



RIUESS - XIIIème Rencontres

ANGERS - France

5 au 7 juin 2013

Penser et faire l'ESS aujourd'hui.

Valeurs, Statuts, Projets ?

www.riuess.org

<http://riuess2013.sciencesconf.org>

FAIRE DU SOCIAL DANS L'ENTREPRISE : UNE AFFAIRE DE FINANCIERS ?

Samir AYOUB

Professeur associé en Finance

Groupe ESSCA (Ecole Supérieure des Sciences Commerciales d'Angers)
LUNAM Université

Zouhair DJERBI

Chercheur associé en Finance

Groupe ESSCA (Ecole Supérieure des Sciences Commerciales d'Angers)
LUNAM Université

Résumé :

Face à la baisse de légitimité de la fonction contrôle de gestion au sein des organisations, de nombreux auteurs plaident pour un remodelage de son périmètre d'action et une refonte de ses missions, afin que la fonction soit en phase avec les défis actuels. Parmi ces défis figurent la Responsabilité Sociale de l'Entreprise (RSE). Cet article cherche, à travers une démarche exploratoire, à établir un lien entre la prise en compte des enjeux sociaux par le contrôleur de gestion et l'amélioration de la légitimité de celui-ci au sein de l'entreprise. Il ne s'agit pas d'étudier l'efficacité des systèmes de contrôle orientés RSE et largement traités dans la littérature mais d'émettre une série de propositions de recherche visant à montrer qu'une RSE « praticable » passe inévitablement par la direction financière de l'entreprise et plus particulièrement par le contrôleur de gestion. Ce qui pourrait générer une dynamique interne à l'organisation susceptible d'accroître sa légitimité.

Mots clés : Contrôleur de gestion, Légitimité, Responsabilité Sociale.

FAIRE DU SOCIAL DANS L'ENTREPRISE : UNE AFFAIRE DE FINANCIERS ?

Introduction

La crise économique et financière a mis sur le devant de la scène les problématiques de performance globale de l'entreprise. La performance globale, entendue comme le regroupement de la performance financière et de la performance sociale et sociétale, implique, du moins sur le plan théorique, l'intégration et l'équilibre entre les objectifs financiers et sociétaux (Quairel, 2006 ; Emin, 2007). Cet élargissement du spectre de la performance à ces dimensions sociales implique-t-il pour autant la mise à l'écart des acteurs financiers? Il nous semble que ce phénomène conduit au contraire à redéfinir leurs missions dans l'entreprise. En particulier, la fonction contrôle de gestion, une des fonctions financières les plus importantes au sein des organisations, attire toutes les attentions des chercheurs comme des praticiens ces dernières années car nombreux sont ceux qui plaident pour un renforcement des systèmes de contrôle et de pilotage social au sein des organisations (Flamholtz et al., 1985 ; Amintas, 1999, Charreaux, 2000 ; Simon, 2000 ; Chatelain-Ponroy et Sponem, 2007). Pour autant, le contrôleur de gestion voit sa légitimité remise fréquemment en cause par les managers opérationnels : la raison principale de ce désamour étant la focalisation sur l'aspect « contrôle » de la mission par les contrôleurs de gestion alors perçus comme des surveillants (Bollecker, 2008) ou des procéduriers (Simon, 2000).

Face à cette baisse de légitimité au sein des organisations (Amintas, 2002 ; Bouquin et Fiol, 2007 ; Bollecker, 2008), de nombreux auteurs défendent l'idée d'un remodelage du périmètre d'action du contrôleur de gestion et une refonte de ses missions, afin que la fonction soit en phase avec les défis actuels (Bouquin et Fiol, 2007 ; Capelleti, 2008 ; Bollecker, 2009). Parmi ces défis figure la mise en place d'une politique RSE (Responsabilité Sociétale des Entreprises) permettant aux organisations de répondre aux attentes des diverses parties prenantes en matière d'éthique, de respect de l'environnement et de respect des conditions de travail et de sécurité.

Parallèlement, le thème de la RSE rencontre un vif succès dans le monde des affaires (Emin, 2007 ; Bon, 2009) et de nombreux travaux se sont intéressés à l'intégration de la RSE par les systèmes de contrôle (Essid et Berland, 2011). Rappelons que Bowen (1953) a développé la notion de RSE en considérant que les intérêts de l'entreprise et ceux de la société doivent converger à long terme.

Carroll (1979) précise les composantes de la RSE : « l'entreprise doit remplir d'abord ses responsabilités économiques (faire du profit) et légales (respecter les lois), assumer ensuite un comportement éthique (être loyale et respectueuse dans la vie des affaires) et tendre enfin vers des actions philanthropiques (être une entreprise citoyenne au service de la communauté) ».

Par ailleurs, la communication sur les enjeux liés à la RSE devient une obligation pour les entreprises et l'intégration d'outils de pilotage environnementaux et sociétaux (tels que le Navigator Skandia ou le Balanced-Score Card (BSC)) revient à l'ordre du jour (Drevetton, 2006). Ce phénomène est perçu par certains auteurs tels Mikol (2000) ou Arnaud (2003) comme une contrainte évidente et une obligation que les entreprises doivent aujourd'hui prendre en compte. Mais ce foisonnement d'outils dédiés au pilotage de la RSE n'est pas le garant d'une efficacité de ceux-ci. La forte tentation des entreprises à détourner l'intérêt éthique de ces outils dans un objectif de communication externe constitue une limite au bien-fondé de la démarche (Germain et Gates, 2010). En outre, les mesures de la performance liées à la RSE sont peu présentes dans les outils de pilotage du contrôleur de gestion (Germain et Gates, 2010 ; Lingle et Schiemann, 1996 ; Itner et al., 2003 ; Naro, 2005). Mousli (2010) ajoute que « les indicateurs majoritairement utilisés ont trait à une performance financière et, lorsqu'ils traitent de retombées d'actions stratégiques afférentes à la RSE, c'est en termes financiers que s'effectue la mesure ».

