



HAL
open science

Les indicateurs de la RSE dans les entreprises françaises : "l'usine à gaz responsable"

Moez Essid, Nicolas Berland

► To cite this version:

Moez Essid, Nicolas Berland. Les indicateurs de la RSE dans les entreprises françaises : "l'usine à gaz responsable". 31e Congrès de l'Association francophone de comptabilité, May 2010, Nice, France. pp.23. hal-01661694

HAL Id: hal-01661694

<https://hal.science/hal-01661694>

Submitted on 12 Dec 2017

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.

LES INDICATEURS DE LA RSE DANS LES ENTREPRISES FRANÇAISES : « L'USINE A GAZ RESPONSABLE »

Moez ESSID

Enseignant-Chercheur

Institut Supérieur de Gestion de Paris

moez.essid@isg.fr

Nicolas BERLAND

Professeur

DRM -Université Paris Dauphine

nicolas.berland@dauphine.fr

RÉSUMÉ :

Cet article s'intéresse à l'étude des indicateurs de la RSE en tant qu'outil de contrôle et de pilotage interne de la performance au sein de huit entreprises françaises. Les modalités d'utilisation de ces indicateurs sont analysées en se basant sur le courant *béhavioriste* du contrôle. Les résultats montrent que les indicateurs de la RSE se caractérisent par leur nombre considérable à l'intérieur de ces entreprises, ce qui donne lieu à des « *usines à gaz responsables* ». En outre, les modes de contrôle utilisant ces indicateurs diffèrent d'une entreprise à l'autre, et ce en fonction de l'ancienneté de la prise en compte des dimensions environnementales et sociales d'une part, et en fonction du niveau hiérarchique où sont utilisés ces indicateurs d'autre part.

MOTS CLÉS:

Indicateurs de performance, RSE, courant *béhavioriste* du contrôle.

ABSTRACT:

This paper focuses on the CSR measures as major tool to manage a corporate social performance through the study of eight French companies. Based on behavioural control theoretical framework, this paper also analyzed the different uses of these CSR measures. This analysis allows us to report a huge number of these measures within these companies. Moreover, different control mechanisms using these tools were identified. The differences can be explained by both the oldness of CSR issues' consideration and the hierarchical level where the measures are used.

KEY WORDS:

Performance measures, CSR, behavioural control.

INTRODUCTION

Apparus initialement pour la reddition et la communication extra financière des entreprises, les indicateurs de la RSE¹ représentent aujourd'hui un des outils les plus utilisés pour le pilotage interne des dimensions environnementales et sociales des entreprises (Germain et Gates, 2007).

En effet, à l'instar des indicateurs de performance classiques, les indicateurs de la RSE sont adoptés par les entreprises pour mesurer, calculer, relater et piloter une forme spécifique de performance organisationnelle, appelée performance sociétale des entreprises (PSE) ou performance « globale » (Capron et Qauirel, 2006 ; Dohou et Berland, 2007). Cette nécessité de mettre en place ces nouveaux mécanismes de contrôle s'est faite ressentir à partir du moment où les entreprises ont commencé à être interrogées sur leurs capacités à satisfaire l'ensemble des parties prenantes, autres que les actionnaires.

Néanmoins, les connaissances théoriques et empiriques sur l'utilisation de ces indicateurs en interne restent encore faibles. La plupart des recherches se sont en effet concentrées sur la communication externe à l'aide de ces indicateurs. Pour cette raison, cet article s'intéresse à cette problématique en posant la question suivante : quelles sont les caractéristiques et les modalités d'utilisations des indicateurs de la RSE en interne ?

Ce travail a un double objectif : identifier les principales caractéristiques des indicateurs de la RSE à l'intérieur des entreprises d'une part, et comprendre comment ces indicateurs sont utilisés au sein des entreprises d'autre part. Ce second objectif rejoint en partie un des corpus de recherche les plus répandus dans la littérature du contrôle : celui de comprendre comment se fait l'utilisation d'un outil de contrôle pour influencer les comportements des subordonnés vers l'atteinte des objectifs stratégiques. Cet article tente de participer à cette littérature en contrôle qualifiée de *béavioriste*. Pour ce faire, nous analyserons un mécanisme de contrôle nouveau et particulier, devant servir à décliner les stratégies environnementales ou sociales des entreprises. On essaiera ainsi d'identifier les caractéristiques et les modalités d'utilisation de cet outil, tout en les confrontant aux grilles de lectures classiques des systèmes de contrôle.

¹ Responsabilité Sociétale des Entreprises. Ce concept a été défini par commission des communautés européennes en 2001 comme « *l'intégration volontaire des préoccupations sociales et écologiques des entreprises à leurs activités commerciales et leurs relations avec leurs parties prenantes. (...) Elle signifie non seulement satisfaire pleinement aux obligations juridiques applicables, mais aller au-delà et investir davantage dans le capital humain, l'environnement et les relations avec les parties prenantes* ».

Dans la première section de cet article, nous montrerons l'étendu du concept d'indicateurs de la RSE et nous reviendrons sur le cadre théorique mobilisé dans ce travail. Par la suite, et après avoir présenté la méthodologie suivie et les données recueillies dans une deuxième section, nous présenterons et analyserons nos observations empiriques dans une troisième section.

1. PROBLEMATIQUE DES INDICATEURS DE LA RSE ET CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

L'émergence des thématiques de responsabilité d'entreprise ou de développement durable n'a pas été sans conséquences sur les pratiques managériales. Plusieurs innovations ont dû être apportées par les spécialistes des différentes disciplines des sciences de gestion. En ce qui concerne la mesure et de pilotage de la performance, les indicateurs spécifiques de la RSE ont rapidement été adoptés par les entreprises. En effet, « *quoi de plus pratique pour contrôler le caractère socialement responsable des actions d'une entreprise que d'évaluer sa performance au travers d'une batterie d'indicateurs ?* » (Berland, 2007, p.1).

La première partie de cet article revient sur ce nouvel outil de contrôle, ainsi que sur le cadre théorique mobilisé pour l'analyse de son utilisation à l'intérieur des entreprises.

1.1. Un regard sur les indicateurs de performance orientés RSE

Les indicateurs de la RSE² représentent une nouvelle catégorie d'indicateurs de performance et posent clairement de nouveaux défis d'instrumentalisation en gestion des aspects de la RSE. Initialement adoptés pour le *reporting* externe (Oxibar, 2003), ces indicateurs servent aujourd'hui au contrôle des comportements en interne et au pilotage de la performance. De ce fait, plusieurs questions ressurgissent lorsqu'on évoque ces indicateurs : Comment peut-on les définir ? Que représentent-ils ? À quoi servent-ils ? Et quelles sont leurs limites ?

Sur le plan technique, les indicateurs de la RSE regroupent les indicateurs environnementaux (Energie, matières premières, déchets, etc.) et les indicateurs sociaux (santé, sécurité, accidents de travail, formation, etc.). Ils consistent à la fois en des données monétaires ou financières, en des mesures quantitatives, ou encore en des descriptions non chiffrés, etc. (Tyteca, 1999).

² La littérature parle indifféremment d'indicateurs de la RSE ou d'indicateurs de développement durable. Nous avons fait le choix de parler plutôt d'indicateurs de la RSE car le terme d'indicateurs de développement durable renvoient souvent, d'une part à un concept macro-économique sous tendant des indicateurs nationaux, et d'autre part à des indicateurs exclusivement dédiés à la communication externe.

Le rôle de ces indicateurs est de renseigner les managers et les dirigeants sur les impacts sociaux et environnementaux des activités de l'entreprise d'une part, et sur la qualité des relations entre la firme et ses parties prenantes d'autre part.

