



Le management de la responsabilité sociétale influence-t-il significativement les missions du contrôleur de gestion ?

Séna John Ahyee, Sophie Giordano-Spring, Denis Travaille

► To cite this version:

Séna John Ahyee, Sophie Giordano-Spring, Denis Travaille. Le management de la responsabilité sociétale influence-t-il significativement les missions du contrôleur de gestion ?. Comptabilité, Contrôle et Audit des invisibles, de l'informel et de l'imprévisible, May 2015, Toulouse, France. pp.cd-rom. hal-01188752

HAL Id: hal-01188752

<https://hal.science/hal-01188752>

Submitted on 31 Aug 2015

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.

Le management de la responsabilité sociétale influence-t-il significativement les missions du contrôleur de gestion ?

Sèna JOHN AHYEE, ATER, Montpellier Recherche en Management, Université de Montpellier, sena.john-ahyee@univ-montp1.fr

Sophie SPRING, MCF HDR, Montpellier Recherche en Management, Université de Montpellier, sophie.spring@univ-montp1.fr

Denis TRAVAILLE, Professeur des Universités, IAE Lyon, Centre de recherche Magellan, Université Jean Moulin Lyon 3, denis.travaille@univ-lyon3.fr

Résumé :

Cette contribution s'intéresse à l'effet du management de la responsabilité sociétale sur les missions du contrôleur de gestion. L'objectif est d'examiner cette question dans le cadre théorique de la contingence de la fonction de contrôleur de gestion. Sur le plan théorique, nous proposons des profils de contrôleur en fonction du type de management RSE (dissocié vs. intégré) et formulons une hypothèse devant faire l'objet d'un test empirique. Notre recherche se centre spécifiquement sur les missions du contrôleur, telles qu'exprimées dans la fiche de poste. Un management « dissocié » de la responsabilité sociétale conduirait à une influence faible. A contrario, un management « intégré » conduirait à un déterminisme fort. Deux études empiriques sont menées. Les résultats de ces études qualitative (11 entretiens, 22 documents analysés, 5 organisations) et quantitative (92 contrôleurs de gestion répondants) conduisent au rejet de la proposition relative à une influence significative du management de la responsabilité sociétale sur les missions du contrôleur. Les démarches de responsabilité sociétale, systématiquement dissociées dans notre enquête, ne s'accompagneraient donc pas d'une modification des missions assignées au contrôleur de gestion. Ces résultats suscitent une discussion relative au cadre théorique de la contingence mobilisé.

Mots clés : contrôleur de gestion, responsabilité sociétale, contingence, mission

Abstract :

This contribution is about the impact of corporate social responsibility management on the management accountant's missions. We analyze this impact from contingency theory point of view. Theoretically, we suggest four profiles of management accountant depending of the type of CSR management (dissociated vs integrated). On this basis, we realize two empirical studies. These qualitative and quantitative studies lead us to reject the hypothesis of a significant modification of the management accountant's missions by CSR management.

Key words: management accountant, corporate social responsibility, contingency theory, mission

Introduction

Le contrôleur de gestion est un acteur organisationnel qui fait l'objet de travaux de recherche depuis le début du 20^{ème} siècle. Ces travaux ont mis en évidence les principaux outils de gestion qu'il utilise : comptabilité de gestion, budget, tableaux de bord, comptabilité générale, informatique (Bollecker, 2007). Sur le plan organisationnel, les missions classiques du contrôleur de gestion sont l'aide à la décision et l'évaluation de la performance économiques, et il est le plus souvent rattaché à la direction financière ou générale (Bollecker, 2007).

Avec l'émergence des débats autour du développement durable et de la responsabilité sociétale des entreprises, certains travaux se sont intéressés au rôle et à l'implication du contrôleur dans les démarches de management et de reporting environnementaux (Bebbington, Gray, Thomson, & Walters, 1994; Caron, Fortin, & Ferchichi, 2006; Fajfrowski, 2011; Kuasirikun, 2005; Lafontaine, 2006; Lodhia, 2003; Medley, 1997; Wilmshurst & Frost, 2001). Ces travaux soulignent dans leur grande majorité que le contrôleur de gestion est peu impliqué dans le suivi des enjeux sociaux, sociétaux et environnementaux relatifs au développement durable et à la responsabilité sociétale des entreprises. Plus récemment, certains auteurs soulignent une implication plus grande des contrôleurs de gestion dans les démarches relatives au développement durable (Zvezdov, Schaltegger, & Bennett, 2010) et d'autres mettent en évidence un nouveau profil de contrôleur de gestion plus ancré dans le suivi des enjeux environnementaux (Renaud, 2014).

Bien que les travaux soulignant un faible rôle du contrôleur de gestion dans le management et le reporting environnemental et social ont contribué à une meilleure connaissance du sujet, peu d'explications ont été associées à ce phénomène. De rares travaux ont juste suggéré que c'est l'organisation qui maintient les contrôleurs dans une fonction économique, même dans un contexte de management de la responsabilité sociétale (Bebbington et al., 1994; Lodhia, 2003). Ces travaux suggèrent surtout que la mise en œuvre de démarches de responsabilité sociétale et de développement durable par les organisations ne semble pas être un facteur d'évolution de la fonction de contrôleur de gestion.

C'est cette approche théorique fonctionnaliste et contingente que nous souhaitons approfondir et tester dans la présente contribution. Pour ce faire, nous proposons donc d'aborder cette question des missions du contrôleur dans le cadre du management de la responsabilité sociétale sous l'angle théorique de la contingence. En effet, plusieurs facteurs de contingence ont été associés à l'évolution de la fonction, notamment des missions du contrôleur. Il s'agit entre autres de la structure de propriété, de la structure de la fonction finance, de la globalisation/internationalisation, des systèmes d'informations... (Bollecker, 2007; Caron, Boisvert, & Mersereau, 2011; Lambert, 2005). Aucune étude n'a analysé, dans le cadre de cette approche contingente de la fonction de contrôleur, l'influence potentielle du management de la responsabilité sociétale. Nous nous focaliserons alors dans cette contribution sur la question de recherche suivante : le management de la responsabilité sociétale influence-t-il significativement les missions du contrôleur de gestion ?

A travers cette étude, il s'agit de contribuer à l'enrichissement des connaissances sur les missions du contrôleur de gestion dans les organisations qui mettent en œuvre des démarches de responsabilité sociétale. Pour ce faire, nous analysons de manière explicite l'influence d'un nouveau facteur sur les missions du contrôleur. Il s'agit aussi, d'un point de vue pratique, d'apporter des éléments concernant la question de l'introduction du contrôle de gestion environnemental dans la formation des contrôleurs comme suggéré par certains auteurs (Gray & Collison, 2002; Lafontaine, 2006).