Compte tenu de ces évolutions et de la place importante qu'occupe la RSE dans les entreprises (Urasadettan et al., 2008), et plus globalement de la place de la dimension sociale dans l'économie, nous cherchons, par une démarche exploratoire, à établir un lien entre la prise en compte de ces enjeux par le contrôleur de gestion et l'amélioration de la légitimité de celui-ci au sein de l'entreprise. Il ne s'agit pas d'étudier l'efficacité des systèmes de contrôle orientés RSE et largement traités dans la littérature (Essid, 2009 ; Essid et Berland, 2011) mais d'élaborer des propositions de recherche visant à montrer qu'une RSE « praticable » (Bon, 2009) passe inévitablement par le contrôleur de gestion et pourrait générer une dynamique interne à l'organisation et par conséquent contribuer au développement d'une économie sociale.

L'article est structuré en quatre parties. En premier lieu, une revue de littérature abordera l'enjeu d'un contrôle de gestion orienté RSE. Celui-ci est néanmoins contrarié par une perte de légitimité au sein des organisations. Nous proposons d'identifier les variables liées à la RSE susceptibles d'améliorer sa légitimité. En second lieu, nous présenterons la méthodologie adoptée et exposerons les résultats tirés d'entretiens exploratoires semi-directifs. Enfin, nous mettrons en perspective les résultats à l'aune des cadres théoriques mobilisés et émettrons des propositions susceptibles d'être testées par de futurs travaux de recherche.

1) Revue de littérature

Le contrôleur de gestion semble bien placé pour répondre à cet enjeu stratégique de l'entreprise dès lors que l'évaluation et le pilotage de la performance globale de l'entreprise sont concernés.

1. Le contrôleur de gestion au cœur du dispositif RSE ...

La fonction contrôle de gestion a fait l'objet d'études importantes quant à son positionnement et son rôle au sein des organisations. Ainsi, plusieurs auteurs s'accordent à dire que le contrôleur de gestion endosse un rôle de *business partner* dans le sens où il est un support aux autres services de l'entreprise (Williams, 2004 ; Durand 2006). Il semble cependant que ce contrôleur de gestion, partenaire du manager local et copilote de la prise de décision, se fasse attendre (Lambert et Sponem, 2009). En effet, il semble que le contrôleur de gestion ne joue pas le rôle qu'on attend de lui mais se concentre davantage sur ses fonctions de surveillance. Selon Teller (1999) le contrôle s'inscrit dans une logique financière centrée sur la création de valeur pour les actionnaires dans des organisations. Cette non prise en compte de l'ensemble des parties prenantes pourrait expliquer en partie la mauvaise image du contrôleur de gestion auprès des opérationnels. Intégrer les intérêts des autres *stakeholders* est donc un enjeu actuel des contrôleurs de gestion. C'est en partie ce que permet d'identifier l'enquête menée par l'université de Manchester (Burns et Yazdifar, 2001), qui évalue les nouveaux enjeux des contrôleurs de gestion parmi lesquels apparaissent les évaluations non financières des performances.

Au-delà de l'avantage stratégique que la prise en compte de la dimension sociale dans les décisions des organisations peut avoir (Meyssonier et Rasolofo-Distler, 2008 ; Cappelletti, 2006 ; Mousli, 2010 ; Séguin et Durif, 2007), il s'agit avant tout de respecter des contraintes légales et des normes de conduites. Afin de fournir les informations demandées, les organisations doivent mettre en place ou repenser les systèmes d'information. De tels dispositifs permettent de définir les performances environnementale et sociétale (Bollecker, Mathieu et Clementz, 2008) qui peuvent, d'une certaine manière, être perçues comme les principaux enjeux RSE du « nouveau » contrôleur de gestion. Or le respect de ces contraintes et le pilotage de la performance basée sur la RSE sont générateurs de conflits internes à l'organisation : conflits liés entre autres à l'arbitrage entre performance économique et performance environnementale et sociale, entre vision à court terme et vision à long terme, etc. Or, Dupuy (2009) voit dans le contrôle de gestion le moyen d'« exprimer des tensions

internes maîtrisées ». Selon lui, son rôle est non seulement d'assurer la pérennité de l'organisation mais aussi d'en être « le vecteur tacite et le catalyseur ». En d'autres termes, il considère que ce dernier a un véritable rôle de médiateur à jouer tant dans la réduction des conflits de rôles et de pouvoirs que dans l'entretien du climat global de confiance. Par ces nouvelles attributions, il se rendrait indispensable puisqu'il serait un agent incontournable tout au long de la hiérarchie et aussi des relations horizontales.

Par ailleurs, l'étude de Meyssonier et Rasolofo-Distler (2008) sur l'utilisation de la dimension RSE montre que la performance économique n'est pas en contradiction avec la prise en compte de la RSE dans l'entreprise. En effet, les outils de gestion économiques et sociétaux peuvent être utilisés de façon conjointe dans un système de pilotage cohérent et global. Ceci est possible parce que « la plupart du temps les dispositifs RSE ont également une nature économique qui leur permet de s'intégrer à des chaînes de causalités et d'implications à finalité économique ». De même selon Cappelletti (2006) la performance d'une entreprise est multidimensionnelle c'est-à-dire qu'elle ne peut se résumer à la performance économique, mais englobe la performance environnementale et sociale. Or, l'intégration de la dimension RSE n'est pas, sinon très peu, présente dans les outils du contrôleur de gestion. La prise en compte de la dimension RSE serait donc un nouvel enjeu auquel le contrôleur de gestion doit faire face.

1.2 ...mais un contrôleur de gestion en phase de légitimation

La focalisation des missions sur les aspects financiers entraînent des effets pervers notamment le rejet de la fonction par les opérationnels. Selon Bollecker (2003), le contexte économique actuel (recherche d'économie de coût, accroissement de la taille et de la complexité des firmes, délocalisation, production de masse) place le contrôleur de gestion dans une situation où la surveillance des individus est inhérente à son activité. Pour Bourguignon (2003), le « nouveau » contrôle de gestion aurait pour principales caractéristiques le conseil et l'aide à la décision. Pourtant, « l'évolution des outils donne l'impression générale qu'on contrôle de plus en plus » (Fornerino et Godener, 2006). Le périmètre de contrôle ne se résume plus aux seuls résultats financiers avec l'apparition de multiples indicateurs non financiers (qualité de la production ou gestion sociale par exemple), même si le discours tente d'effacer cette notion de contrôle au profit de la notion de « pilotage de la performance ».