Pourtant, et quand on y regarde de plus près, les indicateurs de la RSE ne sont pas totalement nouveaux pour les entreprises. Le bilan social existe en France depuis plus de trente ans (Chevalier, 1976 ; Martory, 1990) et prévoyait déjà à l'époque une batterie d'indicateurs sociaux, qu'on retrouve aujourd'hui parmi les indicateurs de la RSE. De même, soumises à des législations contraignantes, les entreprises des secteurs énergétiques ou chimiques suivent depuis longtemps leur performance environnementale à travers des indicateurs environnementaux (Berland et Loison, 2005).

Les indicateurs de la RSE ne sont pas une révolution en soi. Si le terme d'indicateurs de la RSE est nouveau, une grande partie de ces indicateurs l'est beaucoup moins en réalité. Néanmoins, l'apport de la prise en compte récente des exigences de la RSE, réside dans l'unification, le regroupement et la volonté de créer des synergies entre des indicateurs, initialement dispersés entre plusieurs directions et départements. On parle désormais d'un seul corpus unifié et fédérateur qu'on essaye d'intégrer dans les systèmes de contrôle de gestion. En outre, les exigences récentes des thématiques du développement durable et de RSE ont élargi le champ d'actions des indicateurs de la RSE. On y retrouve ainsi des informations sur les activités de charité, sur les actions philanthropiques et mécéniques, sur les relations avec les riverains ou avec les collectivités territoriales, etc. Autant de nouvelles dimensions d'une performance que ne prenait pas en compte auparavant la mesure de la performance organisationnelle. Et c'est ici, probablement, que réside la nouveauté de ces indicateurs pour le contrôle de gestion. A l'instar de la « révolution qualité » dans les années 1980, qui a forcé le contrôle de gestion à intégrer de nouvelles dimensions, la RSE élargit considérablement les prérogatives et les frontières de cette discipline managériale.

Enfin, de part leurs conceptions, leurs définitions et leurs objectifs au sein des systèmes de contrôle de gestion des entreprises, les indicateurs de la RSE peuvent être considérés comme des indicateurs de performance non financiers³ (Essid, 2009). La problématique qu'ils posent est avant tout une problématique de mesure de la performance organisationnelle. La seule différence est que ces indicateurs n'ont pas comme première finalité la mesure de la

³ Rappelons que l'expression « indicateurs non financiers » est apparue pour distinguer les indicateurs qui sont produits par la comptabilité financière des autres. De ce fait, un indicateur non financier peut être qualitatif ou quantitatif, chiffré ou descriptif, monétaires ou pas, etc.

performance financière de l'entreprise. Ils s'intéressent à une nouvelle forme de performance, environnementale ou sociale, mais pouvant avoir *in fine* des impacts importants sur la performance financière de l'entreprise (Preston et O'Bannon, 1997).

Puisque la problématique des indicateurs de la RSE nous renvoie au champ du contrôle, nous avons choisi de nous baser sur cette littérature pour répondre à notre question de recherche sur les modalités d'usage de ces indicateurs.

1.2. Le contrôle *bébehavioriste* comme cadre d'analyse théorique

Pour étudier la manière dont les managers utilisent les indicateurs de la RSE pour influencer le comportement de leurs subordonnées dans le sens des stratégies sociétales de la firme, nous avons fait appel au courant *bébehavioriste* en contrôle.

Ce courant de recherche s'est matérialisé en plusieurs typologies de contrôle qui ont expliqué que les mêmes outils de contrôle pouvaient être utilisés selon des possibilités et des modalités différentes, en fonction des besoins des managers et de leurs objectifs stratégiques. En d'autres termes, plusieurs facteurs de contingence influencent les modes de contrôle adoptés par les entreprises (Chiapello, 1996).

Les modèles d'Hofstede (1981), d'Ouchi (1979, 1980), de Mintzberg (1982), de Merchant (1982), de Simons (1995), ou encore d'Hopwood (1972) constituent les principales illustrations de ce courant de recherche. Bien que ces modèles aient surtout étudié le contrôle budgétaire (Naro, 1998), nous pensons que leurs résultats peuvent être utilisés dans le cadre d'une recherche sur les indicateurs non financiers de la RSE.

Les différents travaux sur les modalités d'usage des outils de contrôle ont permis à certains auteurs d'en proposer une synthèse. Petitjean (2001) par exemple postule que les différents modes de contrôle identifiés par ces auteurs reposent en réalité sur un triptyque de types de contrôle : administratif et bureaucratique, marchand et enfin social et culturel. Pour l'auteur, les modes de contrôle visent soit à la maîtrise du comportement des acteurs (aspect culturel ou social), de ce qu'ils font (aspect mesure des résultats) et de la manière dont ils le font (aspect bureaucratique ou procédural).

Pour Langevin et Naro (2003), ces différents travaux peuvent même être regroupés en deux modes de contrôle qui dépendent de la possibilité ou non de mesurer soit les comportements, soit les résultats. Si la mesure est possible, nous sommes alors dans un contrôle par les comportements/ résultats. Si la mesure n'est pas possible, on est alors dans une situation où le

contrôle social s'impose (Langevin et Naro, 2003). Le contrôle par les comportements/résultats est la forme la plus commune de contrôle. Dans cette forme de contrôle, l'objectif est d'obtenir les comportements souhaités, soit en surveillant et/ou en contraignant directement ces comportements⁴, soit en récompensant les résultats (outputs) de ces comportements⁵. Le contrôle social⁶ intervient, par contre, lorsque l'autre forme de contrôle ne peut être utilisée. Langevin et Naro (2003, p.12) rappellent que « *les contrôles sociaux procèdent par socialisation. Ils consistent à faire adopter par le décideur les normes de comportement du groupe social auquel il appartient. Les procédures de sélection, de recrutement, de formation, la culture d'entreprise comptent parmi les principaux contrôles sociaux.* »

En 1995, le modèle des leviers de contrôle de Simons, introduit une innovation aux différentes typologies existantes. Pour Simons, un outil de contrôle ne sert pas uniquement à décliner la stratégie, il peut également être utile pour favoriser l'apprentissage organisationnel, voire même la reformulation et l'éclosion de nouvelles stratégies. Il introduit de ce fait le concept de contrôle interactif qu'il oppose au contrôle diagnostique.

Appliqué à notre problématique, nous pensons que les indicateurs de la RSE peuvent être à leur tour utilisés selon plusieurs manières en fonction des stratégies adoptées et des objectifs recherchés par les managers sur les dimensions environnementales et sociales. Pour ce faire, nous avons retenu les quatre principales modalités de contrôle identifiées par la littérature (contrôle par les résultats, par les comportements, social, interactif) et nous avons essayé de les appliquer à la problématique étudiée. L'objectif n'étant pas de tester ou de valider ces dispositions, mais plutôt de proposer des configurations types de contrôle basées sur les indicateurs de la RSE qui nous servira par la suite comme une grille de lecture pour analyser nos observations empiriques.

Le tableau ci-dessous résume les quatre configurations de contrôle possibles se basant sur les indicateurs de la RSE que nous avons identifiées.

⁴ Qui regroupe les types de contrôle identifiés par la littérature suivants : bureaucratique, administratif, des actions, supervision directe, standardisation des procédés, etc.

⁵ Le cadre RAPM découle de ce type de contrôle. On y retrouve le contrôle marchand ou la standardisation des résultats.

⁶ Qui regroupe le contrôle clanique d'Ouchi, le contrôle personnel de Merchant, la standardisation des qualifications et la standardisation des normes de Mintzberg, etc.

