadre d'un phénomène plus large qu'est le glissement du découplage politiques-pratiques au découplage moyens-fins (Bromley et Powell, 2012). On observe un passage, celui d'un découplage politiques-pratiques qui émerge à la frontière de l'organisation à un découplage moyens-fins qui émerge entre les niveaux hiérarchiques. Dans le premier découplage, la direction RSE assure la conformité par la reddition de comptes tandis que dans le second, la direction RSE assure la conformité par la mise en place d'un contrôle managérial en plus de la simple reddition de comptes. **Nous pensons que le découplage « organisation-activité », que nous avons rendu visible en déconstruisant la démarche d'alignement (Section 7.3), est un découplage intermédiaire qui vient favoriser le glissement du découplage politiques-pratiques au découplage moyens-fins.**

9.3.1 Problème : L'alignement participe au glissement vers un découplage moyens-fins, manifestation de la crise d'un modèle managérial fondé sur la rationalité formelle.

Nous soutenons que le problème du découplage moyens-fins n'est pas un simple glissement depuis le découplage politiques-pratiques. Nous pensons qu'un autre découplage intermédiaire – organisation-activité – est à l'œuvre, favorisant l'émergence de ce découplage moyens-fins. Ce découplage intermédiaire apparaît particulièrement visible dans le cas du projet d'alignement – que nous avons étudié – entre la production de comptes pour les besoins de reddition vers l'externe et pour les besoins de contrôle vers les managers de l'organisation. Nous présentons le problème en montrant que le cadre réglementaire de la DPEF concourt au déclin du découplage traditionnel politiques-pratiques (a). Puis, nous exposons en quoi le glissement vers un nouveau découplage est favorisé par le découplage intermédiaire organisation-activité (b). Enfin, en nous appuyant sur ce découplage intermédiaire organisation-activité, nous proposons d'appréhender le problème du découplage moyens-fins comme la manifestation d'une crise d'un modèle managérial fondé sur la rationalité formelle (c).

a) L'alignement et le cadre réglementaire de la DPEF favorisent le déclin du découplage politiques-pratiques

Pour Bromley et Powell (2012), nous assistons à un relatif déclin du découplage politiques-pratiques qui n'est selon eux plus tenable dans nos sociétés contemporaines. Nos résultats vont dans ce sens. En effet, à travers l'étude d'une démarche d'« alignement », nous montrons que l'écart entre les politiques et les engagements publics pris par l'organisation et la pratique tend à se réduire. À cet égard, le cadre réglementaire de la DPEF, obligeant la mise

en place, puis la vérification par l'audit des politiques, plans d'action et indicateurs de performance, contribue à la lutte contre le découplage politiques-pratiques. **Nous voyons que les politiques, engagements et procédures ne sont plus uniquement publiés dans les documents, mais effectivement mis en œuvre, conduisant à des effets sur l'organisation et les pratiques.** Des lois, comme la loi française sur le devoir de vigilance notamment, contribuent activement à ce phénomène puisqu'en élargissant la responsabilité de l'organisation, et donc indirectement celle de la direction centrale RSE, à l'ensemble de la chaîne de valeur, cette loi invite à une extension du contrôle managérial. La direction centrale RSE pouvant être sollicitée pour rendre des comptes sur les atteintes aux droits humains ou à l'environnement sur n'importe quel projet dans le monde, cherchera à se doter d'un moyen de produire des représentations consolidables et comparables sur l'état des pratiques pour les différents projets.

Nos résultats vont dans le sens de Bromley et Powell en montrant empiriquement le déclin de ce découplage politiques-pratiques. La réduction de ce découplage indique les effets de la réglementation qui vient affecter son SC en étendant notamment le périmètre de la redevabilité des multinationales à l'ensemble de sa chaîne de valeur. Les multinationales ne doivent plus seulement élaborer des politiques, mais aussi mettre en place des outils permettant de démontrer la bonne application de ses politiques. Nous remarquons également le « déclin » de ce découplage politiques-pratiques dans l'influence exercée par les engagements publics et le cadre réglementaire. Comme nous avons pu le voir chez DELTA, les engagements publics ou la pression réglementaire par les audits peuvent aller jusqu'à modeler les systèmes de contrôle organisationnel.

b) Le découplage « organisation-activité » : le moteur du passage d'un découplage « politiques-pratiques » à un découplage « moyens-fins »

Nous avons vu (Section 1.3) que Bromley et Powell présentaient différents éléments pour expliquer le découplage moyens-fins, notamment l'engagement des organisations dans de multiples activités n'ayant pas toujours de lien direct avec les fins qu'elles visent ou bien encore les difficultés pour établir des liens de causalité entre les actions et les résultats.

En complément de ces éléments, nous proposons d'expliquer ce glissement par un phénomène plus large qui englobe les explications avancées par ces auteurs. Nos résultats mettent en exergue **un découplage intermédiaire entre l'organisation et l'activité** qui agit comme le moteur de ce passage du découplage politiques-pratiques vers le découplage moyens-fins. Cette proposition est motivée par notre étude du cas DELTA où ces deux découplages (moyens-fins et organisation-activité) sont à l'œuvre. Nous montrons ici en quoi le découplage organisation-activité peut être appréhendé comme un facteur participant au développement du découplage moyens-fins.

(i) La pression sur les managers éloignés de l'activité conduit ces derniers à mettre en place des systèmes de contrôle de l'activité.

Tout d'abord, il est important de considérer le contexte dans lequel émerge ce découplage moyens-fins. Ce contexte est caractérisé par les critiques de *greenwashing* à l'égard des multinationales et de leur inaction. Cette critique s'inscrit dans un flux nourri d'injonctions à agir pour atténuer ou réduire les effets du changement climatique. Le découplage moyens-fins que nous étudions intervient aussi dans le contexte de managers RSE qui se sont justement tournés vers ces fonctions pour tenter d'avoir un impact sur le monde par leur activité professionnelle.

Dans le même temps, les managers du siège souffrent de leur éloignement par rapport à l'activité et les phénomènes physiques sur lesquels ils se doivent d'exercer un contrôle et de rendre des comptes. Dès lors, les managers du siège ne peuvent plus limiter leur intervention à l'étape de consolidation qui a lieu à la fin du processus de contrôle (découplage politiques-pratiques antérieur), comme cela avait pu être documenté par Essid (2009). La connexion ponctuelle entre le siège et les projets, intervenant une fois par an dans le cadre du reporting, n'est plus suffisante. Sous l'impulsion des managers du siège, la démarche d'alignement, visant à combler cet écart, va consister à transformer et étendre le REF devenu instrument du contrôle managérial.

(ii) Les managers du siège ne se contentent plus de répondre aux demandes externes mais souhaitent également affecter les pratiques effectives de l'organisation. Ils tentent ainsi de combler le découplage politiques-pratiques en s'intéressant non plus seulement à la gestion de l'organisation mais aussi à la gestion de l'activité.

Le contrôle managérial va donc consister à élaborer des moyens et des procédures permettant de produire des représentations des phénomènes locaux et des pratiques tout en cherchant à assurer une commensurabilité entre les filiales. Les managers du siège ne se **limitent plus à élaborer des politiques mais accompagnent ces politiques d'instruments de contrôle produisant des représentations de leurs effets**. Les managers du siège apparaissent alors en mesure de revendiquer un suivi des effets de leurs politiques.

(iii) Face aux critiques à l'égard du découplage politiques-pratiques, la réaction des organisations est de développer un système de contrôle centralisé en capacité de simultanément consolider et comparer des comptes qui doivent désormais couvrir, non seulement une pluralité de filiales et d'activités, mais également l'ensemble de la chaîne de valeur. Cette standardisation du contrôle facilite le déploiement des politiques en assurant la convergence des représentations et des buts. Néanmoins, cela conduit à ce que Bromley et Powell (2012) appellent une « mise en œuvre symbolique » dans la mesure où les managers opérationnels plus proches du terrain ne disposent plus ou peu de moyens pour développer un contrôle situé en lien avec les particularités de leur activité et de ses impacts.

Les systèmes de contrôle tendent alors à promouvoir la production de signes symboliques pour la gestion de l'organisation par le siège au détriment de signes indiciels et iconiques pour la gestion de l'activité. **Cette prolifération des signes symboliques contribue au découplage moyens-fins** car ils ne permettent pas toujours aux managers de relier des expériences sociales situées et des conventions sociales. Les conventions sociales deviennent inopérantes pour l'action et les expériences sociales ne parviennent plus à être partagées ni transférées. Par conséquent, **les indicateurs extra-financiers, perdant le lien avec l'activité, s'avèrent moins pertinents pour tisser des liens entre les moyens (procédures, actions) mis en place et les fins visées (objectifs)**. L'indicateur pourra par exemple indiquer si l'organisation a amélioré ou dégradé sa performance de valorisation des déchets sans pour autant être à même d'expliquer les raisons sous-jacentes ni d'aider les opérationnels à agir sur les déchets et leur valorisation. L'organisation n'est donc pas en mesure de justifier ses choix puisqu'elle ne dispose pas de moyens pour démontrer en quoi ses actions ont contribué à traiter le problème. Nous reprenons l'articulation de ces trois découplages dans la figure ci-dessous.

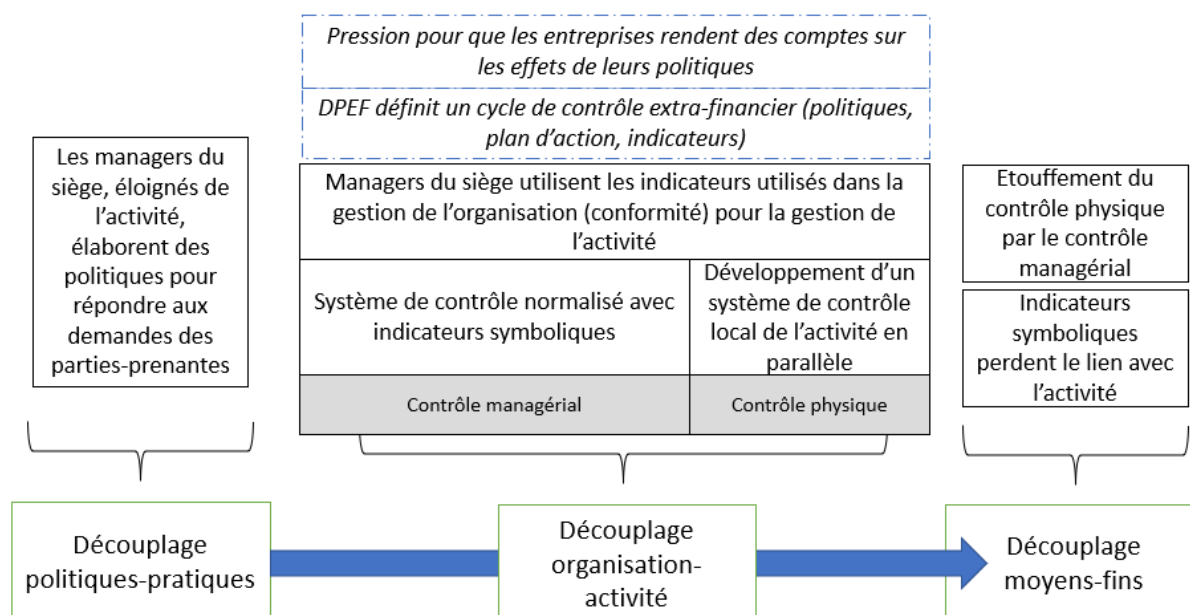


FIGURE 21 LE DÉCOUPLAGE ORGANISATION-ACTIVITÉ COMME MOTEUR DU DÉCOUPLAGE MOYENS-FINS

c) Le découplage « moyens-fins » est une manifestation d'une crise du modèle managérial fondé sur la rationalité formelle

Selon Bromley et Powell (2012), le découplage moyens-fins peut être appréhendé comme un conflit entre différentes rationalités. Le contrôle managérial s'appuie sur une rationalité formelle bureaucratique visant à « calculer les moyens les plus précis et les plus efficaces pour résoudre les problèmes en les classant selon des règles universelles et abstraites » (Kalberg, 1980). Cette rationalité est fragilisée par les difficultés du contrôle extra-financier à satisfaire certains prérequis de l'étape de post-évaluation comme la non-ambiguïté des objectifs, la possibilité de mesurer les résultats, la connaissance des effets des actions correctives ou encore la répétitivité de l'activité (Hofstede, 1981). On observe un problème de contrôlabilité des enjeux extra-financiers, comme en témoignent les débats sur l'imputation de la responsabilité des impacts de l'activité, entraînant une tension entre la diffusion des objectifs et l'évaluation des performances (cf. 7.2.2). **La rationalité formelle néglige la pertinence des catégories utilisées pour l'action puisqu'elle prend l'organisation comme focale et non l'activité.**

Par ailleurs, on remarque qu'il existe de multiples éléments qui influencent la performance, rendant ainsi la modélisation des impacts extra-financiers très difficile. Cette difficulté de modélisation déstabilise l'établissement des liens de causalité, pourtant essentiels à l'action du manager à distance s'appuyant sur la rationalité formelle. La fragilité de cette dernière se traduit par un tâtonnement dans la construction des indicateurs et de leurs révisions régulières qui vient à nouveau renforcer la fragilité de la rationalité formelle. Les managers ne disposent pas de points de référence solides et légitimes, ce qui fragilise la comparaison temporelle et spatiale qui est pourtant centrale pour apprécier l'efficacité des politiques et des actions lorsque les indicateurs sont devenus des symboles.

Le cadre réglementaire de la DPEF contribue également à nourrir ces découplages organisation-activité et moyens-fins puisqu'en visant la mise en place d'un système de contrôle des enjeux extra-financiers, ce cadre réglementaire se focalise sur les procédures (organisation, moyens) plutôt que sur les résultats et les particularités de l'activité. Les audits

extra-financiers sont édifiants à cet égard puisqu'ils visent précisément à vérifier la conformité des indicateurs au protocole et la formalisation des procédures et non à juger de la performance ni de la pertinence et de l'efficacité des politiques et actions menées vis-à-vis des objectifs et des contextes locaux. **L'audit apparaît donc comme un moyen de renforcer la croyance dans la rationalité formelle qui masque le découplage moyens-fins.**

Sortir des découplages moyens-fins et organisation-activité exige de dépasser la rationalité formelle. Ce dépassement implique de se départir des règles universelles et abstraites pour tenter d'apprécier l'efficacité des actions en prenant la mesure des contingences locales propres aux différents contextes des filiales. Or, cette mise en contexte vient à l'encontre de l'usage comptable de l'indicateur utilisé comme un moyen de catégoriser, évaluer et agréger.

Nous pensons donc avoir montré que le glissement vers le découplage moyens-fins passe notamment par un autre découplage « organisation-activité » où les signes mobilisés par les managers ne parviennent plus à rendre compte ni à appréhender l'activité.

En identifiant les conditions favorables à ce découplage moyens-fins, Bromley et Powell (2012) ont ouvert une voie. Nos résultats prolongent ces travaux en explorant les dynamiques sous-jacentes et distinguant un découplage intermédiaire organisation-activité. Nous décrivons également comment ce découplage est la manifestation d'une faillite du mode de contrôle organisationnel traditionnel reposant sur une rationalité formelle bureaucratique.

9.3.2 Voie de résolution du problème : Veiller à garantir le développement du contrôle physique sensible

Face aux effets, de plus en plus sensibles, du changement climatique, on observe une mobilisation croissante des différentes parties prenantes, chacune revendiquant une capacité à agir et avoir un impact. Or, la plupart de ces parties-prenantes (actionnaires, maison-mère, donneurs d'ordre, etc.) n'entretiennent pas de lien direct avec les phénomènes physiques. Les effets de leurs actions sont soumis à la reddition de comptes d'autres parties prenantes plus proches (respectivement entreprises, filiales, sous-traitants, etc.).

Le phénomène sur lequel notre recherche souhaite attirer l'attention est le risque de voir, d'une façon similaire à ce que nous avons déjà pu mettre en exergue avec le cas du siège et des DOs chez DELTA, les premiers imposer aux derniers un cadre standardisé focalisé sur des signes symboliques venant cadrer leur médiation sémiotique. **En d'autres termes, la volonté de chaque partie prenante à démontrer une capacité de transformation des phénomènes physiques peut être contreproductive en se faisant aux dépens d'une transformation effective de ces phénomènes et en dégradant la capacité à apprécier l'efficacité des actions mises en œuvre** (découplage moyens-fins). En effet, l'exercice d'un contrôle à distance implique des étapes de décontextualisation pouvant conduire à une rupture du lien physique entre la représentation et le phénomène représenté, au détriment donc des parties prenantes en lien direct avec ces phénomènes, qui voient quant à elles leurs moyens d'interagir entravés (découplage organisation-activité). Nous avons montré que les signes symboliques extra-financiers ne permettaient pas d'appréhender la complexité et l'évolution des phénomènes qu'ils tentent de représenter. Ces signes laissent les managers opérationnels démunis face aux situations complexes qu'ils rencontrent et acculés par les demandes multiples de raccrocher leur expérience sociale à des conventions sociales abstraites et décontextualisées.

Dépasser cette situation de découplage soulève la question de la décentralisation et donc des enjeux de démocratie dans la mesure où les managers opérationnels sont aujourd'hui souvent

« considérés comme des fournisseurs de données et non comme des analystes à part entière autonomes » (Lorino, 2020, p.272). Le **contrôle physique sensible** évoqué dans notre second temps d'analyse **visé justement à montrer comment la position du manager, proche des phénomènes sur lesquels il souhaite exercer un contrôle, favorise l'émergence d'une pratique du contrôle transformatrice**. Nous pointons que la position du manager n'est pas négligeable puisque c'est précisément sa position, en proximité ou non avec les phénomènes physiques, qui modèle sa pratique du contrôle. Cette manifestation du contrôle ouvre ainsi une réflexion sur la pertinence et la possibilité d'exercer un contrôle à distance.

9.3.3 Perspectives sur l'évolution réglementaire à venir : la standardisation des indicateurs extra-financiers ne va-t-elle pas nourrir ce découplage ?

Notre étude du cas DELTA, nous amène à penser que le développement du nouveau cadre réglementaire à l'échelle européenne (CSRD) peut contribuer à nourrir ce découplage moyens-fins, mais également à accroître les effets paradoxaux de la MEF que nous avons pu mettre en évidence dans cette recherche. Pour satisfaire les besoins croissants d'informations des parties prenantes, cette nouvelle réglementation prévoit d'imposer aux entreprises une obligation de reddition de comptes sur un nombre élargi d'indicateurs standardisés. En poursuivant un objectif de comparabilité des entreprises, cette réglementation appréhende la MEF dans une perspective fréquentiste. L'usage du terme « information » est d'ailleurs évocateur en invitant à penser l'indicateur comme une représentation dyadique du phénomène.

Or, comme nous avons pu le voir, cette perspective s'inscrit davantage dans l'expression d'un contrôle *managérial* plutôt que *physique*. Alors que la réglementation prévoit l'articulation de différents types d'indicateurs (commun, spécifique à chaque secteur, spécifique à chaque entreprise), nous pouvons nous interroger sur la capacité des managers opérationnels à disposer des ressources suffisantes pour simultanément satisfaire cette demande accrue de reddition de comptes tout en continuant à développer une MEF ancrée dans une perspective épistémique nécessaire au contrôle *physique*. En d'autres termes, nous pouvons nous questionner sur la capacité des managers opérationnels à disposer de ressources pour développer des instruments de médiation permettant d'explorer les phénomènes physiques complexes, considérant le fait que les représentations qu'ils produiront ne constitueront pas une base stable pouvant nourrir le reporting réglementaire. À cet égard, ces représentations ne semblent pas contribuer directement à l'objectif de conformité de l'organisation. Néanmoins, nous pensons qu'elles peuvent contribuer à mieux comprendre les évolutions des grandeurs physiques mesurées par les indicateurs standardisés et donc mieux apprécier les effets des politiques mises en œuvre.

Section 9.4 La représentation extra-financière est prise dans un processus d'abstraction inévitable conduisant à une crise sémiotique

9.4.1 Le problème : Une prolifération étouffante des symboles qui conduit à une crise sémiotique

À travers ce récit ethnographique, nous voyons que la confrontation entre les différentes pratiques de contrôle et processus de valuation conduit à l'étouffement des signes iconiques et indiciels par des signes symboliques imposés par le siège. Cette pression des signes

symboliques est nourrie par le cadre réglementaire qui sollicite la production d'indicateurs agrégés permettant de vérifier le déploiement et l'efficacité des politiques, mais également le soutien et la légitimation des audits extra-financiers dont le rôle est de certifier ces signes symboliques. **Nous remarquons alors que plus l'interprète est éloigné de l'objet, plus le signe devient abstrait.** Cette abstraction, qui vise à rendre les représentations comparables, émerge avec le processus d'agrégation qui accompagne la quantification comptable. Ce processus d'agrégation détruit le flux de l'expérience et nie le vague irréductible de l'objet. Dans une certaine mesure, ce processus d'abstraction tend à produire des signes ayant perdu tout lien avec le phénomène physique qu'ils se proposent de représenter.

À cet égard, nous pouvons voir l'audit extra-financier comme un cheval de Troie. Bien qu'il semble, au premier abord, produire des reflets du réel garantis par les critères d'auditabilité tels que l'exhaustivité et la fidélité, l'approche triadique montre que ces représentations représentent l'objet dans un rapport d'agrégation et de comparaison qui exigent de fixer des conventions qui ne permettent justement plus de produire des signes dans un rapport mimétique avec l'objet.

Nous voyons alors que l'agrégation exigée par la loi et vérifiée par les auditeurs ne peut avoir lieu sans négliger la face contextuelle du signe et exclure les manifestations du phénomène qui n'entrent pas dans les catégories préétablies. Dès lors, le signe perd son lien physique et spatial avec le monde. Il ne peut plus être révisé pour indiquer une manifestation du phénomène qui pose problème dans un certain contexte puisque son rôle devient de vérifier la bonne application des règles formulées préalablement. Les indicateurs ne parviennent plus à indiquer un attribut du phénomène au regard d'un problème, mais indiquent plutôt le phénomène au regard de la norme établie.

La re-présentation de ce dernier est figée et restreinte au cadre défini par le protocole du REF. Cette agrégation tend à totaliser le réel en faisant oublier l'étape de catégorisation, venue étiqueter et réduire le phénomène physique. Ceci pose un problème lorsque ces signes deviennent envahissants et transforment les signes iconiques ou indiciels en signes symboliques. **On observe alors une crise sémiotique qui se manifeste par les réactions des managers, contraints de manipuler des signes qui ne produisent plus de significations. Les signes, tirillés entre de multiples destinataires, internes et externes, doivent être simultanément iconiques pour être un substitut du réel, indexicaux pour identifier les dysfonctionnements et symboliques pour montrer la conformité aux normes.** Le rapport du signe à l'objet n'est plus compris, on ne sait plus ce que le signe indique ni le fondement de l'objet qu'il représente.

Nous voyons cette crise sémiotique comme un effet de la valuation « in vitro » puisque celle-ci repose sur des signes élaborés hors situation qui ne réfèrent plus à une expérience sociale du phénomène. Nos résultats témoignent de cette expérience qui s'avère être davantage une abstraction qu'une expérience sensible. La production de signification est ainsi mise à mal par le manque d'« observations collatérales », conditions de production de la signification déjà évoquées par Peirce (CP 8.179). Comme nous avons essayé de le montrer à partir de notre propre expérience, ceci peut conduire à une approche représentationnaliste chez le manager qui tentera de vivre cette expérience au moyen des représentations produites par l'indicateur.

9.4.2 Piste de réflexion pour résoudre le problème : La décentralisation entrave les expériences collatérales nécessaires à la production de signification.

Le diagnostic de cette crise sémiotique nous conduit à questionner les conditions de production de la signification. Selon Peirce, il existe deux conditions à la production de la signification (CP 8.179) : la familiarité avec le système de signes et l'observation collatérale. Ces conditions suggèrent que la production de signification ne peut se faire sans expérience indépendante de l'action du signe. Dans cette perspective, pour faire sens du signe « pourcentage de déchets valorisés », il faut savoir ce qu'est un déchet et sa valorisation. Or, ces deux éléments sont loin d'être une évidence puisque ces termes sont déjà des signes dont la signification s'inscrit dans un contexte, des pratiques culturelles et des modèles économiques, etc. Peirce souligne le lien causal réciproque entre le signe et l'objet. L'expérience permet la production de l'objet en signe, mais cette opération s'ancre dans des habitudes et, dans ce sens, est une production de l'objet par le signe. L'expérience collatérale permet de saisir que l'objet est appréhendé avec un certain angle qui ne l'épuise pas. Le signe construit l'objet en venant extraire l'un de ses attributs puis en proposant de l'appréhender par cet attribut. Dans le même temps, c'est bien l'objet qui produit le signe, car il est la perturbation qui conduit à faire de cet objet *dynamique* un objet *immédiat*.

Or, cette étape qui implique de ne pas prendre l'objet comme objet *dynamique*, mais bien comme objet *immédiat* (produit du passage de l'objet au signe) est difficile pour les managers qui n'ont pas d'expérience de terrain (cela a pu être mon cas en tant que manager n'ayant connu exclusivement que le siège). Cette difficulté de nourrir des expériences collatérales est exacerbée par la pluralité des lignes hiérarchiques et le périmètre international qu'un manager du siège doit gérer. La question sous-jacente qui se pose est alors celle de l'utilisation de signe par des managers dans un contexte de décentralisation et de la capacité de ces derniers à développer des expériences collatérales.

Chapitre 10 Réflexivité sur notre démarche méthodologique : apports et limites

Les lecteurs auront remarqué que les questions de la distance par rapport au phénomène ainsi que sa représentation sont des préoccupations centrales qui animent cette recherche. Ces préoccupations se manifestent dans les choix méthodologiques d'une (auto)ethnographie mise en récit comme moyen de se rapprocher – et de rapprocher les lecteurs – du phénomène, mais également dans la problématisation et les choix conceptuels qui m'ont orienté vers la théorie des signes ou encore la résonance.

Dans le cadre des recherches académiques, il est traditionnellement admis que le chercheur se doit d'expliquer sa méthodologie et donc son positionnement au regard de sa question de recherche et des manques dans la littérature. Comme nous avons déjà pu l'évoquer dans notre partie méthodologique, cette recherche a suivi un parcours bien différent puisqu'elle s'inscrit dans une enquête suscitée par une perturbation dans le cours de mon expérience en tant que coordinateur du REF. Mon désir de rendre compte de mes choix et de mon implication dans le terrain transparait particulièrement dans la partie consacrée à la présentation de ma méthodologie (Partie 2). Ce désir m'a conduit à dédier un espace important à l'exposition de différents éléments comme mes croyances intervenants dans ma façon d'appréhender le phénomène. Je me suis notamment appuyé sur deux questions directrices¹⁰³ que j'ai choisi de traiter à partir des travaux de Carolyn Ellis, d'Erving Goffman et de Mangham et Overington. Je souhaite désormais opérer un retour réflexif pour interroger cette « angoisse » qui m'a orienté vers ces auteurs, l'élaboration de cette méthodologie articulant autoethnographie et ethnographie et mené à la production d'un récit (auto)ethno-dramatique de mon expérience.