En outre, Bollecker et Niglis (2009) constatent que les systèmes de mesure de la performance conçus par les contrôleurs de gestion créent des tensions au sein de l'entreprise et conduisent à « un climat de défiance, voire de dénonciation » dans un contexte où les employés sont rémunérés de plus en plus en fonction de leur performance. Bollecker (2003) confirme ces propos par une enquête

réalisée en 2001 où « 81% des contrôleurs de gestion estiment être perçus « un peu » ou « tout à fait » comme un surveillant ». La DFCCG¹ souligne d'ailleurs, par une enquête menée en 2011 (figure 1) le peu de marge de manœuvre dont disposent les contrôleurs de gestion pour appréhender les dimensions non financières de la performance.

Figure Temps et évolution du temps d'activité du contrôleur

Source : Cuisinier et al. (2011).

De plus, les contrôleurs de gestion ont développé des stratégies discursives afin de dissimuler un contrôle plus intense et plus large. En effet, Bourguignon (2003) souligne, à partir de l'analyse de textes de management assurant la promotion du « nouveau » contrôle de gestion, que celui-ci ne dispose pas de la légitimité nécessaire à sa mise en œuvre. En voilant les représentations qui pourraient grever cette légitimité, les stratégies discursives fournissent aux nouvelles formes de contrôle et à leurs promoteurs le surcroît de légitimité qui leur manquerait. Pour Bourguignon (2003), le contrôle de gestion est donc dans une démarche de légitimation.

Dupuy (2009) a également cherché à évaluer le sens de la légitimité du contrôle de gestion. Ce dernier considère le contrôleur de gestion comme un contributeur actif à la pérennité de l'organisation et notamment en cas de crises organisationnelles. Or, l'échec d'anticipation de ces crises par les contrôleurs de gestion remet en cause son efficacité et par ricochet sa légitimité au sein de l'organisation.

3. Vers un regain de légitimité par la RSE ?

Le contrôle de gestion peut-il constituer l'élément catalyseur pour l'exploitation en interne et le suivi d'une politique RSE, du fait de sa vision transversale de l'organisation ? L'intensité de son engagement dépendrait de la manière dont la RSE est prise en compte dans l'organisation. En effet, selon Bon (2009) lorsque la RSE est gérée au sein d'un département dédié ou directement par la direction générale, les liens avec la performance de l'entreprise sont difficiles à établir. Les données produites par ce département, découplé du contrôle de gestion, auront une visée essentiellement communicationnelle à destination des parties prenantes sensibilisées à ces problématiques. L'étude de Drevetton (2006) aborde toute une série de rapports environnementaux (par exemple, le rapport

¹ Association nationale des Directeurs Financiers et de Contrôle de Gestion.

environnement ou le rapport développement durable) ayant pour objet la communication envers les parties prenantes. L'auteur constate également un développement notable de ces outils de communication depuis les années 90. Bollecker, Mathieu et Clementz (2008) vont jusqu'à dire que « l'évolution constatée laisse perplexe sur la pertinence de l'outil de pilotage qui ne s'apparente qu'à un instrument de légitimation ». Antheaume (2005) qualifie ces pratiques « d'hypocrisie organisationnelle », dans le sens où les entreprises tentent d'échapper au phénomène RSE en n'y répondant qu'en apparence. Ce constat plaide donc pour que le contrôle de gestion soit pleinement intégré dans le pilotage de la RSE. Il est en effet bien positionné pour faire le lien entre RSE et performance de l'entreprise.

En outre, les managers sont de plus en plus soumis à une pression sociétale forte. Étant en interaction avec le terrain, ils constituent le réceptacle des exigences sociétales émanant de diverses parties prenantes et retournent donc cette pression vers leur interlocuteur interne censé être chargé du pilotage de cette dimension : le contrôleur de gestion. Or ce dernier est quasi exclusivement focalisé sur les aspects économiques et financiers de la performance, laissant alors insatisfaites les attentes des managers opérationnels. Le contrôleur de gestion ne peut donc laisser de côté ces demandes et doit être doté de capacités relationnelles pour y répondre. L'actualité économique nous fournit ainsi de nombreuses illustrations de cette pression sociétale. Par exemple, l'annonce du plan social de 8 000 salariés du groupe PSA en juillet 2012 a constitué un séisme auprès de l'opinion publique et du monde politique. La forte pression sociétale a conduit le dirigeant du groupe à s'expliquer dans les médias ainsi qu'auprès du gouvernement. Guillaume Cairou, PDG du groupe Didaxis et Président du Club des entrepreneurs affirmait ainsi : « Cette annonce est un bouleversement pour le monde des entrepreneurs français. L'annonce de PSA fait peser un risque considérable sur l'ensemble de l'écosystème entrepreneurial qui l'entoure »². Cette annonce a entraîné également des propositions de recrutement des ex-salariés de PSA de la part de la SNCF ou du groupe Safran, entre autres. Cet exemple souligne la forte pression sociétale à laquelle font face les entreprises, qui ne peuvent plus ignorer les dimensions environnementales et sociétales de leurs activités.

2) Méthodologie

L'absence d'étude empirique sur les solutions permettant de recouvrer la légitimité du contrôleur de gestion et son articulation avec la politique RSE de l'entreprise conduisent à défricher un terrain

² Source : lesechos.fr.

vierge. En revanche, une approche qualitative est mieux adaptée pour étudier des dimensions subjectives telles l'image du contrôleur de gestion ou sa légitimité au sein des entreprises (HladyRispal, 2002).

Afin d'administrer les entretiens semi-directifs auprès des acteurs concernés, nous sommes passés par la DFCG en faisant appel aux adhérents dans le but d'accéder à des terrains de recherche permettant d'interviewer un contrôleur de gestion et un manager opérationnel dans la même entreprise. En outre, le choix limité à un binôme d'acteurs par entreprise a été guidé par le souci d'éviter les risques de contamination informationnelle, fréquents dans ce type de collecte de données (Thietart, 2007).