Objectifs recherchés par les managers	Rôles des indicateurs non financiers de la RSE	Modes de contrôle correspondant
Contrôler les niveaux de performance atteints, par rapport à des objectifs RSE chiffrés prédéterminés.	Mesurer la performance réalisée sur les différentes dimensions de la RSE, et la comparer aux objectifs fixés préalablement.	Contrôle par les résultats Contrôle diagnostique
Inciter les comportements favorables à la réalisation des objectifs RSE.	Mesurer le degré de conformité aux règles, aux procédures et aux normes internes relevant des aspects RSE.	Contrôle par les comportements
Favoriser l'apprentissage et l'émergence de nouvelles stratégies RSE.	Identifier les problématiques environnementales, sociales, sociétales, de sécurité, etc., nécessitant une attention particulière.	Contrôle interactif
Construire une culture d'entreprise, et une identité commune, répondant aux exigences de la RSE.	Suivre les avancées et les réalisations des actions prévues pour la divulgation en interne des nouvelles valeurs de l'entreprise en faveur de la RSE.	Contrôle social

Tableau 1 : Rôles des indicateurs de la RSE et modes de contrôle correspondants

2. METHODOLOGIE

Pour répondre à notre problématique, nous avons opté pour une méthodologie qualitative avec un objectif d'exploration de la réalité d'un phénomène managérial.

Deux raisons expliquent un tel choix. Tout d'abord, la faiblesse de la littérature consacrée au lien entre la RSE et le contrôle d'une manière générale, et aux indicateurs de la RSE, d'une manière particulière, plaide pour la recherche qualitative. A ce titre, Wacheux (1996) affirme que les recherches qualitatives sont utiles dans certaines situations. Il écrit : « *Les recherches qualitatives inscrites dans des paradoxes théoriques, des absences de connaissances sur des pratiques nouvelles ou pour tester des explications rivales contribuent alors largement à l'accumulation des connaissances sur les organisations* » (Wacheux, 1996, p. 86). Faire une recherche sur les pratiques de contrôle et de pilotage de la RSE revient à s'attaquer à une thématique récente, neuve et très peu explorée. Notre positionnement épistémologique fait suite à cette difficulté d'appréhension.

La deuxième raison qui explique ce choix méthodologique réside dans la capacité de la recherche qualitative exploratoire à mettre au jour des caractéristiques spécifiques d'utilisation des outils de contrôle, qu'une recherche quantitative positiviste aurait du mal à

réaliser. A ce titre, plusieurs auteurs (Langfield-Smith, 1997 ; Chenhall, 2003) plaident pour les recherches qualitatives basées sur des études de cas en contrôle de gestion.

Dans le cadre de cette recherche, nous avons analysé l'utilisation des indicateurs de la RSE au sein de huit grandes entreprises françaises⁷.

	Entreprise	Secteur
1	Innovair	Chimie/santé
2	Transporter	Transport public
3	Pharmacop	Pharmacie
4	Chimix	Chimie
5	Telecop	Telecom
6	Electrika	Énergie
7	Aviona	Gestionnaire d'infrastructures aéroportuaires
8	Energetix	Energie

Tableau 2 : Liste des entreprises étudiées et leur secteur

Trois techniques de collectes des données qualitatives ont été mobilisées :

- En premier lieu, nous avons conduit une trentaine d'entretiens avec des acteurs des démarches RSE au sein des huit entreprises étudiées. Ces responsables appartenaient à différents niveaux hiérarchiques⁸. Ces entretiens avaient une durée moyenne de deux heures.
- En second lieu, nous avons collecté une quantité importante de documents internes et externes relatives aux systèmes de pilotage et de contrôle de la RSE. Ces documents ont été utiles pour améliorer notre compréhension des mécanismes d'utilisation des indicateurs de la RSE.
- Enfin, nous avons eu l'opportunité de réaliser une observation non participante puisque nous avons assisté à trois réunions de la direction d'une des *Business Units* du groupe

⁷ Parmi ces entreprises, six font parties du CAC 40, les deux autres étant des grands groupes publics.

⁸ Directeurs « développement durable » groupe, chef de projet « développement durable » groupe, délégués RSE, responsables SME, managers, chefs d'unités opérationnelles, correspondants environnementaux, directeurs financiers usines, etc.

Energetix. Ces réunions étaient consacrées au suivi du système de management de la RSE mis en place au sein cette entreprise.

L'ensemble de ces données a fait par la suite l'objet d'un codage à l'aide du logiciel N'Vivo dans le but d'analyser et d'affiner nos différents résultats.

3. CARACTERISTIQUES ET MODALITES D'UTILISATION DES INDICATEURS DE LA RSE

Des différences sensibles d'utilisations des indicateurs de la RSE entre les entreprises ressortent de l'étude empirique. En particulier, ces différences sont accentuées par le niveau hiérarchique où on se trouve dans l'organisation. Pour cette raison, nous avons choisi de présenter nos résultats selon deux niveaux d'utilisations :

- d'une part entre les directions générales et les unités opérationnelles, qu'on appellera, niveau groupe,
- d'autre part, au sein des unités opérationnelles, et qu'on appellera niveau opérationnel.

3.1. Au niveau groupe

À ce niveau hiérarchique, les indicateurs de la RSE présentent une caractéristique spécifique : leur nombre très élevé. Ce constat nous amène à parler dans un premier temps d'une « usine à gaz responsable ». Par la suite, l'analyse de ces indicateurs montre des modalités d'utilisation différentes en fonction des entreprises.

a. L' « usine à gaz responsable »

L'émergence des pratiques internes en faveur des aspects de la RSE s'est accompagnée en premier lieu d'un foisonnement important d'indicateurs RSE tant pour la communication externe que pour le *reporting* interne. Ce constat général inquiète les responsables rencontrés.

« On utilise beaucoup trop d'indicateurs je pense. Plus de 400 indicateurs, à la fois sur le plan environnemental et social. C'est dur à gérer. C'est pour ça qu'on va revoir tout ça. (...) il n'y a pas une personne qui peut saisir 400 indicateurs toute seule. Après, du coup c'est reparti sur plusieurs personnes, chacune a 3,5 10 indicateurs à suivre ». Directrice responsabilité d'entreprise et développement durable chez Telecop

« Il y a sans doute un excès de reporting. Il faut qu'ils établissent un lien avec les établissements. On en transmet plus d'une centaine avec des formats compliqués. Le temps passé est trop important donc forcément quelque chose ne va pas » Directeur d'un établissement industriel chez Energetix

« Les managers mettent en place notre système de management interne et essayent d'appliquer tous les items, qui sont une batterie de 400 questions » Directeur du développement durable chez Chimix

Presque toutes les entreprises de notre étude arrivent à un état de sur-utilisation des indicateurs de la RSE au niveau des directions générales. Que ce soit pour les indicateurs environnementaux ou les indicateurs sociaux, le sentiment est toujours le même : trop d'indicateurs, de données, de chiffres à suivre pour les directions RSE.

Comment peut-on alors expliquer ce constat ? Trois raisons peuvent être évoquées.

La première est que les problématiques liées à la RSE demeurent assez récentes et assez innovantes pour la plupart des entreprises. Un phénomène de « tâtonnement » a donc vu le jour au sein de ces entreprises, étant donné qu'on ne savait pas réellement où porter les efforts nécessaires.