Notre contribution se structure en trois sections. Dans une première section nous proposons une analyse théorique de l'influence du management de la responsabilité sociétale sur la fonction de contrôleur de gestion. Cette analyse théorique nous permet d'émettre une proposition de recherche concernant la question posée. La deuxième section présente les méthodes de recherche mises en œuvre pour collecter des réponses empiriques. Conformément à l'analyse méthodologique de Barton et Lazarsfeld, nous avons réalisé une étude qualitative dans le but d'affiner notre proposition de recherche (Erzerberger & Prein, 1997; Thiétart & al, 2007), puis une étude empirique par questionnaire pour confronter cette proposition de recherche à la réalité empirique. Dans la troisième section, nous présentons et discutons nos résultats au regard des travaux antérieurs et des enjeux pratiques associés à notre question de recherche.

1 La fonction de contrôleur de gestion et le management de la responsabilité sociétale

Dans cette première section, après avoir présenté la littérature relative aux missions du contrôleur de gestion, nous proposerons une analyse théorique de l'influence du management de la responsabilité sociétale sur la fonction de contrôleur de gestion.

1.1 Les missions du contrôleur de gestion et leurs facteurs de contingence

La fonction de contrôleur de gestion a été conçue dès le début du 20^{ème} siècle comme une fonction de collecte, de traitement et de transmission de données de nature statistiques et comptables, dans une double finalité d'évaluation des performances économiques et d'aide à la prise de décision dans l'organisation (Anthony, 1965; Kester, 1928). Simon, Kozmetsky, Guetzkow, & Tyndall (1954) observent les outils de gestion utilisés par les contrôleurs et les associent par conséquent à trois missions: le suivi des performances (scorekeeping), la mise en évidence des données significatives (attention directing), l'aide à la décision (problem solving) (Bouquin & Kuszla, 2014; Zoni & Merchant, 2007). En 1979, Bülher (cité par Lambert, 2005), analyse les activités des contrôleurs de gestion d'entreprises de la région Rhône-Alpes en France et confirme les finalités d'évaluation et d'aide à la décision économiques des contrôleurs. Il souligne aussi la prise en charge de missions connexes, qui dépendent de l'environnement organisationnel du contrôleur de gestion. Dans l'étude d'Ardoin et Jordan en 1979 à partir d'offres d'emploi (Lambert 2005, p.107), la principale mission des contrôleurs est de contribuer à l'amélioration de l'efficacité et de la rentabilité des activités. Il s'agit d'une mission d'aide à la prise de décision, orientée vers la performance

économique. Sathe (1983) confirme que les deux missions des contrôleurs de gestion sont : l'aide à la décision et l'évaluation des performances économiques. Pour lui, ces finalités se traduisent par l'opérationnalisation de la planification et du contrôle budgétaire. Un autre pan du travail des contrôleurs de gestion consiste en l'élaboration périodique de rapports sur la performance financière de l'entreprise. Enfin, par diverses analyses économiques et financières, les contrôleurs aident les responsables à prendre des décisions dans des domaines tels que la politique de communication, les actions promotionnelles, la distribution, la gestion des stocks, la fixation des prix. Dumoulin (1983, p. 12-13) identifie quatre principales missions pour les contrôleurs: la mission de gestion prévisionnelle et de suivi des résultats, la missions relative à la conception du système d'information de gestion, les missions déléguées des fonctions les plus proches, les missions de caractère administratif. Cette étude met en évidence les missions traditionnelles des contrôleurs (planification et évaluation de la performance économique, aide à la décision économique), ainsi que les missions connexes de la fonction : conception des systèmes d'information, gestion financière, gestion administrative.

Au-delà de ces caractérisations fondamentales des finalités des contrôleurs, différents travaux ont suggéré et analysé la contingence des missions des contrôleurs au regard de différents facteurs organisationnels (Bollecker, 2007). Parmi ces déterminants potentiels de la fonction de contrôleur de gestion nous pouvons citer : la taille de l'entreprise, la phase de son développement, le niveau hiérarchique, le degré d'internationalisation, l'environnement technique, la pression concurrentielle, l'incertitude environnementale, la stratégie d'entreprise, l'autorité du contrôle de gestion ainsi que les cultures professionnelles (Lambert, 2005). Deux facteurs ont fait l'objet ces dernières années de nombreuses études, contribuant ainsi à l'émergence d'une véritable approche contingente des missions du contrôleur de gestion. Il s'agit de l'évolution de l'environnement économique et de la mise en place des systèmes de gestion intégrés.

Kaplan (1984) apparait comme l'un des premiers à suggérer l'évolution des missions et des outils des contrôleurs de gestion du fait de l'évolution de l'environnement économique. Selon lui, dans un environnement économique de plus en plus complexe, les contrôleurs de gestion doivent évoluer dans leurs missions, mobiliser davantage d'indicateurs non financiers et être plus impliqués dans l'aide à la décision. Ce discours théorique est renforcé par la contribution de Cooper (1996). Pour Cooper, les mutations économiques risquent donc d'entraîner à terme la disparition de la fonction de contrôleur de gestion. Dès lors pour les contrôleurs une seule alternative, s'adapter ou disparaître. Cette perspective d'une nécessaire évolution de la fonction de contrôleur de gestion pour une meilleure adéquation avec les nouveaux enjeux économiques se retrouve aussi dans l'analyse de Lorino (1996). Dans la même logique, pour Hope et Fraser (1997) les contrôleurs de gestion doivent abandonner leur outil traditionnel « le budget », et déployer une gestion sans budget plus conforme au nouvel environnement économique.

Cependant, les études empiriques réalisées n'apportent pas de réponse claire concernant l'effectivité de ce facteur.

Pour certains auteurs, suite à l'évolution de l'environnement économique, les contrôleurs de gestion se sont effectivement adaptés en étant plus impliqués dans la prise de décision et en utilisant plus d'indicateurs non financiers (Garg, Ghosh, Hudick, & Nowacki, 2003; Granlund

& Lukka, 1998; Jarvenpaa, 2007; Siegel & Sorensen, 1999; Siegel & Kulesza, 1996; Vaivio, 2004; Zoni & Merchant, 2007). D'autres auteurs constatent au contraire le maintien des contrôleurs sur des missions d'évaluation et de reporting financier (Lambert et Morales 2009, 2013, Lambert et Sponem 2009, 2012). D'après ces travaux, l'évolution de l'environnement économique n'a, semble-t-il, pas eu les effets escomptés sur les missions des contrôleurs de gestion.