Je vais donc m'attacher, dans ce dernier chapitre, à rendre mon travail discutable par d'autres. Pour ce faire, je m'appuie sur les travaux de Devereux (2012), pour tenter d'expliquer pourquoi mon positionnement m'a conduit à appréhender, questionner et rendre compte du phénomène de cette façon. J'espère ainsi montrer en quoi resituer cette recherche de la sorte est un moyen d'exposer ses limites et d'ouvrir de nouvelles voies de recherche. L'écriture de ce chapitre fut particulièrement difficile tant il vient brouiller les frontières établies entre mon rôle d'auteur, de manager, de chercheur, d'homme... Je n'ai pas vraiment réussi à (ou bien souhaité) stabiliser ma voix. **J'ai donc régulièrement alterné entre différents je et nous.** Par conséquent, j'invite les lecteurs à prendre ce chapitre comme une tentative, une expérimentation de rendre compte de mes choix avec l'aide de Devereux.

Je vais d'abord essayer de resituer cette recherche en revenant sur les éléments qui m'ont conduit à vivre cette perturbation et construire mon questionnement (Section 10.1). L'enjeu sous-jacent à cette démarche est de permettre aux lecteurs de saisir les particularités de mon positionnement qui m'ont à la fois permis de rendre compte de certains aspects du phénomène, mais qui m'ont également inévitablement rendu *asensible* à d'autres aspects. À partir de ces premiers éléments de réflexion, j'effectue un retour sur la méthodologie

¹⁰³ Comment étudier un phénomène dont on fait soi-même partie ? et Comment rendre compte de ce phénomène et de cette implication aux lecteurs ?

développée en montrant ses apports et limites (Section 10.2). Je développe plus particulièrement les choix d'articuler autoethnographie et ethnographie (10.2.2.1) ainsi que le choix de produire un récit (auto)ethno-dramatique (10.2.2.2).

Section 10.1 Comprendre les orientations de la recherche à partir du positionnement et les angoisses du chercheur également acteur dans l'organisation

Mon niveau d'engagement dans cette recherche aurait pu susciter chez moi et chez les lecteurs (c'est peut-être encore le cas pour ces derniers) une angoisse quant aux risques de « biaiser » les résultats. Face à cette angoisse, Devereux (2012, p.19) nous rappelle que le chercheur n'a jamais accès à un comportement qui « aurait eu lieu en son absence » (2012, p.30). **L'observateur est à double titre indissociable de l'observation, d'une part parce qu'il affecte, par sa présence, ce qu'il observe et d'autre part parce que, angoissé à l'idée d'être affecté par ce qu'il observe, il produirait une observation déformant la réalité, lui permettant ainsi de réduire cette angoisse.** Partant de cette réaction de défense que Devereux qualifie de « contre-transfert »¹⁰⁴, l'auteur nous invite à réorienter notre regard, de la focalisation sur le sujet étudié à une exploration du comportement du chercheur en considérant ses affects, émotions, stratégies de recherche et choix méthodologiques. En effet, pour Devereux, ces différents éléments interviennent dans la réaction de « contre-transfert » de l'observateur, le conduisant à déformer la réalité (2012, p.29). Ces éléments constituent donc à ce titre des ressources en tant que données à étudier pour mieux connaître objectivement le phénomène. C'est en comprenant l'angoisse qui amène à déformer d'une certaine manière la réalité que l'on pourrait parvenir à une plus grande objectivité. Dès lors, comprendre la position attribuée au chercheur au sein du groupe, la façon dont il réagit vis-à-vis de cette attribution et les comportements que sa présence génère devient un moyen de situer ses observations et ainsi ouvrir de nouvelles voies de recherche. Ces dernières sont pour le chercheur d'une part, en l'invitant à jouer avec sa position, mais également pour la communauté des chercheurs d'autre part, car elle les invite à saisir la particularité de leur propre positionnement. Nous pensons que ce travail, consistant à situer chaque recherche à l'aune du rôle du chercheur, peut contribuer à accroître la connaissance des potentialités d'un phénomène dont une seule recherche ne peut rendre compte.

Bien que je n'adhère pas aux terminologies proposées par Devereux qui peuvent, selon moi, aboutir à l'instauration d'un dualisme subjectif-objectif et à appréhender la recherche comme la poursuite d'une réalité qui serait non déformée, je souscris pleinement à sa démarche consistant à accorder une place centrale à la réflexion sur le positionnement du chercheur et à la façon dont celui-ci affecte et est affecté par le phénomène. C'est justement ce dont j'ai tenté de rendre compte tout au long du chapitre méthodologique en explorant mes croyances, émotions, affects et fins-en-vue agissant dans la conduite de cette recherche.

Je souhaite maintenant revenir plus largement sur les éléments inhérents à mon positionnement qui m'a amené à appréhender le phénomène et à en rendre compte d'une

¹⁰⁴ Nous venons ainsi extraire la notion de contre-transfert du cadre de l'interaction entre un psychanalyste et l'analysant pour la transposer à l'interaction entre l'ethnographe et les autres membres du groupe étudié.

certaine façon. Dans le cas de cette recherche, mon double rôle à la fois de chercheur et de coordinateur du REF, m'a conduit à opérer deux contre-transferts qui ont affecté le phénomène et la façon d'en rendre compte. Après avoir présenté successivement ces deux contre-transferts dans la première sous-section (10.1.1), je suggère d'en tirer deux implications pour les futures recherches, notamment les recherches en contrat CIFRE (10.1.2). Pour clore cette section, je propose quelques clarifications afin de montrer qu'admettre et rendre compte d'un contre-transfert ne dégrade pas la pertinence de la recherche. Au contraire, cela témoigne de la valeur de cette dernière puisque le contre-transfert souligne qu'elle indique quelque chose de réel (10.1.3).

10.1.1 Deux contre-transferts permettant de nourrir l'enquête

Nous avons pu voir que mon intégration dans l'organisation étudiée s'est accompagnée de l'assignation d'un rôle que je ne voulais pas occuper (*cf.* Interaction 10). Nous avons également vu que la prise de conscience de ce rôle qui m'était imposé a même constitué une perturbation stimulant mon enquête (*cf.* 4.1.3). Nous allons maintenant montrer en quoi le rejet de ce rôle, qui m'était assigné, a conduit à deux phénomènes de contre-transfert, un premier par l'acteur-chercheur (10.1.1.1) et un second par le chercheur-acteur (10.1.1.2).

10.1.1.1 Le contre-transfert de l'acteur-chercheur : une recherche orientée par mes angoisses en tant que coordinateur du REF.

Le premier contre-transfert renvoie à ma réaction en tant que coordinateur du REF face à l'attribution d'un rôle que je ne voulais pas occuper, celui d'un comptable obnubilé par les chiffres. Cette attribution a entraîné des conséquences pratiques non négligeables dans la mesure où elle m'a conduit, sans doute pour me protéger, à appréhender le phénomène du contrôle extra-financier comme le lieu d'une tension à apaiser entre le siège et les filiales. Cette façon d'appréhender le problème me permettait de dépasser l'angoisse générée par le rôle que l'on m'attribuait en me construisant un nouveau rôle, celui du médiateur organisateur du consensus. L'élaboration de cette croyance sur le problème organisationnel a entraîné des conséquences pratiques sur mon enquête de chercheur puisqu'elle m'a orienté vers un autre rôle à partir duquel j'ai pu saisir certains comportements qui m'étaient jusqu'ici invisibles dans le rôle antérieur qui m'avait été attribué. J'ai alors eu accès à un autre aspect du phénomène du contrôle extra-financier, la pratique du découplage. **L'exploration de cet aspect du phénomène a été possible par mon changement de rôle dans l'organisation** qui s'est traduit par le développement de nouvelles relations avec les managers.

En reprenant la métaphore théâtrale de Mangham et Overington, nous pourrions dire que mon rôle a évolué quand mes interlocuteurs ont découvert l'acteur qui se cachait derrière mon personnage (coordinateur du siège). Le contre-transfert que j'ai opéré m'a conduit à adopter un comportement modifiant la façon dont les autres managers pouvaient appréhender le rôle du coordinateur au siège, non plus celui d'un coordinateur du siège obnubilé par les chiffres, mais plutôt celui d'un coordinateur du siège également chercheur qui s'attache à la pratique des managers plus proches du terrain afin de trouver des alternatives à cette situation de découplage. On attendait de moi que j'impose les règles de mesure standardisées nécessaires au contrôle managérial (*cf.* Interaction 10), voilà que j'explorais des alternatives pour construire des règles de mesure premièrement utiles aux managers opérationnels (*cf.* Interaction 11).

Comme nous avons pu le montrer, le découplage entre la production d'indicateurs pour les besoins du siège dans le cadre du reporting réglementaire d'une part et la production

d'indicateurs pour les besoins locaux des filiales d'autre part n'est pas toléré par le siège. En occupant le rôle de coordinateur du REF au siège, ce découplage ne m'apparaissait pas de façon évidente. En effet, les filiales le dissimulaient pour éviter de stimuler chez les managers du siège le désir de réduire cet écart, soit en imposant l'usage des indicateurs du siège au niveau local ou bien en cherchant à réviser les indicateurs du siège pour tenter de les rendre plus pertinents pour le niveau local. Les managers locaux quant à eux préféraient dissimuler ce découplage pour garder une certaine stabilité et ne pas éveiller l'attention sur un potentiel écart entre les chiffres reportés par le siège et ceux utilisés localement. Au siège, les managers avaient intérêt à fermer les yeux tant que les filiales répondaient à leurs besoins en leur fournissant les indicateurs demandés.

Mon contre-transfert a entraîné une évolution de mon rôle au sein de l'organisation et ainsi contribué à rendre davantage visibles les tensions et incompatibilités entre les besoins de représentation des managers au siège et dans les filiales puisqu'elle a suscité l'expression des divergences. La posture que j'ai tenté d'adopter, marquée par une certaine ouverture et la recherche de consensus a, me semble-t-il, contribué à rendre davantage visible une pratique de découplage qui était à l'œuvre au sein de l'organisation. Cette pratique, le premier rôle qui m'était attribué ne m'autorisait pas à la voir, car celui-ci invitait les autres acteurs à la dissimuler.

Toutefois, des éléments contextuels sont également intervenus. La pression accrue qui pesait sur les managers à produire de plus en plus de chiffres pour les niveaux hiérarchiques supérieurs est un facteur important à prendre en considération puisqu'il a favorisé le développement de ces relations en invitant mes interlocuteurs à s'ouvrir pour tenter de réformer la situation plutôt que s'attacher à maintenir la situation de découplage en l'état. Ainsi, dans ce contexte, je reconnais également avoir constitué pour mes interlocuteurs une ressource stratégique leur permettant d'exprimer leurs revendications et faire passer des messages à la directrice RSE auprès de qui ces derniers étaient parfois inaudibles.

Ma réaction en tant que coordinateur du REF conduisant à une évolution de mon rôle et affectant le comportement des membres de l'organisation apparaît alors comme une condition de possibilité de la connaissance produite par cette recherche. Elle constitue un élément de contexte qui a dirigé cette recherche vers l'un des aspects du phénomène.

L'étude de ce contre-transfert de l'acteur-chercheur et de son effet montre comment la recherche est orientée par la façon dont le chercheur, occupant une place dans l'organisation, est lui-même affecté par le terrain. Loin d'un programme de recherche, c'est bien plutôt l'enquête de l'acteur-chercheur au poste de coordinateur du REF qui a guidé la recherche.

10.1.1.2 Le contre-transfert du chercheur-acteur : appréhender le phénomène comme un tiraillement pour montrer mon implication et soulager l'angoisse de ne pas suffisamment en prendre la mesure

De façon plus ou moins consciente, ce premier contre-transfert a suscité chez le chercheur-acteur une autre angoisse générant un autre contre-transfert.

Dans le cadre de cette recherche, **mon angoisse en tant que chercheur n'a pas été d'être affecté par le phénomène comme le suggère Devereux, mais plutôt de ne pas suffisamment prendre la mesure et rendre compte de comment j'ai été affecté.** Je comprenais que quelque chose se jouait dans mes affects et mes réactions vis-à-vis de l'imposition d'un certain rôle

dont je faisais l'expérience. Ce quelque chose était l'émergence d'une autre angoisse, cette fois-ci dans mon rôle de chercheur-acteur. Celle de ne pas suffisamment comprendre et rendre compte ce qui était en train de se jouer et comment mon implication dans le phénomène transformait ma façon de le voir.

Cette seconde angoisse m'a amené à expliciter autant que faire se peut les motivations sous-jacentes à ma recherche et faire des choix méthodologiques permettant de rendre visible mon implication sur le terrain. Ainsi, la décision de produire un récit (auto)ethno-dramatique, plutôt que de réaliser le traditionnel codage d'entretien, se révèle particulièrement signifiant puisqu'il témoigne d'une volonté de rendre compte de la façon dont j'ai pu affecter et être affecté. Cette manière de présenter mon expérience indique une prise de conscience sur le fait d'avoir affecté et été affecté par le terrain et au lieu de nier cette implication pour m'en protéger, j'ai fait le choix de la rendre centrale et omniprésente. À nouveau ici, **il s'agit d'un contre-transfert, car cette omniprésence des affects est un choix du chercheur dans la façon de rendre compte du phénomène.**

Nous voyons ainsi émerger une limite de notre recherche qui est inhérente au positionnement du chercheur ici adopté. **Mon implication dans le phénomène m'a amené à accorder une place prépondérante aux affects, dans la mesure où leur mise en visibilité m'a aidé à gérer l'angoisse que j'avais en tant que chercheur.** Par conséquent, cela ne signifie pas nécessairement que le tiraillement dont j'ai pu faire l'expérience soit ressenti par les autres membres de l'organisation. Bien que nous reconnaissons l'apport de cette projection de notre propre ressenti -c'est elle qui nous a mis sur la piste d'un tiraillement effectif au niveau de l'organisation dont nous avons montré les manifestations et conséquences-, nous notons que ce tiraillement ne semblait pas aussi fort chez les autres managers rencontrés au cours de cette étude.

Comment expliquer le choix du « tiraillement » et pourquoi n'est-il pas explicité comme tel par les autres membres de l'organisation ?

Je propose d'expliquer cet écart avec les autres membres de l'organisation par l'implication affective que le double rôle de chercheur-acteur entraîne. Celui-ci m'a poussé à explorer plus largement ce problème au sens où j'y ai dédié quatre années de ma vie, avec une pression plus ou moins explicite à le résoudre. En effet, bien que je ne sois pas engagé contractuellement ou réglementairement à restituer mes travaux, ce double rôle m'expose à des attentes émanant de mes collègues, de ma responsable, mais aussi de moi-même dans mon rôle de praticien. Je ressens une forme d'injonction à trouver des solutions. Je dois montrer que ma recherche est utile et participe à la résolution des difficultés sur lesquelles mes interlocuteurs se sont confiés pendant nos échanges. Je dois convaincre que ma recherche n'est pas vaine et qu'elle aide à faire face aux difficultés dont j'ai fait l'expérience en tant que manager. Ce positionnement m'a ainsi conduit à explorer le volet émotionnel de ce problème organisationnel. Je me sentais pris au piège dans ce problème que j'étudiais, mais que je ne parvenais pas « à résoudre » et qui me laissait désarmé face aux demandes de mes interlocuteurs.

Ce contre-transfert, qui se manifeste par la projection de mon tiraillement sur le phénomène étudié, devient encore plus visible si l'on s'arrête sur le choix du terme « tiraillement » que j'ai utilisé pour appréhender ce problème organisationnel. Le tiraillement défini par le Larousse comme « contracture ou sensation douloureuse d'étirement » ou bien « difficulté, tension nées d'opinions ou de désirs, de volontés contradictoires » met en lumière une métaphore

révélatrice de mon contre-transfert. Que ce soit l'organisation, le REF ou les indicateurs, aucun n'a, à proprement parler, d'opinion, de désir ou de volonté. **C'est mon contre-transfert qui m'a orienté vers cette métaphore du tiraillement consistant à projeter mes sensations en tant que coordinateur du REF sur l'objet de ma pratique**, c'est-à-dire le REF et plus particulièrement les indicateurs, comme un moyen d'indiquer aux lecteurs qu'il y avait bien dans ce phénomène une expérience et des affects en jeu.

10.1.2 Implications de ces deux contre-transferts : une exigence et une opportunité pour les recherches CIFRE

La mise en évidence de ces deux contre-transferts mène à deux implications pour les futures recherches, notamment celles conduites dans le cadre de contrats CIFRE (ou équivalent) où le chercheur est également acteur au sein de l'organisation.

La première implication est une exigence, celle de considérer la dualité du chercheur engagé dans l'organisation. Nous voyons que le poste occupé dans l'entreprise s'avère être bien plus qu'un simple moyen d'accéder au terrain. Il s'agit de bien plus qu'une « seconde casquette ». Cette casquette ne peut être retirée. Cette casquette est un signe renvoyant notamment à l'attribution d'un certain rôle au sein de l'organisation, elle affecte autant le chercheur que les membres de l'organisation. Le doctorant en CIFRE ne peut se défaire du rôle qu'il occupe au sein de l'organisation et celui-ci participe donc activement à la recherche. Il charrie avec lui les angoisses et contre-transferts d'un praticien.

Ces conditions de recherche où le chercheur est également acteur au sein de l'organisation nous invitent à étendre la démarche de Devereux et donc l'étude du contre-transfert qu'il suggérait. Nous remarquons que ce contre-transfert devient plus large que la seule « déformation » produite par l'angoisse du chercheur. **Le contre-transfert devient l'ensemble des éléments portés par les différents rôles du chercheur le conduisant à, non pas reproduire le phénomène comme reflet du réel comme l'avait déjà bien compris Devereux, mais bien plutôt, indiquer ce réel en élaborant des matériaux empiriques à partir desquels il pourra soulager ses angoisses et produire des significations.**

Dès lors, l'étude des conditions de production des observations n'exige pas uniquement de prendre en considération le rôle attribué au chercheur, mais également celui attribué au praticien au sein de l'organisation et la façon dont celui-ci, également en lutte avec ses propres angoisses, peut le faire évoluer. La position du chercheur dans le groupe étudié n'est donc pas figée, mais peut évoluer au fil de l'enquête du praticien sur son rôle dans l'organisation. L'enjeu pour le chercheur est donc de comprendre le rôle qui lui est attribué en tant que chercheur, mais également en tant que praticien, investiguer sur la manière dont ces rôles évoluent.

Nous avons ici montré une situation où la recherche est guidée par l'enquête du praticien. Or, **ce mouvement est en fait double puisqu'il peut également être initié par le contre-transfert du chercheur stimulant ensuite chez l'acteur-chercheur des angoisses quant à son rôle dans l'organisation.**

Une des principales limites de cette recherche réside donc dans cette capacité limitée du chercheur qui ne peut que rendre compte de certains aspects du phénomène. Avoir conscience de ces limites est essentiel puisque celles-ci permettent de situer notre recherche et par conséquent d'ouvrir d'autres voies de recherche.

10.1.3 En quoi pouvons-nous dire que notre démarche rend compte d'un phénomène réel et non subjectif et qu'il limite le risque de scotomisation ?

Nous avons jusqu'ici montré comment le chercheur-acteur opère des contre-transferts modifiant ainsi sa perception du phénomène. Le risque est de prendre ces analyses réflexives comme une démonstration de la construction « purement mentale » du phénomène. Nous souhaitons maintenant conclure cette section en apportant quelques compléments pour prévenir toute incompréhension malheureuse conduisant à une critique sur le risque de produire un récit « subjectif » ou scotomisé à cause du contre-transfert ou bien qui ne ferait pas référence à quelque chose de réel.

Au préalable, précisons que les développements épistémologiques proposés dans le deuxième chapitre de cette recherche ont permis de poser les bases nécessaires à la formulation d'une réponse à ces objections. Nous expliquons ici en trois points, en quoi notre méthodologie a permis de produire un récit indiquant quelque chose de réel tout en limitant le risque de scotomisation.

Premièrement (i), nous soutenons que notre méthodologie et l'influence du concept pragmatiste d'« enquête » ont concouru à limiter les risques de scotomisation dans la mesure où notre recherche et notre récit ont justement été produits à partir de la perturbation initiale de l'acteur-chercheur. Le phénomène dont nous avons tenté de rendre compte renvoie à quelque chose de réel puisqu'il produit des conséquences pratiques sur les différents membres de l'organisation. L'enquête en orientant l'attention vers la perturbation, vers ce qui dérange, peut justement aider à limiter le risque de scotomisation.

Puis (ii), à l'objection concernant la production d'un récit qui serait qualifié de subjectif compris comme une construction de l'individu, nous opposons l'argument suivant. Bien que notre récit soit produit à partir des perturbations connues dans mon expérience de chercheur-acteur, la réalité qu'il indique ne peut être réduite à ma simple subjectivité. En effet, cette réalité correspond à des éléments objectifs de la situation comme les plaintes des opérationnels et des altercations entre les managers du siège et ceux des filiales. **En d'autres termes, ce récit (auto)ethno-dramatique n'est pas un récit de moi ressentant le phénomène, mais l'interaction entre moi, les autres membres de l'organisation et le phénomène.**

Ainsi, nous soutenons que le double rôle du chercheur-acteur permet justement la production d'un récit signifiant, car élaboré à partir d'une expérience dans le terrain. Nous pouvons dire que ce récit est réel puisqu'il signifie quelque chose de réel pour les membres de l'organisation.

Enfin (iii), nous arrivons à un point essentiel sur lequel reposent les deux précédents. Notons que le phénomène étudié par le chercheur n'est donc pas un objet clair et déterminé que le chercheur pourrait représenter de manière brute à l'aide d'un appareillage technique neutre qui neutraliserait ses biais. **Au contraire, il s'agit plutôt d'un phénomène vague et indéterminé que le chercheur par sa recherche et sa méthodologie va tenter d'indiquer, c'est-à-dire de préciser en élaborant des matériaux empiriques, au regard de ses fins-en-vue.** Notre positionnement multiple permet ici d'apporter une nuance dans la mesure où il montre qu'un même individu peut avoir plusieurs rôles, le conduisant à tenir ensemble différentes manières d'indiquer le phénomène. Dans le cadre de cette recherche, nous avons articulé au moins deux façons d'indiquer le phénomène. Tout d'abord, par le tiraillement, une

manière d’appréhender le phénomène qui émane de notre angoisse en tant que chercheur-acteur. Puis, par les tensions siège-filiales à apaiser, une autre façon d’appréhender le phénomène qui émane de nos préoccupations en tant qu’acteur-chercheur.

Section 10.2 Retour sur les apports et limites d’un récit articulant ethnographie et autoethnographie

À l’issue de cette recherche, nous comprenons qu’il est illusoire de vouloir rendre compte d’un phénomène de façon complète (Jardat, 2023, Chapitre 2). Nous l’avons vu avec l’approche triadique du signe chez Peirce d’abord, en montrant que nous ne pouvons produire des significations qu’à partir du répertoire d’interprétants dont nous disposons. Puis, avec Devereux maintenant, en soulignant que nous n’avons accès qu’à ce que notre position nous permet de voir. Ces deux approches nous semblent complémentaires et compatibles puisque l’approche de Devereux invite à appréhender le positionnement comme un facteur orientant le répertoire d’interprétants, mais aussi un facteur affectant la priméité en réduisant le champ des potentialités observables.

Reconnaître que nous ne pouvons jamais rendre totalement compte d’un phénomène n’est pas le signe d’une résignation ni d’une paresse du chercheur. Bien au contraire, cela exige un approfondissement de sa réflexion sur la position qu’il occupe, le rôle qu’on lui attribue et qu’il souhaiterait occuper ainsi que sur son répertoire d’interprétants qui le conduisent à appréhender le phénomène d’une certaine façon et à produire certaines significations. Au-delà d’y réfléchir et d’en rendre compte dans notre partie méthodologique d’abord puis de réflexivité ensuite, nous avons essayé de composer une méthode pour faire travailler ces limites.

Le premier volet (10.2.1) de cette méthode consiste à articuler autoethnographie et ethnographie afin de simultanément explorer et rendre compte de notre médiation sémiotique dans l’expérience et de notre position (autoethnographie) tout en tentant de faire de même pour les autres membres de l’organisation (ethnographie). Le second volet consiste à transférer notre expérience par la production d’un récit (auto)ethno-dramatique (10.2.2) invitant les lecteurs à découvrir notre médiation sémiotique et comment celle-ci est ancrée dans notre position.

10.2.1 Articuler autoethnographie et ethnographie pour explorer position et répertoire de signification chez soi et chez les autres

Nous avons mené cette recherche en nous appuyant sur deux méthodes : l’autoethnographie et l’ethnographie, dont nous allons ici tenter de montrer la complémentarité pour les recherches en sciences de gestion. Nous ne reviendrons pas sur les apports respectifs de ces deux approches, déjà présentés dans la partie méthodologique (*cf.* Section 3.1). Plutôt, nous souhaitons souligner les apports de cette articulation dans la conduite de cette recherche.

Nous pensons que ce choix méthodologique a contribué à éviter l’un des écueils traditionnellement identifiés pour les recherches autoethnographiques. Selon Haynes (2017, p.218), une autoethnographie trop centrée sur le chercheur pourrait amener à la production d’une fausse dichotomie, celle d’un soi détaché des autres.

En articulant les deux, j’ai tenté de transmettre non seulement mon expérience, mes affects et mes émotions, mais également celles des autres. Au-delà de chercher à comprendre et rendre compte de mon regard sur le phénomène, j’ai tâché de le confronter à ceux des autres.

Nous pensons que **l'autoethnographie et l'ethnographie gagnent à s'appuyer l'une sur l'autre** puisqu'elles se nourrissent mutuellement. Ensemble, elles participent à une connaissance plus large et profonde du phénomène. La **première que nous proposons de qualifier d'« intensive »** permet au chercheur d'explorer son activité de médiation sémiotique sur un phénomène tandis que **la seconde, que nous proposons de qualifier d'« extensive »**, permet d'étendre son répertoire d'interprétants en explorant les autres médiations sémiotiques possibles sur un même phénomène.