En outre, il existe encore des difficultés pour la définition même des objectifs et des buts à atteindre sur ces thématiques. Trouver le bon indicateur qui puisse mesurer, suivre et relater chaque aspect de la performance environnementale ou sociale, s'est avéré un exercice difficile et fort périlleux. D'ailleurs, cette question s'est déjà souvent posée lorsque qu'on voulait trouver un bon indicateur pour des aspects traditionnels et financiers de l'entreprise. Que dire alors de thématiques récentes, encore floues et pas encore totalement maîtrisées par les organisations ?

Aussi, pour remédier à ce problème, une tendance à multiplier les indicateurs de la RSE a vu le jour. Recourir à un nombre important et considérable d'indicateurs semble être la première solution trouvée par ces entreprises, tout en espérant qu'au moins un de ces indicateurs soit utile et efficace, et atteint donc son objectif.

La deuxième raison réside dans la capacité des indicateurs, qu'ils soient financiers ou non, à donner une représentation d'un processus, même si on éprouve encore des difficultés à les maîtriser et à les appréhender. Multiplier les indicateurs de la RSE, que ça soit en interne ou en externe, permet aux entreprises de montrer, voire même de « donner l'illusion », qu'elles arrivent à bien gérer l'ensemble des processus managériaux impliquant des aspects RSE.

Enfin, la troisième raison qui pourrait expliquer le nombre élevé d'indicateurs de la RSE, est relative aux mécanismes de sélection de ces indicateurs.

Au niveau des directions générales, le choix des indicateurs de la RSE est fortement influencé par des référentiels externes (GRI⁹, loi NRE, normes européennes, *Global Compact*, normes de l'OCDE, etc.). Ces directions, dont le rôle étant avant tout de coordonner la stratégie RSE et de perfectionner la communication externe autour de ces thématiques, accordent une grande importance aux mécanismes de communications externes standards et normalisés dans le choix des indicateurs.

A notre question « comment s'est fait le choix pour les indicateurs utilisés en interne ? », les réponses renvoient presque toutes aux mêmes références.

« Par référence au GRI, par référence aux règles de l'OCDE, de l'OMS ; donc on a fait notre propre outil basé sur ces différents outils externes, que nous avons repris. On a touché les thèmes environnementaux, sociaux, sociétaux et de gouvernance aussi. »
Directrice responsabilité d'entreprise et développement durable chez Telecom.

« Donc à la fois on suit le GRI et la loi NRE, c'est une obligation et on ne peut pas y échapper, et donc en fait on s'en sert des indicateurs GRI à la fois pour le rapport développement durable et pour le document de base, le document de référence pour l'AMF. » Responsable Système de Management Environnemental chez Aviona.

« On s'est inspiré du GRI » Délégué au développement durable chez Electricia

« On les a choisis plus en conformité à la loi NRE que par rapport au GRI » Directeur du développement durable chez Chimix

Sauf que ces normes de communication externe sur les dimensions de la RSE sont lourdes et complexes. La norme GRI par exemple, dans sa dernière mouture en 2006, prévoit plus de 120 indicateurs répartis sur six domaines différents¹⁰. Si on ajoute à cela, les exigences d'autres référentiels internationaux ou nationaux, le nombre de ces indicateurs devient rapidement assez conséquent et presque ingérable pour les entreprises.

b. Des modalités de contrôle influencés par la nature des activités

Le deuxième résultat relatif aux indicateurs de la RSE au niveau groupe, concerne leurs modalités d'utilisation.

⁹ Global Reporting Initiative. Cette initiative de l'ONU (en collaboration avec plusieurs ONG environnementales, entreprises et cabinets comptables) a abouti à la publication en 2002 d'un rapport intitulé « *Les lignes directrices pour le reporting développement durable* », qui inclut la définition de plusieurs indicateurs de développement durable répondant à des objectifs bien déterminés, mais concernant surtout l'information des parties prenantes.

¹⁰ Économie ; environnement ; droit de l'homme ; emploi, relations sociales et travail ; responsabilité du fait des produits ; société.

L'analyse des modalités d'utilisation de ces indicateurs, à la lumière de la littérature de contrôle mobilisée, montre que cette utilisation diffère d'une entreprise à une autre. Aucun consensus ou règles générales n'a pu émerger. Certaines directions utilisent ces indicateurs pour évaluer et sanctionner leurs managers. D'autres les utilisent surtout pour coordonner et motiver.

Pour le premier groupe d'entreprises¹¹, les indicateurs de la RSE sont utilisés d'une manière assez stricte et contraignante, et constituent un moyen de pressions continues envers les managers. Les indicateurs servent à les gratifier ou à les sanctionner, puisqu'ils sont indexés sur leurs bonus et leurs rémunérations.

« Un manager qui a des accidents de travail a des soucis à se faire. Et ça peut aller d'une simple mise en garde à un licenciement carrément » Directeur du développement durable chez Chimix.

« Oui, ils ont des objectifs qui sont suivis ; c'est un des moyens de management qu'on a mis en place, dans un dispositif de rebouclage complet qu'on a fait. Parmi ce dispositif, on a une part importante, je ne sais pas si c'est 25 ou 50 % de l'intéressement du groupe, qui est calée sur des objectifs de développement durable. » Délégué au développement durable chez Electrika.

En comparant ces caractéristiques à la grille de lecture que nous avons construite, les modalités d'utilisation des indicateurs de la RSE se rapprochent de la première configuration de contrôle que nous avons identifiée précédemment dans le tableau 1 (contrôle par les résultats ou diagnostique). Pour Simons, trois caractéristiques distinguent ce mode de contrôle : *« la capacité de mesurer les outputs d'un processus, l'existence d'objectifs prédéterminés avec lesquels les résultats réels peuvent être comparés et la capacité de corriger les déviations par rapport aux objectifs »* (1995, p. 59). Or, toutes ces caractéristiques n'ont pas été observées simultanément et d'une manière exhaustive. Ceci s'applique en particulier à la capacité de fixer des objectifs chiffrés prédéterminés. Ce constat mitigé nous amène plutôt à qualifier ce mode de contrôle de diagnostique faible.

Les entreprises du deuxième groupe¹² misent surtout sur les capacités de ces indicateurs à la conduite du changement et à l'acceptation de nouvelles valeurs par l'ensemble des managers. Les indicateurs ne sont pas utilisés d'une manière stricte et contraignante, et servent plutôt à coordonner les actions et à motiver les salariés. Les bonus et les rémunérations ne sont pas indexés sur ces indicateurs, et les coercitions exercées sur les managers restent assez faibles à

¹¹ Les différentes caractéristiques observées nous ont permis de classer les entreprises étudiées en deux groupes distincts. Le premier groupe rassemble les entreprises suivantes : Innovair, Chimix, Electrika, Aviona, Energetix.

¹² Ce groupe rassemble les entreprises étudiées suivantes : Transporter, Pharmacop, Telecop.

l'aide de ces indicateurs. C'est surtout sur la communication interne et les formations des managers que l'accent est mis pour diffuser les valeurs et décliner les stratégies RSE (quand elles existent). Dans ces entreprises, les indicateurs RSE jouent un rôle informatif plus que coercitif, et servent souvent à discuter et à reformuler les objectifs RSE dans des comités de pilotage ou des comités de direction au niveau des sièges. Pouvons-nous dire alors que ces indicateurs sont un outil de contrôle interactif au sens de Simons (1995) ?

Rappelons tout d'abord que selon Simons, un système de contrôle interactif doit avoir quatre caractéristiques (1995, p. 97) :

- L'information produite par le système est une information importante et doit être souvent inscrite à l'ordre du jour de la direction générale.
- Les systèmes de contrôle interactifs exigent et requièrent une attention fréquente et régulière des directeurs à tous les niveaux de l'organisation.
- Des données produites par le système sont interprétées et discutées lors des réunions réunissant des supérieurs, des subordonnés et des pairs.
- Le système doit être catalyseur et favoriser le défi et la discussion continue des données, des objectifs et des plans d'action fondamentaux.