Le deuxième facteur qui a fait l'objet de nombreuses études est la mise en place des progiciels de gestion.

Les questionnements autour de l'impact des progiciels de gestion sur le contrôle de gestion et sur la fonction de contrôleur de gestion ont pris de l'importance dans les années 2000. L'étude de Granlund & Malmi (2002) suggère que l'effet des progiciels n'est pas le même selon les organisations. Dans une autre étude, Davis et Albright (2000) constatent un effet important de la mise en place du progiciel sur la fonction de contrôleur de gestion. Dans les études de cas proposées, les contrôleurs de gestion sont plus impliqués dans des missions d'aide à la décision suite à la mise en place du progiciel de gestion. Caglio (2003) et Scapens & Jazayeri (2003) suggèrent à travers leurs études de cas une évolution des missions des contrôleurs de gestion du fait de la mise en place des progiciels de gestion. Au contraire, pour Meyssonier et Pourtier (2006, p. 62), « *il apparait que la mise en place des ERP ne joue pas un rôle décisif dans l'évolution de la fonction du contrôleur de gestion. Le contrôle de gestion n'est fondamentalement transformé ni dans son appareillage conceptuel, ni dans son dispositif organisationnel* ». Dans leur étude quantitative par questionnaire, Sangster, Leech, & Grabski (2009) suggèrent que le succès ou l'échec de la mise en place du progiciel jouent un rôle médiateur sur l'impact des progiciels sur les missions des contrôleurs de gestion.

Comme dans le cas de l'environnement économique, l'influence de la mise en place des progiciels sur les missions du contrôleur reste à préciser.

Après avoir décrit les missions fondamentales du contrôleur de gestion, la recherche a donc suggéré et analysé l'influence de différents facteurs sur ces missions, donnant lieu à une approche théorique contingente de la fonction de contrôleur de gestion. C'est conformément à ce cadre théorique que nous analysons dans la section suivante l'influence d'un nouveau facteur de contingence : le management de la responsabilité sociétale.

1.2 Le management de la responsabilité sociétale comme facteur de contingence de la fonction de contrôleur de gestion

Le management de la responsabilité sociétale

Le management de la responsabilité sociétale est relatif à tous les dispositifs, à toutes les démarches, qui permettent à l'organisation de satisfaire ses parties prenantes (Carroll, 1999; Commission Européenne, 2011; Garriga & Melé, 2004). Il est plus spécifiquement lié à toutes les démarches permettant à l'organisation de répondre aux enjeux économiques, environnementaux, sociaux. D'un point de vue idéalisé, le management de la responsabilité sociétale impliquerait la satisfaction simultanée de tous les enjeux sociétaux. Plusieurs

approches et outils peuvent être directement associés au management de la responsabilité sociétale. Capron et Quairel (2006) suggèrent l'existence de deux approches en matière de management de la responsabilité sociétale : le management dissocié de la responsabilité sociétale et le management intégré de la responsabilité sociétale.

Le management dissocié de la responsabilité sociétale trouve ses fondements dans les théories néo-institutionnelles sociologiques (Meyer & Rowan, 1977). Ce management suppose une dissociation des différents enjeux de performance. Ces enjeux sont affectés chacun à une fonction organisationnelle spécifique. Ainsi, la fonction ressources humaines prend en charge les enjeux sociaux. La fonction « environnement, qualité » prend en charge les questions environnementales. La fonction « communication, relations extérieures » est en charge de diverses actions de communication environnementale et sociale. La fonction comptable et financière est maintenue dans ses prérogatives en matière économique. L'enjeu est de maintenir une certaine cohérence dans les activités de l'organisation et d'éviter que les parties prenantes perçoivent les contradictions associées aux enjeux de la responsabilité sociétale. En effet, *« l'intégration pourrait exacerber les conflits entre les acteurs et rompre l'équilibre qui veut afficher une même importance pour les objectifs économiques, sociaux et environnementaux. Dissocier les mesures de performance maintient le mythe de la possibilité de se conformer simultanément à divers intérêts conflictuels en assurant un équilibre entre eux... »* (Capron & Quairel, 2006, p. 13). Dans cette perspective le système de management est caractérisé par la coexistence de plusieurs sous-systèmes d'informations et de reporting, portés par des responsables fonctionnels en charge de la satisfaction de diverses parties prenantes (Capron & Quairel, 2006, p. 14). Du fait de la dissociation, les démarches de management environnemental et social ne semblent pas modifier de manière significative la finalité économique des entreprises.

A l'opposé, l'approche intégrée est fondamentalement marquée par la volonté de traiter simultanément et si possible par les mêmes acteurs les enjeux de performance associés à la responsabilité sociétale. L'équilibre entre les dimensions économiques, sociales et environnementales, est clairement posé comme objectif de cette logique. Ici, l'objectif économique n'est plus prédominant. Vu que des objectifs précis semblent difficiles à définir dans cette approche, les entreprises sont censées mettre en place des dispositifs favorisant l'échange avec les parties prenantes tant internes qu'externes. Au-delà de ses fondements conceptuels qui sont ceux relatifs à la performance sociétale (Carroll, 1979; Wood, 2010) et ceux traitant des parties prenantes (Donaldson & Preston, 1995), l'instrumentation de l'approche intégrée du management de la responsabilité sociétale reste assez problématique (Capron & Quairel, 2006).

La typologie de Capron et Quairel (2006) nous propose donc deux déterminants organisationnels potentiels de la fonction de contrôleur : le management dissocié et le management intégré.

Dans le cadre de l'analyse théorique de l'influence du management de la responsabilité sociétale sur la fonction de contrôleur, nous mettons ces approches managériales en rapport avec les profils de contrôleurs de gestion proposés par la littérature.

Les profils de contrôleurs de gestion

A ce sujet la littérature suggère entre autres deux profils canoniques du contrôleur de gestion. Ces profils, que sont le contrôleur « évaluateur économique et financier » et le contrôleur « agent d'intégration et formateur », sont mis en avant par les analyses entre autres de Oliver (1991), Jablonsky et Barsky (1999), Jablonsky et Keating (1995), Lorino (1996), Dupuy (2006).