Nous avons sélectionné dix entreprises appartenant à différents secteurs d'activité et ayant adopté une démarche RSE. La problématique concernant les contrôleurs de gestion, l'échantillon devait donc contenir des entreprises d'une certaine taille (au moins 50 salariés), justifiant de l'existence d'un département contrôle de gestion.

Un guide d'entretien a été élaboré et administré pour chaque entreprise, à un contrôleur de gestion et à un responsable opérationnel. En ce qui concerne ce dernier, le guide d'entretien a été adapté. Le choix du responsable opérationnel a été guidé par la prégnance de ses relations et de ses interactions avec le contrôleur de gestion (cf. annexe 1). La nature de l'entreprise influence véritablement le niveau d'intégration des dimensions RSE dans les pratiques de l'entreprise. Cela implique donc d'étudier une diversité de secteurs d'activités ainsi que des entités de taille différente.

Les entretiens ont été réalisés en face à face ou par téléphone, et ont été d'une durée comprise entre une heure et demie et deux heures et demie. Compte tenu de la problématique de cette recherche, le guide d'entretien suit une structure adaptée : savoir si la prise en considération des dimensions sociétales a un impact sur la mission, les outils, les compétences et la perception/légitimité des contrôleurs de gestion au sein des entreprises, le guide d'entretien est logiquement divisé selon ces quatre thèmes. Chaque thème est divisé en sous-questions permettant de tester les liens entre les différentes notions ou éléments-clés inclus dans chaque thème.

3) Analyse des résultats

3.1 Le contrôle de gestion : une dimension essentiellement financière ...

Le constat le plus marquant issu de ces entretiens est que même si quelques contrôleurs de gestion suivent et mesurent des indicateurs extra-financiers, les interviewés sont unanimes sur le fait qu'ils sont en charge exclusivement de performance directement ou indirectement financière, malgré la mise en place par l'entreprise d'une démarche RSE. Le contrôleur de gestion l'affirme ainsi « ma

mission contient exclusivement des aspects financiers » (cdg1) ; c'est le cas également du contrôleur de gestion 8 : « la finalité de la mise en place de process ou de formations donnera lieu à des analyses financières plus fiables » (cdg8) ; « Au contrôle de gestion, nous sommes en charge exclusivement de performances directement ou indirectement financières. » (cdg4) ; « L'ensemble des mesures du contrôle de gestion chez Meublis sont directement ou indirectement reliées à des préoccupations financières. » (cdg10) ; « Ma mission comporte avant tout des dimensions financières » (cdg7).

Ce constat n'est pas étonnant et confirme celui de la littérature sur la dimension excessivement financière des missions du contrôle de gestion.

Dans la même logique, la performance sociale est, dans de rares cas, importante dans la mission du contrôleur de gestion. La question « Sur une échelle de 0 à 5, comment évaluez-vous l'importance de la performance sociale dans votre mission (0 étant non significatif, 5 le plus haut degré d'importance) ? », traitée dans le tableau suivant, le confirme.

Tableau : Notes accordées aux variables "performance sociale" et "performance sociétale"

Entreprise	Importance de la performance sociale	Importance de la performance environnementale
Rubis et Or	0	0
Luxe	0	0
Santé Plus	2	1
Sérénité	3	2
Prestige	0	1
Agrofood	2	1
Autoequip	2	0
Meublis	0	0
Horiplus	3	0
Petrolum	1	0

Même si la réponse à cette seule question ne permet pas de résumer toute la politique RSE réalisée par le contrôleur de gestion, elle révèle cependant le caractère prioritaire et stratégique attaché ou non à celle-ci.

Ainsi, la moyenne attribuée est de 1.2 pour la performance sociale, et de seulement 0.5 pour la performance sociétale. Il convient de souligner que ce résultat confirme le caractère plus ancien lié au suivi de la performance sociale (Naro, 2006), qui vient en résonance sur la dimension quasi exclusivement financière des missions du contrôle de gestion. Toutefois, pour un des contrôleurs de gestion interviewés, les considérations sociales sont loin d'être négligeables. Selon cet interviewé, le métier de contrôleur de gestion implique un comportement « en faveur d'une politique sociale et d'un climat social viables ». « Même si ce n'est pas le cœur de son métier, il est à mon sens obligé de prendre en compte la performance sociale. Le fait de renvoyer des personnes à cause de mauvaises performances nuirait complètement à l'ambiance de l'entreprise et conduirait par exemple à ces mouvements sociaux » (Cdg6). Ces considérations sociales relèvent davantage de la prise en compte de l'intérêt de diverses parties prenantes plutôt que de la performance sociale en tant que telle. Elles reflètent ainsi l'importance des compétences relationnelles d'un contrôleur de gestion.

Pour la totalité des interviewés, le suivi de la performance environnementale ne fait pas partie des missions du contrôle de gestion. Tous ont attribué la note zéro à cet item, hormis les entreprises Santé Plus, Prestige et Agrofood qui ont attribué la note 1 : les contrôleurs de gestion de ces entreprises affirment respectivement : « hormis quelques mesures au niveau du recyclage, nous ne mesurons pas la performance environnementale » (cdg5), « si le contrôleur de gestion est amené à trouver une solution pour diminuer le nombre de photocopies et impressions, avec un souci financier mais qui aura également au final un impact positif sur l'environnement (...) je dis plutôt 1 au lieu de 0 » (cdg3), « nous commençons à prendre conscience de cet aspect » (cdg8). On constate ainsi que la performance environnementale est un enjeu nouveau ou non stratégique (tout au moins au niveau du contrôle de gestion).

Quant à l'entreprise Sérénité, qui a attribué la note 2, le contrôle de gestion a également d'autres attributions. Il affirme ainsi : « je suis *CorporateEthics Leader*. (...) Il s'agit notamment de mettre en place des activités soucieuses du respect de l'environnement et à vocation sociale. » (cdg2). Elle fait partie de entreprises dites pro-actives dans ce domaine (Roome, 1992 ; Hart, 1995), et nos résultats confirment la faiblesse de représentation de ce type d'entreprise.