L'utilisation des indicateurs de la RSE dans ce groupe d'entreprises se rapproche fortement de la définition donnée des systèmes de contrôle interactifs. Sauf qu'une des caractéristiques n'est pas réellement présente. C'est la fréquence de l'utilisation des indicateurs RSE. Bien que Simons ne précise pas ce qu'il entend par une utilisation fréquente et récurrente, nous ne pouvons pas affirmer que les indicateurs RSE donnent lieu à une attention répétitive et continue, ni de la part des managers, ni de la part des directions générales. Ces indicateurs sont analysés au maximum une ou deux fois par an par les directions générales, lors des réunions des comités de pilotage ou autres.

Autre point significatif. L'utilisation interactive selon Simons doit servir en premier lieu à l'émergence de nouvelles stratégies. Sauf que dans ce cas précis des indicateurs de la RSE, l'objectif recherché n'est pas tant la construction de nouvelles stratégies que le maintien de la motivation, de l'attention et de l'intérêt pour les questions environnementales ou sociales. Nous constatons, en effet, que l'interactivité dans l'utilisation des indicateurs de la RSE sert en grande partie à maintenir une configuration particulière en place : celle de retenir l'attention et la motivation des managers derrière les préoccupations et les nouvelles

problématiques de la RSE. En encourageant l'interactivité, on encourage le développement d'une certaine forme de culture organisationnelle.

Vu ces éléments, nous préférons parler d'utilisation « quasi » interactive des indicateurs de la RSE dans ce groupe d'entreprises, bien que la question reste encore assez ouverte.

Enfin, il y a lieu de se demander ce qui explique cette différence d'utilisation entre les deux groupes d'entreprises. Nous avons constaté que le premier groupe rassemble des entreprises où les dimensions RSE, et en particulier environnementales et écologiques, étaient prises en compte depuis de longues dates. Ces entreprises étaient déjà confrontées à des normes et des règles spécifiques, dues à leur métier respectif¹³. Elles avaient donc construit et utilisé ces indicateurs en réponse à ces contraintes externes anciennes. Elles sont habituées à ces indicateurs, qui se sont largement formalisés et structurés au fil du temps. Le caractère usuel et répétitif de ces indicateurs, observé dans ce premier groupe, a favorisé leur utilisation coercitive et contraignante, et s'approche donc d'une utilisation diagnostique.

« Depuis 1963, la législation nous oblige à répondre à des enquêtes publiques. Pour nous c'est une habitude. Pour d'autres entreprises, c'est plus nouveau. Depuis 30 ans, on donne nos rejets. »

Directeur Sécurité, Santé au Travail, Environnement au sein d'une BU d'Energetix.

Tandis que dans le deuxième groupe, on retrouve des entreprises où les thématiques RSE sont assez récentes. Les indicateurs choisis et mis en place n'ont pas encore revêtu un caractère formel et indiscutable. Le « tâtonnement » ici est encore plus important que dans le premier groupe. Ne sachant pas concrètement quels indicateurs choisir, ces entreprises ont eu, initialement, tendance à multiplier ces données et à construire des mesures « tout azimut », pas forcément toujours appropriées. Conscientes de la limite et de la subjectivité implicite de ces indicateurs, les entreprises du deuxième groupe ne pouvaient pas vraiment les utiliser pour évaluer et sanctionner leurs managers. L'utilisation « quasi » interactive de ces indicateurs s'imposait pour recenser, d'une part les difficultés et les limites et d'autre part, les besoins de l'entreprise. Cette manière d'utiliser des indicateurs pour coordonner et motiver, sert avant tout à choisir et à sélectionner les « bons » indicateurs, les plus appropriés à l'activité de l'entreprise, et à en éliminer les autres. Autrement dit, à faire le « tri » parmi la panoplie des indicateurs RSE présents sur le « marché ».

¹³ Les entreprises Innovair et Chimix ont signé à partir des années 1970 plusieurs protocoles et conventions relevant du secteur de la chimie (*responsible care*, etc.). Il en est de même pour les entreprises Electrika et Energetix qui étaient confrontées à des normes spécifiques dans le secteur de l'énergie.

« Puis on est en train de réfléchir à la refonte de ces indicateurs parce que plus on avance plus on se rend compte que nous avons besoin d'indicateurs spécifiques à notre métier »

Délégué général de la qualité et du développement durable chez Transporter.

Ainsi, nous postulons que la manière d'utiliser les indicateurs RSE par la hiérarchie dépend de l'ancienneté de l'utilisation de ces indicateurs et plus précisément, de l'ancienneté de la prise en compte des considérations environnementales ou sociales dans l'entreprise. Plus ces indicateurs sont anciens, plus leur utilisation semble être diagnostique. Plus la mise en place de ces indicateurs est récente, plus leur utilisation se rapproche d'une utilisation interactive.

La figure 1 résume nos différentes conclusions quant à l'utilisation des indicateurs de la RSE entre les directions générales et les unités opérationnelles.

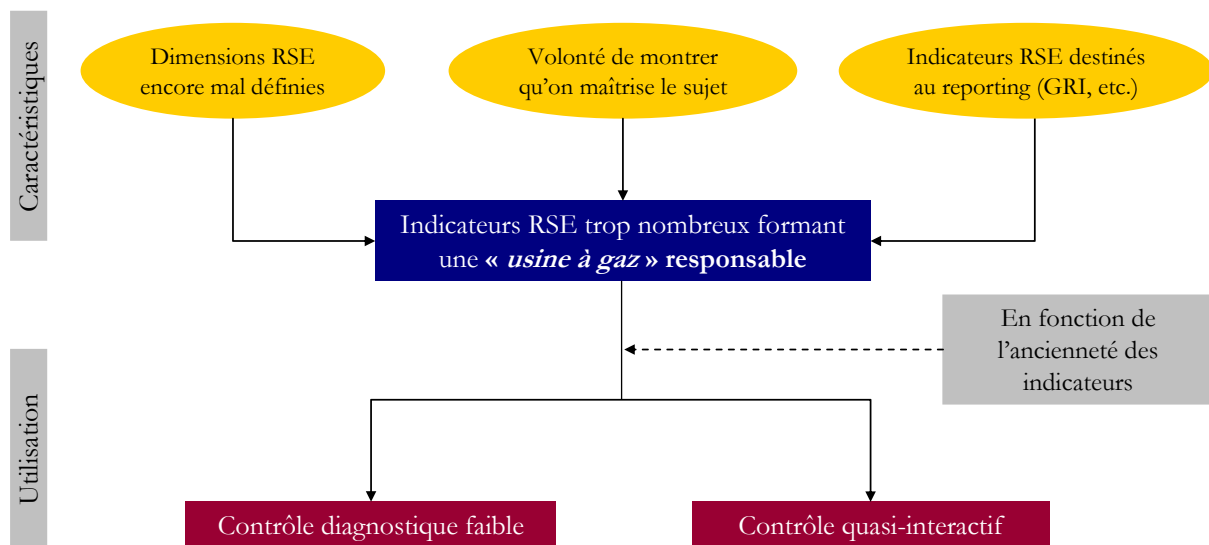


Figure 1 : Les indicateurs de la RSE au niveau groupe

3.2. Au niveau opérationnel

L'utilisation des indicateurs de la RSE aux niveaux des unités opérationnelles est différente de celle à des niveaux hiérarchiques élevés. Nous reviendrons sur ces modalités d'utilisation après avoir mis au jour les caractéristiques particulières des indicateurs de la RSE aux niveaux des unités opérationnelles.

a. Les caractéristiques des indicateurs de la RSE

Deux caractéristiques particulières ressortent de l'étude des indicateurs de la RSE au niveau des unités opérationnelles.