Le contrôleur « évaluateur économique et financier » reste focalisé sur une mission principale d'évaluation de la performance économique. Cette raison d'être se traduit entre autres par l'utilisation d'outils liés au contrôle budgétaire, la production et la communication régulières de données relatives aux performances économiques ou reporting (Dupuy, 2006). Sur le plan organisationnel, il est membre de la direction comptable et financière, ou relève de l'autorité fonctionnelle du directeur financier. A l'opposé, le contrôleur « agent d'intégration » peut être associé aux métaphores du *business partner*, du *business advocate* (Jablonsky & Keating, 1995), de l'expert en pilotage (Lorino, 1996). Il a une mission accrue de formation et d'intégration des divers enjeux organisationnels. Il est moins focalisé sur l'évaluation économique, et met l'accent sur la cohésion organisationnelle et l'obtention d'un climat de confiance. Sur un plan organisationnel, ce contrôleur est fortement impliqué dans les dynamiques en place et joue le rôle d'intermédiaire entre les différentes fonctions. Il n'est pas accaparé par la production de données économiques et financières, s'investit dans l'analyse de données non financières, aide les autres fonctions à élaborer des indicateurs de performance nouveaux.

D'autres typologies de contrôleurs de gestion ont été proposées par la littérature : le contrôleur impliqué/le contrôleur indépendant/le contrôleur spécialisé/le contrôleur puissant (Sathe, 1983), le contrôleur garde-fou/le contrôleur discret/le contrôleur omnipotent/le contrôleur partenaire (Lambert & Sponem, 2009), le contrôleur technicien/le contrôleur conseiller (Fornerino & Godener, 2006), le contrôleur analyste/le contrôleur fiduciaire/le contrôleur hybride/le contrôleur transactionnel (Caron et al., 2011). Ces typologies étant des approfondissements et des enrichissements du modèle canonique, il nous semble pertinent de faire référence à la typologie canonique dans notre analyse dans une optique de clarté et de lisibilité de notre propos théorique.

Croisement des modalités du management de la responsabilité sociétale et des profils de contrôleur de gestion

En mobilisant l'approche dissociée et intégrée du management de la responsabilité sociétale, il semble possible, dans une logique de contingence, de suggérer deux formes d'influence des démarches de management de la responsabilité sociétale sur les profils de contrôleurs issus de la littérature. Dès lors, quatre profils théoriques émergent, deux associés à chaque approche. Dans une approche dissociée, on pourrait ainsi observer : un contrôleur-évaluateur économique ou un contrôleur-intégrateur économique. Dans une approche intégrée, on observerait : un contrôleur-évaluateur de la responsabilité sociétale ou un contrôleur-intégrateur de la responsabilité sociétale.

	Management dissocié de la responsabilité sociétale	Management intégré de la responsabilité sociétale
Contrôleur-évaluateur	Contrôleur-évaluateur économique (rattaché à la direction financière/générale/opérationnelle, missions classiques, utilise le budget, les calculs de coûts, les analyses d'écarts, les indicateurs financier)	Contrôleur-évaluateur de la responsabilité sociétale (membre d'une direction spécifique, centré sur la production de données environnementales, sociales, économiques, associé à la mise en place de systèmes normalisés de management environnemental et social)
Contrôleur-intégrateur	Contrôleur-intégrateur économique (rattaché à la direction financière/générale/opérationnelle, missions classiques, centré sur l'aide à la décision opérationnelle, la communication de la logique économique, la formation au pilotage)	Contrôleur-intégrateur de la responsabilité sociétale (membre d'une direction spécifique, centré sur l'aide à l'émergence de systèmes de management innovants du développement durable, formation au management intégré de la responsabilité sociétale)

Tableau 1 Les profils théoriques de contrôleur de gestion en situations de management de la responsabilité sociétale

La proximité de l'approche dissociée du management de la responsabilité sociétale avec le modèle managérial classique suggère une influence non significative de cette modalité sur les missions et les autres caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion.

Ainsi le contrôleur-évaluateur économique et celui intégrateur économique, hypothétiquement observables, seraient plutôt cohérents avec ceux mis en évidence par la littérature. Les efforts spécifiques associés aux enjeux non économiques de la responsabilité sociétale (environnementaux et sociaux) seraient, dans cette perspective, pris en charge par d'autres fonctions organisationnelles. En effet, dans cette approche, l'organisation reste sur ses objectifs initiaux en tenant plus compte des défis environnementaux et sociaux. Les objectifs sociaux et environnementaux, qui peuvent être perçus comme des contraintes ou des facteurs de performance économique, seraient pris en charge par les fonctions « qualité », « ressources humaines », « politique sociale et diversité », « développement durable et responsabilité sociétale », « éthique et déontologie »... Ces services se chargeraient, dans une optique de management explicite, de l'obtention de labels traduisant la responsabilité sociétale de l'organisation (environnementaux ou sociaux), de la communication sur la politique environnementale et sociale, de la mise en place d'outils de suivi de ces politiques, de la production de rapports environnementaux et sociétaux, de l'intégration des normes environnementales et sociales dans l'approvisionnement, la production et la vente...

Puisque cette logique de management ne modifierait pas fondamentalement la finalité économique de l'organisation, les contrôleurs demeureraient dans cette approche des évaluateurs ou des formateurs à la performance économique. Leur raison d'être sera donc influencée de manière non significative par le management de la responsabilité sociétale.

L'influence semble hypothétiquement significative dans le cadre du management intégré de la responsabilité sociétale. En effet, cette approche est fondée sur la volonté de satisfaire simultanément les partenaires économiques, sociaux, et environnementaux. Cela impliquerait donc une modification de la philosophie de l'organisation, qui ne privilégierait plus spontanément la finalité économique. Dans cette perspective, marquée par la nécessité du débat et d'échanges sur les objectifs à adopter, le contrôleur comme évaluateur pourrait avoir de nouvelles missions de production des indicateurs sur les différentes dimensions de la responsabilité sociétale. Comme formateur, il pourrait devenir l'interface, le traducteur, chargé d'aider les autres fonctions à trouver des lieux d'entente et des outils transversaux de management des enjeux économiques, sociaux et environnementaux. Ici, le management de la responsabilité sociétale aurait une influence forte sur les missions du contrôleur puisqu'il entraînerait un élargissement de celles-ci aux enjeux environnementaux et sociaux.