L'autoethnographie donne le moyen au chercheur d'explorer sa médiation sémiotique en considérant les éléments qui interviennent dans sa production de significations. Dans le cadre de cette recherche, la dimension autoethnographique renvoie à l'analyse de ma médiation sémiotique en tant que coordinateur du REF. Toutefois, cette analyse ne peut être isolée du travail ethnographique, car la compréhension et la formalisation de ma médiation sémiotique se sont fait en parallèle de l'exploration de celle des autres membres de l'organisation, en l'occurrence les managers des filiales.

Dans cette seconde dimension, ethnographique cette fois, j'ai tenté de saisir la médiation sémiotique des autres acteurs, mais c'est bien l'articulation de ces deux dimensions, se nourrissant mutuellement et se construisant en opposition, qui nous a permis de distinguer deux pratiques du contrôle. Mon rôle de coordinateur du REF au siège et ma pratique du contrôle ont constitué un point de référence à partir duquel j'ai pu appréhender et saisir les autres pratiques et leurs particularités. Une « simple » ethnographie aurait peut-être été suffisante pour distinguer ces deux médiations sémiotiques et ces deux pratiques du contrôle, mais l'autoethnographie a, nous semble-t-il, apporté la mise en récit des tensions qui émergent de leur coexistence. Le récit a été un moyen d'agencer et de problématiser l'expérience de ces tensions qui constituait ma perturbation que j'ai pu stabiliser au fil de cette recherche. Nous remarquons une certaine complémentarité dans la mesure où l'articulation de l'autoethnographie et l'ethnographie permet de maintenir un écart (Jullien, 2012). L'écart entre mon regard et ceux des autres, que ma voix autoritaire d'auteur tend systématiquement à réduire. L'articulation de ces deux méthodes m'a aidé à saisir la particularité de mon expérience et de mon regard.

Nous voyons ainsi l'autoethnographie comme une méthode complémentaire à celle proposée par Devereux et prolongeant ses travaux puisqu'elle participe à l'exploration de la troisième « sorte » de donnée des sciences du comportement que l'auteur appelait de ses vœux (Devereux, 2012, p.19).

Néanmoins, **plusieurs critiques peuvent être formulées** à l'égard de ce choix méthodologique et sur notre manière de l'opérer. Plus qu'un récit exposant nos affects et émotions, nous avons jugé nécessaire de rendre compte de façon analytique des nombreux éléments relatifs à notre positionnement, nos choix et nos croyances qui ont orienté notre recherche. On pourrait alors reprocher à notre démarche d'inviter à une quête de « transparence » dont nous admettons pourtant le caractère aporétique (McKernan, 2012). Nous reconnaissons avoir peut-être alourdi cette recherche avec certains éléments que le lecteur jugera non essentiels à sa compréhension.

10.2.2 Le choix d'un récit (auto)ethno-dramatique

En considération des différents enjeux soulevés précédemment, le choix du récit (auto)ethno-dramatique mérite, nous semble-t-il, d'être étudié, car il a permis de soulager l'angoisse du

chercheur-acteur, non par la scotomisation, mais par la méthode (10.2.2.1) tout en produisant un récit sensible pour affecter et inviter le lecteur à explorer d'autres aspects du phénomène (10.2.2.2).

10.2.2.1 Soulager et rendre compte des angoisses du chercheur-acteur par la méthode.

En soulageant par la méthode l'angoisse du chercheur-acteur, le récit (auto)ethno-dramatique a concouru à **limiter le risque de scotomisation du réel**. En nous inspirant des recommandations de Devereux (2012, p.151), nous avons tenté de faire un usage « sublimatoire » de la méthode. Cet usage "sublimatoire" s'exprime par l'écriture d'un récit qui n'a pas tenté de supprimer mon implication sur le terrain – implication qui m'a conduit à affecter et être affecté par le phénomène, notamment par des contre-transferts – mais bien plutôt à utiliser ces contre-transferts comme des moyens pour connaître le phénomène et situer la production de connaissance sur ce phénomène.

La mise en récit de l'enquête du coordinateur du REF est un moyen de rendre compte de mon contre-transfert en tant qu'acteur-chercheur dans le terrain interagissant avec les autres membres de l'organisation pris, non pas comme des sujets d'étude, mais comme des collègues de travail. Le récit permet également de rendre compte de mon contre-transfert en tant que chercheur-acteur dans la mesure où celui-ci rend explicites mon engagement et mon expérience de tiraillement qui constitue une perturbation initiatrice et motrice dans cette recherche.

10.2.2.2 Produire un récit sensible pour affecter et inviter à explorer d'autres aspects du phénomène

Au-delà de notre volonté de rendre compte du dynamisme et de la complexité de la fabrication du contrôle extra-financier, nous avons souhaité construire un récit (auto)ethno-dramatique pour sa capacité à transmettre une expérience aux lecteurs dans l'espoir d'affecter leur appréciation du phénomène et leur pratique. En produisant ce récit, nous avons tenté de transmettre une expérience sensible afin de susciter des réactions chez les lecteurs, qu'ils soient chercheurs ou praticiens. En exposant ce récit et les conditions de sa production, nous pensons que celui-ci peut servir de point d'ancrage à d'autres chercheurs pour saisir la particularité de leur expérience et de leur positionnement, mais également les inviter à conduire d'autres recherches à partir d'une autre position.

Puis, pour les praticiens, ce récit peut être une fenêtre ouverte invitant à une réflexion sur leur position, leur médiation sémiotique et leur pratique de valuation mais aussi celles des autres.

Par cette invitation à l'exploration, nous **soulignons les limites du récit** qui, inévitablement situé, laisse de nombreux autres aspects du phénomène non explorés. Par exemple, notre position ne nous a pas permis d'examiner les relations entre les managers des différentes filiales (entre Entités ou entre Entités et DO). En témoigne notamment, notre usage indifférencié du terme « filiales » pour désigner simultanément les deux niveaux entité et DO lorsque nous ne pouvions pas les distinguer. Or, ces interactions existent puisque certains de nos interlocuteurs les ont évoquées. Bien que nous ayons essayé de les étudier en rejoignant des réunions qui regroupaient ces acteurs, nous ne pouvions accéder qu'aux interactions entre ces acteurs, médiées par le regard du siège.

Toutefois, plus que des interactions non étudiées, car non accessibles, la production d'un récit dans le cadre d'une recherche conduit à faire des choix de représentation invisibilisant les aspects du phénomène qui ne sont pas questionnés par la problématisation.

Conclusion du chapitre 10 : Un récit produit pour une certaine problématique : de l'indissociabilité des fins et des moyens

Nous concluons ce chapitre avec la mise en exergue d'une des limites majeures de notre démarche. Tout au long de cette recherche, nous avons proposé une réflexion sur l'activité de représentation et nous avons tenté de nous écarter d'une approche de la représentation comme reflet du réel. Dans la continuité de certaines recherches, nous avons souligné l'existence d'une médiation dans toute activité de représentation. En tant que représentation de mon expérience, **le récit ne reflète donc pas le phénomène, mais l'indique sous un certain rapport.** Ce rapport est tout autant modelé par notre expérience et nos affects que par notre problématisation et notre question de recherche. Ainsi, la limite de cette recherche et de ce récit réside dans le rapport à partir duquel j'ai proposé de représenter le phénomène étudié. Bien que ce récit vise à rendre compte d'une expérience, dans le cadre d'une recherche, celui-ci constitue également un moyen pour éclairer une problématique.

En problématisant la situation perturbante qui a suscité cette enquête autour de l'indicateur, ses usages et son rôle, nous avons, par exemple, relativement négligé le questionnement sur les traits individuels des acteurs. En effet, nous avons utilisé la métaphore théâtrale sur le plan méthodologique pour présenter l'acteur derrière le rôle du coordinateur du REF, mais sans faire ce même travail pour les autres rôles joués dans le récit.

Cette décision se reflète dans les choix méthodologiques de production du récit, notamment la production d'individus composites en vue de limiter le nombre d'acteurs et faciliter la compréhension des lecteurs. Ce choix témoigne d'un intérêt pour le rôle joué par les autres membres de l'organisation plutôt que par les acteurs jouant ces rôles. De la même façon, cette décision se traduit dans l'analyse du récit (Partie 4) par le recours à la théorie des signes de Peirce où l'interprétant se distingue de l'interprète. Ce pas de côté vers l'interprétant, au-delà de sa valeur heuristique, a constitué un moyen de me protéger en tant que chercheur-acteur enquêtant et analysant mes propres collègues. En mobilisant l'approche triadique et plus précisément la notion d'interprétant, j'ai pu, me semble-t-il, me protéger d'une confrontation frontale avec des personnes qui m'étaient trop familières.

Nous voyons ainsi en quoi les fins visées par la recherche sont étroitement liées aux moyens de conduire la recherche. **Le choix de s'intéresser davantage aux interprétants et à la position de l'individu plutôt qu'à son individualité vient rendre légitime et acceptable la réduction opérée par la construction d'un acteur composite.** Toutefois, ce choix a conduit à **négliger les particularités individuelles et psychologiques des autres acteurs pouvant pourtant jouer un rôle dans la compréhension du phénomène.**

À nouveau, nous voyons que la faillibilité de notre recherche invite à explorer les autres potentialités du phénomène. En reconnaissant les choix qui ont modelé l'écriture du récit, orienté nos concepts et donc nos résultats, nous appelons au développement de travaux adoptant des positions variées et mobilisant des interprétants alternatifs en vue d'explorer le phénomène sous un autre rapport.

Conclusion générale

Thèse défendue

Pour conclure, nous tentons de résumer la thèse qui émerge de cette recherche de la façon suivante :

Nous assistons depuis quelques années à une demande et une production croissante d'indicateurs extra-financiers pour essayer de résorber les découplages politiques-pratiques et moyens-fins. Les organisations doivent mettre en œuvre leurs politiques tout en rendant compte de leur efficacité. Pour répondre à ces deux objectifs à partir de ressources limitées, l'organisation étudiée dans le cadre de cette thèse va mobiliser les mêmes indicateurs pour tenter de rendre compte de l'efficacité de ses politiques à travers le reporting extra-financier tout en orientant les comportements au sein de l'organisation à travers les instruments du contrôle organisationnel. Or, en tant que *signe*, l'indicateur extra-financier est une représentation de quelque chose sous un certain rapport, faisant le lien entre une expérience sociale située, une convention sociale et un futur potentiel. En s'appuyant sur cette approche triadique de la représentation, cette thèse indique comment les indicateurs extra-financiers sont capturés par des acteurs éloignés des opérations et tendent à devenir des *symboles*.

Ces derniers ne parviennent plus à guider l'action que ce soit celle des acteurs de terrain, car ils ne permettent plus d'appréhender la pluralité des expériences sociales ou bien celle des acteurs éloignés du terrain à cause de l'instabilité des conventions sociales sur lesquelles ces indicateurs reposent. Les indicateurs tendent à devenir des symboles perdant leur lien avec le phénomène physique et imposant des valeurs hors situation. Ces signes ne sont plus à même d'opérer comme des instruments de médiation et n'ont plus la capacité d'aider les acteurs à conduire leur action ni d'en rendre compte.

Nos résultats attirent l'attention sur les limites de la quête d'une convergence des représentations et des buts lorsqu'elle se traduit par leur normalisation. Ce faisant, elle contribue à nier et invisibiliser les divergences et potentielles incompatibilités entre différentes médiations sémiotiques et pratiques de valuation. La capacité des managers à discuter et gérer ces divergences s'en trouve alors dégradées. Cette thèse montre que l'alignement conduit à invisibiliser les éventuels paradoxes et tensions entre reddition de comptes et contrôle.

Contributions théoriques

Cette recherche s'inscrit dans le courant des travaux développant une approche pragmatiste et sémiotique de l'activité de représentation et du contrôle. Cette approche vise à sortir d'une approche représentationnaliste afin de montrer que les chiffres ne sont ni la source de l'activité managériale ni son simple produit, mais bien plutôt une ressource mobilisée en situation par les managers dans l'action (Lorino, 2020; Lorino et al., 2017). Dans ce cadre, cette recherche apporte des contributions théoriques à la littérature en contrôle et notamment aux chercheurs qui s'intéressent à la pratique de contrôle des managers, à la façon dont ils utilisent et fabriquent des indicateurs. Les chercheurs qui s'attachent à étudier les tensions qui émergent dans la poursuite d'une convergence des buts et des représentations entre les différents niveaux de l'organisation y trouveront également un intérêt.

La première contribution théorique (1) de cette recherche est l'intégration des tensions entre les différents niveaux hiérarchiques de l'organisation dans l'étude de l'activité de *médiation sémiotique* des managers et de leur pratique de *valuation*. Cette contribution est un prolongement des travaux de Lorino (2020) sur deux aspects : la mise en évidence d'une lutte verticale des interprétants et la proposition d'une nouvelle conception de la valuation « in-vitro ».

La seconde contribution théorique (2) est une critique des fonctions fondatrices du contrôle que seraient les convergences des buts et des représentations.

La troisième contribution théorique (3) prolonge les travaux de Bourguignon (2003) en montrant comment le terme de « pilotage » contribue à un renforcement du contrôle exercé par les managers éloignés des opérations en empêchant l'émergence et l'existence d'autres pratiques de contrôle.

Enfin, la quatrième contribution théorique (4) est l'explication du glissement du découplage politiques-pratiques vers le découplage moyens-fins – développé par Bromley et Powell (2012) – en introduisant un troisième découplage intermédiaire qu'est le découplage organisation-activité.

1) L'intégration des tensions entre différents niveaux hiérarchiques dans l'étude de l'activité de médiation sémiotique des managers et de leur pratique de valuation.

Les recherches en sciences de gestion qui ont transposé les notions de *médiation sémiotique* et de *valuation* (Lorino, 2020 ; Lorino et al., 2017) développées par les philosophes pragmatistes américains ont laissé relativement inexploitées les tensions pouvant intervenir entre les différents niveaux de l'organisation. Ces études avaient déjà montré comment plusieurs médiations sémiotiques et pratiques de valuations pouvaient exister au sein d'une même organisation. Notre recherche vient compléter ces travaux en examinant les influences entre elles et notamment comment certaines peuvent en étouffer d'autres et comment la position du manager par rapport au phénomène peut orienter ces activités. Cette recherche met ce phénomène en exergue pour la médiation sémiotique à travers une lutte des interprétants (a), mais également pour la pratique de valuation en proposant une nouvelle façon d'appréhender la valuation « in-vitro », préalablement introduite par Lorino (2020, p.273).

Ces deux points constituent des apports dans la mesure où ils permettent de comprendre comment certains groupes parviennent à contraindre la médiation sémiotique d'autres groupes et orienter le processus de valuation vers leurs propres intérêts au détriment de ceux des autres (Dewey, 1939/1988, p. 241).

a) Une lutte verticale des *interprétants*

Le premier point concerne la question de la diversité des interprétants, de leur confrontation et de leur articulation. Cette question est introduite pour la première fois par Deledalle dans ses commentaires sur la traduction de Peirce (1978, p.268). L'auteur parle alors de « lutte d'interprétants ». Cet enjeu est ensuite repris, transposé aux situations organisationnelles et davantage développé par Lorino (2020, p.46-49) lors de la mise en lumière d'une tension entre deux processus de médiation sémiotique et différents interprétants mobilisés par des opérationnels issus de deux organisations différentes dans le cadre d'une fusion. **Lorino identifie une confrontation entre interprétants que nous avons qualifiée d'horizontale, notre recherche apporte une contribution théorique en ajoutant que cette lutte peut aussi intervenir sur un plan vertical.**

Nos résultats viennent ainsi situer l'activité de médiation sémiotique et la pratique de valuation en montrant comment celles-ci sont orientées par la position du manager et son rôle dans l'organisation en modifiant ses fins-en-vue et sa proximité avec le phénomène.

En sus, en rapprochant ces activités de médiation sémiotique et les pratiques de valuation d'une part et les stratégies des différents managers d'autre part, en fonction de leur position dans l'organisation, nous exposons comment elles peuvent s'influencer réciproquement. **En appréhendant la lutte des interprétants dans un contexte organisationnel et sur un plan vertical, nous mettons en exergue la dynamique par laquelle certaines médiations sémiotiques peuvent en étouffer d'autres. L'une des implications majeures de cette contribution est de remettre en question la convergence des représentations qui est au cœur de la pratique du contrôle. Nous montrons que la convergence n'est pas nécessairement souhaitable dans la mesure où celle-ci ne permet plus la pluralité des médiations sémiotiques pourtant nécessaires à l'action des managers aux différents niveaux de l'organisation.**

b) La valuation « in-vitro » est un étouffement de certaines pratiques de valuation par d'autres

Le second point concerne la question de la valuation « in-vitro » développée par Lorino (2020, p.273) transposant la notion de Dewey aux situations organisationnelles. Nous indiquons que la valuation « in-vitro » n'est pas tant le fait que certains managers éloignés de l'activité imposent des modèles abstraits et font des fins-en-vue des fins-en-soi mais plutôt que ces managers imposent leur processus de valuation. **En proposant cette nuance après les travaux de Lorino, nous montrons que le recours à des modèles abstraits et hors situation n'est pas lié à un dogmatisme consistant à poursuivre des fins-en-soi, mais plutôt qu'il s'inscrit dans un autre processus de valuation.**

Cette nuance vise à se prémunir de la diabolisation ou de la simplification des pratiques de valuation des managers éloignés de l'activité. En introduisant cette nuance, nous invitons à prendre ces tensions comme des divergences ou incompatibilités entre les fins-en-vue des différents managers et liées à la position de ces derniers dans l'organisation. Nous pensons qu'en appréhendant ces tensions de la sorte, le traitement de celles-ci peut passer **de la**

dénonciation à une co-construction de la valuation par l'explicitation et l'explication, par les différentes parties, de leur enchaînement des moyens et fins.

2) Une critique des fonctions fondatrices du contrôle : réintégrer la convergence comme la fin-en-vue d'un processus

La seconde contribution théorique de cette recherche est une critique de l'établissement de la convergence des représentations et des fins comme des fonctions fondatrices du contrôle (Bouquin & Kuszla, 2014, p. 33). Notre étude montre que la quête de convergence se fait au détriment d'une première phase d'éventuelle divergence où les différents niveaux de l'organisation peuvent développer différentes médiations sémiotiques et pratiques de valuation.

Ici, notre propos n'est pas de rejeter cette convergence, mais plutôt d'inviter à réinscrire cette convergence dans un processus dont le point de départ peut être une situation d'incompatibilité entre les différentes représentations et buts. Il nous semble important de souligner que cette convergence n'est pas donnée, mais qu'elle constitue une certaine fin-en-vue. **Cette convergence doit donc être construite plutôt qu'imposée**, au risque de produire une scission ou découplage entre les différents niveaux de l'organisation, comme cette recherche a pu le montrer.

3) Les termes génériques de « pilotage » et de « contrôle » dissimulent une pluralité de pratiques potentiellement incompatibles

Nous remarquons, dans la littérature en contrôle, deux principaux angles à partir desquels les systèmes de contrôle sont étudiés. Le premier angle tend à mettre en tension les objectifs de l'organisation et ceux des individus (Otley & Berry, 1980) tandis que le second tend à mettre en tension les différents objectifs de l'organisation (Chauvey & Naro, 2013 ; Quairel, 2006). **Notre recherche adopte un troisième angle mettant en tension les managers du siège et les managers opérationnels au regard de leur éloignement plus ou moins important des opérations.** Cet angle indique que, derrière l'utilisation indifférenciée des termes « pilotage » ou « contrôle » qui tendent à devenir des valeurs *a priori*, que ce soit dans la littérature ou par les acteurs, se manifeste en fait une pluralité de pratiques. Pour les rendre visibles, nous avons proposé de les appréhender comme des pratiques de médiation sémiotique et de valuation. Notre recherche expose en quoi ces notions privilégiant une approche processuelle et triadique permettent de s'émanciper des approches traditionnelles et de leurs limites pour étudier les pratiques des managers et sortir de l'appréhension du pilotage comme valeur *a priori*. Nous soutenons ainsi que le schéma cybernétique promu dans la littérature qui sous-tend cette valeur est un schéma de contrôle de valuation « in-vitro » qui n'est pas en mesure de rendre compte des différentes pratiques des managers et de leurs interactions.

Notre recherche montre que ces termes génériques de « pilotage » ou de « contrôle » peuvent être sclérosants dans la mesure où ils viennent masquer les divergences, incompatibilités et différents besoins entre les managers.

De cette façon, notre recherche complète les travaux de Bourguignon (2003) qui exposait en quoi l'émergence et la large diffusion de la métaphore du pilotage s'inscrivaient dans une réponse aux critiques formulées à l'égard du contrôle traditionnel trop rigide en proposant un contrôle d'apparence plus dynamique, mais ne faisant que dissimuler le phénomène sous-

jacent de renforcement et d'extension du contrôle. **Nos résultats indiquent que ce renforcement et cette extension du contrôle évoqué par Bourguignon, il y a vingt ans pour le contrôle financier, est aujourd'hui à l'œuvre dans le contrôle extra-financier.** La revendication de pilotage du siège s'accompagne d'une extension du contrôle managérial venant étouffer les pratiques de contrôle physique locales.

4) Expliquer le glissement du découplage politiques-pratiques vers le découplage moyens-fins par le découplage organisation-activité

Enfin, le dernier apport théorique de cette recherche complète les travaux de Bromley et Powell (2012) en proposant d'introduire, au glissement du découplage politiques-pratiques vers le découplage moyens-fins, un troisième découplage organisation-activité.

Nous pensons que l'introduction de ce troisième découplage est un apport dans la mesure où il met en visibilité plusieurs dynamiques conduisant à ce découplage moyens-fins. La proposition de ce découplage organisation-activité émerge de notre analyse de la médiation sémiotique des managers à partir de laquelle nous avons pu constater l'étouffement des signes indiciels et iconiques – permettant de gérer l'activité – par des signes symboliques – permettant de gérer l'organisation. En effet, ces derniers sont le moyen de démontrer la conformité d'une organisation, mais entravent l'exploration des contextes particuliers et la prise en compte des contingences de l'activité.

Nous proposons d'appréhender ce découplage organisation-activité comme une étape intermédiaire à ce glissement, car il soutient le découplage moyens-fins en contraignant le développement d'un contrôle physique et d'une pratique de valuation « in-vivo », deux éléments qui concourent justement à l'exploration de l'articulation entre les moyens et les fins.

Contribution empirique : rendre compte d'un phénomène d'alignement-fusion et apporter une complexité narrative à la littérature en contrôle

La production d'un récit (auto)ethno-dramatique de notre expérience de coordinateur du REF au sein d'une multinationale française soumise à la DPEF **constitue une contribution empirique en apportant un matériel empirique rare dans la littérature en comptabilité-contrôle** (Haynes, 2017b).

Notre recherche documente et narre les interactions qui animent un phénomène d'alignement-fusion entre REF et SC au sein d'une multinationale française. Ce récit permet de saisir la complexité et les dynamiques à l'œuvre dans ce phénomène ainsi que ses implications. Nous montrons comment l'alignement suggéré dans la littérature peut conduire, dans le cadre réglementaire français, à un alignement-fusion entraînant des effets paradoxaux pour les managers.

Notre récit donne également accès à l'activité de production des indicateurs audités et publiés au sein d'une multinationale française. Cela nous semble particulièrement important à l'heure où les rapports extra-financiers des entreprises sont de plus en plus lus par des machines, les indicateurs calculés par des outils s'appuyant sur l'intelligence artificielle ou bien encore la « BigData ». Notre recherche, avec les travaux antérieures ayant mobilisé l'approche pragmatiste et sémiotique, participe à indiquer et alerter sur les limites des approches

représentationnalistes. Celles-ci nourrissent et se nourrissent de ces pratiques de digitalisation et contribuent à la tendance vers l'automatisation toujours plus grande de certaines pratiques managériales comme celles du contrôle, négligeant ainsi la complexité et l'émergence des phénomènes sur lesquels on souhaite exercer un contrôle.

L'écriture de ce récit s'inscrit dans un projet visant à transmettre une expérience aux lecteurs pour nourrir une réflexion et ouvrir un espace de discussion. L'écriture de ce récit nous semble être une contribution importante dans la mesure où la plupart des recherches étudient rétrospectivement des phénomènes à partir d'entretiens et ne donnent donc pas la possibilité aux lecteurs d'apporter une lecture alternative critique sur le phénomène étudié. En s'appuyant sur les travaux des pragmatistes, Lorino montre que la construction d'un jugement doit articuler computation et complexité narrative (Lorino, 2020, p.267). **Notre recherche propose de contribuer au processus de valuation collectif dans lequel est engagé le chercheur en apportant une complexité narrative, complémentaire des autres travaux parcourues dans notre exploration de la littérature.**

Comme nous avons pu l'évoquer ci-devant, nous ne négligeons ni ne pouvons nier le caractère construit de ce récit (comme l'est également un entretien) dans la mesure où le passage à l'écriture implique inévitablement une mise en scène, une sélection et une réécriture. Néanmoins, nous pensons que l'épaisseur et la densité du récit concourent tout de même à ouvrir un espace dans lequel les lecteurs peuvent s'approprier les situations étudiées et en proposer une interprétation complémentaire, alternative ou encore concurrente.

Nous avons déjà pu partager, que ce soit dans le récit ou le second temps de notre analyse, en quoi l'écriture fut transformatrice pour moi-même en tant que manager-chercheur-auteur. Le second volet de ce projet transformateur reste donc encore ouvert et dépendra de la réception de ce travail par son lectorat.

Contribution méthodologique : Affecter et être affecté par le phénomène étudié est une source de connaissances dès lors que cette implication est examinée

La principale contribution méthodologique de cette recherche consiste dans l'exploration de l'enchevêtrement des rôles d'acteur-chercheur et de chercheur-acteur et de ses implications pour la recherche. Nous avons montré que le rôle attribué à l'acteur-chercheur au sein de l'organisation pouvait affecter et être affecté par la recherche. Considérant que le chercheur ne peut que rendre compte de certains aspects du phénomène, conditionnés par le rôle qui lui est attribué et celui qu'il souhaite jouer, nous soutenons la nécessité, pour toute recherche, d'explorer ces rôles et leurs évolutions afin de permettre de situer la recherche et les connaissances qu'elle revendique produire. L'apport de cette thèse se situe donc sur la mise en exergue de ce phénomène dans le cadre d'un contrat CIFRE à partir des travaux de Devereux.

Contribution managériale : articuler l'activité de reporting et de contrôle

Cette recherche se veut transformative. Pour cette raison, nous avons opté pour la production d'un récit (auto)ethno-dramatique afin de transmettre une expérience et d'interpeller le lecteur. **Nous pensons que ce récit, qui tente de tenir les perspectives et fins-en-vue de différents managers occupant différentes positions dans l'organisation, peut aider les**

managers qui consulteraient cette recherche en les invitant à conduire une même analyse sur leurs propres situations de travail.