2. ... se heurtant à des attentes différentes des opérationnels

En premier lieu, l'analyse des entretiens auprès des opérationnels confirme la perception négative de la fonction contrôle de gestion, mais révèle également des attentes fortes en matière de RSE (tableau 2).

Tableau : Perceptions et attentes vis –à-vis du contrôleur de gestion

Entreprise	Perception des missions du contrôleur de gestion	Attentes vis-à-vis du contrôleur de gestion sur le volet RSE
Rubis et Or	Négative ; missions considérées comme insuffisantes.	Importantes
Santé Plus	Neutre.	Importantes
Prestige	Plutôt neutre	Importantes
Sérénité	Négative ; sceptique	Aucune
Agrofood	Plutôt positive	Importantes
Autoequip	Positive	Importantes
Meublis	Neutre	Importantes
Horiplus	Neutre	Importantes
Petrolum	Plutôt positive	Très importantes

Ainsi, le directeur des systèmes d'information portait peu de crédit aux budgets réalisés par le contrôle de gestion, comme en témoigne son affirmation : « Et on avait en face de nous un contrôleur de gestion qui avait la responsabilité du contrôle de gestion pour l'informatique et d'autres départements pour un secteur. Pour l'informatique elle nous rendait les comptes chaque mois, sachant qu'on n'avait pas trop confiance, on avait pris l'habitude de gérer notre budget en parallèle » (DSI).

De même, le responsable Réseau de l'entreprise Rubis et Or mettait en avant l'absence de dimension extra-financière de la fonction contrôle de gestion, témoignant ainsi une véritable attente en termes d'outils non exclusivement financiers : « pour moi le contrôleur de gestion c'est un opérationnel planqué derrière un bureau, c'est un peu péjoratif. De par sa fonction, il n'est pas amené à endosser le rôle d'un opérationnel proche du terrain. Pour moi la fonction du contrôleur de gestion est bien plus intéressante dans ses débouchés que dans sa fonction financière. » (RR)

En second lieu, on constate que la prise en compte des dimensions sociétales par le contrôle de gestion est perçue comme étant un élément améliorant l'image du contrôleur. C'est ce qu'explique

le directeur des approvisionnements d'Horiplus : « Je pense qu'au niveau de la communication interne, cela peut donner une meilleure image du contrôleur de gestion » (DA). Le responsable commercial de Meublis souligne également cet aspect : « à partir du moment où le contrôleur de gestion pourrait intégrer ces critères dans les outils utilisés au quotidien, la communication serait alors de toute façon un vecteur pédagogique important » (RC). Un éclairage sur les risques et la prise en compte des parties prenantes font partie des attentes des managers opérationnels vis-à-vis du contrôle de gestion. En effet, le responsable du secteur Epicerie d'Agrofood soulignait : « C'est arrivé qu'un contrôleur de gestion nous ait ouvert les yeux sur des choses qu'on ne contrôlait pas forcément ... » (RE).

En termes de prise en compte des parties prenantes, plusieurs managers estiment que cette mission doit faire partie intégrante de leurs prérogatives. À titre d'illustration, le responsable marketing de l'entreprise Prestige expliquait : « Le contrôleur de gestion est en contact avec les employés de l'entreprise. Il doit communiquer avec eux pour comprendre le fonctionnement de leur métier, leurs besoins, leurs ressources, leur matériel, la planification des dépenses durant l'année, etc. » (RM) ; et dans l'entreprise Horiplus : « Je pense que le contrôleur de gestion doit tenir compte des salariés, tout du moins du climat social de l'entreprise » (DA).

La prise en compte des parties prenantes externes est également une attente des managers. Le responsable logistique explique : « Le contrôleur de gestion doit prendre en compte les clients. En fonction du niveau de stock, il devrait prendre la décision d'accepter ou de refuser des commandes de médicaments s'il estime que le client a déjà suffisamment de stock (...) ce qui comporte une certaine dimension éthique. En effet, par cette mesure nous limitons le risque que les clients finaux achètent des médicaments périmés. » (RL1).

En outre, le responsable d'usine d'Autoequip souligne que « le contrôleur de gestion a pour moi autant d'importance qu'un responsable projet qui connaît et qui mesure au jour le jour sa relation avec le client, qui va avoir le ressenti, qui va connaître les particularités techniques, de chacun des projets qu'il gère » (RU).

Enfin, le responsable logistique de Petroleum souligne également cet impératif : « Pour moi le contrôleur de gestion c'est un garde-fou très important qui permet d'éviter qu'un projet parte à la dérive financièrement. En effet, l'équipe a souvent la tête dans le guidon et ne réussit pas avoir le recul nécessaire pour s'en rendre compte. Mais, à mes yeux, le contrôleur de gestion devrait nous alerter également sur les dimensions sociétales du projet : pollution, empreinte carbone... » (RL2).

3. Une politique RSE qui échappe aux contrôleurs de gestion.

L'analyse des entretiens fait ressortir le caractère territorial de la politique RSE. En effet, toutes les entreprises interviewées ont mis en place une politique RSE, mais celle-ci semble échapper au contrôleur de gestion dans la mesure où son pilotage se cantonne au sein d'un département spécifique dédié à ces enjeux.