La littérature sur les attributions des contrôleurs de gestion dans les démarches relatives au management de la responsabilité sociétale souligne plutôt la persistance des profils de contrôleurs évaluateurs et formateurs économiques (Bebbington et al., 1994; Fajfrowski, 2011; Gray, Walters, Bebbington, & Thompson, 1995; Kuasirikun, 2005; Lodhia, 2003; Wilmshurst & Frost, 2001; Wycherley, 1997). Dans un premier temps, en cohérence avec ces travaux empiriques, il semble donc que le management de la responsabilité sociétale serait systématiquement dissocié et n'influencerait pas de manière significative les missions et les autres caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion.

2 Une démarche empirique qualitative et quantitative

2.1 L'étude empirique qualitative

Nous avons dans un premier temps réalisé une étude empirique qualitative, dans le but principal de confronter notre analyse théorique à la réalité empirique et d'évaluer sa pertinence. Il s'agit aussi à travers cette démarche d'aboutir à la formulation d'une proposition de recherche testable (Erzerberger & Prein, 1997; Thiéart & al, 2007).

Pour caractériser les approches de management de la responsabilité sociétale et les caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion, nous avons jugé pertinent d'utiliser l'entretien semi-directif. Dans le cadre de ces entretiens, nous avons donc élaboré et utilisé une grille d'entretien qui abordait des questions relatives à la stratégie de responsabilité sociétale et sa mise en œuvre dans l'organisation, ainsi que la place et les missions du contrôleur de gestion dans ces démarches. La deuxième technique de recherche utilisée est la collecte de données documentaires.

Cinq contextes organisationnels ont été explorés dans une optique de réplification littérale, de variation des contextes et des méthodes de collecte de données (Miles & Huberman, 2005). Dans chacun de ces contextes nous avons analysé des informations présentés sur les sites « internet », des documents internes, des rapports développement durable et réalisé des entretiens avec des membres des fonctions « responsabilité sociétale/ développement

durable » et « contrôle de gestion ». Les données documentaires nous ont permis d'enrichir celles collectées par entretiens, et de renforcer les apports de cette étude qualitative.

Le premier contexte de recherche exploré est l'école de commerce BS. BS a été fondée en 1897 par la chambre de commerce et d'industrie d'une des principales villes du sud de la France, dans le but de former des cadres économiques. BS est aujourd'hui membre de la Conférence des Grandes Ecoles (CGE : groupe des plus grandes écoles de management et d'ingénieur françaises) et du Chapitre des Grandes Ecoles de Management de la CGE (groupe des 40 grandes écoles de management françaises délivrant le grade de Master). D'après une affiche communicationnelle réalisée en 2011, BS disposait en 2010 d'un budget de 18,5 millions d'euros, pour un effectif de 70 professeurs permanents et 61 salariés administratifs, et 2469 étudiants répartis dans trois offres de formation. En effet, l'activité académique de BS est structurée autour de trois offres de formation : le programme Master Grande Ecole, le programme Bachelor et le programme Executive MBA (Master in Business Administration). Sur son site internet, BS exprime à travers la page « Diversité et Responsabilité Sociétale et Environnementale » la mise en œuvre de dispositifs explicites de management de la responsabilité sociétale. Ainsi, depuis 1997, BS a décidé de traduire sa responsabilité sociétale par un engagement plus accentué sur les enjeux de diversité, notamment au niveau du recrutement de ses étudiants, et de responsabilité environnementale. Cela s'est traduit par la création d'un service spécifique en charge de la diversité et de la responsabilité sociale et environnementale. L'existence de ces dispositifs fait de BS une organisation pertinente concernant notre problématique de recherche.

Du fait d'un contrat de travail comme assistant de recherche (de Novembre 2012 à Juillet 2013, puis de Novembre 2013 à Juillet 2014), l'un des auteurs a pu s'immerger dans cette organisation qui dispose d'une fonction contrôle de gestion et met en œuvre une démarche explicite de management de la responsabilité sociétale.

Notre deuxième contexte de recherche est l'entreprise RC. Il s'agit d'un groupe agroalimentaire français, filiale depuis 2002 d'une multinationale américaine de l'agroalimentaire. Depuis 2006, le groupe est présent dans 85 pays. En 2012, ce groupe employait plus de 6000 employés. Sur son site internet, le groupe présente les valeurs auxquelles il adhère : connaissance et respect des animaux, précision et valeur des nutriments proposés, santé des animaux par les aliments, qualité et sécurité alimentaire et développement durable. A travers sa logique de développement durable, le groupe RC déploie un management explicite de la responsabilité sociétale.

Le troisième contexte de recherche exploré est la filiale régionale d'une société anonyme à capital public, le groupe P. En 2014, le groupe P annonce sur son site internet un chiffre d'affaires de plus de 22 milliards d'euros à travers 3 principales activités que sont : le courrier, le colis-express et les activités bancaires. Le groupe se présente comme le 2^{ème} employeur de France après l'Etat avec 266 618 collaborateurs. Le groupe est structuré en six grands pôles d'activités que sont : la banque, le courrier, le colis, la gestion immobilière, la télécommunication et le courrier électronique. Sur son site internet, le groupe P souligne qu'il a placé la responsabilité sociale et environnementale au cœur de sa stratégie d'entreprise depuis 2008. Il vise ainsi à agir en employeur responsable, réduire son empreinte

environnementale, promouvoir l'égalité et la diversité, encourager la solidarité, agir avec éthique et déontologie.

Notre quatrième contexte d'étude est le centre de recherche Energie, sous statut d'établissement public à caractère industriel et commercial. Energie est un des dix centres d'une des principales entités de recherche françaises. Cette entité intervient dans quatre domaines que sont : les énergies « bas carbone » (nucléaire et renouvelable), la défense, les technologies pour la santé et les technologies pour l'environnement. Dans une plaquette d'information publiée en 2013, Energie présente quelques chiffres caractéristiques : 1500 salariés dont 700 chercheurs, 500 millions d'euros de budget annuel dont 300 millions de dépenses annuelles dans l'économie locale, 30 laboratoires et installations de recherche, 300 publications scientifiques par an. Depuis 2009, Energie met en œuvre des démarches conformes à la logique du développement durable. Intervenant dans un secteur sensible, le nucléaire, ces démarches de management explicite de la responsabilité sociétale visent surtout à traduire la responsabilité environnementale d'Energie. L'existence de ces démarches et d'une fonction contrôle de gestion font d'Energie un contexte pertinent pour notre travail de recherche.