Ce travail s'attache à mettre en lumière la difficulté de tenir ensemble deux activités pourtant nécessaires : produire des représentations pour rendre compte et produire des représentations pour agir sur l'objet. Nous montrons que ces deux activités peuvent parfois entrer en tension. Par conséquent, nous avons souhaité décrire et analyser plus en profondeur ces différentes activités en vue d'aider chaque manager à identifier ces moments de tension et être à même de les mettre en discussion. Pour ce faire, nous recommandons au manager de soumettre à la discussion et donc justifier, autant que possible, leur activité de médiation sémiotique, c'est-à-dire préciser l'angle choisi pour appréhender l'objet qu'il souhaite représenter grâce à l'indicateur. L'indicateur vise-t-il à mimer le phénomène dans le but de comparer ses états successifs ? Ou bien plutôt explorer le phénomène en cherchant à établir des liens de causalité ? Ou bien encore, vérifier et/ou montrer la conformité à un référentiel ?

Discuter de ces questions peut être un moyen pour les différents managers d'exprimer les divergences qui les opposent dans le choix des indicateurs et des méthodologies de mesure. Ces questions vont également les amener à s'interroger sur la façon dont ils envisagent l'articulation entre les moyens et les fins. **Ainsi, nous invitons les managers à ne pas considérer les fins poursuivies par les autres managers comme des fins-en-soi, mais des fins-en-vue qui peuvent être révisées et donc mises en discussion.**

Bien entendu, cela exige avant tout l'adoption, par le manager, d'une certaine posture d'ouverture. Tout d'abord, une ouverture à l'autre dont l'expérience du phénomène, les fins poursuivies et les moyens envisagés sont différents. Une différence qui conduit les managers à mobiliser différents systèmes de signes qui ne se recoupent pas nécessairement.

Cette mise en discussion exige également une ouverture à l'émergent de la part des managers, c'est-à-dire une capacité à accepter de ne pas formaliser et fixer à l'avance et de façon immuable les fins et les moyens. À l'inverse, il s'agit d'être prêt à ouvrir un processus d'enquête collectif visant à construire le phénomène que l'on souhaite représenter (*objet immédiat*) et mettre en dialogue les différentes fins poursuivies par chaque manager et les moyens envisagés pour les atteindre.

Nous proposons ainsi aux managers de tenir ensemble deux activités complémentaires, mais qui entrent en tension. Cet enchevêtrement exige de développer des systèmes de contrôle favorisant le développement d'une pluralité de signes selon les fins-en-vue.

- (i) Produire des représentations consolidables, transposables et comparables de la capacité de l'organisation à transformer ses impacts extra-financiers pour permettre à des acteurs éloignés d'exprimer une opinion (rendre compte).
- (ii) Produire des représentations situées de ces phénomènes physiques complexes et difficilement modélisables qui génèrent ces impacts extra-financiers pour tenter de les transformer (contrôle).

Perspectives pour de futures recherches

Étudier des pratiques marginales de contrôleur pour aider à repenser le rôle du contrôleur de gestion

Dans notre deuxième cercle d'analyse, nous nous sommes questionnés sur ce que devrait être le rôle du contrôleur extra-financier au siège. Notre phénomène empirique, notre posture de recherche et notre démarche méthodologique nous ont conduits à nous saisir de cette question à partir de la notion de résonance. Néanmoins, cette perspective est loin d'épuiser notre phénomène empirique et nous pensons que la perspective pragmatiste proposant de faire évoluer le rôle du manager vers celui d'un « expert de l'enquête » chargé d'organiser et d'animer l'enquête (Lorino, 2006) est une piste intéressante pour repenser le rôle du contrôleur extra-financier du siège.

Cette recherche a tenté de contribuer à cette discussion en apportant une autre piste, complémentaire à celle évoquée par Lorino. Toutefois, comme nous avons pu le montrer, la pratique empirique sur laquelle repose cette piste reste marginale. Nous voyons ici une opportunité de repenser le rôle du contrôleur en allant enquêter et rendre compte de pratiques marginales de certains praticiens ou praticiennes permettant de donner à réfléchir sur les limites du rôle actuel et de ses perspectives d'évolution.

Enquêter sur d'autres instruments de gestion plus proches de l'action

Les travaux fondateurs d'Anthony ont permis de distinguer trois formes de contrôle, régulièrement reconduites dans les recherches contemporaines. Ce modèle articulant planification stratégique, contrôle de gestion et contrôle opérationnel semble relativement ancré dans la littérature. Alors que les deux premiers niveaux ont connu une large attention, le troisième niveau du contrôle opérationnel a été relativement délaissé, notamment sur le contrôle extra-financier. Notre recherche a apporté de la nuance et de la pluralité dans la pratique du contrôle de gestion. Il nous apparaît désormais essentiel de poursuivre ces recherches en étudiant les pratiques des opérationnels pour comprendre ce que serait ce contrôle « opérationnel » des enjeux extra-financiers.

Cette thèse a proposé d'investiguer un enjeu qui est semble être au cœur de l'organisation de l'action collective. L'Anthropocène vient mettre nos sociétés et nos institutions face à la difficulté d'agir rapidement et globalement sur des enjeux multiples, locaux et particuliers.

À partir de cette étude sur la pratique de la MEF, je souhaite ouvrir une discussion plus large sur la gestion globale des enjeux locaux et particuliers. La crise écologique pose un immense défi sur le plan de l'organisation collective puisque notre société doit faire face à des problèmes planétaires (réchauffement climatique, acidification des océans, extinction de masse de la biodiversité, érosion des sols, épuisement des ressources en eau potable, etc.) aux ancrages multiples et diffus et dont l'issue est loin d'être évidente. En effet, cette dégradation est progressive, probablement exponentielle et avec des effets cliquets difficilement prévisibles.

Du point de vue de l'organisation de l'action collective, cette situation pose la question suivante : Dans quelles mesures un système de gestion global, permet-il de stimuler des actions locales ?

Dans le cadre de cette thèse, j'ai proposé d'étudier une manifestation particulière de notre réaction collective pour traiter cette question. La pratique du reporting et du contrôle extra-financier s'inscrit dans le projet de produire des représentations pour aider les individus à appréhender globalement ces enjeux et espérer les transformer. Nos résultats ont permis d'explorer les difficultés qui pouvaient intervenir dans la gestion de cette tension et la poursuite de ce double objectif.

Dès lors, comment permettre simultanément à des personnes éloignées de l'activité et des impacts de la crise écologique d'être affectées et d'agir à un niveau organisationnel tout en permettant et à des individus plus proches de ces impacts de se doter de moyens d'explorer et d'agir sur ces impacts ?

Pour appréhender cet enjeu, nous nous sommes intéressés dans le cadre de cette thèse aux indicateurs extra-financiers. Ces derniers nous ont conduits à questionner l'activité de médiation, qui s'avère déterminante pour les acteurs dans leur façon d'appréhender le phénomène et d'entrer en relation avec lui.

Cette thèse ouvre un programme de recherche dont la question clé est la suivante. Dans quelles mesures, les dispositifs actuellement en vigueur permettent-ils ou non d'appréhender globalement les impacts de la crise écologique tout en permettant aux acteurs locaux d'agir sur ces impacts ?

Nous pourrions ainsi explorer ce programme de recherche en étudiant d'autres mécanismes réglementaires où des acteurs situés sont chargés d'élaborer des comptes pour des acteurs à distance afin de nourrir une prise de décision. Les études d'impact environnementales pourraient alors constituer un objet d'étude pertinent. Dans ce cadre, nous nous demanderons :

- Dans quelles mesures ces mécanismes stimulent et/ou soutiennent l'action locale de ces individus situés pour réduire ou atténuer ces impacts.
- Comment les individus décisionnaires gèrent-ils leur distance avec le phénomène sur lequel ils souhaitent agir ?

Ces questionnements de recherche impliquent selon nous un croisement entre trois enjeux sous-jacents :

- **Organisationnel** : Qui sont les acteurs locaux et globaux ? Comment se coordonnent-ils ? Quel est le rôle de chacun ?
- **Démocratique** : Qui doit et peut décider ? Qui peut et doit choisir sur la façon d'appréhender et de représenter le phénomène physique sur lequel on souhaite agir ?
- **Accountability** : Comment rendre compte de ce phénomène ? Qui peut/doit être affecté et qui peut/doit affecter le phénomène ?

Bibliographie

- Acquier, A. (2007). *Les modèles de pilotage du développement durable : Du contrôle externe à la conception innovante*. Ecole des Mines de Paris.
- Adams, C. A., & Frost, G. R. (2008). Integrating sustainability reporting into management practices. *Accounting Forum*, 32(4), 288-302. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2008.05.002>
- Adams, C. A., & Larrinaga, C. (2019). Progress : Engaging with organisations in pursuit of improved sustainability accounting and performance. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32(8), 2367-2394. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-03-2018-3399>
- Adams, C. A., & Larrinaga-González, C. (2007). Engaging with organisations in pursuit of improved sustainability accounting and performance. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(3), 333-355. <https://doi.org/10.1108/09513570710748535>
- Adams, C. A., & McNicholas, P. (2007). Making a difference : Sustainability reporting, accountability and organisational change. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(3), 382-402.
- Adams, C. A., & Whelan, G. (2009). Conceptualising future change in corporate sustainability reporting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(1), 118-143.
- Adams, T. E., Ellis, C., & Jones, S. H. (2017). Autoethnography. In *The International Encyclopedia of Communication Research Methods* (p. 1-11). John Wiley & Sons, Ltd. <https://doi.org/10.1002/9781118901731.iecrm0011>
- Aguinis, H., & Glavas, A. (2012). What We Know and Don't Know About Corporate Social Responsibility : A Review and Research Agenda. *Journal of Management*.
- Ahrens, T. (1996). Styles of accountability. *Accounting, Organizations and Society*, 21(2), 139-173. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(95\)00052-6](https://doi.org/10.1016/0361-3682(95)00052-6)
- Ahrens, T., & Chapman, C. S. (2007). Management accounting as practice. *Accounting, Organizations and Society*, 32(1-2), 1-27. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2006.09.013>
- Ahrens, T., & Dent, J. F. (1998). Accounting and organizations : Realizing the richness of field research. *Journal of management accounting research*, 10(1).
- Ahrens, T., & Mollona, M. (2007). Organisational control as cultural practice—A shop floor ethnography of a Sheffield steel mill. *Accounting, Organizations and Society*, 32(4), 305-331. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2006.08.001>
- Alawattage, C., & Wickramasinghe, D. (2019). *Strategizing management accounting : Liberal origins and neoliberal trends*. Routledge.
- Albelda Pérez, E., Correa Ruiz, C., & Carrasco Fenech, F. (2007). Environmental management systems as an embedding mechanism : A research note. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(3), 403-422. <https://doi.org/10.1108/09513570710748562>
- Allard-Poesi, F., & Perret, V. (2003). *La Recherche-Action* (p. 85-132).
- Allouche, J., Huault, I., & Schmidt, G. (2004). Responsabilité sociale des entreprises : La mesure détournée ? *XVème Congrès de l'AGRH*, 2390-2410.
- Alvesson, M., & Kärreman, D. (2004). Interfaces of control. Technocratic and socio-ideological control in a global management consultancy firm. *Accounting, Organizations and Society*, 29(3), 423-444. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(03\)00034-5](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(03)00034-5)

- Alvesson, M., & Willmott, H. (2002). Identity Regulation as Organizational Control : Producing the Appropriate Individual. *Journal of Management Studies*, 39(5), 619-644. <https://doi.org/10.1111/1467-6486.00305>
- Andriopoulos, C., & Lewis, M. W. (2009). Exploitation-Exploration Tensions and Organizational Ambidexterity : Managing Paradoxes of Innovation. *Organization Science*, 20(4), 696-717. <https://doi.org/10.1287/orsc.1080.0406>
- Antheaume, N. (2012). Essai sur la spécificité du contrôle de gestion environnemental. *Comptabilités et innovation*, cd-rom. <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00691066>
- Antheaume, N. (2013). Le contrôle de gestion environnemental. État des lieux, état de l'art. *Comptabilité Contrôle Audit*, 19(3), 9-34. <https://doi.org/10.3917/cca.193.0009>
- Anthony, R. N. (1965). *Planning and Control Systems : A Framework for Analysis*. Harvard Business School Press.
- Anthony, R. N. (2003). Management Accounting : A personal history. *Journal of Management Accounting Research*, 15, 249-254.
- Archibald, J.-A. (2008). *Indigenous storywork : Educating the heart, mind, body and spirit*. UBC press.
- 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.
- Ball, A., & Milne, M. (2005). Sustainability and management control. In A. J. Berry, J. Broabent, & D. Otley (Éds.), *Management Control. Theories, Issues, and Performance* (second, p. 314-337). Palgrave Macmillan.
- Ballou, B., Casey, R. J., Grenier, J. H., & Heitger, D. L. (2012). Exploring the Strategic Integration of Sustainability Initiatives : Opportunities for Accounting Research. *Accounting Horizons*, 26(2), 265-288. <https://doi.org/10.2308/acch-50088>
- Baribeau, C. (2005). L'instrumentation dans la collecte de données. *Recherches Qualitatives*, 2, 98-114.
- Battaglia, M., Passeti, E., Bianchi, L., & Frey, M. (2016). Managing for integration : A longitudinal analysis of management control for sustainability. *Journal of Cleaner Production*, 136, 213-225. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2016.01.108>
- Bayart, D. (2000). Signes matériels et pluralité des codes. In P. Lorino, *Enquêtes de gestion, à la recherche du signe dans l'entreprise. Huits récits, du compact-disc au pain biologique* (p. 255-293). L'Harmattan.
- Beaud, S. (1996). L'usage de l'entretien en sciences sociales. Plaidoyer pour l'«entretien ethnographique». *Politix. Revue des sciences sociales du politique*, 9(35), 226-257. <https://doi.org/10.3406/polix.1996.1966>
- Beaud, S., & Weber, F. (2003). *Guide de l'enquête de terrain. Produire et analyser des données ethnographiques*. (Repères). La Découverte.
- Bebbington, J., & Thomson, I. (2013). Sustainable development, management and accounting : Boundary crossing. *Management Accounting Research*, 24(4), 277-283. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2013.09.002>
- Becker, H., Geer, B., Hughes, E., & Strauss, A. (1961). *Boys in White : Student Culture in Medical School* (H. S. Becker, Éd.). Transaction Publishers.
- Behar, R. (1996). *The Vulnerable Observer. Anthropology that breaks your heart*. Beacon Press.
- Bergman, M. (2010). C. S. Peirce on Interpretation and Collateral Experience. *Signs - International Journal of Semiotics*, 4, 134-161.

- Berland, N., Chevalier, C., & Sponem, S. (2008). On ne gère bien que ce que l'on mesure. In *Petit bréviaire des idées reçues en management* (p. 159-168). La Découverte.
- Berry, M. (1983). *Une technologie invisible—L'impact des instruments de gestion sur l'évolution des systèmes humains*. <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00263141>
- Bessire, D. (2005). La quête de transparence au risque de l'anti-humanisme. *Finance Bien Commun, No 22(2)*, 54-62.
- Bessire, D. (2000). *Du tableau de bord au pilotage : L'entreprise au risque de se perdre*. 21ÈME CONGRES DE L'AFC. <https://shs.hal.science/halshs-00587430>
- Bewley, K., & Li, Y. (2002). Disclosure of environmental information by Canadian manufacturing companies : A voluntary disclosure perspective. *Emerald Group Publishing Limited*, 201-226.
- Bisbe, J., Batista-Foguet, J.-M., & Chenhall, R. (2007). Defining management accounting constructs : A methodological note on the risks of conceptual misspecification. *Accounting, Organizations and Society*, 32(7), 789-820. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2006.09.010>
- Bishop, D. A. (2018). Key Performance Indicators : Ideation to Creation. *IEEE Engineering Management Review*, 46(1), 13-15. <https://doi.org/10.1109/EMR.2018.2810104>
- Biswas, S., & O'Grady, W. (2016). Using external environmental reporting to embed sustainability into organisational practices. *Accounting Research Journal*, 29(2), 218-235. <https://doi.org/10.1108/ARJ-04-2015-0063>
- Bochner, A. P. (1997). It's About Time : Narrative and the Divided Self. *Qualitative Inquiry*, 3(4), 418-438. <https://doi.org/10.1177/107780049700300404>
- Boiral, O. (2006). Global warming : Should companies adopt a proactive strategy ? *Long Range Planning*, 39(3), 315-330.
- Boltanski, L. (1973). Review articles / Essais critiques : Erving Goffman et le temps du soupçon: A propos de la publication en français de La représentation de soi dans la vie quotidienne. *Social Science Information*, 12(3), 127-147. <https://doi.org/10.1177/053901847301200307>
- Bon, V. (2009). Les outils de la durabilité et de la RSE : Spécificités et récurrences. *Management Avenir, n° 26(6)*, 224-240.
- Boncori, A.-L., & Cadet, I. (2013). Comply or explain, an avatar of accountability. *Revue française de gestion*, 237(8), 35-55.
- Bondy, K., Moon, J., & Matten, D. (2012). An Institution of Corporate Social Responsibility (CSR) in Multi-National Corporations (MNCs) : Form and Implications. *Journal of Business Ethics*, 111(2), 281-299. <https://doi.org/10.1007/s10551-012-1208-7>
- Bonneuil, C., & Fressoz, J.-B. (2016). *L'Événement Anthropocène. La Terre, l'histoire et nous* (2ème). Editions du Seuil.
- Bouquin, H. (2005a). *Herméneutiques du contrôle*. <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00581134>
- Bouquin, H. (2005b). *Robert Newton Anthony—La référence*. Éditions EMS.
- Bouquin, H. (2011). *Les fondements du contrôle de gestion*. Presses universitaires de France.
- Bouquin, H., & Kuszla, C. (2014). *Le contrôle de gestion*. Presses universitaires de France.
- Bourdieu, P. (2015). *Sociologie générale. Cours au Collège de France (1981-1983)* (P. Champagne, J. Duval, F. Poupeau, & M.-C. Rivière, Éd.; Vol. 1). Raisons d'agir / Seuil.
- Bourdieu, P., Chamboredon, J.-C., & Passeron, J.-C. (1983). *Le métier de sociologue*. Mouton.

- Bourguignon, A. (2003). «Il faut bien que quelque chose change pour que l'essentiel demeure» : La dimension idéologique du «nouveau» contrôle de gestion. *Comptabilité - Contrôle - Audit, spécial*, 27-53.
- Boussard, V., & Maugeri, S. (2003). *Du politique dans les organisations. Sociologies des dispositifs de gestion*. L'Harmattan.
- Bouten, L., & Hoozée, S. (2013). On the interplay between environmental reporting and management accounting change. *Management Accounting Research*, 24(4), 333-348. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2013.06.005>
- Brabet, J. (2010). Le champ contesté de la responsabilité sociale des entreprises. *Revue internationale de psychosociologie*, 16(38), 31-41.
- Brasseur, M. (2012). L'interaction du chercheur avec son terrain en recherche-action : Deux cas d'accompagnement individuel des managers. *Recherches en Sciences de Gestion*, N° 89(2), 103-118.
- Bromley, P., & Powell, W. W. (2012). From Smoke and Mirrors to Walking the Talk : Decoupling in the Contemporary World. *Academy of Management Annals*, 6(1), 483-530. <https://doi.org/10.5465/19416520.2012.684462>
- Brown, H. S., de Jong, M., & Levy, D. L. (2009). Building institutions based on information disclosure : Lessons from GRI's sustainability reporting. *Journal of Cleaner Production*, 17(6), 571-580. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2008.12.009>
- Brown, J. (2009). Democracy, sustainability and dialogic accounting technologies : Taking pluralism seriously. *Critical Perspectives on Accounting*, 20(3), 313-342. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2008.08.002>
- Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A., Hughes, J., & Nahapiet, J. (1980). The roles of accounting in organizations and society. *Accounting, Organizations and Society*, 5(1), 5-27.
- Burritt, R. L., Hahn, T., & Schaltegger, St. (2002). Towards a Comprehensive Framework for Environmental Management Accounting—Links Between Business Actors and Environmental Management Accounting Tools. *Australian Accounting Review*, 12(28), 39-50. <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2002.tb00202.x>
- Burritt, R. L., & Schaltegger, S. (2010). Sustainability accounting and reporting : Fad or trend? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 23(7), 829-846. <https://doi.org/10.1108/09513571011080144>
- Busco, C., Giovannoni, E., & Scapens, R. W. (2008). Managing the tensions in integrating global organisations : The role of performance management systems. *Management Accounting Research*, 19(2), 103-125. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2008.02.001>
- Butler, J. (2005). *Giving an account of oneself*. Fordham University Press.
- 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*, Vol. 1(1), 5-17.
- Capron, M., & Quairel, F. (2015). *L'entreprise dans la société. Une question politique*. La Découverte.
- Carroll, A. B. (1999). Corporate social responsibility : Evolution of a definitional construct. *Business & Society*, 38.
- Cassirer, E. (1946). *Language and Myth*. Dover.
- Cath, A. (2018). *Solace in Complexity. A fundamental empirical though experiment*. Uitgeverij ProefschriftMaken.

- Chase, S. E. (2017). Narrative Inquiry : Toward Theoretical and Methodological Maturity. In N. K. Denzin & Y. S. Lincoln (Éds.), *The SAGE Handbook of Qualitative Research* (5th éd., p. 946-970). SAGE.
- Chatelain-Ponroy, S. (2010). Une voie de compréhension du contrôle de gestion dans les organisations non marchandes : La métaphore de l'iceberg. *Politiques et management public*, Vol 27/3, Article Vol 27/3.
- Chauvey, J.-N., & Naro, G. (2013). Reporting et pilotage sociétaux : Repenser la performance globale à l'aune des paradoxes de la RSE. *Comptabilité sans Frontières...The French Connection*, cd-rom. <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00992993>
- Chauvey, J.-N., Naro, G., & Seignour, A. (2015). Rhétorique et mythe de la Performance Globale L'analyse des discours de la Global Reporting Initiative. *Critical Perspectives on Accounting*, 33, 79-91. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2014.09.013>
- Chelli, M., & Gendron, Y. (2013). Sustainability Ratings and the Disciplinary Power of the Ideology of Numbers. *Journal of Business Ethics*, 112(2), 187-203. <https://doi.org/10.1007/s10551-012-1252-3>
- Chen, Y. (2017). Dynamic ambidexterity : How innovators manage exploration and exploitation. *Business Horizons*, 60(3), 385-394. <https://doi.org/10.1016/j.bushor.2017.01.001>
- Chia, R. (1996). *Organizational Analysis as Deconstructive Practice* (2014^e éd., Vol. 77). Walter de Gruyter.
- Cho, C. H., Laine, M., Roberts, R. W., & Rodrigue, M. (2015). Organized hypocrisy, organizational façades, and sustainability reporting. *Accounting, Organizations and Society*, 40, 78-94. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2014.12.003>
- Choffel, D., & Meyssonier, F. (2005). Dix ans de débats autour du Balanced Scorecard. *Comptabilité Contrôle Audit*, 11(2), 61-81. <https://doi.org/10.3917/cca.112.0061>
- Christophe, B. (1989). *Comptabilité et environnement : Prise en compte des activités environnementales dans les documents financiers des entreprises* [These de doctorat, Paris 12]. <https://www.theses.fr/1989PA122004>
- Chua, W. F. (1995). Experts, networks and inscriptions in the fabrication of accounting images : A story of the representation of three public hospitals. *Accounting, Organizations and Society*, 20(2), 111-145. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(95\)95744-H](https://doi.org/10.1016/0361-3682(95)95744-H)
- Clark, T., & Mangham, I. (2007). From Dramaturgy to Theatre as Technology. In S. Minahan & J. Wolfram Cox (Éds.), *The Aesthetic Turn in Management* (p. 357-379). Routledge.
- Collectif Internation. (2020). *Bifurquer : Il n'y a pas d'alternative*. Les liens qui libèrent.
- Contrafatto, M., & Burns, J. (2013). Social and environmental accounting, organisational change and management accounting : A processual view. *Management Accounting Research*, 24(4), 349-365. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2013.10.004>
- Cornelissen, J. P. (2004). What Are We Playing at? Theatre, Organization, and the Use of Metaphor. *Organization Studies*, 25(5), 705-726. <https://doi.org/10.1177/0170840604042411>
- Costas, J., & Fleming, P. (2009). Beyond dis-identification : A discursive approach to self-alienation in contemporary organizations. *Human Relations*, 62(3), 353-378. <https://doi.org/10.1177/0018726708101041>

- Costas, J., & Kärreman, D. (2013). Conscience as control – managing employees through CSR. *Organization*, 20(3), 394-415. <https://doi.org/10.1177/1350508413478584>
- Covaleski, M. A., & Dirsmith, M. W. (1986). The budgetary process of power and politics. *Accounting, Organizations and Society*, 11(3), 193-214. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(86\)90021-8](https://doi.org/10.1016/0361-3682(86)90021-8)
- Cropanzano, R., Byrne, Z. S., Bobocel, D. R., & Rupp, D. E. (2001). Moral Virtues, Fairness Heuristics, Social Entities, and Other Denizens of Organizational Justice. *Journal of Vocational Behavior*, 58(2), 164-209. <https://doi.org/10.1006/jvbe.2001.1791>
- Dambrin, C., & Löning, H. (2008). Systèmes de contrôle interactifs et théories de l'apprentissage : Une relecture des travaux de R. Simons à l'aune des théories piagétienne. *Comptabilité Contrôle Audit*, 14(3), 113-140. <https://doi.org/10.3917/cca.143.0113>
- David, G. (2007). Une recherche exploratoire sur les dysfonctionnements du contrôle de gestion dans trois groupes français : An Investigation into the Dysfunctions of the Management Control of Three French Groups. *Gestion 2000*, 24(2), 31-47.
- Davie, S. S. K. (2008). An autoethnography of accounting knowledge production : Serendipitous and fortuitous choices for understanding our social world. *Critical Perspectives on Accounting*, 19(7), 1054-1079. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2007.03.011>
- De Sardan, J.-P. O. (2008). *La rigueur du qualitatif. Les contraintes empiriques de l'interprétation socio-anthropologique*. Academia Bruylant.
- Deegan, C. (2017). Twenty five years of social and environmental accounting research within Critical Perspectives of Accounting : Hits, misses and ways forward. *Critical Perspectives on Accounting*, 43, 65-87. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2016.06.005>
- de Geuser, F., & Fiol, M. (2004). *Le contrôle de gestion entre une dérangeante complexité et une indispensable simplification*. 24.
- Dent, J. F. (1990). Strategy, organization and control : Some possibilities for accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 15(1), 3-25. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(90\)90010-R](https://doi.org/10.1016/0361-3682(90)90010-R)
- Dent, J. F. (1991). Reality in the Making : A Study of Organizational Transformation. *International Studies of Management & Organization*, 21(4), 23-36. <https://doi.org/10.1080/00208825.1991.11656565>
- Denzin, N. K. (1996). The Epistemological Crisis in the Human Disciplines : Letting the Old Do the Work of the New. In R. Jessor, A. Colby, & R. A. Shweder, *Ethnography and Human Development : Context and Meaning in Social Inquiry* (p. 127-151). University of Chicago Press.
- Denzin, N. K. (1997). *Interpretive ethnography. Ethnographic Practices for the 21st Century*. SAGE Publications.
- Denzin, N. K., & Keller, C. M. (1981). Frame Analysis Reconsidered. *Contemporary Sociology*, 10(1), 52-60. <https://doi.org/10.2307/2067803>
- Denzin, N. K., & Lincoln, Y. S. (2005). Introduction : The discipline and Practice of Qualitative Research. In *The Sage Handbook of Qualitative Research* (p. 1-32). Sage Edition.
- Denzin, N. K., & Ryan, K. E. (2007). Chapitre 32. Qualitative methodology (Including Focus Groups). In W. Outhwaite & S. Turner (Éds.), *The SAGE Handbook of Social Science Methodology* (p. 578-594).