Tout d'abord, au niveau des sites de production, le mécanisme de sélection des indicateurs se fait différemment de celui du niveau organisationnel. En réalité, au sein de ces unités

coexistent plusieurs types d'indicateurs. Ce constat s'explique par leur mécanisme de sélection.

- Soit que des indicateurs sont suivis essentiellement pour pouvoir répondre aux besoins du groupe en termes de communication externe. Ces indicateurs sont donc imposés par les directions générales, sont destinés au *reporting*, et ne servent pas forcément le management des unités.
- Soit que des indicateurs sont choisis et utilisés pour les besoins spécifiques et internes à chaque unité opérationnelle. Ces indicateurs sont construits localement par les managers afin de les aider dans le pilotage quotidien de leur unité. Ces indicateurs ne font pas l'objet de *reporting*.
- Soit, enfin, que des indicateurs sont construits selon les recommandations des normes de certification internationales. Le choix se fait donc, essentiellement, pour la recherche d'une conformité avec ces standards managériaux et pour acquérir ou renouveler les certifications ISO 14 000, OHSAS 18000, etc.

Nous constatons qu'au niveau des unités opérationnelles, le choix d'un indicateur de la RSE, plutôt qu'à un autre, obéit à des pressions externes. Ces pressions sont essentiellement normatives (certification) et coercitives (hiérarchie).

Ensuite, la deuxième caractéristique a trait à la nature même de ces indicateurs. En effet, la plupart des indicateurs de pilotage utilisés au sein des unités opérationnelles sont des indicateurs de suivi réguliers de l'état d'avancement des actions établies dans le cadre des plans stratégiques environnementaux ou sociaux. Autrement dit, pour piloter, les managers se basent beaucoup plus sur des indicateurs de suivi ou de progression, qui indiquent le niveau d'avancement de la mise en œuvre d'une action ou d'un événement en cours, que sur des indicateurs de résultats indiquant le résultat d'une action ou d'un événement achevé¹⁴.

Les indicateurs de résultats sont utilisés essentiellement comme des indicateurs de *reporting* pour renseigner la hiérarchie sur les avancées réalisées et pour servir *in fine* comme base à la communication externe. Ils ne sont d'ailleurs calculés et mesurés que très rarement durant

¹⁴ Par exemple, un indicateur de suivi environnemental peut renseigner sur « le Suivi des sensibilisations à l'environnement » ou sur la « Mesure du nombre d'heures consacrées à l'environnement » ou encore sur l'« Avancement annuel de la mise en conformité des installations industrielles ». Alors qu'un indicateur de résultat environnemental informe sur des valeurs telles que la consommation d'eau, d'électricité, des quantités de déchets produites, etc.

l'année (une ou deux fois par an au maximum) ou exceptionnellement lorsque la direction le souhaite.

Pourquoi alors le management des aspects RSE se base essentiellement sur des indicateurs de suivi plutôt que sur des indicateurs de résultat ? Deux raisons peuvent être évoquées :

- Les dimensions RSE posent un grand problème de fixation d'objectifs chiffrés, clairs et précis. La finalisation des objectifs RSE en termes chiffrés semble être une tâche difficile pour la plupart des entreprises. Mais si les objectifs ne sont pas chiffrés, comment peut-on les évaluer par la suite ? Et comment peut-on se fier à un indicateur de résultat, donc à un chiffre, qui n'a pas forcément de sens en l'absence d'un objectif préalable permettant la comparaison ? Recourir à des indicateurs de suivi donnant la tendance (amélioration ou dégradation) est plus significatif et plus parlant aux managers quand il s'agit des dimensions de la RSE. Ces difficultés de pilotage avec des indicateurs de résultats se ressentent davantage pour l'aspect environnement lorsqu'il s'agit de paramètres climatiques pas toujours maîtrisables.

« L'indicateur CO² aujourd'hui par exemple non (non piloter). Et je pense que c'est compliqué qu'il le soit parce que l'émission de CO² n'est pas complètement maîtrisée, ça dépend beaucoup du climat et des moyens de production qu'on arrive à mettre en ligne, etc. Sur le court terme on pilote une partie mais loin de la totalité. Quand il fait froid ou qu'il ne pleut pas on devient très mauvais sans qu'on puisse piloter quoique ce soit pratiquement » Délégué au développement durable chez Electrika

- La deuxième raison qui explique que les indicateurs de la RSE sont principalement utilisés comme des indicateurs de suivi, trouve probablement ses origines dans le fait que le management de la RSE tend plus à être un management par projet qu'un management par processus.

« A un même niveau, l'imbrication n'est pas toujours claire. Les informations sont trop abondantes. Il y a une difficulté à trouver les bons indicateurs. Souvent on distingue plutôt ce qui est fait ou n'a pas été fait, des étapes à mettre en œuvre plutôt qu'un suivi par mesure. » Responsable de la démarche RSE dans une BU du groupe Energetix

« On n'a pas encore vraiment..., on a des objectifs, mais on est plus dans la gestion des projets avec un regard développement durable, définir un certain nombre de politique d'investissement ou d'action dans les domaines d'énergies nouvelles, ou l'économie d'énergie ou l'accès à l'énergie, à les appliquer, et après on met derrière des indicateurs de suivi.. » Délégué au développement durable chez Electrika

Les indicateurs de la RSE, au niveau des unités opérationnelles, se composent essentiellement d'indicateurs de suivi pour le pilotage opérationnel et d'indicateurs de *reporting* pour la communication externe. Mais comment sont-ils utilisés par les managers de ces unités ?

b. Quel mode de contrôle pour les indicateurs de la RSE au niveau opérationnel ?

Notre étude empirique a montré que l'utilisation des indicateurs de la RSE, en tant qu'outils de contrôle au sein des unités opérationnelles, présente quelques spécificités :

- L'utilisation des indicateurs de la RSE n'est pas du tout fréquente : d'une manière générale, leur calcul et leur mesure se fait une fois par an seulement. Elles se font, soit en vue des CODIR, soit en prévision d'un audit interne ou externe, soit encore pour la communication externe annuelle.
- L'utilisation des indicateurs RSE dans le management opérationnel quotidien, reste encore insuffisante et limitée. D'ailleurs les responsables rencontrés regrettent ce constat. Ils souhaitent, en effet, plus d'implication de la part des managers sur ces dimensions.

A la question sur la fréquence de l'utilisation des indicateurs de la RSE par les managers, la directrice responsabilité d'entreprise et développement durable chez Telecop nous répond : *« Pas encore assez à notre goût ; c'est pour cela qu'on va lancer en même temps que la révision de ces indicateurs, une campagne de sensibilisation en parallèle menée par nos interlocuteurs pays qui eux-mêmes sont dans des positions hiérarchiques en N-1 ou N-2 du responsable pays ».*

- Les indicateurs de la RSE ne sont pas utilisés pour le pilotage financier des unités opérationnelles. Une distinction est souvent faite entre le contrôle classique financier des unités et le contrôle de la RSE qui a lieu dans des réunions *ad hoc* et spécifiques¹⁵.
- Les hiérarchies obligent les managers à remonter des indicateurs de la RSE mais n'ont aucun pouvoir pour les contraindre à les utiliser pour leur pilotage en interne. Cette utilisation dépend des décisions propres des managers.