Le cinquième contexte de notre recherche qualitative est l'université publique S. L'université S est l'une des 9 facultés des sciences créées en France en 1808. Il s'agit d'une université bicentenaire du sud de la France fondée initialement autour des sciences expérimentales et naturelles. Aujourd'hui, l'université S est répartie sur plusieurs sites dans le sud de la France. Ses activités d'enseignement et de recherche sont relatives aux champs scientifiques suivants : biologie pour la santé et l'agronomie, biodiversité et environnement, évolution et environnement, chimie, géologie, hydrologie, physique, mathématiques et informatique, gestion et sciences de l'éducation. Près de 230 formations sont proposées à travers différentes composantes : la faculté des sciences, la faculté d'éducation, l'institut d'administration des entreprises, 3 instituts universitaires de technologie, une école d'ingénieur, un observatoire de recherche méditerranéen sur l'environnement. L'université accueille en 2014 17477 étudiants. Très dynamique en matière de recherche scientifique, l'université S c'est aussi 47 laboratoires et structures de recherche et 6 écoles doctorales. En 2014, l'université S c'est un budget de dépenses de plus de 221 millions d'euros, pour un nombre de collaborateurs de 7804. Dans le cadre de la stratégie nationale du développement durable établie par le gouvernement français dès 2003, l'université S a adopté le 14 Février 2008 une politique d'agenda 21 ou de développement durable. A travers cette démarche de management explicite de sa responsabilité sociétale, l'université S exprime son adhésion aux valeurs du développement durable et cherche à répondre aux enjeux sociétaux qui lui sont posés.

Contexte organisationnel	Document analysé	Acteur interrogé
Groupe BS	Page internet sur la stratégie de responsabilité sociale et environnementale de BS	Responsable du service diversité, responsabilité sociale et environnementale
	Rapports sur le management de la responsabilité sociétale à BS 2011 et 2014	Chargé de mission coordée de la réussite

	Fiche de présentation 2012 de BS	Chargé de mission handicap et semaine de la responsabilité globale
	Fiche de poste responsable du contrôle de gestion BS	Secrétaire général
		Contrôleur de gestion
Groupe RC	Page internet sur le développement durable à RC	Responsable qualité et développement durable
	Rapports sur le management de la responsabilité sociétale à Mars, maison mère de RC, 2012 et 2013	Contrôleur de gestion siège
	Communiqué de presse RC Juin 2011	
	Article internet sur RC Aout 2011	
Délégation régionale groupe P	Page internet sur la responsabilité sociale au groupe P	Délégué régional au développement durable
	Rapports sur le management de la responsabilité sociétale à groupe P 2011, 2012 et 2013	
Centre de recherche Energie	Page internet sur le développement durable au centre Energie	Responsable service finance et contrôle de gestion
	Lettre environnementale centre Energie Mai 2014	Contrôleur de gestion
	Lettre sur la politique QSE Aout 2013	
Université publique S	Page internet sur le développement durable à l'université S	Contrôleur de gestion
	Rapport développement durable 2009-2010	
	Fiche de poste contrôleur de gestion de l'administration publique	
	Lettre de mission agenda 21	
	Lettre d'engagements communs CPU-CGE pour le développement durable des universités et des grandes écoles 2010-2011	
Total	22	11

Tableau 2 Documents analysés et acteurs interrogés dans l'étude empirique qualitative

Au total, cette démarche empirique qualitative se caractérise par l'exploration de cinq contextes organisationnels différents, l'analyse de 22 documents et la réalisation de 11 entretiens semi-directifs.

2.2 La démarche empirique quantitative

Au-delà des données collectées dans la phase qualitative, nous avons réalisé une étude quantitative par questionnaire pour tester la proposition suivante : « *le management de la responsabilité sociétale influence significativement les missions du contrôleur de gestion* ».

Dans le cadre de cette démarche, nous avons proposé la variable IMP_RSE_MISS relative à l'influence du management de la responsabilité sociétale sur les missions du contrôleur de gestion. Cette variable traduit l'effet de la mise en œuvre d'une démarche explicite de management de la responsabilité sociétale sur la fiche de poste du contrôleur. En effet, différentes études se sont déjà référées à la fiche de poste pour approximer les missions du contrôleur de gestion (Ardoin & Jordan, 1979; Bollecker, 2000; Dumoulin, 1983). Ainsi, il nous a semblé pertinent de mesurer l'effet du management de la responsabilité sociétale en demandant au contrôleur si les démarches associées ont conduit à la modification de sa fiche de poste.

Les données concernant cette variable ont été collectées à travers l'affirmation suivante : « la mise en œuvre des démarches de responsabilité sociétale a entraîné un changement de votre fiche de poste ». Trois réponses étaient associées à cette affirmation « oui », « non », « pas concerné ». Lorsque le contrôleur a répondu « oui », nous avons considéré que l'effet est avéré et la variable IMP_RSE_MISS prend la valeur 1 (OUI). Cela signifie que le management de la responsabilité a impliqué une modification des missions du contrôleur via la modification de sa fiche de poste. Lorsque le contrôleur a répondu « non » ou « pas concerné », nous avons considéré que l'effet n'est pas avéré et la variable IMP_RSE_MISS prend la valeur 0 (NON). Cela signifie que le management de la responsabilité n'a pas entraîné une modification des missions du contrôleur.

Pour collecter les données relatives à cette variable, nous avons donc réalisé une étude par questionnaires auprès de contrôleurs de gestion. Outre la mesure de la variable ci-dessus, le questionnaire a permis la collecte de diverses données sociologiques sur les répondants (sexe, âge, type d'organisation, intitulé du poste, positionnement géographique du poste, nombre d'employés de l'organisation, cotation en bourse, secteur économique, rattachement hiérarchique, ancienneté). Ce questionnaire a fait l'objet d'un pré-test auprès d'un enseignant chercheur en sciences de gestion, d'un enseignant chercheur anciennement contrôleur de gestion et d'un contrôleur de gestion en activité dans le but d'améliorer sa compréhensibilité.

A la suite de ce pré-test, un courrier électronique de sollicitation a été envoyé à 154 diplômés et 19 stagiaires en contrôle de gestion issus de la base de données de deux écoles de commerce en Février 2014. Dans ce courrier, il était précisé l'objet de la recherche et la cible à savoir : les contrôleurs de gestion ou les collaborateurs d'un service de contrôle de gestion. Le courrier contenait aussi un lien internet qui permettait d'accéder au questionnaire grâce au logiciel en ligne Eval&Go. Le même questionnaire a été administré en face à face à 19 contrôleurs de gestion inscrits en alternance en deuxième année d'un master en contrôle de gestion. Au total, ce questionnaire a été administré auprès de 192 personnes. Nous avons eu en retour 95 questionnaires utilisables, 19 des alternants, 7 des stagiaires et 69 des diplômés en contrôle de gestion. Parmi les diplômés, 3 répondants ne travaillent pas en contrôle de

gestion. Leurs réponses ont été exclues des réponses utilisables. Au total, 92 réponses ont été analysées et utilisées.