- Derujinsky-Laguecir, A., Kern, A., & Lorino, P. (2011). Une approche instrumentale des indicateurs de performance. *Management & Avenir*, 42(2), 111-132.
- Desrosières, A. (1993). *La politique des grands nombres : Histoire de la raison statistique* (3ème édition). La Découverte.
- Desrosières, A. (2008). *L'argument statistique I : Pour une Sociologie Historique de la Quantification*. Presses de l'École des Mines. <https://journals.openedition.org/lectures/4648>
- Detchessahar, M., & Journé, B. (2007). Une approche narrative des outils de gestion. *Revue Française de Gestion*, 5(174), 77-92.
- Devereux, G. (2012). *De l'angoisse à la méthode dans les sciences du comportement* (H. Sinaceur, Trad.; 3ème édition). Flammarion.
- de Villiers, C., Rouse, P., & Kerr, J. (2016). A New Conceptual Model of Influences Driving Sustainability Based on Case Evidence of The Integration of Corporate Sustainability Management Control and Reporting. *Journal of Cleaner Production*, 136, 78-85. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2016.01.107>
- Dewey, J. (1910). *How we think*. D. C. Heath & Co.
- Dewey, J. (1925). *Expérience et nature* (J. Zask, Trad.; 2012^e éd.). Gallimard.
- Dewey, J. (1938). *Logic. The theory of Inquiry*. Read Books Ltd.
- Dewey, J. (1939). Theory of valuation. In J. A. Boydston (Éd.), *John Dewey, The Later Works, 1925-1953: Vol. 13: 1938-1939* (p. 191-251). Southern Illinois University Press.
- Dewey, J. (2002). *Human Nature and Conduct*. Dover.
- Dewey, J. (2008). La théorie de la valuation (A. Bidet, Trad.). *Tracés. Revue de Sciences humaines*, 15, Article 15. <https://doi.org/10.4000/traces.833>
- Dewey, J. (2014). *La quête de certitude. Une étude de la relation entre connaissance et action*. Gallimard.
- Dewey, J. (2018). XI. Expérience et pensée. In *Démocratie et éducation* (p. 223-235). Armand Colin. <https://www.cairn.info/democratie-et-education--9782200621896-p-223.htm>
- Dey, C. (2002). Methodological issues : The use of critical ethnography as an active research methodology. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(1), 106-121. <https://doi.org/10.1108/09513570210418923>
- Dias-Sardinha, I., & Reijnders, L. (2001). Environmental performance evaluation and sustainability performance evaluation of organizations : An evolutionary framework. *Eco-Management and Auditing*, 8(2), 71-79. <https://doi.org/10.1002/ema.152>
- Dias-Sardinha, I., & Reijnders, L. (2005). Evaluating environmental and social performance of large Portuguese companies : A balanced scorecard approach. *Business Strategy and the Environment*, 14(2), 73-91. <https://doi.org/10.1002/bse.421>
- Dierkes, M., & Preston, L. E. (1977). Corporate social accounting reporting for the physical environment : A critical review and implementation proposal. *Accounting, Organizations and Society*, 2(1), 3-22. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(77\)90003-4](https://doi.org/10.1016/0361-3682(77)90003-4)
- Ditillo, A., & Lisi, I. E. (2014). Towards a More Comprehensive Framework for Sustainability Control Systems Research. In *Accounting for the Environment : More Talk and Little Progress* (Vol. 5, p. 23-47). Emerald Group Publishing Limited. <https://doi.org/10.1108/S1479-359820140000005010>
- Ditillo, A., & Lisi, I. E. (2016). Exploring Sustainability Control Systems' Integration : The Relevance of Sustainability Orientation. *Journal of Management Accounting Research*, 28(2), 125-148. <https://doi.org/10.2308/jmar-51469>

- Drevet, B., Lande, É., & Portal, M. (2012). Construire un outil de comptabilité de gestion au sein d'une université. Retour sur un acte manqué. *Management & Avenir*, 54(4), 126-144. <https://doi.org/10.3917/mav.054.0126>
- Drevet, B., & Naro, G. (2021). XV. Robert N. Anthony Un précurseur incompris ? In S. Chatelain-Ponroy, P. Gibert, M. Rival, & A. Burlaud, *Les grands auteurs en management public*. EMS. https://books.google.com/books/about/Les_grands_auteurs_en_management_public.html?hl=fr&id=lqVGEAAAQBAJ
- Dujarier, M.-A. (2015). *Le management désincarné : Enquête sur les nouveaux cadres du travail*. La Découverte.
- Dumay, J., Guthrie, J., & Farneti, F. (2010). Gri Sustainability Reporting Guidelines For Public And Third Sector Organizations. *Public Management Review*, 12(4), 531-548. <https://doi.org/10.1080/14719037.2010.496266>
- Dumez, H. (2016). *Méthodologie de la recherche qualitative : Les questions clés de la démarche compréhensive*. Vuibert.
- Durden, C. (2008). Towards a socially responsible management control system. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(5), 671-694. <https://doi.org/10.1108/09513570810872969>
- Dyer, W. G., & Wilkins, A. L. (1991). Better Stories, Not Better Constructs, To Generate Better Theory : A Rejoinder to Eisenhardt. *Academy of Management Review*, 16(3), 613-619. <https://doi.org/10.5465/amr.1991.4279492>
- Egels-Zandén, N., & Rosén, M. (2015). Sustainable strategy formation at a Swedish industrial company : Bridging the strategy-as-practice and sustainability gap. *Journal of Cleaner Production*, 96, 139-147. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2014.01.072>
- Eggrickx, A. (1999). Un exemple type d'organisation incontrôlable, paradoxalement contrôlée : Le cas des chambres de commerce et d'industrie: The paradoxical control: an out of control organization: the case of french chambers of commerce and industry. *Comptabilité Contrôle Audit*, 5(2), 151-170. <https://doi.org/10.3917/cca.052.0151>
- El Akremi, A., Gond, J.-P., Swaen, V., De Roeck, K., & Igalens, J. (2018). How Do Employees Perceive Corporate Responsibility? Development and Validation of a Multidimensional Corporate Stakeholder Responsibility Scale. *Journal of Management*, 44(2), 619-657. <https://doi.org/10.1177/0149206315569311>
- Ellis, C. (2004). *The Ethnographic I : A Methodological Novel about Autoethnography*. Rowman Altamira.
- Ellis, C. (2007). Telling Secrets, Revealing Lives : Relational Ethics in Research With Intimate Others. *Qualitative Inquiry*, 13(1), 3-29. <https://doi.org/10.1177/1077800406294947>
- Ellis, C. (2009). Fighting Back or Moving On : An Autoethnographic Response to Critics. *International Review of Qualitative Research*, 2(3), 371-378. <https://doi.org/10.1525/irqr.2009.2.3.371>
- Ellis, C., Adams, T. E., & Bochner, A. P. (2011). Autoethnography : An Overview. *Historical Social Research / Historische Sozialforschung*, 36(4 (138)), 273-290.
- Ellis, C., & Bochner, A. (Éds.). (1996). *Composing ethnography. Alternative Forms of Qualitative Writing* (Vol. 1). AltaMira Press.
- Ellis, C., & Ellingson, L. (2008). Autoethnography as Constructionist Project. In J. A. Holstein & J. F. Gubrium (Éds.), *Handbook of Constructionist Research*. Guilford Press.

- Epstein, M. J. (2003). The identification, measurement, and reporting of corporate social impacts : Past, present, and future. In *Advances in Environmental Accounting & Management* (Vol. 2, p. 1-29). Emerald Group Publishing Limited. [https://doi.org/10.1016/S1479-3598\(03\)02001-6](https://doi.org/10.1016/S1479-3598(03)02001-6)
- Epstein, M. J., & Buhovac, A. R. (2014). *Making sustainability work. Best Practices in Managing and Measuring Corporate Social, Environmental, and Economic Impacts* (2^e éd.). Greenleaf publishing.
- Epstein, M. J., & Wisner, P. S. (2005). Managing and Controlling Environmental Performance : Evidence from Mexico. In M. J. Epstein & J. Y. Lee (Éds.), *Advances in Management Accounting* (Vol. 14, p. 115-137). Emerald Group Publishing Limited. [https://doi.org/10.1016/S1474-7871\(05\)14005-2](https://doi.org/10.1016/S1474-7871(05)14005-2)
- Essid, M. (2009). *Les mécanismes de contrôle de la performance globale : Le cas des indicateurs non financiers de la RSE*. Université Paris Sud.
- Essid, M., & Berland, N. (2011). Les impacts de la RSE sur les systèmes de contrôle. *Comptabilite - Controle - Audit, Tome 17(2)*, 59-88.
- Ezzamel, M., & Hoskin, K. (2002). Rethorizing accounting, writing and money with evidence from Mesopotamia and ancient Egypt. *Critical Perspectives on Accounting*, 13(3), 333-367. <https://doi.org/10.1006/cpac.2001.0500>
- Fabre, A. (2019). *Quantification comptable et limites du gouvernement à distance : Le cas de la comptabilité dans les bagnes coloniaux de Guyane (1859-1873)* [Phdthesis, Université Paris sciences et lettres]. <https://theses.hal.science/tel-03222334>
- Farooq, O., Rupp, D. E., & Farooq, M. (2017). The Multiple Pathways through which Internal and External Corporate Social Responsibility Influence Organizational Identification and Multifoci Outcomes : The Moderating Role of Cultural and Social Orientations. *Academy of Management Journal*, 60(3), 954-985. <https://doi.org/10.5465/amj.2014.0849>
- Fauré, B. (2008). La fabrique des comptes dans une entreprise de BTP. *Annales des Mines - Gerer et comprendre*, 1(91), 26-35.
- Feldman, M. S., & Pentland, B. (2003). Reconceptualizing organizational routines as a source of flexibility and change. *Administrative Science Quarterly*, 48, 94-118.
- 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, 269-284.
- Fleming, P. (2009). *Authenticity and the Cultural Politics of Work : New Forms of Informal Control*. OUP Oxford.
- Foucault, M. (1966). *Les mots et les choses*. Gallimard.
- Frandsen, S., Morsing, M., & Vallentin, S. (2013). Adopting sustainability in the organization : Managing processes of productive loose coupling towards internal legitimacy. *Journal of Management Development*, 32(3), 236-246. <https://doi.org/10.1108/02621711311318265>
- Fressoz, J.-B. (2011). La désinhibition moderne : Pour une histoire politique de l'anthropocène. *ArtefaCToS*, 4(1), 67-84.
- Fressoz, J.-B. (2012). *L'apocalypse joyeuse*. Points.
- Frostenson, M., & Helin, S. (2017a). Ideas in conflict : A case study on tensions in the process of preparing sustainability reports. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 8(2), 166-190. <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-02-2015-0015>

- Frostenson, M., & Helin, S. (2017b). Ideas in conflict : A case study on tensions in the process of preparing sustainability reports. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 8(2), 166-190. <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-02-2015-0015>
- Garfinkel, H. (1967). *Recherches en ethnométhodologie* (2^e éd.). Presses universitaires de France.
- Garric, N., Léglise, I., & Point, S. (2007). Le rapport RSE, outil de légitimation ? Le cas Total à la lumière d'une analyse de discours. *Revue de l'organisation responsable*, 2(1), 5-19.
- Geertz, C. (1973). Thick description : Toward an interpretive theory of culture. In C. Geertz, *The interpretation of cultures* (p. 3-32). Basic Books.
- Gibassier, D., & Schaltegger, S. (2015). Carbon management accounting and reporting in practice : A case study on converging emergent approaches. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 6(3), 340-365. <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-02-2015-0014>
- Gibbon, J. (2012). Understandings of accountability : An autoethnographic account using metaphor. *Critical Perspectives on Accounting*, 23(3), 201-212. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2011.12.005>
- Giddens, A. (1984). *The Constitution of Society—Outline of the Theory of Structuration*. Polity Press.
- Girin, J. (1995). Les agencements organisationnels. In F. Charue-Dubosc, *Des savoirs en action, Contributions de la recherche en gestion* (p. 233-279). L'Harmattan.
- Girin, J. (2016). *Langage, organisations situations et agencements* (J.-F. Chanlat & H. Dumez, Éd.). Presses de l'Université Laval.
- Girschik, V., Svystunova, L., & Lysova, E. I. (2022). Transforming corporate social responsibilities : Toward an intellectual activist research agenda for micro-CSR research. *Human Relations*, 75(1), 3-32. <https://doi.org/10.1177/0018726720970275>
- Glaser, B. G., & Strauss, A. L. (1967). *The Discovery of Grounded Theory : Stratégies for Qualitative Research*. Aldine Publishing Company.
- Goffman, E. (1973a). *La mise en scène de la vie quotidienne. 1. La présentation de soi* (A. Accardo, Trad.). Aux éditions de minuit.
- Goffman, E. (1973b). *La mise en scène de la vie quotidienne. 2. Les relations en public* (A. Kihm, Trad.). Aux éditions de minuit.
- Goffman, E. (1974a). *Frame analysis : An essay on the organization of experience*. Harvard University Press.
- Goffman, E. (1974b). *Les cadres de l'expérience* (I. Joseph, M. Dartevelle, & P. Joseph, Trad.; 1991^e éd.). Les éditions de Minuit.
- Goffman, E. (1998). *Les Rites d'interaction*. Minuit.
- Gond, J.-P., El Akremi, A., Swaen, V., & Babu, N. (2017). The psychological microfoundations of corporate social responsibility : A person-centric systematic review. *Journal of Organizational Behavior*, 38(2), 225-246. <https://doi.org/10.1002/job.2170>
- 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. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2012.06.003>
- Gond, J.-P., & Herrbach, O. (2006). Social Reporting as an Organisational Learning Tool? A Theoretical Framework. *Journal of Business Ethics*, 65(4), 359-371. <https://doi.org/10.1007/s10551-006-6405-9>

- Gond, J.-P., & Matten, D. (2007). Rethinking the Business-Society Interface : Beyond the Functionalist Trap. *ICCSR Research Paper Series*, 47.
- Gond, J.-P., & Moser, C. (2021). Critical Essay : The reconciliation of fraternal twins: Integrating the psychological and sociological approaches to 'micro' corporate social responsibility. *Human Relations*, 74(1), 5-40. <https://doi.org/10.1177/0018726719864407>
- Gouldner, A. (1970). *The Coming Crisis of Western Sociology*. Basic Books.
- Graeber, D. (2018). *Bullshit jobs* (E. Roy, Trad.). Les liens qui libèrent.
- Gray, R. (1992a). Accounting and environmentalism : An exploration of the challenge of gently accounting for accountability, transparency and sustainability. *Accounting, Organizations and Society*, 17(5), 399-425. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(92\)90038-T](https://doi.org/10.1016/0361-3682(92)90038-T)
- Gray, R. (1992b). Accounting and environmentalism : An exploration of the challenge of gently accounting for accountability, transparency and sustainability. *Accounting, Organizations and Society*, 17(5), 399-425. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(92\)90038-T](https://doi.org/10.1016/0361-3682(92)90038-T)
- Gray, R. (2000). Current Developments and Trends in Social and Environmental Auditing, Reporting and Attestation : A Review and Comment. *International Journal of Auditing*, 4(3), 247-268. <https://doi.org/10.1111/1099-1123.00316>
- Gray, R. (2007). Taking a Long View on What We Now Know About Social and Environmental Accountability and Reporting. *Issues In Social And Environmental Accounting*, 1(2), 169. <https://doi.org/10.22164/isea.v1i2.13>
- Gray, R. (2010). Is accounting for sustainability actually accounting for sustainability...and how would we know? An exploration of narratives of organisations and the planet. *Accounting, Organizations and Society*, 35(1), 47-62. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.04.006>
- Gray, R., & Bebbington, J. (2007). *CORPORATE SUSTAINABILITY: 7*.
- Gray, R. H., Owen, D. L., & Maunders, K. (1987). *Corporate social reporting : Accounting and accountability*. Prentice-Hall International.
- Grimand, A. (2006). *L'appropriation des outils de gestion : Vers de nouvelles perspectives théoriques ?* Université de Saint-Etienne.
- Grimand, A. (2012). L'appropriation des outils de gestion et ses effets sur les dynamiques organisationnelles : Le cas du déploiement d'un référentiel des emplois et des compétences. *Management & Avenir*, 4(54).
- Grimand, A. (2016). La prolifération des outils de gestion : Quel espace pour les acteurs entre contrainte et habilitation ? *Recherches en Sciences de Gestion*, 112(1), 173-196. <https://doi.org/10.3917/resg.112.0173>
- Grimand, A., Vandangeon-Derumez, I., & Schäfer, P. (2014). Manager les paradoxes de la RSE. Le déploiement de la norme ISO 26000 dans une ETI. *Revue française de gestion*, 240(3), 133-148. <https://doi.org/10.3166/RFG.240.133-148>
- Guenther, E., Endrikat, J., & Guenther, T. W. (2016). Environmental management control systems : A conceptualization and a review of the empirical evidence. *Journal of Cleaner Production*, 136, 147-171. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2016.02.043>
- Hacking, I. (1983). *Representing and intervening : Introductory topics in the philosophy of natural science*. Cambridge University Press.
- Hafenbrädl, S., & Waeger, D. (2017). Ideology and the Micro-foundations of CSR : Why Executives Believe in the Business Case for CSR and how this Affects their CSR

- Engagements. *Academy of Management Journal*, 60(4), 1582-1606. <https://doi.org/10.5465/amj.2014.0691>
- Hart, S. L. (1995). A Natural-Resource-Based View of the Firm. *Academy of Management Review*, 20(4), 986-1014. <https://doi.org/10.5465/amr.1995.9512280033>
- Hartmann, F., Perego, P., & Young, A. (2013). Carbon Accounting : Challenges for Research in Management Control and Performance Measurement. *Abacus*, 49(4), 539-563. <https://doi.org/10.1111/abac.12018>
- Hasrouri, L., & Ragaigne, A. (2016, mai). *Rendre compte et être autonome ou le difficile équilibre du contrôle des Etablissements Publics Locaux d'Enseignement*. Accountability, Responsabilités et Comptabilités, Poitiers.
- Haynes, K. (2017a). Autoethnography in accounting research. In Z. Hoque, L. D. Parker, M. A. Covalleski, & K. Haynes (Éds.), *The Routledge Companion to Qualitative Accounting Research Methods* (p. 215-230). Routledge.
- Haynes, K. (2017b). Autoethnography in accounting research. In Z. Hoque, L. D. Parker, M. A. Covalleski, & K. Haynes (Éds.), *The Routledge Companion to Qualitative Accounting Research Methods* (p. 215-230). Routledge.
- Haynes, K., & Fearfull, A. (2008). Exploring ourselves : Exploiting and resisting gendered identities of women academics in accounting and management. *Pacific Accounting Review*, 20(2), 185-204. <https://doi.org/10.1108/01140580810892508>
- Heras-Saizarbitoria, I., & Boiral, O. (2013). ISO 9001 and ISO 14001 : Towards a Research Agenda on Management System Standards*. *International Journal of Management Reviews*, 15(1), 47-65. <https://doi.org/10.1111/j.1468-2370.2012.00334.x>
- Herremans, I. M., Nazari, J. A., & Mahmoudian, F. (2016). Stakeholder Relationships, Engagement, and Sustainability Reporting. *Journal of Business Ethics*, 138(3), 417-435. <https://doi.org/10.1007/s10551-015-2634-0>
- Hines, R. D. (1988). Financial accounting : In communicating reality, we construct reality. *Accounting, Organizations and Society*, 13(3), 251-261. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(88\)90003-7](https://doi.org/10.1016/0361-3682(88)90003-7)
- Hofstede, G. (1978). The Poverty of Management Control Philosophy. *Academy of Management Review*, 3(3), 450-461. <https://doi.org/10.5465/amr.1978.4305727>
- Hofstede, G. (1981). Management control of public and not-for-profit activities. *Accounting, Organizations and Society*, 6(3), 193-211. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(81\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0361-3682(81)90026-X)
- Hooghiemstra, R. (2000). Corporate Communication and Impression Management – New Perspectives Why Companies Engage in Corporate Social Reporting. *Journal of Business Ethics*, 27(1), 55-68. <https://doi.org/10.1023/A:1006400707757>
- Hopwood, A. (1983). On trying to study accounting in the contexts in which it operates. *Accounting, Organizations and Society*, 8(2/3), 287-305.
- Hoskin, K. (1992). Control, organization, and accounting : A genealogy of modern knowledge-power. *Systems Practice*, 5(4), 425-439. <https://doi.org/10.1007/BF01059833>
- Hoskin, K. W., & Macve, R. H. (1986). Accounting and the examination : A genealogy of disciplinary power. *Accounting, Organizations and Society*, 11(2), 105-136. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(86\)90027-9](https://doi.org/10.1016/0361-3682(86)90027-9)
- Hristov, I., Appolloni, A., Cheng, W., & Venditti, M. (2022). Enhancing the strategic alignment between environmental drivers of sustainability and the performance management system in Italian manufacturing firms. *International Journal of*

- Productivity and Performance Management*, ahead-of-print(ahead-of-print).
<https://doi.org/10.1108/IJPPM-11-2021-0643>
- Husson-Traoré, A.-C. (2019). De la notation ESG déclarative aux stress test d'alignement sur l'Accord de Paris et les Objectifs de développement durable. *Annales des Mines - Realites industrielles*, Novembre 2019(4), 87-92.
- Igalens, J. (2007). L'analyse du discours de la responsabilité sociale de l'entreprise à travers les rapports annuels de développement durable d'entreprises françaises du CAC 40. *Revue Finance Contrôle Stratégie*, 10(2), 129-155.
- Janicot, L. (2007). Les systèmes d'indicateurs de performance environnementale (IPE), entre communication et contrôle. *Comptabilité - Contrôle - Audit*, Tome 13(1), 47-67.
- Jappy, T. (2016). *Peirce's Twenty-Eight Classes of Signs and the Philosophy of Representation. Rhetoric, Interpretation and Hexadic Semiosis*. Bloomsbury Academic.
- Jardat, R. (2005). Stratifier / Modéliser : Une archéologie française du management stratégique 1959-1976 : étude par la méthode archéologique de Michel Foucault [Thèse, CNAM]. In [Http://www.theses.fr](http://www.theses.fr). <http://www.theses.fr/2005CNAM0519>
- Jardat, R. (2011). Comment étudier le matériau de gestion ? Propositions méthodologiques. *Management Avenir*, n° 43(3), 318-353.
- Jardat, R. (2023). *Cours d'épistémologie normative à l'attention prioritaire du chercheur en gestion*. Ouvrage en cours, inédit.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm : Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.
[https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)
- Joannidès, V. (2018). Accountability, contrôle et performance. *Le Libellio d'AEGIS*, 14(1), 39-46.
- Johnston, A., & Smith, A. (2001). The characteristics and features of corporate environmental performance indicators – a case study of the water industry of England and Wales. *Eco-Management and Auditing*, 8(1), 1-11.
<https://doi.org/10.1002/ema.143>
- Jollands, S., Akroyd, C., & Sawabe, N. (2015). Core values as a management control in the construction of "sustainable development". *Qualitative Research in Accounting & Management*, 12(2), 127-152. <https://doi.org/10.1108/QRAM-04-2015-0040>
- Jönsson, S., & Macintosh, N. B. (1997). CATS, RATS, AND EARS : Making the case for ethnographic accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 22(3), 367-386. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(96\)00040-2](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(96)00040-2)
- Joshi, S., & Li, Y. (2016). What Is Corporate Sustainability and How Do Firms Practice It? A Management Accounting Research Perspective. *Journal of Management Accounting Research*, 28(2), 1-11. <https://doi.org/10.2308/jmar-10496>
- Journé, B., & Raulet-Croset, N. (2012). La décision comme activité managériale située. *Revue Française de Gestion*, 6(225), 109-128.
- Journeault, M. (2016). The Influence of the Eco-Control Package on Environmental and Economic Performance : A Natural Resource-Based Approach. *Journal of Management Accounting Research*, 28(2), 149-178. <https://doi.org/10.2308/jmar-51476>
- Jullien, F. (2012). *L'écart et l'entre. Leçon inaugurale de la Chaire sur l'altérité*. Galilée.
- Juris, J. S., & Khasnabish, A. (2013). Introduction. Ethnography and Activism within Networked Spaces of Transnational Encounter. In *Introduction. Ethnography and Activism within Networked Spaces of Transnational Encounter* (p. 1-36). Duke University Press. <https://doi.org/10.1515/9780822395867-003>