Tableau : Perceptions et attentes vis-à-vis du contrôleur de gestion

RSE et contrôleur de gestion	Extrait des verbatim
Absence d'utilisation des outils RSE	« Nous mettons en place des indicateurs (...) qui peuvent avoir une dimension sociétale mais je ne pense pas que ce soit une initiative du contrôle de gestion. » (CDG10).
Politique RSE imposée par la direction	« Pour le contrôle de gestion, ce n'est pas une initiative individuelle mais une exigence imposée par la direction et par le groupe. » (CDG4). « Je pense honnêtement que les dimensions sociétales sont réfléchies et gérées par les entités au-dessus de nous. Cela me paraît évident qu'elles sont prises en considération à un moment donné, mais cela ne fait pas partie de ma mission de contrôleur de gestion » (CDG7).
Outils RSE détournés au profit de la performance financière	« Ce qui sera pris en compte en matière de dimension sociétale sera le fait de la volonté des actionnaires ou des dirigeants (...) et à la stricte condition préalable de remplir les objectifs financiers fixés par eux. » (CDG8)

Comme l'illustre le tableau 3, c'est le sentiment d'une politique imposée par la direction générale qui ressort. De même, le suivi de la RSE par le contrôle de gestion masque en réalité une dimension financière. L'entreprise Agrofood dénote par rapport aux autres entreprises. Le directeur du contrôle de gestion et de l'audit interne explique ainsi que les dimensions sociétales font parties de son périmètre de réflexion : « j'interviens sur diverses missions d'analyse sur l'éthique environnementale. L'énergie et le traitement des déchets sont de bons exemples pour notre activité. Des postes qui pèsent plus 15% des frais de fonctionnement se doivent de répondre à des démarches de développement durable » (CDG8). L'intégration des dimensions sociétales dans la mission du contrôleur de gestion varierait donc en fonction des secteurs d'activité. Toutefois, plusieurs réponses se recoupent dans l'idée que l'enjeu éthique du contrôleur de gestion se limite à la fiabilité des données et du respect du cadre réglementaire : « il faut au minimum respecter les lois et réglementations » (CDG9) ; « je respecte les règles de confidentialité que j'ai signées » (CDG1) ; « le respect du cadre réglementaire est un enjeu indiscutable » (CDG2).

La politique RSE est donc conçue et déployée ailleurs que dans le service contrôle de gestion. Il est donc cohérent de constater l'absence ou la faible utilisation d'outils RSE par les contrôleurs de gestion.

Si la performance sociale est dans de rares cas suivie et mesurée par les contrôleurs de gestion, ce n'est pas le cas de la performance environnementale. En effet, l'étude montre que la performance environnementale n'est pas, sinon peu suivie par ces derniers. Dans un premier temps, les préoccupations environnementales n'existent pas toujours dans l'entreprise, tout du moins les contrôleurs de gestion interviewés n'en ont pas connaissance : « je ne mesure pas la performance environnementale et je ne saurais même pas dire si de telles études sont faites » (CDG1)) ; « la performance environnementale ne fait pas l'objet de mesure (...), cet aspect est sans aucun doute traité par le siège à Tokyo et également dans les sites de production » (CDG2) ; « Il n'y a pas de mesure de ce type » (CDG10).

L'étude révèle donc qu'en matière d'outils, le contrôleur de gestion n'est pas forcément en charge de la performance sociale et encore moins de la performance environnementale. Il n'est donc pas étonnant que l'étude montre également que peu d'entreprises utilisent des outils multidimensionnels intégrant les dimensions sociétales. En effet, à la question « Existe-t-il au sein de votre entreprise des outils multidimensionnels intégrant la dimension sociétale? », huit réponses sont négatives.

4) Mise en perspective des résultats et implications théoriques

Le premier apport concerne la territorialisation de la politique RSE au sein des organisations. En effet, l'existence de département RSE ou développement durable (ou autre dénomination) éloigne le contrôleur de gestion des enjeux en matière de RSE. Cette territorialisation renforce le fossé entre les contrôleurs de gestion et les opérationnels. Lorsque ces derniers expriment des attentes dans ce domaine, ils sont redirigés vers ce service. Or celui-ci a souvent été créé, entre autres, pour assurer une simple communication envers les parties prenantes externes. L'analyse des résultats issus des entretiens confirme ainsi que les contrôleurs de gestion ne se sentent pas « concernés » par ces problématiques, même s'ils le souhaitent, notamment du fait de l'existence d'un département spécifique.

De même, lorsque les opérationnels sont confrontés à une problématique liée à la RSE sur leur terrain (à l'instar des commerciaux confrontés à des demandes particulières en matière de développement durable sur les produits qu'ils commercialisent mais également sur les emballages utilisés), ils sont naturellement enclins à s'orienter vers le département dédié à ces problématiques, l'éloignant un peu plus du contrôleur de gestion ; d'où l'émergence de notre première proposition :

Proposition 1 : L'absence d'intégration de la politique RSE au sein de la fonction contrôle de gestion éloigne celle-ci des préoccupations sociétales et environnementales de l'entreprise.

La deuxième proposition découle de la première. En effet, en intégrant dans ses missions la politique RSE, le contrôle de gestion est mieux à-même de répondre aux attentes des managers opérationnels concernant ces problématiques. Si, comme l'affirme Bollecker et Niglis (2009), le contrôleur de gestion doit aider les managers opérationnels à effectuer leur choix et à comprendre le système de pilotage, cela nécessite une adhésion sans réserve de ces derniers. Or si ces derniers ont des attentes particulières vis-à-vis du contrôleur de gestion, il convient que celui-ci soit à l'écoute des managers opérationnels et puisse intégrer ces attentes dans son comportement et ses outils. C'est le cas ainsi de la pédagogie sur la RSE, de la prise en compte de certaines parties prenantes (autre que les actionnaires), de la prise en compte des dimensions sociétales, ...

Proposition 2 : La prise en considération de la performance sociétale a un impact positif sur les missions du contrôleur de gestion en réduisant le fossé entre les missions de celui-ci et les attentes des managers opérationnels.

Le troisième apport concerne la légitimité du contrôleur de gestion, en lien avec la réduction du fossé existant entre les outputs du contrôleur de gestion et les attentes des managers opérationnels. En effet, la motivation des acteurs (les managers opérationnels) est clairement corrélée à la prise en

compte de leurs attentes. Si les contrôleurs de gestion intègrent les demandes citées précédemment, ils contribuent à accroître la motivation et l'implication des acteurs, et par là-même, à accroître leur légitimité. Par ailleurs, les résultats de notre étude confirment les conclusions de Drevet (2009). En effet, son étude porte sur les représentations sociales d'une instrumentation RSE au sein d'une organisation publique ; quatre de ces représentations existent, correspondant à quatre groupes d'acteurs. Parmi eux, le groupe des responsables de service perçoivent l'instrumentation RSE comme un moyen d'améliorer leur performance, tandis que les contrôleurs de gestion y voient une opportunité pour accroître leur légitimité.