« Ensuite c'est très variable : il y a ceux qui en font un outil de management, il y a ceux qui l'enregistrent seulement. C'est très variable. Dans certains établissements, c'est utilisé au maximum. J'étais dans une usine y a pas très longtemps dans le sud de la France, c'était parfaitement intégré. Par contre j'étais dans une autre usine en Allemagne et là ils ont découvert le sujet. Bon ben voilà. » Directeur du développement durable du groupe Innovair

¹⁵ Seul le groupe Energetix intègre les indicateurs RSE avec les autres indicateurs opérationnels, et notamment financiers, lors des comités de pilotage des BU.

- A cause de la surcharge psychologique, du manque de temps et probablement aussi de conviction, les managers utilisent les indicateurs de la RSE au « strict minimum », c'est-à-dire, le moins fréquemment possible, et essentiellement pour obéir aux pressions hiérarchiques et aux normes de certification.

De ce fait, les caractéristiques et les spécificités de l'utilisation des indicateurs RSE par les managers dans leur unité opérationnelle nous amènent à émettre l'hypothèse que ce contrôle s'exerce plutôt comme un contrôle social tel qu'identifié dans le tableau 1.

Rappelons que ce mode de contrôle met l'accent sur la nécessité d'avoir des salariés dont le profil et les compétences correspondent aux besoins (par sélection ou par formation), ou à induire des comportements d'autocontrôle, par l'individu lui-même ou par ses pairs. Ce mode de contrôle assure, par socialisation, l'alignement de l'intérêt des salariés avec celui de l'organisation (Langevin et Naro, 2003). Pour Hopwood (1976), le contrôle ne repose pas uniquement sur des moyens administratifs formels tels que des règles, des procédures ou des systèmes d'évaluation et de rémunération des performances, il peut s'incarner également dans les valeurs partagées et l'influence mutuelle des membres d'un groupe social.

Langevin et Naro (2003) rappellent aussi que le contrôle social s'impose lorsque les autres formes de contrôle montrent leur incapacité à s'appliquer. Les auteurs (p.11) énoncent à cet effet quelques exemples : « *Comment en effet édicter des règles, rédiger des manuels de procédures lorsqu'il n'existe pas d'hypothèses bien établies sur les liens de causes à effet entre les activités et leurs conséquences ? Comment évaluer des résultats intangibles ? Comment contrôler les résultats, lorsque le caractère non récurrent des activités, fait que l'on ne dispose d'aucune norme permettant d'établir des standards ?* »

Les dimensions de la RSE présentent plusieurs de ces caractéristiques : tâches non récurrentes, objectifs difficilement mesurables, liens performance RSE-performance financière très fragile, etc.

L'ensemble de ces constats fait que les indicateurs de la RSE au niveau des unités observées, servent plus à socialiser et à impliquer qu'à contrôler ou sanctionner. Plus qu'à juger et estimer les résultats atteints, ces indicateurs permettent de vérifier et de suivre les degrés d'avancement, et l'inculcation de valeurs et de normes sociales, dont l'intégration conduit à agir de manière appropriée.

L'utilisation des indicateurs non financiers de la RSE au sein des unités opérationnelles, relèverait plutôt d'un contrôle social. Ce dernier se base sur les indicateurs de la RSE pour

faire assimiler aux employés les nouvelles valeurs et les croyances communes des organisations. Il passe en cela par de la communication interne et de la participation à l'aide de ces indicateurs. Il passe également par la formation et par l'implication des employés dans la gestion des enjeux de la RSE.

La figure 2 synthétise les différentes caractéristiques des indicateurs de la RSE à l'intérieur des unités opérationnelles.

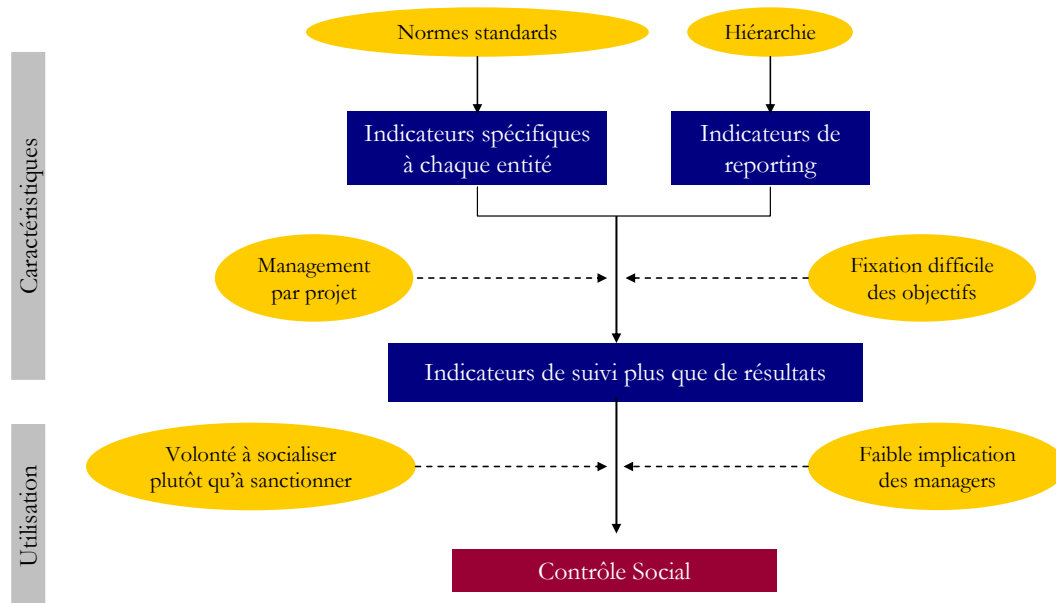


Figure 2 : Les indicateurs de la RSE à un niveau opérationnel

DISCUSSION ET CONCLUSION

Pour décliner les stratégies environnementales et sociales, les entreprises mettent en place des systèmes de contrôle particuliers dont les indicateurs de la RSE représentent, probablement, l'outil principal.

Dans ce travail, nous nous sommes intéressés à l'étude de ces indicateurs. Nous avons montré qu'on assiste aujourd'hui à leur foisonnement et à leur multiplication à l'intérieur des organisations, ce qui amène à parler de véritables « usines à gaz responsables » au sein des entreprises étudiées.

Néanmoins, nous constatons que les managers utilisent ces « usines à gaz » de deux manières différentes. D'une part, la multiplication des indicateurs de la RSE est utilisée d'une manière diagnostique afin de mesurer la performance sur les très nombreuses dimensions de la RSE. D'autre part, la multiplication des indicateurs de la RSE est utilisée d'une manière interactive

afin d'identifier les problématiques posées par les dimensions de la RSE, et d'instaurer des mécanismes d'apprentissage et d'émergence de nouvelles stratégies sur ces mêmes thématiques.

Nous avons identifié un facteur de contingence particulier qui peut expliquer cette différence : l'ancienneté de la prise en compte des considérations environnementales et sociales dans les pratiques internes au sein de ces entreprises. Nous rejoignons ici la littérature qui explique que le choix et l'utilisation des outils de contrôle sont fortement influencés par plusieurs facteurs de contingence (Hayes, 1977 ; Otley, 1980 ; Fisher, 1998 ; Chenhall, 2003 ; Chiapello, 1996). Dans ce sens, nous pensons que l'ancienneté de la prise en compte des dimensions environnementales et sociales a une grande influence sur les modes et les mécanismes de contrôle de la RSE.