- Kalberg, S. (1980). Max Weber's Types of Rationality : Cornerstones for the Analysis of Rationalization Processes in History. *American Journal of Sociology*, 85(5), 1145-1179.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1997). *Le tableau de bord prospectif : Pilotage stratégique, les 4 axes du succès*. Les Editions d'Organisation.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2005). The balanced scorecard : Measures that drive performance. *Harvard Business Review*, 83(7), 172.
- Keeble, J. J., Topiol, S., & Berkeley, S. (2003). Using Indicators to Measure Sustainability Performance at a Corporate and Project Level. *Journal of Business Ethics*, 44(2), 149-158. <https://doi.org/10.1023/A:1023343614973>
- Kerr, J., Rouse, P., & de Villiers, C. (2015). Sustainability reporting integrated into management control systems. *Pacific Accounting Review*, 27(2), 189-207. <https://doi.org/10.1108/PAR-08-2012-0034>
- Kim, N. K., & Matsumura, E. M. (2017). Managerial Accounting Research in Corporate Social Responsibility : A Framework and Opportunities for Research. In *Advances in Management Accounting* (Vol. 28, p. 31-58). Emerald Publishing Limited. <https://doi.org/10.1108/S1474-787120170000028002>
- KPMG. (2022). *KPMG Survey of Sustainability reporting 2022*.
- Krajnc, D., & Glavič, P. (2005a). A model for integrated assessment of sustainable development. *Resources, Conservation and Recycling*, 43(2), 189-208. <https://doi.org/10.1016/j.resconrec.2004.06.002>
- Krajnc, D., & Glavič, P. (2005b). How to compare companies on relevant dimensions of sustainability. *Ecological Economics*, 55(4), 551-563. <https://doi.org/10.1016/j.ecolecon.2004.12.011>
- Kuszla, C. (1997). *Le rôle du contrôle d'organisation dans l'adaptation stratégique. Etude comparée de processus de changement de systèmes de contrôle au sein d'entreprises de réseau publiques* [Thèse]. Paris-IX Dauphine.
- Lambert, C., & Sponem, S. (2009). La fonction contrôle de gestion : Proposition d'une typologie. *Comptabilité Contrôle Audit*, 15(2), 113-144. <https://doi.org/10.3917/cca.152.0113>
- Lather, P. (1991). *Getting smart : Feminist research and pedagogy within/in the postmodern* (Routledge).
- Lawler, E. E., & Rhode, J. G. (1976). *Information and control in organizations*. Goodyear Publishing Company.
- Letiche, H., De Loo, I., & Moriceau, J.-L. (2022). T(w)alking responsibility : A case of CSR performativity during the COVID-19 pandemic. *Business Ethics, the Environment & Responsibility*, n/a(n/a). <https://doi.org/10.1111/beer.12473>
- Letiche, H., & Lightfoot, G. (2014). *The Relevant PhD*. Springer.
- Letort, F., & Fabre, P. (2015). La comptabilité de gestion dans les communes : Une diffusion contrariée par les divergences de représentations des acteurs. *Le pilotage des services publics*, 177-202.
- Ligonie, M. (2021). Sharing sustainability through sustainability control activities. A practice-based analysis. *Management Accounting Research*, 50, 100726. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2020.100726>
- Lisi, I. E. (2015). Translating environmental motivations into performance : The role of environmental performance measurement systems. *Management Accounting Research*, 29, 27-44. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2015.06.001>

- Lorino, P. (1997). *Méthodes et pratiques de la performance : Le pilotage par les processus et les compétences*. Editions d'Organisation.
- Lorino, P. (2002). *Document de recherche. Vers une théorie pragmatique et sémiotique des outils appliquée aux instruments de gestion*. Centre de Recherche ESSEC.
- Lorino, P. (2005). Contrôle de gestion et mise en intrigue de l'action collective. *Revue française de gestion*, 159(6), 189-211. <https://doi.org/10.3166/rfg.159.189-212>
- Lorino, P. (2007). L'intuition peircienne de la médiation aux sources du pragmatisme ou : Il faut ruser avec le monde. *Le Libellio d'AEGIS*, 3(4), 34-41.
- Lorino, P. (2012). Du chiffre, adoré ou exécré, au chiffrage, pratiqué. In Ch. Hoarau, J.-L. Malo, & C. Simon (Éds.), *Comptabilité, contrôle et société : Mélanges en l'honneur du professeur Alain Burlaud*. Foucher.
- Lorino, P. (2019). Herbert Simon : Pour un bilan raisonné du cognitivisme. *Projectics / Projectica / Projectique*, n°24(3), 79-92.
- Lorino, P. (2020). *Pragmatisme et Etude des Organisations*. Economica.
- Lorino, P. (2006). La notion de processus en gestion comme première approche des activités coopératives complexes. *Actes du Colloque de Cerisy. Des pratiques coopératives. Constitution des agents, construction des oeuvres*, Cerisy-la-Salle.
- Lorino, P., Mourey, D., & Schmidt, G. (2017). Goffman's theory of frames and situated meaning-making in performance reviews. The case of a category management approach in the French retail sector. *Accounting, Organizations and Society*, 58, 32-49.
- Lowe, T., & Puxty, T. (1989). The Problems of a Paradigm : A Critique of the Prevailing Orthodoxy in Management Control. In *Critical Perspectives in Management Control* (Macmillan, p. 9-26).
- Lozano, R., Nummert, B., & Ceulemans, K. (2016). Elucidating the relationship between Sustainability Reporting and Organisational Change Management for Sustainability. *Journal of Cleaner Production*, 125, 168-188. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2016.03.021>
- Luft, J. (2009). Nonfinancial Information and Accounting : A Reconsideration of Benefits and Challenges. *Accounting Horizons*, 23(3), 307-325. <https://doi.org/10.2308/acch.2009.23.3.307>
- Lupasco, S. (1951). *Le principe d'antagonisme et la logique de l'énergie* (2ème édition). Le Rocher.
- Lüscher, L. S., & Lewis, M. W. (2008). Organizational Change and Managerial Sensemaking : Working Through Paradox. *Academy of Management Journal*, 51(2), 221-240. <https://doi.org/10.5465/amj.2008.31767217>
- Maas, K., Schaltegger, S., & Crutzen, N. (2016). Integrating corporate sustainability assessment, management accounting, control, and reporting. *Journal of Cleaner Production*, 136, 237-248. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2016.05.008>
- Madrakhimova, F. (2013). History of development of corporate social responsibility. *Journal of Business and Economics*, 4(6), 509-520.
- Mahoney, L. S., Thorne, L., Cecil, L., & LaGore, W. (2013). A research note on standalone corporate social responsibility reports : Signaling or greenwashing? *Critical Perspectives on Accounting*, 24(4), 350-359. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2012.09.008>
- Malinowski, B. (1963). *Les Argonautes du Pacifique occidental*. (A. Devyver & S. Devyver, Trad.). Gallimard.

- Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package— Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4), 287-300. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2008.09.003>
- Mangham, I. L. (2005). Vita Contemplativa : The Drama of Organizational Life. *Organization Studies*, 26(6), 941-958. <https://doi.org/10.1177/0170840605051824>
- Mangham, I., & Overington, M. (1987). *Organizations as theatre : A social psychology of dramatic appearances*. John Wiley & Sons.
- March, J. G. (1991). Exploration and Exploitation in Organizational Learning. *Organization Science*, 2(1), 71-87.
- March, J. G. (2008). *Explorations in Organizations*. Stanford University Press.
- Martineau, R. (2017). De quoi les outils de gestion sont-ils faits ? La structure « listique » des artefacts de gestion. *M@n@gement*, Vol. 20(3), 239-262.
- Massey, M. (2020). *Penser et gérer la complexité de l'organisation ambidextre avec Stéphane Lupasco : Du rejet à l'accueil logique de la contradiction*. 8ème congrès de la SPSG, visioconférence.
- Masson, E., & Haas, V. (2010). Dire et taire : L'intersubjectivité dans l'entretien de recherche. *Bulletin de psychologie*, Numéro 505(1), 5-13. <https://doi.org/10.3917/bupsy.505.0005>
- Matten, D., & Moon, J. (2008). "Implicit" and "Explicit" CSR : A Conceptual Framework for a Comparative Understanding of Corporate Social Responsibility. *Academy of Management Review*, 33(2), 404-424. <https://doi.org/10.5465/amr.2008.31193458>
- McElroy, Mark. W., & van Engelen, J. M. L. (2012). *Corporate sustainability management : The art and science of managing non-financial performance*. Routledge.
- McKernan, J. F. (2012). Accountability as aporia, testimony, and gift. *Critical Perspectives on Accounting*, 23(3), 258-278. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2011.12.009>
- Meadows, D., Meadows, D., & Randers, J. (2017). *Les limites à la croissance*. Rue de L'échiquier.
- Mennicken, A., & Miller, P. (2012). Accounting, Territorialization and Power. *Foucault Studies*, 4-24. <https://doi.org/10.22439/fs.v0i13.3503>
- Merchant, K. A. (1985). *Control in Business Organizations*. Pitman.
- Mermet, L. (Réalisateur). (2007). *Recherche Environnementale sur la Société (RES), Conférence 3, « L'intervenance et la dimension "analytique" des recherches en sciences sociales : Quels mots pour en parler, pour les assumer ? »* <https://www.youtube.com/watch?v=1V34Z9F-uNM&list=PL8xv7G5rx2K6YDVrqP2-LtxVmox5jB3Dg&index=4>
- Messner, M. (2009). The limits of accountability. *Accounting, Organizations and Society*, 34(8), 918-938. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.07.003>
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations : Formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), 340-363.
- Meyssonier, F. (1999). Au coeur du contrôle de gestion : La mesure. *Faire de la recherche en contrôle de gestion*, 51-58.
- Meyssonier, F., & Rasolof-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. <https://doi.org/10.3917/cca.142.0107>
- Michelon, G., Pilonato, S., & Ricceri, F. (2015). CSR reporting practices and the quality of disclosure : An empirical analysis. *Critical Perspectives on Accounting*, 33, 59-78. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2014.10.003>

- Miller, P. (2006). Management Accounting and Sociology. In C. S. Chapman, A. G. Hopwood, & M. D. Shields (Éds.), *Handbooks of Management Accounting Research* (Vol. 1, p. 285-295). Elsevier. [https://doi.org/10.1016/S1751-3243\(06\)01010-8](https://doi.org/10.1016/S1751-3243(06)01010-8)
- Miller, P., & O'Leary, T. (1987). Accounting and the construction of the governable person. *Accounting, Organizations and Society*, 12(3), 235-265. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(87\)90039-0](https://doi.org/10.1016/0361-3682(87)90039-0)
- Mitchell, M., Curtis, A., & Davidson, P. (2012). Can triple bottom line reporting become a cycle for "double loop" learning and radical change? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 25(6), 1048-1068. <https://doi.org/10.1108/09513571211250242>
- Mitra, R., & Buzzanell, P. M. (2017). Communicative tensions of meaningful work : The case of sustainability practitioners. *Human Relations*, 70(5), 594-616. <https://doi.org/10.1177/0018726716663288>
- Moisdon, J.-C. (1997). Du mode d'existence des outils de gestion. *Actes du Séminaire Contradictions et Dynamiques des organisation, IX*.
- Möller, A., & Schaltegger, S. (2005). The Sustainability Balanced Scorecard as a Framework for Eco-efficiency Analysis. *Journal of Industrial Ecology*, 9(4), 73-83. <https://doi.org/10.1162/108819805775247927>
- Moneva, J. M., Archel, P., & Correa, C. (2006). GRI and the camouflaging of corporate unsustainability. *Accounting forum*, 30(2), 121-137.
- Moquet, A.-C. (2010). *Le contrôle sociétal. Les cas Lafarge et Danone : De nouveaux modèles de management portés par le projet de développement durable*. (Vuibert).
- Moquet, A.-C., & Pezet, A. (2006). Les technologies de la responsabilité sociétale ou l'invention du manager responsable : Le cas Lafarge. *Finance Contrôle Stratégie*, 9(4), 113-142.
- Morales, J., & Pezet, A. (2010). Les contrôleurs de gestion, « médiateurs » de la financiarisation. Étude ethnographique d'une entreprise de l'industrie aéronautique. *Comptabilité - Contrôle - Audit, Tome 16(1)*, 101-132.
- Morgan, G. (1980). Paradigms, Metaphors, and Puzzle Solving in Organization Theory. *Administrative Science Quarterly*, 25(4), 605-622. <https://doi.org/10.2307/2392283>
- Morgan, G. (1998). *Images of Organization : The Executive Edition*. Berrett-Koehler Publishers.
- Morhardt, J. E., Baird, S., & Freeman, K. (2002). Scoring corporate environmental and sustainability reports using GRI 2000, ISO 14031 and other criteria. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 9(4), 215-233. <https://doi.org/10.1002/csr.26>
- Moriceau, J.-L. (2014). Tout contre la représentation. Et si le but de la recherche n'était pas toujours de représenter ? In *Le prêt-à-penser en épistémologie des sciences de gestion* (p. 61-79). L'Harmattan.
- Moriceau, J.-L. (2018). Écrire le qualitatif : Écriture réflexive, écriture plurielle, écriture performance. *Revue internationale de psychosociologie et de gestion des comportements organisationnels*, XXIV(57), 45-67. <https://doi.org/10.3917/rips1.057.0045>
- Morioka, S. N., & de Carvalho, M. M. (2016). A systematic literature review towards a conceptual framework for integrating sustainability performance into business. *Journal of Cleaner Production*, 136, 134-146. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2016.01.104>

- Morrisette, J., Demazière, D., & Pepin, M. (2014). Introduction. Vigilance ethnographique et réflexivité méthodologique. *Recherches Qualitatives*, 33(1), 9-18.
- Mourey, D. (2017). *Une approche pragmatiste des médiations de l'activité collective en management* [Mémoire de HDR]. Université Paris Dauphine.
- Mourey, D. (2022). Chapitre 3. Contrôle de gestion et grande consommation : Observation participante. In *Business Science Institute* (EMS Editions, p. 72-99).
- Mudrack, P. (2007). Individual Personality Factors That Affect Normative Beliefs About the Rightness of Corporate Social Responsibility. *Business & Society*, 46(1), 33-62. <https://doi.org/10.1177/0007650306290312>
- 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.
- Neu, D., Ocampo Gomez, E., Graham, C., & Heincke, M. (2006). "Informing" technologies and the World Bank. *Accounting, Organizations and Society*, 31(7), 635-662. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2005.07.002>
- Nicolini, D. (2009). Zooming In and Out : Studying Practices by Switching Theoretical Lenses and Trailing Connections. *Organization Studies*, 30(12), 1391-1418. <https://doi.org/10.1177/0170840609349875>
- Nizet, J., & Rigaux, N. (2005). *La sociologie de Erving Goffman*. La Découverte; Cairn.info. <https://www.cairn.info/la-sociologie-de-erving-goffman--9782707142023.htm>
- Norman, Donald. A. (1991). Cognitive artifacts. In J. M. Carroll & J. Long, *Designing Interaction : Psychology at the Human-Computer Interface*. Cambridge University Press.
- Norris, G., & O'Dwyer, B. (2004). Motivating socially responsive decision making : The operation of management controls in a socially responsive organisation. *The British Accounting Review*, 36(2), 173-196. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2003.11.004>
- Okely, J., & Callaway, H. (Éds.). (1992). *Anthropology and autobiography*. Psychology Press.
- Olson, E. G. (2010). Challenges and opportunities from greenhouse gas emissions reporting and independent auditing. *Managerial Auditing Journal*, 25(9), 934-942. <https://doi.org/10.1108/02686901011080071>
- Oswick, C., Keenoy, T., & Grant, D. (2001). Dramatizing and Organizing : Acting and being. *Journal of Organisational Change Management*, 14(3), 214-218.
- Otley, D. T., & Berry, A. J. (1980). Control, organisation and accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 5(2), 231-244. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(80\)90012-4](https://doi.org/10.1016/0361-3682(80)90012-4)
- Overington, M., & Mangham, I. L. (1982). The Theatrical Perspective in Organizational Analysis. *Symbolic Interaction*, 5(2), 137-185.
- Palme, U., & Tillman, A.-M. (2008). Sustainable development indicators : How are they used in Swedish water utilities? *Journal of Cleaner Production*, 16(13), 1346-1357. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2007.07.001>
- Panjeta, A. (2021). Chapitre 11. L'instrumentation de gestion à la lumière acétylénique de Peirce. In *Philosophie et outils de gestion* (p. 261-280). EMS Editions. <https://doi.org/10.3917/ems.gilbe.2021.02.0261>
- Passetti, E., Cinquini, L., Marelli, A., & Tenucci, A. (2014). Sustainability accounting in action : Lights and shadows in the Italian context. *The British Accounting Review*, 46(3), 295-308. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2014.05.002>

- Peirce, C. S. (1868). Some Consequences of Four Incapacities. *The Journal of Speculative Philosophy*, 2(3), 140-157.
- Peirce, C. S. (1931). *Collected Papers of Charles Sanders Peirce* (C. Hartshorne, P. Weiss, & A. Burks, Éd.s.; 1994^e éd.). Harvard University Press.
- Peirce, C. S. (1978). *Ecrits sur le signe*. (G. Deledalle, Trad.; 2017^e éd.). Editions du Seuil.
- Peirce, C. S. (2002). *Pragmatisme et pragmatisme. Oeuvres philosophiques*. (C. Tiercelin & P. Thibaud, Éd. et Trad.; Vol. 1). Cerf.
- Perego, P., & Hartmann, F. (2009). Aligning Performance Measurement Systems With Strategy: The Case of Environmental Strategy. *Abacus*, 45(4), 397-428. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.2009.00297.x>
- Peterson, D. K. (2004). The Relationship between Perceptions of Corporate Citizenship and Organizational Commitment. *Business & Society*, 43(3), 296-319. <https://doi.org/10.1177/0007650304268065>
- Pezet, A. (2007). *Les « "french tableaux de bord" » (1885-1975)*. Comptabilité et environnement, France.
- Pondeville, S., Swaen, V., & De Rongé, Y. (2013). Environmental management control systems: The role of contextual and strategic factors. *Management Accounting Research*, 24(4), 317-332. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2013.06.007>
- Posadas, S. C., Ruiz-Blanco, S., Fernandez-Feijoo, B., & Tarquinio, L. (2023). Institutional isomorphism under the test of Non-financial Reporting Directive. Evidence from Italy and Spain. *Meditari Accountancy Research*, 31(7), 26-48. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-02-2022-1606>
- Power, M. (1997). *The Audit Society. Rituals of Verification*. Oxford University Press.
- Pratt, M. L. (1986). Fieldwork in common places. In J. Clifford & G. E. Marcus (Éds.), *Writing Culture: The Poetics and Politics of Ethnography*. Univ of California Press.
- Preston, L. E., & Post, J. E. (1975). *Private Management and Public Policy. The Principle of Public Responsibility*. Prentice Hall.
- Quairel, F. (2004). Responsable mais pas comptable: Analyse de la normalisation des rapports environnementaux et sociaux. *Association Francophone de Comptabilité*, 10(1), 7-36.
- Quairel, F. (2006). Contrôle de la performance globale et responsabilité sociale de l'entreprise (RSE). *Comptabilité, Contrôle, Audit et Institution(s)*. 27^e congrès annuel de l'Association Francophone de Comptabilité, Tunis.
- Quattrone, P., & Hopper, T. (2005). A 'time-space odyssey': Management control systems in two multinational organisations. *Accounting, Organizations and Society*, 30(7), 735-764. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2003.10.006>
- Ragaigne, A., Oiry, E., & Grimand, A. (2014). Contraindre et habiliter: La double dimension des outils de contrôle. *Comptabilite - Controle - Audit*, 20(2), 9-37.
- Rappin, B. (2018). Une brève histoire cybernétique du management contemporain. *La Revue des Sciences de Gestion*, N° 293(5), 11-18.
- Reed-Danahay, D. (2001). *Autobiography, Intimacy and Ethnography* (P. Atkinson, A. Coffey, S. Delamont, J. Lofland, & L. Lofland, Éd.s.). SAGE Publications Ltd.
- Reinhardt, F. L. (2000). *Down to Earth: Applying Business Principles to Environmental Management*. Harvard Business School Press.
- Renaud, A. (2013). L'articulation des usages diagnostique et interactif d'un seul et même système de contrôle de gestion: Le cas d'un système d'indicateurs environnementaux

- dans une entreprise française de vins et spiritueux. *Finance Contrôle Stratégie*, 16(3).
<https://doi.org/10.4000/fcs.1377>
- Reynaud, J.-D. (1988). Les régulations dans les organisations : Régulation de contrôle et régulation autonome. *Revue française de sociologie*, 29(1), 5-18.
<https://doi.org/10.2307/3321884>
- Riccaboni, A., & Luisa Leone, E. (2010). Implementing strategies through management control systems : The case of sustainability. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 59(2), 130-144.
<https://doi.org/10.1108/17410401011014221>
- Richard, J. (2012). *Comptabilité et développement durable* (hal-01651227; Post-Print). HAL. <https://ideas.repec.org/p/hal/journal/hal-01651227.html>
- Richardson, L., & St.Pierre, E. A. (2017). Writing : A Method of Inquiry. In N. K. Denzin & Y. S. Lincoln (Éds.), *The SAGE Handbook of Qualitative Research* (5th éd., p. 1410-1444). SAGE.
- Rieu Plichon, C. (2019). *The uses of ambiguity by managers in a change context : An ethnographic study*. Université Panthéon-Sorbonne.
- Risi, D., & Wickert, C. (2017). Reconsidering the 'Symmetry' Between Institutionalization and Professionalization : The Case of Corporate Social Responsibility Managers. *Journal of Management Studies*, 54(5), 613-646. <https://doi.org/10.1111/joms.12244>
- Rivière-Giordano, G. (2007). *Comment crédibiliser le reporting sociétal ?*
<https://www.cairn.info/revue-comptabilite-controle-audit-2007-2-page-127.htm>
- Roberts, J. (1991). The possibilities of accountability. *Accounting, Organizations and Society*, 16(4), 355-368. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(91\)90027-C](https://doi.org/10.1016/0361-3682(91)90027-C)
- Roberts, J. (2021a). The boundary of the 'economic' : Financial accounting, corporate 'imaginaries' and human sentience. *Critical Perspectives on Accounting*, 76, 102203. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2020.102203>
- Roberts, J. (2021b). The boundary of the 'economic' : Financial accounting, corporate 'imaginaries' and human sentience. *Critical Perspectives on Accounting*, 76, 102203. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2020.102203>
- Rodrigue, M., Magnan, M., & Boulianne, E. (2013). Stakeholders' influence on environmental strategy and performance indicators : A managerial perspective. *Management Accounting Research*, 24(4), 301-316. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2013.06.004>
- Rosa, H. (2019). *Resonance : A sociology of our relationship to the world* (J. Wagner, Trad.). Polity Press.
- Rosanas, J. M., & Velilla, M. (2005). The Ethics of Management Control Systems : Developing Technical and Moral Values. *Journal of Business Ethics*, 57(1), 83-96. <https://doi.org/10.1007/s10551-004-3826-1>
- Rupp, D. E., Shao, R., Thornton, M. A., & Skarlicki, D. P. (2013). Applicants' and Employees' Reactions to Corporate Social Responsibility : The Moderating Effects of First-Party Justice Perceptions and Moral Identity. *Personnel Psychology*, 66(4), 895-933. <https://doi.org/10.1111/peps.12030>
- Rupp, D., & Mallory, D. (2015). Corporate social responsibility : Psychological, Person-centric, and Progressing. *Annual Review of Organizational Psychology and Organizational Behavior*, 2(1), 211-236.
- Russell, S., Milne, M. J., & Dey, C. (2017). Accounts of nature and the nature of accounts : Critical reflections on environmental accounting and propositions for ecologically

- informed accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 30(7), 1426-1458. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-07-2017-3010>
- Saldaña, J. (2017). Ethnodrama and Ethnotheatre : Research as Performance. In N. K. Denzin & Y. S. Lincoln (Éds.), *The SAGE Handbook of Qualitative Research* (5th éd., p. 662-691). SAGE.
- Samkin, G., & Schneider, A. (2014). The accounting academic. *Meditari Accountancy Research*, 22(1), 2-19. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-05-2014-0041>
- Sauder, M., & Espeland, W. N. (2009). The Discipline of Rankings : Tight Coupling and Organizational Change. *American Sociological Review*, 74(1), 63-82. <https://doi.org/10.1177/000312240907400104>
- Schaltegger, S., Bennett, M., & Burritt, R. (2006). Sustainability Accounting and Reporting : Development, Linkages and Reflection. In S. Schaltegger, M. Bennett, & R. Burritt (Éds.), *Sustianability Accounting and Reporting* (p. 1-33). Springer.
- Schaltegger, S., Gibassier, D., & Zvezdov, D. (2011). *Environmental Management Accounting : A Bibliometric Literature Review*. Centre for Sustainability Management.
- 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. <https://doi.org/10.1504/IJAAPE.2006.010098>
- Schreyägg, G., & Häpfl, H. (2004). Theatre and Organization : Editorial Introduction. *Organization Studies*, 25(5), 691-704. <https://doi.org/10.1177/0170840604042410>
- Seal, W., & Mattimoe, R. (2016). The role of narrative in developing management control knowledge from fieldwork : A pragmatic constructivist perspective. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 13(3), 330-349. <https://doi.org/10.1108/QRAM-06-2015-0055>
- Searcy, C. (2012). Corporate Sustainability Performance Measurement Systems : A Review and Research Agenda. *Journal of Business Ethics*, 107(3), 239-253. <https://doi.org/10.1007/s10551-011-1038-z>
- Searcy, C., Karapetrovic, S., & McCartney, D. (2005). Designing sustainable development indicators : Analysis for a case utility. *Measuring Business Excellence*, 9(2), 33-41. <https://doi.org/10.1108/13683040510602867>
- Searcy, C., Karapetrovic, S., & McCartney, D. (2006). Integrating sustainable development indicators with existing business infrastructure. *International Journal of Innovation and Sustainable Development*, 1(4), 389-411. <https://doi.org/10.1504/IJISD.2006.013737>
- Segrestin, D. (2004). *Le mythe de l'organisation intégrée : Les progiciels de gestion*. Presses Universitaires du Mirail.
- Sendlhofer, T., & Tolstoy, D. (2022). How employees shape CSR transparency : A sensemaking perspective. *Journal of Business Research*, 150, 268-278. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2022.05.074>
- Short, T. L. (2007). *Peirce's Theory of Signs*. Cambridge University Press.
- Simon, H. A. (1955). A Behavioral Model of Rational Choice. *The Quarterly Journal of Economics*, 69(1), 99-118. <https://doi.org/10.2307/1884852>
- Simon, H. A., Guetzkow, H., Kozmetsky, G., & Tyndall, G. (1954). Centralization vs Decentralization. In *Organizing the Controller's Department*. Controllershship Foundation.
- Simon, Herbert. A. (1997). *Administrative behavior. A Study of Decision-Making Processes in Admnistrative Organizations* (4ème). The Free Press.