Proposition 3 : La réduction du fossé entre les attentes des managers opérationnels et les missions de contrôleur de gestion contribue à améliorer la légitimité organisationnelle de ce dernier.

Le quatrième apport concerne l'outillage du contrôleur de gestion. La RSE constituant un élément catalyseur, il convient de réduire le nombre d'outils/missions à caractère purement financier et adapter les outils existants à la RSE. Cette idée rejoint celle d'Essid et Berland (2011) sur la surcharge cognitive. En effet, la multiplication d'outils et d'indicateurs RSE dépasse la surcharge cognitive des acteurs, limitant d'autant la portée des informations produites et leur analyse. « *Afin de pallier la surcharge cognitive, les managers privilégient l'analyse interactive d'indicateurs communs avec d'autres niveaux hiérarchiques* » (Essid et Berland, 2011), ce qui confirme que l'efficacité de la dimension RSE du contrôle de gestion ne réside pas dans la multiplication d'outils RSE et d'indicateurs dédiés, mais plutôt dans l'accompagnement des managers. Pour aider les managers à répondre à ce défi et pour limiter le risque de surcharge cognitive, nous pensons que l'intervention du contrôleur de gestion joue un rôle important : grâce à son rôle de médiateur, il peut faciliter l'intégration d'un système de pilotage RSE qui ne passe pas forcément par de nouveaux outils. Ceci nécessite l'adaptation de certains outils et non la multiplication d'outils RSE. De plus, pour que l'adaptation de ces outils permette au contrôleur d'accroître l'adhésion des acteurs en répondant à leurs attentes, il doit jouer ce rôle de catalyseur de sens, en donnant du sens aux outils déployés ; en expliquant aux managers que l'utilisation des outils participe d'une bonne gouvernance et de la prise en compte, par l'organisation, de sa responsabilité sociétale. Il convient également de convaincre la direction générale que le suivi de ces indicateurs RSE par le contrôle de gestion aura un impact positif sur la performance globale de l'entreprise.

Proposition 4 : La prise en considération de la performance sociétale par le contrôleur de gestion le conduit à adapter ses outils existants, plutôt qu'à développer de nouveaux outils.

Conclusion

Notre recherche a permis d'identifier les pistes de réflexion permettant d'améliorer la légitimité du contrôleur de gestion au sein des organisations. Celle-ci constitue un enjeu important en termes d'intégration du contrôleur de gestion dans l'organisation. Parallèlement, l'intégration de la RSE dans le système de pilotage et de gouvernance de l'entreprise représente un enjeu incontournable pour les organisations. Notre travail a cherché à répondre à ces deux défis en analysant la capacité de l'intégration de la RSE par les contrôleurs de gestion à agir sur leur légitimité.

Les résultats de notre recherche montrent que la prise en compte de variables liées à la RSE permet au contrôleur de gestion d'être plus en phase avec les attentes de leurs clients internes, les managers opérationnels. En outre, l'étude soulève la question de l'intégration de la RSE dans la fonction contrôle de gestion et de l'intérêt du foisonnement d'outils orientés spécifiquement RSE, dont la littérature est prolifique.

Les limites inhérentes à la méthodologie et au processus de collecte des données ne doivent pas être occultées. En effet, les résultats sont issus des perceptions des acteurs et ont un caractère subjectif. Ils sont également inhérents aux caractéristiques des entreprises de l'échantillon. Toutefois, nos propositions de recherche constituent des perspectives d'études intéressantes ; elles peuvent ainsi être testées, contribuant à l'avancée de la recherche sur ces questions.

Enfin, nos résultats ont des implications managériales car ils interpellent les dirigeants d'entreprise d'une part, sur l'amélioration de la légitimité du contrôle de gestion et d'autre part, sur la place accordée à la RSE au sein de cette fonction. Quant à l'apport théorique, cette recherche permet d'une part de renouveler le regard porté sur la légitimité du contrôle de gestion et les voies d'amélioration de celle-ci, et d'autre part d'enrichir la littérature relative aux interactions entre contrôle de gestion et fonctions opérationnelles.

Bibliographie

Amintas A. (1999). Une analyse de la crise du contrôle de gestion comme une crise de ses modèles, dans Dupuy Y. *Faire de la recherche en contrôle de gestion*.

Amintas A. (2002). Une généalogie des techniques de contrôle : une lecture de Michel Foucault. *Technologie et management de l'information : enjeux et impacts dans la comptabilité, le contrôle et l'audit*.

Antheaume N. (2005). La comptabilité environnementale est-elle une forme d'hypocrisie organisationnelle ? Le cas des indicateurs de performances écologiques d'une gamme de pesticides. Actes du 26ème Congrès de l'AFC, Lille.

Arnaud P. (2003). L'information environnementale : un enjeu à moyen terme pour toutes les entreprises. *Revue Française de Comptabilité* 356 : 32-34.