3 Le faible influence du management de la responsabilité sociétale sur les missions du contrôleur de gestion

Les résultats de l'étude qualitative

Dans le contexte de l'école de commerce BS, le management de la responsabilité sociétale s'est traduit par la création d'une fonction spécifique en charge des enjeux environnementaux et sociaux. Il s'agit de la direction des ressources humaines, de la diversité et de la responsabilité sociétale. On reste dans un management dissocié où les contrôleurs de gestion sont maintenus dans leur finalité économique. Comme illustration, la fiche de poste publiée en Février 2014 pour le recrutement d'un nouveau responsable du contrôle de gestion montre clairement que les finalités de la fonction n'ont pas évolué avec la mise en œuvre de démarches de responsabilité sociétale. Concrètement, les missions associées à ce poste sont : organiser, animer et superviser le contrôle de gestion, garantir la disponibilité et la fiabilité des données financières, piloter et assumer la gestion prévisionnelle et le reporting, la comptabilité analytique de gestion et le système d'information financier. Il s'agit de missions classiques de planification, d'évaluation de la performance économique et d'aide à la décision économique. Le maintien de la finalité économique du contrôleur de gestion apparaît aussi dans la perception que les membres de la fonction « diversité, responsabilité sociétale » ont du contrôleur de gestion : « ... *c'est notre interlocuteur budget, point* » (Responsable des ressources humaines de la diversité et de la responsabilité sociétale à BS) ; « ... *Pour moi le contrôle de gestion c'est le contrôle des coûts à tous les niveaux... gestion des coûts, avec les affectations... C'est tout ce qui est en fait respect des dépenses par rapport à notre budget...* » (Chargée de mission à la direction des ressources humaines, de la diversité et de la responsabilité sociétale à BS).

Dans la dynamique de sa maison mère, le groupe RC a mis en œuvre à partir de 2008 une démarche de développement durable. Il s'agissait surtout de communiquer sur le management environnemental au niveau de RC et de mettre en place de nouvelles actions afin de réduire le niveau de rejet de CO2 et de déchets produits par le groupe. Cela s'est traduit par la création d'une fonction « Qualité et Développement Durable » en charge du volet environnemental de la politique. L'approche du management de la responsabilité sociétale est dissociée puisque les enjeux environnementaux, sociaux, économiques sont suivis par des fonctions spécifiques. La fonction de « contrôleur de gestion siège » au niveau de RC reste une fonction de synthèse (consolidation) des rapports financiers obtenus des filiales. Par ailleurs, le responsable du développement durable à RC souligne que ses relations avec les contrôleurs de gestion sont limitées au cadre du processus budgétaire : « *C'est très peu moi. Forcément j'ai un budget donc je travaille avec eux [contrôleurs de gestion] pour le budget annuel, année N+1 et puis par période. Mais de ma fonction de mission, beaucoup moins que par exemple les gens des opérations, ou soit des investissements, ou ce genre de chose, ou les régions, par rapport au chiffre d'affaire, au résultat, ainsi de suite...* » (Responsable Qualité et Développement Durable à RC).

Au niveau du groupe P, la mise en œuvre de la stratégie de responsabilité sociale et environnementale s'est traduite par de nouvelles actions sur le plan social et sur le plan environnemental. Elle s'est traduite par des missions complémentaires pour les services ressources humaines, les services qualité et les directions générales. Le management de la responsabilité sociétale y est dissocié. Les directions financières et les contrôleurs de gestion n'ayant pas de compétences particulières sur les questions sociales et environnementales, ils sont intervenus de manière traditionnelle comme aide à la décision économique dans ces missions. L'analyse des rapports de responsabilité sociale et environnementale et l'entretien réalisé suggèrent que la mise en œuvre du management de la responsabilité sociétale n'a pas entraîné de modification significative des missions des contrôleurs. Ainsi, même lorsque les contrôleurs de gestion sont associés aux démarches de responsabilité sociétale, c'est dans le cadre de leurs missions classiques, pour évaluer le coût ou la rentabilité des actions mises en œuvre. C'est ce qui ressort de la perception du délégué régional au développement durable de leur mission : *« Je pense qu'ils sont là un pour garantir la légalité... la comptabilité... et aussi pour amener des éléments qui permettent la prospective. C'est-à-dire effectivement l'analyse des coûts... J'estime que le développement durable... ou la RSE comme vous voulez ça n'a pas d'importance... ne peut pas être déconnecté de la rentabilité de l'entreprise. Et donc à un moment donné il faut s'interroger sur la rentabilité des actions développement durable que l'on mène. Voilà... je pense que les contrôleurs de gestion peuvent nous aider justement là dedans... »* (Délégué régional au développement durable groupe P).

L'EPIC Energie, conformément à la stratégie nationale de développement durable, met en œuvre des démarches associées à sa responsabilité sociétale et au développement durable. Ce management de la responsabilité sociétale implique des actions sur les enjeux économiques, environnementaux et sociaux. Toutefois ces actions sont localisées dans des fonctions spécialisées. Ce qui relève du développement durable au niveau de Energie est plus spécifiquement lié au management environnemental et est relatif au suivi d'indicateurs tels que la consommation énergétique, les prélèvements d'eau, le taux de recyclage des déchets conventionnels, les émissions de CO₂. Le suivi de ces indicateurs est porté par les fonctions « qualité, environnement, sécurité » sous la responsabilité du directeur adjoint. Les contrôleurs de gestions sont eux membres d'un service financier et de contrôle de gestion, qui est un service de support économique sous la responsabilité du directeur délégué du centre : *« Alors, le service financier et de contrôle de gestion, comme son nom l'indique, il a tout le contrôle de gestion et tout l'aspect finance. Alors sur l'aspect contrôle de gestion, nos attributions c'est l'aide au pilotage de la direction de centre, des départements, des projets... L'aide au pilotage... c'est des tableaux de bord, c'est des mémos, c'est la participation à des réunions, c'est beaucoup de dialogue, de conseils, surtout dans tout le domaine de la gestion, du contrôle de gestion. Donc l'aide au pilotage sur tous les aspects économiques en fait. Economie et gestion. Le suivi du budget. Donc on a un budget de 500 millions d'euros. De plus de 500 millions d'euros. Donc chaque année faut le suivre, l'exécuter, le piloter. Respecter les cibles d'atterrissage et d'exécution budgétaire qu'on nous donne. Suivi du budget. Après, le suivi des axes économiques un peu transverses. Bon on a des plans d'économie qu'il faut respecter et sur lesquels il faut rendre compte. Donc on analyse des coûts d'installation. Quand il y a de nouveaux projets, on fait des business model, donc des plans de développement du projet, business plan prévisionnel... »* (Responsable Service Financier et de Contrôle de Gestion à Energie).