- Simons, R. (1995). Control in an Age of Empowerment. *Harvard Business Review*, 73(2), 80-88.
- Soderstrom, K. M., Soderstrom, N. S., & Stewart, C. R. (2017). Sustainability/CSR Research in Management Accounting : A Review of the Literature. In *Advances in Management Accounting* (Vol. 28, p. 59-85). Emerald Publishing Limited. <https://doi.org/10.1108/S1474-787120170000028003>
- Soparnot, R., & Moriceau, J.-L. (2019). *Recherche qualitative en sciences sociales : S'exposer, cheminer, réfléchir ou l'art de composer sa méthode*. Éditions EMS.
- Spence, L. J., & Rinaldi, L. (2014). Governmentality in accounting and accountability : A case study of embedding sustainability in a supply chain. *Accounting, Organizations and Society*, 39(6), 433-452. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2012.03.003>
- Spry, T. (2016). *Body, Paper, Stage : Writing and Performing Autoethnography*. Routledge. <https://doi.org/10.4324/9781315432816>
- Staniškis, J. K., & Arbačiauskas, V. (2009). Sustainability Performance Indicators for Industrial Enterprise Management. *Environmental Research, Engineering and Management*, 48(2), Article 2.
- Stiegler, B. (2015). *La société automatique. 1. L'avenir du travail*. Fayard.
- Stiegler, B. (2019). *Il faut s'adapter. Sur un nouvel impératif politique*. Gallimard.
- Stubbs, W., & Higgins, C. (2014). Integrated Reporting and internal mechanisms of change. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(7), 1068-1089. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-03-2013-1279>
- Supiot, A. (2011). Fragments d'une politique législative du travail. *Droit social*, 12, 1151-1161.
- Supiot, A. (2015). *La gouvernance par les nombres*. Fayard.
- Supiot, A. (Réalisateur). (2014, septembre 25). *Qu'est-ce qu'un régime de travail réellement humain ?*
- Taïeb, J. P. (2011). *Les tableaux de bord de la gestion sociale. Développez les nouveaux outils de la performance sociale* (6ème). Dunod.
- Tamba, I., & Veyne, P. (1979). Metaphora et Comparaison selon Aristote. *Revue des Études Grecques*, 92(436), 77-98. <https://doi.org/10.3406/reg.1979.4218>
- Thura, M. (2012). Une Réévaluation de la Métaphore Théâtrale Chez Goffman. *Revue de Synthèse*, 133(4), 565-596. <https://doi.org/10.1007/s11873-012-0205-4>
- Tiercelin, C. (1993). *C.S. Peirce et le pragmatisme*. Presses Universitaires de France.
- Townley, B. (1995). Managing By Numbers : Accounting, Personnel Management and the Creation of a Mathesis. *Critical Perspectives on Accounting*, 6(6), 555-575. <https://doi.org/10.1006/cpac.1995.1052>
- Townley, B. (1996). Accounting in detail : Accounting for individual performance. *Critical Perspectives on Accounting*, 7(5), 565-584. <https://doi.org/10.1006/cpac.1996.0058>
- Tschopp, D., & Nastanski, M. (2014). The Harmonization and Convergence of Corporate Social Responsibility Reporting Standards. *Journal of Business Ethics*, 125(1), 147-162. <https://doi.org/10.1007/s10551-013-1906-9>
- Tsoukas, H. (1997). The tyranny of light : The temptations and the paradoxes of the information society. *Futures*, 29(9), 827-843. [https://doi.org/10.1016/S0016-3287\(97\)00035-9](https://doi.org/10.1016/S0016-3287(97)00035-9)
- Van Maanen, J. (1979). Reclaiming Qualitative Methods for Organizational Research : A Preface. *Administrative Science Quarterly*, 24(4), 520-526. <https://doi.org/10.2307/2392358>

- Van Maanen, J. (2011). *Tales of the field : On writing ethnography*. University of Chicago Press.
- Vaujany, F. X. D. (2006). Pour une théorie de l'appropriation des outils de gestion : Vers un dépassement de l'opposition conception-usage. *Management Avenir*, n° 9(3), 109-126.
- Venturelli, A., Pizzi, S., Caputo, F., & Principale, S. (2020). The revision of nonfinancial reporting directive : A critical lens on the comparability principle. *Business Strategy and the Environment*, 29(8), 3584-3597.
- Vigneau, L., Humphreys, M., & Moon, J. (2015). How Do Firms Comply with International Sustainability Standards? Processes and Consequences of Adopting the Global Reporting Initiative. *Journal of Business Ethics*, 131(2), 469-486. <https://doi.org/10.1007/s10551-014-2278-5>
- Villette, M. (2014). Ethnographie dans l'entreprise. *Annales des Mines - Gerer et comprendre*, N° 117(3), 4-9.
- Virtanen, T., Tuomaala, M., & Pentti, E. (2013). Energy efficiency complexities : A technical and managerial investigation. *Management Accounting Research*, 24(4), 401-416. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2013.06.002>
- Vitale, G., Cupertino, S., Rinaldi, L., & Riccaboni, A. (2019). Integrated Management Approach Towards Sustainability : An Egyptian Business Case Study. *Sustainability*, 11(5), Article 5. <https://doi.org/10.3390/su11051244>
- Wadbled, N. (2018). Une attention suffisante à l'intimité. Pour une pratique du transfert et une éthique du contre-transfert dans l'entretien de recherche sur l'expérience vécue. *Recherches qualitatives*, 37(1), 57. <https://doi.org/10.7202/1049455ar>
- Wallraff, G. (1987). *Tête de turc*. La Découverte.
- Watson, T. J. (2011). Ethnography, Reality, and Truth : The Vital Need for Studies of 'How Things Work' in Organizations and Management. *Journal of Management Studies*, 48(1), 202-217. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6486.2010.00979.x>
- Whitehead, A. N. (1925). *Science and the Modern World*. MacMillan.
- Wickert, C., & de Bakker, F. G. A. (2018). Pitching for Social Change : Toward a Relational Approach to Selling and Buying Social Issues. *Academy of Management Discoveries*, 4(1), 50-73. <https://doi.org/10.5465/amd.2015.0009>
- Wijethilake, C. (2017). Proactive sustainability strategy and corporate sustainability performance : The mediating effect of sustainability control systems. *Journal of Environmental Management*, 196, 569-582.
- Wiseman, J. (1982). An evaluation of environmental disclosures made in corporate annual reports. *Accounting, Organizations and Society*, 7(1), 53-63. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(82\)90025-3](https://doi.org/10.1016/0361-3682(82)90025-3)
- Zambon, S., & Del Bello, A. (2005). Towards a stakeholder responsible approach : The constructive role of reporting. *Corporate Governance: The international journal of business in society*, 5(2), 130-141. <https://doi.org/10.1108/14720700510562712>
- Zhang, L., & Gowan, M. A. (2012). Corporate Social Responsibility, Applicants' Individual Traits, and Organizational Attraction : A Person–Organization Fit Perspective. *Journal of Business and Psychology*, 27(3), 345-362.
- Zharfpeykan, R., & Akroyd, C. (2022). Factors influencing the integration of sustainability indicators into a company's performance management system. *Journal of Cleaner Production*, 331, 129988. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2021.129988>

Annexe

Entretiens et réunions retranscrits

Entretiens ethnographiques (20)				
Prénom	Position au sein de DELTA	Poste	Durée (minutes)	Date
Julien	Direction RSE au siège de la maison mère de DELTA	Coordinateur RSE siège DELTA GROUP SA et responsable reporting extra-financier	62	24/04/2019
Brune	Direction RSE au siège de DELTA	Directrice RSE DELTA	42	14/05/2019
Maria	Direction RSE au siège de l'entité Bâtiment Monde	Coordinatrice RSE des directions opérationnelles chargée de reporting extra financier au siège	58	03/04/2019
Vanessa	Direction RSE d'une DO - Entité Travaux Publics	Responsable QE de la direction opérationnelle et chargée de reporting extra-financier	78	25/04/2019
Rose	Direction RSE d'une DO régionale - Entité Bâtiment (région 1 - périmètre France)	Responsable QE de la direction opérationnelle et chargée de reporting extra-financier	58	02/05/2019
Anis	Direction RSE d'une DO régionale - Entité Bâtiment (région 2 - périmètre France)	Directeur Excellence opérationnelle et chargé de reporting extra-financier	55	29/04/2019
Sofia	Direction RSE d'une DO régionale - Entité Bâtiment (région 3 - périmètre France)	CSA QE de la direction opérationnelle et chargée de reporting extra-financier	127	17/04/2021
Tommy	Direction RSE au siège de DELTA	Chargé de reporting carbone DELTA	90	25/02/2021
Aline	Direction RSE au siège de l'entité Travaux Publics	Chargée de reporting extra-financier siège et de la coordination des directions opérationnelles	59	26/04/2021

Thibault	Direction RSE d'une DO régionale - Entité Bâtiment (région 4 - périmètre France)	Responsable QE de la direction opérationnelle et chargé de reporting extra-financier	91	26/04/2021
Fanny	Direction RSE d'une DO - Entité Energie (périmètre Allemagne)	Chargée de reporting extra-financier et coordinatrice QE de la direction opérationnelle	58	28/04/2021
Karima	Direction RSE d'une DO - Entité Bâtiment (région 5 - périmètre France)	Responsable QE de la direction opérationnelle et chargée de reporting extra-financier CG Ingénieure QE et pilotage de la performance	78	18/07/22
René	Direction Construire Autrement au sein du siège de l'entité Bâtiment	Pilote démarche carbone et reporting carbone Chef de service DD, Etudes & Technique	52	19/07/22
Thomas	Direction Excellence opérationnelle au siège de l'entité Bâtiment	DA Qualité, Environnement, Administration	102	19/07/22
Rachid	Direction RSE d'une DO - Entité Bâtiment Monde (périmètre Maroc)	Coordinateur QSE de la direction opérationnelle - Chargé de reporting extra-financier et	63	20/07/22
Jérémy	Direction RSE au siège - Entité Bâtiment Monde	Coordinateur RSE de l'entité et chargée de reporting extra-financier Directeur QE et Lean	71	20/07/22
Léonardo	Direction RSE au siège - Entité Travaux Publics	Responsable environnement	70	20/07/22
Dave	Direction RSE d'une DO - Entité Bâtiment Monde (périmètre Royaume-Uni)	DA Directeur Business Growth and Social Value	57	22/07/22
Basile	Direction Construire Autrement au siège - Entité Bâtiment	CS pôle transition environnementale DD, QE	80	25/07/22

Louise	Direction RSE au siège - Entité Energie	CSA – Coordinatrice QE - Chargée de reporting extra-financier	59	25/07/22
Total	20		1410 (moy : 70)	

Transcription d'un comité RSE (2h12) - 07/02/2020		
Participants	Position dans l'organisation	Poste
Brune	Direction RSE au siège de DELTA	Directrice siège
Tommy	Direction RSE au siège de DELTA	Chargé stratégie et reporting carbone et biodiversité
Lucas	Direction RSE au siège de DELTA	Chargé de reporting extra-financier siège
Léonardo	Direction RSE au siège - Entité Travaux Publics	Chargé de reporting extra financier au siège et de la coordination des directions opérationnelles
Greg	Direction RSE au siège - Entité Bâtiment France	Directeur siège
Irène	Direction RSE au siège - Entité Bâtiment Monde	Directrice siège
Alexandre	Direction RSE au siège - Entité Bâtiment France	Chargé du reporting 1Place
Louise	Direction RSE au siège - Entité Energie	Chargée de reporting extra financier au siège et de la coordination des directions opérationnelles
Thomas	Direction RSE d'une DO - Entité Bâtiment - (périmètre France)	Chargé de reporting extra financier et de la coordination des directions opérationnelles

Transcription d'un comité RSE (1h16) - 16/11/2020		
Participants	Position dans l'organisation	Poste
Brune	Direction RSE au siège de DELTA	Directrice siège
Tommy	Direction RSE au siège de DELTA	Chargé stratégie et reporting carbone et biodiversité
Lucas	Direction RSE au siège de DELTA	Chargé de reporting extra-financier siège
Léonardo	Direction RSE au siège - Entité Travaux Publics	Chargé de reporting extra financier au siège et de la coordination des directions opérationnelles
Greg	Direction RSE au siège - Entité Bâtiment France	Directeur siège de l'Entité
René	Direction RSE au siège - Entité Bâtiment France	Pilote démarche carbone et reporting carbone
Irène	Direction RSE au siège - Entité Bâtiment Monde	Directrice siège de l'Entité
Isabelle	Direction RSE au siège - Entité Energie	Directrice siège de l'Entité
Louise	Direction RSE au siège - Entité Energie	Chargée de reporting extra financier au siège et de la coordination des directions opérationnelles

Transcription d'un comité RSE (2h28) - 11/03/2021		
Participants		Poste
Brune	Direction RSE au siège de DELTA	Directrice siège
Tommy	Direction RSE au siège de DELTA	Chargé stratégie et reporting carbone et biodiversité
Lucas	Direction RSE au siège de DELTA	Chargé de reporting extra-financier siège
Léonardo	Direction RSE au siège - Entité Travaux Publics	Chargé de reporting extra financier au siège et de la coordination des directions opérationnelles
Jérémy	Direction RSE au siège – Entité Bâtiment Monde	Chargé de reporting extra financier au siège et de la coordination des directions opérationnelles
Louise	Direction RSE au siège – Entité Energies	Chargée de reporting extra financier au siège et de la coordination des directions opérationnelles
Rose	Direction RSE - Entité Bâtiment	Chargé de reporting extra financier au siège et de la coordination des directions opérationnelles
Transcription d'un comité RSE (2h19) - 22/06/2021		
Participants		Poste
Brune	Direction RSE au siège de DELTA	Directrice siège
Tommy	Direction RSE au siège de DELTA	Chargé stratégie et reporting carbone et biodiversité
Lucas	Direction RSE au siège de DELTA	Chargé de reporting extra-financier siège
Léonardo	Direction RSE au siège - Entité Travaux Publics	Chargé de reporting extra financier au siège et de la coordination des directions opérationnelles
Jérémy	Direction RSE au siège – Entité Bâtiment Monde	Chargé de reporting extra financier au siège et de la coordination des directions opérationnelles
Louise	Direction RSE au siège – Entité Energies	Chargée de reporting extra financier au siège et de la coordination des directions opérationnelles
Rose	Direction RSE - Entité Bâtiment	Chargé de reporting extra financier au siège et de la coordination des directions opérationnelles

Glossaire

ALPHA et SYGMA : Principaux concurrents de DELTA

BYRE : L'outil digital utilisé par une entité de DELTA pour la gestion des déchets

CARBONLINE : outil de suivi des émissions évitées dans le cadre la stratégie carbone de 2016 à 2020

CHATEAU : Siège de DELTA en banlieue parisienne

DO : Directions Opérationnelles

DBE : Entité de DELTA spécialisée dans le bâtiment sur un périmètre Europe

DBM : Entité de DELTA spécialisée dans le bâtiment sur un périmètre hors Europe

DELTA TP : Entité de DELTA spécialisée dans les travaux publics

DELTA ES : Entité de DELTA spécialisée dans l'énergie

DELTA SB : Entité de DELTA spécialisée dans l'ingénierie

DELTA : Multinationale française du secteur du BTP. Membre du conglomérat DELTA GROUP

DELTA GROUP : Maison-mère de la multinationale française cotée sur les marchés financiers

ECOC02 : Outil interne DELTA développé pour réaliser le calcul du bilan GES des projets jusqu'en 2020.

Filiales : Niveau entité et direction opérationnelle

IF : Direction opérationnelle de DBE

KEPYG : cabinet d'audit extra-financier en charge de la vérification des informations extra-financière du groupe DELTA.

MEF : Mesure Extra-Financière

OP : Direction opérationnelle de DBE

POWER : L'outil digital utilisé pour consolider les informations extra-financière. L'outil dispose également d'un module dédié au suivi de l'outil d'évaluation RSE interne à DELTA

PREVIWASTE : L'outil digital utilisé par une entité de DELTA pour la gestion des déchets

REF : Reporting Extra-Financier

SC : Système de Contrôle

SCEF : Système de Contrôle Extra-Financier

OTI : Organisme Tiers Indépendant

Table des matières

REMERCIEMENTS.....	4
RÉSUMÉ EN FRANÇAIS	7
ABSTRACT.....	8
NOTES POUR LA LECTURE.....	9
PLAN GÉNÉRAL DE LA THÈSE	10
RÉSUMÉ DE LA REVUE DE LA LITTÉRATURE (CHAPITRE 1 ET 2).....	13
RÉSUMÉ DE LA PARTIE MÉTHODOLOGIE ET RÉFLEXIVITÉ (CHAPITRE 3, 4 ET 5)	14
RÉSUMÉ DES RÉSULTATS (CHAPITRE 7 ET 8)	15
RÉSUMÉ DE LA DISCUSSION (CHAPITRE 9)	16
RÉSUMÉ DE LA DISCUSSION (CHAPITRE 10)	17
SOMMAIRE	18
INTRODUCTION GÉNÉRALE	22
PARTIE 1 EXPLORATION DE LA LITTÉRATURE ET PRÉSENTATION DES NOTIONS CLÉS : INTERROGER LA QUÊTE D'ALIGNEMENT ENTRE REF ET SC À PARTIR DE L'ACTIVITÉ DE REPRÉSENTATION	27
PRÉAMBULE ETHNOGRAPHIQUE : LA PLURALITÉ DES SIGNIFICATIONS DU « PILOTAGE » COMME PERTURBATION INITIALE.....	27
INTRODUCTION À L'EXPLORATION D'UNE PERTURBATION PAR LA LITTÉRATURE	29
CHAPITRE 1 LA MISE SOUS CONTRÔLE DE L'EXTRA-FINANCIER.....	30
SECTION 1.1 LE REPORTING EXTRA-FINANCIER AU CŒUR DU CADRE RÉGLEMENTAIRE DE LA RSE EN FRANCE .	33
1.1.1 Le reporting extra-financier comme instrument de reddition de comptes visant à rendre l'entreprise plus transparente.....	33
1.1.2 Le reporting extra-financier comme instrument de pilotage de la stratégie de l'entreprise	34
1.1.3 Normaliser les indicateurs extra-financiers et ainsi permettre un jugement à distance en comparant les organisations	36

SECTION 1.2 UN REPORTING EXTRA-FINANCIER TIRAILLÉ ENTRE UNE DEMANDE EXTERNE DE TRANSPARENCE ET UNE DEMANDE INTERNE DE CONTRÔLE	38
1.2.1 Le reporting : une mesure de l’extra-financier pour les parties prenantes externes ..	38
1.2.1.1 Le reporting extra-financier comme instrument de redevabilité permettant à l’organisation de maintenir sa légitimité	39
1.2.1.2 L’absence de normalisation et l’usage communicationnel du reporting extra-financier fragilisent la capacité de l’organisation à produire de la légitimité.....	39
1.2.1.3 Une critique de la critique : Le reporting extra-financier appréhendé comme la capture d’une performance-en-soi	42
1.2.1.4 Conclusion de la sous-section 1.2.1.....	43
1.2.2 Les systèmes de contrôle : une mesure de l’extra-financier pour faire évoluer les pratiques en interne.....	44
1.2.2.1 L’approche classique du contrôle et ses interprétations réductrices	45
1.2.2.2 Le cadre réglementaire transpose les mécanismes de contrôle financier classique au contrôle extra-financier	65
1.2.2.3 Conclusion de la sous-section 1.2.2.....	75
SECTION 1.3 ALIGNER LE REPORTING SUR LE SYSTÈME DE CONTRÔLE EXTRA-FINANCIER.....	77
1.3.1 La difficile articulation des processus de contrôle organisationnel orientés vers l’interne et des processus de reddition de comptes orientés vers l’externe : les tensions soulevées par Anthony.....	78
1.3.2 L’articulation interne et externe dans le contrôle extra-financier : une quête d’alignement	79
1.3.2.1 De l’alignement sur le contrôle financier à un alignement du contrôle extra-financier	80
1.3.3 ...conduisant à nier les tensions et divergences entre les niveaux macro et micro du contrôle : vers la prise en compte d’une pluralité de besoins potentiellement antagonistes	84
1.3.3.1 Un ancrage dans une soutenabilité faible : l’approche « voie double » et son glissement vers le contrôle organisationnel	84
1.3.3.2 L’alignement contribue au passage d’un découplage politiques-pratiques au découplage moyens-fins.....	86
1.3.3.3 Une mise en tension plutôt qu’un alignement : vers la pluralité interne des systèmes de contrôle.....	88
1.3.3.4 Une focalisation sur les fonctions centrales.....	92
1.3.4 Conclusion de la section 1.3	93
CONCLUSION DU CHAPITRE 1	95

CHAPITRE 2 APPRÉHENDER L'ACTIVITÉ DE MESURE EXTRA-FINANCIÈRE COMME UNE INTERACTION ENTRE DIFFÉRENTS PROCESSUS DE MÉDIATION SÉMIOTIQUE ET PRATIQUES DE VALUATION	99
SECTION 2.1 RAPPORTEUR ET CONTRÔLER : DEUX ACTIVITÉS DE RE-PRÉSENTATION DU MONDE	102
2.1.1 L'activité de représentation plutôt que l'idéologie de la représentation	102
2.1.2 Qu'est-ce que représenter ? : Les apports de John Dewey et la philosophie pragmatiste américaine	106
2.1.2.1 L'impact de la conception aristotélicienne sur notre façon d'appréhender le monde	106
2.1.2.2 La révolution scientifique comme bouleversement de l'appréhension du monde	107
2.1.2.3 Appréhender le monde à travers l'expérience vécue	108
2.1.3 L'activité de représentation est inscrite dans une relation de rendre compte médiée par des instruments de gestion.....	109
2.1.3.1 Le lien étroit entre relation de rendre compte et instrumentation de gestion façonne l'activité de représentation des managers : le processus de quantification comptable.....	110
2.1.3.2 Les différentes façons d'appréhender l'activité de représentation conduisent à tirailler l'instrument de gestion entre différentes fonctions	114
SECTION 2.2 UNE APPROCHE SÉMIOTIQUE ET PRAGMATIQUE DE L'INDICATEUR EXTRA-FINANCIER.....	119
2.2.1 La théorie des signes chez Peirce	119
2.2.1.1 Le signe chez Peirce : rendre nos idées claires par la mise en relation d'un <i>representamen</i> , d'un <i>objet</i> et d'un <i>interprétant</i>	120
2.2.1.2 L'action du signe et la conception de l' <i>interprétant</i> chez Peirce	122
2.2.1.3 Les différents types de signes.....	123
2.2.1.4 La faillibilité du processus de médiation sémiotique et la nécessité de la « familiarité » et de l'« observation collatérale »	124
2.2.1.5 Conclusion de la première sous-section 2.2.1 : Face à la demande d'informations, l'approche triadique du signe montre que notre accès à l'objet est toujours médié	126
2.2.2 La mobilisation de la théorie des signes chez Lorino : de l'indicateur comme représentation mimétique à l'indicateur comme médiation sémiotique en situation	127
2.2.2.1 La théorie des signes pour dépasser l'approche représentationnaliste	128
2.2.2.2 Vers une nouvelle triade pour l'étude des instruments de gestion : L'indicateur comme mise en relation d'une situation particulière avec des conventions sociales dans la perspective d'un futur potentiel.....	129

2.2.2.3	L'interprétant chez Lorino : des fantômes invisibles qui transforment la situation	131
2.2.2.4	Réinscrire l'activité de médiation dans des pratiques de valuation	132
2.2.2.5	Conclusion de la deuxième sous-section 2.2.2 : vers un usage stratégique de la théorie des signes de Peirce.	135
2.2.3	Apports de l'étude des indicateurs à partir d'une approche triadique et voies de recherches sous explorées à investiguer	136
2.2.3.1	Les apports d'une approche triadique pour étudier les indicateurs.....	136
2.2.3.2	Les voies à explorer à partir d'une approche triadique de l'indicateur	138
2.2.4	Conclusion de la section 2.2 : Un usage stratégique de la théorie des signes de Peirce pour étudier l'indicateur de gestion extra-financier.....	139
2.2.4.1	Médiatiser pour transformer.....	140
SECTION 2.3	REVISITER QUELQUES TENSIONS QUI ANIMENT LA PRATIQUE GESTIONNAIRE AU PRISME DE L'ACTIVITÉ DE REPRÉSENTATION	142
2.3.1	Simplification et complexification : une tension relative à l'intégration et à la commensurabilité de la pluralité	142
2.3.2	Décentraliser : une tension entre autonomie et contrôle invitant à dépasser l'aporie de la transparence par l'accountability.....	144
2.3.3	Exploitation et exploration : l'habitude comme levier d'exploration du réel.....	145
2.3.3.1	Une approche dualiste de la tension entre exploitation et exploration... ..	145
2.3.3.2	... pouvant être dépassée par la notion pragmatiste de l'habitude	146
2.3.3.3	Implications pour les instruments de gestion	147
2.3.4	Conclusion de la section 2.3 : L'indicateur comme signe pour s'extirper du piège représentationnaliste	148
SECTION 2.4	VERS L'ÉTUDE DE LA PRATIQUE DU CONTRÔLE EXTRA-FINANCIER.....	148
2.4.1	Le courant des études de la micro-RSE	149
2.4.1.1	L'émergence du courant des études de la micro-RSE	149
2.4.1.2	L'ancrage psychologique des études micro-RSE	150
2.4.1.3	L'ancrage sociologique des études micro-RSE	152
2.4.1.4	Limites des approches psychologiques et sociologiques de la micro-RSE ..	152
2.4.2	Micro-RSE et contrôle : Vers une étude du contrôle comme pratique située et incarnée.....	153
2.4.2.1	Micro-RSE et contrôle : la RSE comme système de contrôle des consciences	153

2.4.2.2	Le rôle clé des managers RSE : étudier la pratique du contrôle RSE.....	155
2.4.2.3	Implications : Une étude relationnelle de la pratique du contrôle plutôt que l’articulation de notions préexistantes.....	156
2.4.3	Étudier les pratiques pour les transformer	157
2.4.4	Conclusion de la section 2.4 : L’(auto)ethnographie comme méthode pour étudier les pratiques de contrôle en situation.....	158
CONCLUSION DU CHAPITRE 2		160
CONCLUSION DE LA PARTIE 1 SUR L’EXPLORATION DE LA LITTÉRATURE ET LA DÉFINITION DES NOTIONS CLÉS .		161
<u>PARTIE 2 MÉTHODOLOGIE ET RÉFLEXIVITÉ.....</u>		163
INTRODUCTION DE LA PARTIE 2.....		163
CHAPITRE 3 COMMENT ÉTUDIER UN PHÉNOMÈNE DONT ON FAIT SOI-MÊME PARTIE ?.....		164
SECTION 3.1	FAIRE PARTIE DU PHÉNOMÈNE	164
3.1.1	L’ethnographie pour être dans le phénomène	164
3.1.2	L’autoethnographie pour s’explorer dans le phénomène	166
3.1.3	L’approche narrative pour se raconter dans le phénomène	167
3.1.4	L’ethnographie et l’autoethnographie dans les sciences de gestion.....	169
SECTION 3.2	CONTEXTUALISER LE SOI DANS LE PHÉNOMÈNE : LES APPORTS DE GOFFMAN SUR L’ORDRE DE L’INTERACTION	171
3.2.1	Replacer le soi en interaction : Goffman et l’ordre de l’interaction	171
3.2.1.1	L’ordre de l’interaction	172
3.2.1.2	L’individu est multiple	173
3.2.1.3	L’individu agit en équipe.....	173
3.2.1.4	La scène et les coulisses.....	174
3.2.1.5	La perspective dramaturgique.....	174
3.2.2	Débats et critiques autour des travaux de Goffman	174
3.2.2.1	Goffman dépasse le dualisme structure-agent en montrant comment l’individu contribue à la reproduction des structures qui organisent ses interactions	175
3.2.2.2	Goffman n’explicite pas les conditions de production de son discours : considérer la position de l’ethnographe et le contexte social de l’ethnographie.	176
CONCLUSION DU CHAPITRE 3 : REPLACER MA POSITION DE CHERCHEUR DANS LA RECHERCHE		177
CHAPITRE 4 COMMENT RENDRE COMPTE DU PHÉNOMÈNE ET DE L’IMPLICATION DU CHERCHEUR ?		179
SECTION 4.1	EXPLORER MON REGARD SUR L’OBJET	179