Cette recherche s'est également attardée sur les mécanismes de sélection des indicateurs de la RSE. Nous avons constaté que ce choix se fait essentiellement selon les normes et les besoins de la communication externe (GRI par exemple). Les indicateurs de la RSE sont donc, initialement, un outil d'information extra comptable, ou de comptabilité sociétale. Par la suite, ils se sont petit-à-petit intégrés à l'intérieur des organisations, et ont pris la forme d'un outil de contrôle à part entière, utilisé pour le pilotage interne. On est donc en présence ici d'une problématique comptable qui s'est métamorphosée en un outil de contrôle en interne.

La dichotomie entre systèmes comptables et systèmes de contrôle est très faible concernant les indicateurs de la RSE. La problématique de la RSE oblige les systèmes de contrôle aujourd'hui à dépasser les frontières de l'entreprise pour s'adresser directement aux parties prenantes. Dans ce cas de figure, ce sont les systèmes de contrôle qui produisent des informations destinées en premier lieu aux parties prenantes. Leurs rôles ne sont plus uniquement de produire de l'information sociétale pour les directions générales (qui se contentent souvent de les consolider pour le *reporting* externe), mais d'être en contact direct avec des utilisateurs externes. Ils sont ainsi un moyen d'évaluer la capacité des managers à satisfaire les attentes des parties prenantes de l'entreprise, autres que les actionnaires. Ils sortent de ce fait du périmètre organisationnel habituel pour toucher directement les parties prenantes externes¹⁶.

¹⁶ Dans la littérature du contrôle, ce phénomène a déjà été observé dans le cas des indicateurs de création de valeur, tels que l'EVA. Ces derniers, créés par des analystes financiers externes, se sont immiscés dans le pilotage interne et dans l'évaluation de la performance des managers afin de mesurer leur capacité à créer de la valeur actionnariale (Ponssard et Zarlowski, 1999).

Au final, cette étude montre toute la difficulté d'appropriation et de mise en place des indicateurs de la RSE comme des instruments de contrôle à part entière. Difficulté qui est accrue par la nature même de ces dimensions nouvelles (environnementale et sociale) et qui semblent encore floues et mal appréhendées par les managers. Ce qui montre qu'il reste beaucoup d'efforts à faire, tant sur le point académique que managériale, pour réussir l'intégration complète des instruments managériaux de la RSE.

Ceci ouvre des perspectives pour cette recherche, telles que l'élargissement de notre échantillon d'étude¹⁷ pour développer davantage nos différentes conclusions, ou encore l'analyse d'autres pratiques managériales pour le contrôle et le pilotage de la RSE.

BIBLIOGRAPHIE

Berland N. (2007), « A quoi servent les indicateurs de la RSE ? Limites et modalités d'usage », in *Espace Mendès France*, Ed. L'Harmattan.

Berland N. et Loison M.C. (2005), « « *Responsible Care* » et management durable : comportement volontaire ou réaction adaptative ? Généalogie et pratiques dans l'industrie chimique », *Actes du 26ème congrès de l'AFC*.

Capron M. et Quairel-Lanoizelée, F. (2004), *Mythes et Réalités de l'Entreprise Responsable*, Paris: La Découverte.

Capron M., Quairel-Lanoizelee F. (2006), « Evaluer les stratégies de développement durable des entreprises : l'utopie mobilisatrice de la performance globale », *Revue de l'Organisation Responsable*, n°1, pp.5-17.

Chenhall R.H. (2003) "Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future", *Accounting, Organizations and Society*, vol.28, n°2/3, pp. 127-168.

Chevalier A. (1976), *Le bilan social de l'entreprise*, Paris, Masson.

Chiapello E. (1996), « Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, tome 2, vol. 2, septembre, p. 51-74.

Dohou A. et Berland, N. (2007), « Mesure de la performance globale des entreprises », *Actes du congrès de l'AFC*, Poitiers.

Essid M. (2009), *Les mécanismes de contrôle de la performance globale : le cas des indicateurs non financiers de la RSE*, Thèse de doctorat en Sciences de Gestion, Université de Paris-Sud 11.

Fisher, J. G. (1998). "Contingency theory, management control systems and firm outcomes: past results and future directions". *Behavioural Research in Accounting*, 10(Supplement), 47-64.

Germain C. et Gates S. (2007), « Le niveau de développement des indicateurs de responsabilité sociale dans les outils de pilotage de contrôle de gestion: une analyse des pratiques des entreprises », *Actes du 28ème Congrès de l'AFC*, Poitiers.

Hayes, D. (1977), "The contingency theory of managerial accounting". *The Accounting Review*, 1, 23-39.

Hofstede G. (1981), "Management control of public and not-for-profit activities", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 6, n° 3, pp. 193-211.

¹⁷ D'autant plus que l'échantillon de travail tend vers des secteurs industriels spécifiques, essentiellement énergétiques et chimiques. Ce choix n'a pas été délibéré de notre part. Il se trouve seulement que ce sont ces entreprises qui ont répondu à nos sollicitations parmi une soixantaine contactées.

- Hopwood A. G. (1972), "An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation", *Journal of Accounting Research*, Supplement, pp.156-182.
- Hopwood A.G. (1976), *Accounting and human behaviour*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, N.J.
- Langevin P., Naro G., (2003), « Contrôle et comportements : une revue de la littérature Anglo-Saxonne », *Actes du congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Louvain la Neuve*
- Langfield-Smith K. (1997) « Management control systems and strategy: a critical review», *Accounting, Organizations and Society*, Vol.22, N°2, pp.207-232.
- Martory B. (1990), *Contrôle de gestion sociale*, Vuibert, Paris.
- Mintzberg, H., (1982), *Structure et dynamique des organisations*, Les éditions d'organisation, Paris/Montréal
- Naro G. (1998), « La dimension humaine du contrôle de gestion : la recherche anglo-saxonne sur les aspects comportementaux de la gestion budgétaire », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 4, Vol. 2, Sept., pp. 45-69
- Otley, D. T. (1980). "The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis", *Accounting Organizations and Society*, 4, 413-428.
- Ouchi, W.G., (1979), "A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms", *Management Science*, Vol 25, N° 9, pp. 833-848
- Ouchi W.G. (1980), « Markets, Bureaucracies and Clans », *Administrative Science Quarterly*, Vol. 25, mars, pp. 129-141
- Oxibar B. (2003), *La diffusion d'informations sociétales dans les rapports annuels et les sites Internet par les entreprises françaises*, Thèse en Sciences de Gestion, Université de Paris 9 Dauphine, Paris.
- Petitjean J.L. (2001), *Frontières de la firme et contrôle organisationnel, l'exemple des réseaux contractuels de distribution*, Thèse de doctorat, Université de Reims.
- Ponsard J-P. et Zarlowski P. (1999), « Nouveaux indicateurs de création de valeur : des outils satisfaisants pour l'évaluation interne des activités de l'entreprise ? », *Revue Française de Gestion*, Janvier-Février 1999, n° 122, pp. 91-98.
- Preston, L. et D. O'Bannon (1997), "The corporate social-financial performance relationship", *Business and Society*, vol.36, n°4, pp.419-429.
- Quairel F. (2006), « Contrôle de la performance globale et RSE », *Actes du congrès de l'AFC*.
- Simons R. (1987), « Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis», *Accounting, Organizations and Society*, vol.12, pp. 357-374.
- Simons R. (1995), *Levers of Control*, Harvard University Press, Boston.
- Tyteca D. (1999), "Sustainability indicators at the firm level: pollution and resource efficiency as a necessary condition towards sustainability", *Journal of Industrial Ecology* vol.2, n°4, pp. 61-77.
- Wacheux, F. (1996). *Méthodes qualitatives et recherche en gestion*. Paris : Économica.²