- Bollecker M. (2003). *Les contrôleurs de gestion. L'histoire et les conditions d'exercice de la profession*. Paris : L'Harmattan.
- Bollecker, M. (2008). Contrôleur de gestion : une fonction en danger ? *29ième congrès de l'AFC*. Cergy-Pontoise.
- Bollecker, M. (2009). L'adhésion des responsables opérationnels aux systèmes de contrôle : une étude du rôle des contrôleurs de gestion. *Comptabilité, Contrôle, Audit*. Tome 15 : 133-158.
- Bollecker M., Niglis P. (2009). L'adhésion des responsables opérationnels aux systèmes de contrôle : une étude du rôle des contrôleurs de gestion. *Comptabilité – Contrôle – Audit* 15 (1) : 133-158.
- Bollecker M., Mathieu P. et C. Clementz (2006). Le comportement socialement responsable des entreprises : une lecture des travaux en comptabilité et contrôle de gestion dans une perspective néo-institutionnaliste. Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Tunis.
- Bon V. (2009). Le développement durable : des fondements pour l'entreprise aux écueils managériaux. *Management et avenir* 29 : 172-190.
- Bouquin H., Fiol M. (2007). Le contrôle de gestion : repères perdus, espaces à retrouver. *Cahier de Recherches CREFIGE - Université Paris Dauphine*.
- 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* N° spécial : 27-53.
- Bowen H. (1953). *Social responsibilities of the businessman*. Harper and Row.
- Burns J., Yazdifar H. (2001). Tricks or treats ? The role of management accountants is changing. *Financial Management* Mars : 33-35.
- Cappelletti L. (2006). Le contrôle de gestion socio-économique de la performance : enjeux, conception et implantation. *Finance Contrôle Stratégie* 9 (1) : 135- 155.
- Cappelletti L. (2008). Vers un contrôle de gestion intégré à la fonction commerciale : cas d'expérimentation. *Revue Management et Avenir* 16 (n°2) : 156-173.
- Cappelletti L. (2012). *Le contrôle de gestion de l'immatériel. Une nouvelle approche du capital humain*. Dunod, Paris.
- Carroll A.B. (1979). A Three Dimensional Conceptual Model of Corporate Performance. *The Academy of Management Review* 4 (4) :497-505.
- Charreaux G. (2000). *Gouvernement des entreprises et comptabilité, encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*. Economica : 743-756.
- Chatelain-Ponroy S. et Sponem S. (2007). Evolutions et permanence du contrôle de gestion. *Economie et Management*, 123 : 12-18.
- Cuisinier F., De Block K., Dupond-Doyard C., Durand X., Kuszla C., Piel S., Zanelli N. (2011). L'activité de contrôle de gestion. *Revue Echanges*, Hors série n°4 : 17-21.
- Drevet B. (2006). Construire une instrumentation de la RSE : une délicate quête de sens. *Management et avenir* 29 : 327-343.
- Dupuy Y. (2009). Pérennité organisationnelle et contrôle de gestion. *Revue Française de Gestion* 192 :167-176.
- Durand X. (2006). Les interactions entre le contrôleur de gestion et les opérationnels. Une mise en évidence de la relation pédagogique comme mécanisme complémentaire d'efficacité du contrôle organisationnel. Doctorat en sciences de gestion, Poitiers : Université de Poitiers.
- Emin S. (2007). Projets entrepreneuriaux de l'économie sociale et solidaire : propositions pour de nouveaux cadres d'analyse. *Économie et Solidarités*, volume 38, numéro 1.
- Essid M. (2009). Les mécanismes de contrôle de la performance globale : le cas des indicateurs non financiers de la RSE. Doctorat en sciences de gestion, Paris : Université Paris Sud.
- Essid M et Berland N. (2011). Les impacts de la RSE sur les systèmes de contrôle. *Comptabilité-Contrôle- Audit* 2 (17) : 59-88.
- Flamholtz E.G., Das T.K. et Tsui A.S. (1985). Toward an integrative framework of organizational Control, Accounting, *Organizations and Society* 10 (1): 35-50.
- Fornerino M., Godener A. (2006). Être contrôleur de gestion en France aujourd'hui:

- conseiller, adapter les outils,... et surveiller. *Finance Contrôle Stratégie* 9 (1) :187-208.
- Germain C., Gates S. (2010). L'engagement des parties prenantes internes dans les démarches de Responsabilité Globale : l'intégration des indicateurs de RG dans les outils de pilotage du contrôle de gestion. *Management & Avenir* 33 : 223-237.
- Hart S.L. (1995). Natural-resource-based view of the firm. *Academy of Management Review* 20 (4) : 986-1014.
- Hlady Rispal M. (2002). *La méthode des cas*. De Boeck Université.
- Ittner C.D., Larcker D.F., Randall T. (2003). Performance implications of strategic performance measurement in financial services firms. *Accounting, Organizations and Society* 28 (7/8): 715-741.
- Lambert C., Sponem S. (2009). La fonction contrôle de gestion : proposition d'une typologie. *Comptabilité – Contrôle - Audit* 15 (2) : 113-144.
- Lingle J.H., Schiemann W.A. (1996). From Balanced Scorecard to strategic gauges : Is measurement worth it ? *Management Review* 85 (3): 56-61.
- Meyssonnier F., Rasolofo-Distler F. (2008). Le contrôle de gestion entre Responsabilité Globale et performance économique : le cas d'une entreprise sociale pour l'habitat. *Comptabilité – Contrôle – Audit* 14 (2) : 107-124.
- Mikol A. (2000). L'information environnementale publiée par les sociétés du CAC 40 de 1992 à 1998 comparée à une information type. Congrès de l'Association Française de Comptabilité, Angers.
- Mousli M. (2010). La mesure de la performance sociale par le système budgétaire : d'un contexte favorable à un contexte de crise. *Management & Avenir* 35 : 71-90.
- Naro G. (2005). Responsabilité sociale de l'entreprise et pilotage des performances. In *La responsabilité sociale de l'entreprise* (Le Roy, F. et Marchesnay M.). Editions EMS.
- Naro G. (2006). Les indicateurs sociaux : Du contrôle de gestion sociale aux développements récents du pilotage et du reporting. Cahier de recherches ISEOR.
- Quairel, F. (2006). Contrôle de la performance globale et responsabilité sociale de l'entreprise (RSE). *Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Tunis.
- Roome, N. (1992). Developing environmental management systems. *Business Strategy and the Environment*.1 : 1-24.
- Seguin F., Durif F. (2007). Une stratégie éthique chemin faisant. *Gestion* 32 (1) : 83-90.
- Simon, R. (2000). *Performance measurement and control systems for implementing strategy*. Prentice Hall.
- Simon, F. (2000). Donner une image positive à la filière finance comptabilité gestion. *Echanges* (169) : 30-33
- Teller R. (1999). *Le contrôle de gestion – Pour un pilotage intégrant stratégie et finance*. Editions Management & Société.
- Thietart, R.A.(1999). *Méthodes de recherche en management*. Paris : Dunod.
- Urasadettan J., Batac J., Maymo V., Pallas-Saltiel V., Nouvel D., Caudron F. (2008). Vers de nouveaux modèles de gouvernance. *Revue Internationale de l'Economie Sociale*. 308 : 11-69.
- Williams K. (2004). Let's reinvigorate management accounting. *Strategic Finance* 86 (2): 20-25.