4.1.1	Préambule : L'importance des facteurs d'influence personnels sur la recherche.....	180
4.1.2	Une recherche modelée par des croyances, valeurs et motivations personnelles développées dans un cadre social.....	181
4.1.3	Des croyances et valeurs à l'épreuve du terrain	184
4.1.3.1	Une recherche ancrée dans une enquête ayant débuté par une perturbation initiale	185
4.1.3.2	Transformer cette situation perturbante en problème	186
4.1.3.3	Une enquête orientée par les croyances et affects du chercheur-acteur ..	186
4.1.3.4	Je m'appuie sur mon expérience du phénomène pour l'affecter et ainsi orienter la recherche	187
4.1.3.5	En menant l'enquête, je modifie la perception de mon rôle dans le phénomène et l'affecte en retour	187
4.1.3.6	Par l'enquête, je construis mon positionnement dans le phénomène et ce faisant oriente la problématisation du phénomène	188
4.1.4	Une recherche modelée par le rôle du chercheur et le regard des autres.....	189
4.1.4.1	Acquérir un statut dans l'organisation	189
4.1.4.2	Un engagement dans le terrain qui implique : confronter sa nouvelle position au regard des autres.....	190
4.1.5	Comment tenir ensemble différents rôles ? : nourrir l'expérience réflexive d'un natif immergé avec la littérature académique	193
4.1.5.1	La « bonne distance » : tenir ensemble immersion et questionnement avec le terrain et la littérature.....	193
4.1.5.2	Une enquête en tant que chercheur/méta-acteur plutôt qu'une recherche - action	194
4.1.5.3	Nourrir mon regard de « natif » en ouvrant une discussion avec la sphère académique	195
SECTION 4.2 REPOSITIONNER MON REGARD DANS L'ORGANISATION		196
4.2.1	Filer la métaphore théâtrale pour l'organisation ?	198
4.2.2	Qu'est-ce qu'une métaphore et pourquoi y recourir ?	198
4.2.2.1	La dimension heuristique de la métaphore.....	199
4.2.2.2	Critique sur le faible potentiel heuristique de la métaphore théâtrale	199
4.2.2.3	La dimension programmatique de la métaphore.....	200
4.2.3	L'organisation comme théâtre	201
4.2.3.1	De la pertinence de cette métaphore pour étudier l'organisation : les apports de Mangham et Overington.....	201

4.2.3.2	Rendre compte de mon positionnement	203
4.2.3.3	De l'acteur au personnage : poste et missions au sein de l'organisation ...	204
4.2.3.4	Mes différents « rôles » : subordonné, expert-intégrateur, médiateur, enquêteur citoyen	206
4.2.3.5	Les <i>secrets d'initiés</i> : une approche pour repositionner le chercheur-acteur en se détachant de la structure formelle et rationnelle de l'organisation	209
Conclusion de la section 4.2 : Les apports de la métaphore de l'organisation comme théâtre dans notre étude		211
CONCLUSION DU CHAPITRE 4		213
CHAPITRE 5 LA CONSTRUCTION D'UN RÉCIT (AUTO)ETHNO-DRAMATIQUE POUR RENDRE COMPTE DE L'EXPÉRIENCE DANS LE TERRAIN		214
SECTION 5.1	LES RAISONS DE LA PRODUCTION DU RÉCIT (AUTO)ETHNO-DRAMATIQUE	214
SECTION 5.2	LES DESSOUS DE LA PRODUCTION D'UN RÉCIT (AUTO)ETHNO-DRAMATIQUE	215
5.2.1	Élaboration et analyse des matériaux empiriques	216
5.2.1.1	Articuler plusieurs sources de matériau empirique	217
5.2.1.2	Une expérience de terrain en toile de fond pour mettre en perspective un matériau empirique	218
5.2.1.3	L'entretien ethnographique : un instrument d'enquête	219
5.2.1.4	Les réunions de travail et les discussions informelles	229
5.2.1.5	Réunions collectives : des moments de confrontation entre les différents niveaux de l'organisation	230
5.2.1.6	Journal de bord : un instrument de réflexivité pour le chercheur	230
5.2.2	Écriture du récit (auto)ethno-dramatique : transmettre une expérience en articulant des interactions clés	231
5.2.2.1	Un récit (auto)ethno-dramatique est une élaboration visant à affecter les lecteurs	232
5.2.2.2	Choisir des interactions pertinentes et évocatrices	233
5.2.2.3	Le passage d'interactions orales à l'écrit exige des réductions	233
CONCLUSION DU CHAPITRE 5		234
CONCLUSION DE LA PARTIE 2 MÉTHODOLOGIE ET RÉFLEXIVITÉ		235
<u>PARTIE 3 RÉCIT (AUTO)ETHNO-DRAMATIQUE</u>		<u>237</u>
GLOSSAIRE		237
INDEX DES PERSONNAGES		237
INDEX DES STRUCTURES ET DES OUTILS		238

SOMMAIRE DU RÉCIT (AUTO)ETHNO-DRAMATIQUE.....	239
PROLOGUE.....	240
Lundi 25 janvier 2021 (interaction 1)	240
CHAPITRE 6 TROIS EXPÉRIENCES CRITIQUES RELATIVES À L’ACTIVITÉ DE MESURE EXTRA-FINANCIÈRE	242
EXPÉRIENCE CRITIQUE I – TENSIONS ENTRE LA MESURE EXTRA-FINANCIÈRE POUR L’INTERNE ET LA MESURE POUR L’EXTERNE	243
Le nécessaire développement d’une mesure interne du carbone	243
Janvier 2021 (Interaction 2) – Le bilan carbone est davantage une <i>comptabilité carbone pour constater</i> qu’un instrument de suivi des leviers d’action.....	243
Rendre compte de ces mesures à l’externe	253
Février 2021 (Interaction 3) – La communication externe vient modeler les mesures de suivi interne	253
Vers la conformité externe au détriment du suivi interne	255
Septembre 2021 (Interaction 4) – Un besoin de comparaison qui dénature les instruments d’aide à la décision.....	255
Privilégier les mesures internes pour dépasser la simple conformité.....	261
Février 2022 (Interaction 5) – Retraiter les chiffres pour surmonter les limites du bilan carbone qui ne permet pas d’apprécier l’efficacité des actions	261
Propos d’étape sur l’expérience critique I	262
INTERLUDE : JE PILOTE, TU PILOTES, IL PILOTE, NOUS PILOTONS...	263
Avril 2020 (Interaction 6) – Tout le monde dit piloter (et devoir piloter).....	263
EXPÉRIENCE CRITIQUE II – TENSIONS AU SEIN DU PROCESSUS DE MESURE EXTRA-FINANCIÈRE POUR L’INTERNE : VERS DEUX MESURES INTERNES	267
Un besoin de contrôle proche des opérations.....	267
12 octobre 2020 (Interaction 7) – Deux mesures de suivi de l’avancement d’un projet pour deux besoins de « pilotage »	267
9 novembre 2020 (Interaction 8) – Chaque niveau de l’organisation souhaite situer l’indicateur.....	270
De la pratique du découplage	271
Février 2021 (Interaction 9) – Un paradoxe entre le besoin de convergence des représentations sur l’action et le besoin de représentations dans l’action	271
Intermède - une injonction à la normalisation	273
09 novembre 2020 (Interaction 10) – Les managers du siège s’estiment légitimes pour imposer une convention.....	273

Le taux d'avancement financier ou le besoin de gestion à distance	275
Février 2021 - Le projet de « pilotage » à distance du siège face à la réalité opérationnelle (interaction 11)	276
Février 2021 – La représentation financière de l'avancement : un standard utile pour homogénéiser le calcul des indicateurs mais critiqué pour son absence de lien avec la réalité opérationnelle (interaction 12).....	279
Février 2021 – Identifier les actions futures et apprécier leur efficacité exige une mesure située (interaction 13)	280
Propos d'étape sur l'expérience critique II	283
Interlude - La mesure comme outil managérial.....	284
01 février 2021. 18h15. (Interaction 14) –Un indicateur pris dans de multiples significations : Les effets inattendus et incontrôlables d'une règle sur les pratiques locales	284
EXPÉRIENCE CRITIQUE III – LE PARADOXE DE L'ARTICULATION ENTRE MESURES POUR L'INTERNE ET MESURES POUR L'EXTERNE.	289
La remise en question d'une règle de mesure interne	289
31 février 2021 (Interaction 15) – Les règles du protocole de reporting traduisent des choix dans l'imputation de la responsabilité.....	289
2 mars 2021 (interaction 16) – Digitaliser pour rendre la représentation plurielle : les outils digitaux comme moyen de produire automatiquement plusieurs états des lieux du monde.....	293
4 mars 2021 (Interaction 17) – Les engagements publics de performance sont menacés par la révision d'une règle de mesure interne.....	295
Préparer le consensus en amont pour faire évoluer une règle de mesure interne	298
15 mars 2021 (Interaction 18) – Le piège se referme : la révision de la règle de mesure vient menacer la légitimité de la mesure et la formation d'un jugement à partir d'une comparaison temporelle.	298
Changer une règle de mesure pour améliorer le suivi de la performance	300
29 mars 2021 (Interaction 19) – Une bataille entre différentes façons d'apprécier la performance	300
Une mesure pour l'externe inefficace pour l'interne	314
06 avril 2021 (Interaction 20) – Un besoin de représentations qui permettent d'identifier les causes et élaborer des leviers d'action	314
L'influence de l'audit externe sur le contrôle	316
12 avril 2021 (Interaction 21) – Une tension paradoxale entre le besoin de mesures situées et asituées complémentaires, mais incompatibles.....	316

Propos d'étape sur l'expérience critique III	322
ÉPILOGUE	323
Première inspiration : trouver d'autres moyens pour transformer et orienter les comportements.....	323
26 mars 2021 (Interaction 22) – L'indicateur comme instrument de médiation	323
Deuxième inspiration : Passer du constat à l'action	326
Juin 2022 (Interaction 23) – Passer de la production de chiffres pour se rassurer à la production de chiffres pour agir.....	326
<u>PARTIE 4 ANALYSE DU RÉCIT : L'INDICATEUR EXTRA-FINANCIER EN TANT QUE SIGNE ET CONTRÔLE PHYSIQUE SENSIBLE.....</u>	331
INTRODUCTION DE LA PARTIE 4.....	331
CHAPITRE 7 PREMIER TEMPS D'ANALYSE : LES EFFETS PARADOXANTS DE LA MESURE EXTRA-FINANCIÈRE ..	332
SECTION 7.1 DÉCONSTRUIRE L'ALIGNEMENT DES MESURES EXTRA-FINANCIÈRES.....	333
7.1.1 Les différentes composantes du système de gestion extra-financier ne sont pas séparées dans la pratique	333
7.1.1.1 L'alignement-fusion des représentations.....	334
7.1.2 L'alignement met en exergue une confrontation des interprétants	335
7.1.2.1 Le taux d'avancement : une divergence dans la médiation sémiotique rendue visible par la distinction du <i>representamen</i>	336
7.1.2.2 L'indicateur sur la quantité de déchets produits fait émerger la divergence des fins poursuivies masquée par le <i>representamen</i> commun utilisé.....	338
7.1.3 Différentes pratiques de médiation sémiotique qui permettent de distinguer un contrôle managérial et un contrôle physique.....	340
7.1.3.1 Le contrôle de gestion managérial	341
7.1.3.2 Le contrôle de gestion physique.....	343
7.1.3.3 Raisons, nuances et limites de cette distinction entre deux pratiques du contrôle 345	
7.1.4 La confrontation des différents processus de médiation sémiotique et effets sur la pratique de valuation	347
7.1.4.1 L'incursion du contrôle managérial dans le contrôle opérationnel : figer et imposer une convention sociale pour appréhender l'expérience sociale	347
7.1.4.2 Révision de la valuation « in-vitro » : comme imposition d'un processus de valuation hors situation.....	349
7.1.4.3 La valuation « in-vitro » produite par la dérive du contrôle managérial et l'éloignement des managers	350

7.1.4.4	Une confrontation productive lors de la révision du protocole qui ouvre un espace pour une valuation « in-vivo »	351
7.1.5	Sortir de la valuation « in-vitro » et retrouver un contrôle en lien avec les opérations, à rebours d'une tendance initiée par Anthony et poursuivie par Simon	352
7.1.5.1	Le contrôle, même opérationnel, n'est jamais automatique.....	353
7.1.5.2	Introduire une pluralité verticale de la médiation sémiotique : la distance avec la matière affecte l'activité de médiation et donc l'exercice du contrôle.....	353
SECTION 7.2	DEUX EFFETS PARADOXANTS DE LA MESURE EXTRA-FINANCIÈRE : OBJECTIVITÉ VERSUS UTILITÉ ET DIFFUSION DES OBJECTIFS VERSUS ÉVALUATION	355
7.2.1	Premier effet paradoxant : une tension entre objectivité et utilité. Dans un contexte d'alignement, le contrôle externe a un effet normalisateur empêchant la pluralité nécessaire au contrôle de gestion.....	355
7.2.1.1	Les mesures du REF et les critères d'auditabilité auxquels elles sont soumises s'immiscent dans la comptabilité de gestion	356
7.2.1.2	Un effet normalisateur du contrôle externe sur le contrôle organisationnel	356
7.2.1.3	L'audit réglementaire, en soutenant un processus de valuation in vitro, ferme le processus de médiation sémiotique	357
7.2.1.4	En poursuivant des critères d'auditabilité, l'audit invite les interprètes à appréhender les indicateurs comme des signes iconiques.....	358
7.2.1.5	L'audit extra-financier, légitimant le contrôle managérial, n'est plus une étape finale du processus de contrôle mais une influence structurante	359
7.2.1.6	Conclusion et implication de ce premier effet paradoxant : Une dérive bureaucratique du contrôle	359
7.2.2	Deuxième effet paradoxant : une tension entre diffusion des objectifs et évaluation	361
7.2.2.1	L'indicateur devient un artefact symbolique : l'apport de Norman pour en comprendre les limites dans le contrôle de gestion	361
7.2.2.2	Premier problème : La transformation de l'indicateur en symbole par l'agrégation comptable invisibilise les étapes de réduction du phénomène et ne permet plus de représenter un état du monde localisé	363
7.2.2.3	Deuxième problème : L'indicateur devenu symbole permet un suivi standardisé de la performance qui ne permet plus d'apprécier la performance contextuelle des managers	363
7.2.2.4	Conclusion et implication de ce deuxième effet paradoxant : L'emprise du contrôle managérial sur le contrôle de gestion	364
SECTION 7.3	LES PARADOXES GÉRÉS PAR UN DÉCOUPLAGE INTERNE : LIBÉRER LE CONTRÔLE PHYSIQUE DE L'EMPRISE DU CONTRÔLE MANAGÉRIAL	366

7.3.1	L’alignement ne résout qu’en apparence la tension entre mesure pour l’interne et mesure pour l’externe.....	366
7.3.2	Les tensions entre la mesure pour l’externe et pour l’interne rejaillissent au sein de l’organisation par le développement d’une comptabilité de gestion locale, conduisant à un découplage interne	367
SECTION 7.4	LE DÉTOURNEMENT DE LA MEF VERS DES ENJEUX INTERNES.....	368
7.4.1	De la capture managériale à la capture bureaucratique	368
7.4.2	Un découplage interne stimulé par une approche instrumentale de la reddition de comptes.....	369
7.4.3	Un découplage interne stimulé par une approche du contrôle comme pilotage	370
	CONCLUSION DU CHAPITRE 7 : UNE CAPTURE <i>BUREAUCRATIQUE</i> DU CONTRÔLE EXTRA-FINANCIER QUI SE MANIFESTE PAR DES EFFETS PARADOXANTS ET L’ÉTOUFFEMENT DU CONTRÔLE <i>PHYSIQUE</i> PAR LE CONTRÔLE <i>MANAGÉRIAL</i>	372
	CHAPITRE 8 DEUXIÈME TEMPS D’ANALYSE : DE L’IMPORTANCE D’UN CONTRÔLE <i>PHYSIQUE SENSIBLE</i>.....	375
SECTION 8.1	LE CONTRÔLE EXTRA-FINANCIER CENTRAL EST-IL UN BULLSHIT JOB ?	376
8.1.1	L’injonction au pilotage pour dépasser le rôle inaudible de « cocheur de cases » ...	376
8.1.2	Le besoin des managers d’avoir un effet sur le monde	377
8.1.3	Le contrôleur du siège devient « pilote » : l’alignement permet aux managers du siège de revendiquer la capacité à avoir un effet sur le monde	377
8.1.4	Commentaire autoethnographique d’un contrôleur au siège devenu « pilote » mais se sentant finalement pris dans une situation d’aliénation	378
SECTION 8.2	LE CONCEPT DE RÉSONANCE POUR REPENSER L’ACTIVITÉ DE REPRÉSENTATION MÉDIATISÉE PAR L’INDICATEUR	379
8.2.1	L’approche cognitiviste et la théorie de l’information empêchent de penser la résonance et l’indicateur comme instrument médiateur.....	380
8.2.2	La nécessité de repenser le rôle de l’indicateur dans une relation de travail de plus en plus exosomatisée.....	380
8.2.3	En pensant l’indicateur comme simple instrument neutre, le manager entre dans un contrôle aliénant	381
8.2.4	Repenser la relation entre contrôleur, matière et instrument médiateur avec le concept de résonance développé par Rosa	381
SECTION 8.3	VERS UN CONTRÔLE SENSIBLE OU COMMENT RÉINTÉGRER LA MATÉRIALITÉ DANS LE CONTRÔLE	382
8.3.1	L’introduction, par Anthony, d’un dualisme entre contrôle objectif et subjectif.....	382
8.3.2	Dépasser ce dualisme en créant un espace de résonance entre le contrôleur opérationnel, le conducteur de travaux et le phénomène physique	383

8.3.3	Une autre manifestation du contrôle : le contrôle relationnel sensible.....	384
8.3.3.1	Un contrôle qui transforme les parties impliquées dans l'espace de résonance	384
8.3.3.2	Le contrôle vient modifier la médiation sémiotique	384
8.3.3.3	Une modification de la médiation sémiotique qui transforme l'habitude .	385
8.3.3.4	Habitude de résonance versus habitude bureaucratique	385
CONCLUSION DU CHAPITRE 8 : PROPOSITION D'UNE TRANSFORMATION DU RÔLE DU CONTRÔLEUR EXTRA-FINANCIER COMME COORDINATEUR D'HABITUDES		387
PARTIE 5 DISCUSSION DES IMPLICATIONS DE NOS DEUX TEMPS D'ANALYSE		389
INTRODUCTION DE LA PARTIE 5.....		389
CHAPITRE 9 QUE NOUS APPREND CETTE RECHERCHE ?.....		391
SECTION 9.1 REPRÉSENTER ET TRANSFORMER LE MONDE IMPLIQUE DEUX MANIFESTATIONS ANTAGONISTES DU CONTRÔLE. 391		
9.1.1	Le problème : L'alignement conduit à une dissociation subie entre les différentes représentations et manifestations du contrôle	391
9.1.2	Voie de résolution du problème : Vers une dissociation proactive de ces deux manifestations du contrôle.	393
SECTION 9.2 L'APPROCHE PROCESSUELLE ET SÉMIOTIQUE DE LA REPRÉSENTATION PERMET DE SORTIR DE L'ACCOUNTABILITY CYBERNÉTIQUE.....		395
9.2.1	Le problème : Le modèle du pilotage cybernétique tend à réduire le processus de valuation à l'évaluation	395
9.2.2	Voie de résolution du problème : repenser le modèle d'accountability cybernétique de l'organisation à l'aune d'une approche processuelle de la médiation sémiotique et de la valuation.....	397
9.2.3	L'alignement comme pratique de désinhibition	399
SECTION 9.3 LE GLISSEMENT DU DÉCOUPLAGE POLITIQUES-PRATIQUES AU DÉCOUPLAGE MOYENS-FINS EST FAVORISÉ PAR UN DÉCOUPLAGE ORGANISATION-ACTIVITÉ		400
9.3.1	Problème : L'alignement participe au glissement vers un découplage moyens-fins, manifestation de la crise d'un modèle managérial fondé sur la rationalité formelle.	400
	a) L'alignement et le cadre réglementaire de la DPEF favorisent le déclin du découplage politiques-pratiques.....	400
	b) Le découplage « organisation-activité » : le moteur du passage d'un découplage « politiques-pratiques » à un découplage « moyens-fins »	401
	c) Le découplage « moyens-fins » est une manifestation d'une crise du modèle managérial fondé sur la rationalité formelle	403

9.3.2	Voie de résolution du problème : Veiller à garantir le développement du contrôle physique sensible	404
9.3.3	Perspectives sur l'évolution réglementaire à venir : la standardisation des indicateurs extra-financiers ne va-t-elle pas nourrir ce découplage ?	405
SECTION 9.4 LA REPRÉSENTATION EXTRA-FINANCIÈRE EST PRISE DANS UN PROCESSUS D'ABSTRACTION INÉVITABLE CONDUISANT À UNE CRISE SÉMIOLOGIQUE.....		405
9.4.1	Le problème : Une prolifération étouffante des symboles qui conduit à une crise sémiotique.....	405
9.4.2	Piste de réflexion pour résoudre le problème : La décentralisation entrave les expériences collatérales nécessaires à la production de signification.	407
CHAPITRE 10 RÉFLEXIVITÉ SUR NOTRE DÉMARCHÉ MÉTHODOLOGIQUE : APPORTS ET LIMITES.....		408
SECTION 10.1 COMPRENDRE LES ORIENTATIONS DE LA RECHERCHE À PARTIR DU POSITIONNEMENT ET LES ANGOISSES DU CHERCHEUR ÉGALEMENT ACTEUR DANS L'ORGANISATION.....		409
10.1.1	Deux contre-transferts permettant de nourrir l'enquête	410
10.1.1.1	Le contre-transfert de l'acteur-chercheur : une recherche orientée par mes angoisses en tant que coordinateur du REF.....	410
10.1.1.2	Le contre-transfert du chercheur-acteur : appréhender le phénomène comme un tiraillement pour montrer mon implication et soulager l'angoisse de ne pas suffisamment en prendre la mesure	411
10.1.2	Implications de ces deux contre-transferts : une exigence et une opportunité pour les recherches CIFRE.....	413
10.1.3	En quoi pouvons-nous dire que notre démarche rend compte d'un phénomène réel et non subjectif et qu'il limite le risque de scotomisation ?	414
SECTION 10.2 RETOUR SUR LES APPORTS ET LIMITES D'UN RÉCIT ARTICULANT ETHNOGRAPHIE ET AUTOETHNOGRAPHIE.....		415
10.2.1	Articuler autoethnographie et ethnographie pour explorer position et répertoire de signification chez soi et chez les autres	415
10.2.2	Le choix d'un récit (auto)ethno-dramatique.....	416
10.2.2.1	Soulager et rendre compte des angoisses du chercheur-acteur par la méthode.	417
10.2.2.2	Produire un récit sensible pour affecter et inviter à explorer d'autres aspects du phénomène	417
CONCLUSION DU CHAPITRE 10 : UN RÉCIT PRODUIT POUR UNE CERTAINE PROBLÉMATIQUE : DE L'INDISSOCIABILITÉ DES FINS ET DES MOYENS		419
CONCLUSION GÉNÉRALE		420
THÈSE DÉFENDUE		420

CONTRIBUTIONS THÉORIQUES	421
1) L'INTÉGRATION DES TENSIONS ENTRE DIFFÉRENTS NIVEAUX HIÉRARCHIQUES DANS L'ÉTUDE DE L'ACTIVITÉ DE MÉDIATION SÉMIOTIQUE DES MANAGERS ET DE LEUR PRATIQUE DE VALUATION.	421
a) Une lutte verticale des <i>interprétants</i>	422
b) La valuation « in-vitro » est un étouffement de certaines pratiques de valuation par d'autres.....	422
2) UNE CRITIQUE DES FONCTIONS FONDATRICES DU CONTRÔLE : RÉINTÉGRER LA CONVERGENCE COMME LA FIN-EN-VUE D'UN PROCESSUS	423
3) LES TERMES GÉNÉRIQUES DE « PILOTAGE » ET DE « CONTRÔLE » DISSIMULENT UNE PLURALITÉ DE PRATIQUES POTENTIELLEMENT INCOMPATIBLES	423
4) EXPLIQUER LE GLISSEMENT DU DÉCOUPLAGE POLITIQUES-PRATIQUES VERS LE DÉCOUPLAGE MOYENS-FINS PAR LE DÉCOUPLAGE ORGANISATION-ACTIVITÉ	424
CONTRIBUTION EMPIRIQUE : RENDRE COMPTE D'UN PHÉNOMÈNE D'ALIGNEMENT-FUSION ET APPORTER UNE COMPLEXITÉ NARRATIVE À LA LITTÉRATURE EN CONTRÔLE	424
CONTRIBUTION MÉTHODOLOGIQUE : AFFECTER ET ÊTRE AFFECTÉ PAR LE PHÉNOMÈNE ÉTUDIÉ EST UNE SOURCE DE CONNAISSANCES DÈS LORS QUE CETTE IMPLICATION EST EXAMINÉE	425
CONTRIBUTION MANAGÉRIALE : ARTICULER L'ACTIVITÉ DE REPORTING ET DE CONTRÔLE	425
PERSPECTIVES POUR DE FUTURES RECHERCHES	427
Étudier des pratiques marginales de contrôleur pour aider à repenser le rôle du contrôleur de gestion	427
Enquêter sur d'autres instruments de gestion plus proches de l'action	427
<u>BIBLIOGRAPHIE.....</u>	<u>429</u>
<u>ANNEXE.....</u>	<u>452</u>
ENTRETIENS ET RÉUNIONS RETRANSCRITS	452
<u>GLOSSAIRE.....</u>	<u>457</u>
<u>TABLE DES MATIÈRES.....</u>	<u>458</u>