Enfin, dans la dynamique de la stratégie nationale de développement durable, l'université publique S met en œuvre une stratégie de responsabilité sociétale depuis 2008. En se fondant notamment sur le référentiel du Plan Vert, elle manage sa responsabilité sociétale en se focalisant sur les aspects suivants : consommation et production durables (réduction des déchets, consommation de produits biologiques et locaux, intégration d'indicateurs sociaux et environnementaux dans les clauses de marchés), formations et recherches sur le développement durable, gouvernance adéquate de la politique de développement durable, économies d'énergie, mobilité durable, conservation et gestion durable de la biodiversité, santé publique et prévention des risques, inclusion sociale, solidarité et coopération internationale. Dans le cadre de ce management, un poste de chargé de mission Agenda 21 a été créé afin de coordonner les initiatives et rendre compte des avancements en la matière. Les enjeux sont pris en charge par diverses fonctions dans l'organisation. Les contrôleurs de gestion restent membres de la direction du contrôle de gestion et de l'aide au pilotage. La principale finalité de cette fonction est la synthèse et le suivi des principaux indicateurs de gestion de l'établissement. Les contrôleurs de gestion membres de cette direction ont principalement en charge la construction et la diffusion de plusieurs tableaux de bord périodiques. Ils sont donc en relation avec les différentes composantes et collectent auprès de leurs services les données nécessaires à l'élaboration des tableaux de bord. On retrouve aussi des contrôleurs de gestion, même s'ils n'en portent pas officiellement le titre, à la direction des affaires financières. Dans ce contexte, ils sont plus spécifiquement en charge du suivi budgétaire des différentes entités.

L'impact relativement limité des démarches de développement durable sur la fonction de contrôleur de gestion à l'université S ne semble pas un cas isolé, dans le contexte de la fonction publique. En effet, bien que l'Etat français et ses entités se soient engagés dans des politiques de développement durable, la nouvelle approche managériale ne semble pas modifier les caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion au niveau de l'administration publique. C'est ce qui ressort de l'analyse de la fiche de poste « contrôleur de gestion » du répertoire interministériel des métiers de l'Etat. D'après cette fiche, le contrôleur de gestion a pour finalité de « *concevoir et animer un dispositif d'aide au pilotage pour améliorer la connaissance des coûts de l'action publique et optimiser le rapport entre les moyens financiers engagés et les résultats de l'activité des structures publiques* ». La politique de développement durable n'a pas impliqué de nouvelles missions en matière sociale et environnementale pour le contrôleur de gestion de la fonction publique. Il reste maintenu dans des finalités classiques de planification et suivi de la performance économique.

Dans les organisations explorées, nous avons donc pu obtenir diverses données relatives à l'influence du management de la responsabilité sociétale sur les missions du contrôleur de gestion. Conformément à l'approche théorique proposée, le management de la responsabilité sociétale dissocié n'a pas influencé de manière significative les missions des contrôleurs de gestion. Les contrôleurs de gestion sont restés des évaluateurs et/ou des intégrateurs de la performance économique.

Les résultats de l'étude quantitative

A la suite de l'étude qualitative, nous avons collecté des données sur la base d'un questionnaire auprès de 92 contrôleurs de gestion pour tester la proposition suivante : « *le*

management de la responsabilité sociétale influence significativement les missions du contrôleur de gestion ».

L'échantillon des répondants est composé de 52 hommes (56,5%) et 40 femmes (43,5%). 63 répondants ont moins de 30 ans (68,5%), 20 ont entre 30 et 39 ans (21,7%), 8 entre 40 et 49 ans (8,7%) et 1 seul répondant a 49 ans et plus. Il s'agit d'un échantillon dont 90,2% des individus ont au plus 39 ans.

72,8% des contrôleurs sont rattachés à la direction administrative et financière, 19,6% sont rattachés à la direction générale, 7,6% sont rattachés à d'autres structures organisationnelles. 33,7% sont en poste depuis moins de 1 an, 47,8% depuis 1 à 4 ans, 7,6% depuis 4 à 8 ans, 10,9% depuis 8 ans et plus. 79,3% travaillent dans une organisation privée marchande. 14,1% travaillent dans une petite entreprise. 43,5% dans une entreprise de taille intermédiaire et 42,4% dans une grande entreprise.

De manière plus spécifique, concernant la variable IMP_RSE_MISS, dans 5,4% des organisations, la mise en place de dispositifs de management de la responsabilité sociétale a impliqué une modification de la fiche de poste, des missions, du contrôleur de gestion. 5 contrôleurs de gestion de l'échantillon ont déclaré que la mise en œuvre de démarches de responsabilité sociétale dans leur organisation a entraîné la modification de leur fiche de poste. Dans tous les autres cas (94,6%), 87 contrôleurs ont déclaré que le management de la responsabilité sociétale dans leur organisation n'a pas impacté leur fiche de poste.

IMP_MISS_RSE	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage cumulé
Non	87	94,6	94,6
Oui	5	5,4	100,0
Total	92	100,0	

Tableau 3 Impact du management de la responsabilité sociétale sur les missions du contrôleur

Il ressort donc de l'enquête par questionnaire que la modification des missions du contrôleur par le management de la responsabilité sociétale est un phénomène marginal. Nous avons considéré sur la base de ces données que l'hypothèse « *le management de la responsabilité sociétale influence significativement les missions du contrôleur de gestion* » est réfutée sur le plan empirique.

Discussion des résultats

Au-delà des résultats issus de l'étude qualitative, l'enquête par questionnaire souligne que de manière générale la mise en œuvre de démarches de responsabilité sociétale n'influence pas de manière importante les missions des contrôleurs de gestion. Dans les organisations ayant mis en œuvre des stratégies de responsabilité sociétale, les contrôleurs de gestion sont maintenus dans leurs missions classiques d'aide à la décision et d'évaluation de la performance économiques. Ces résultats sont cohérents avec ceux proposés antérieurement dans la littérature. Ils trouvent leur explication dans la mise en œuvre dissociée du management de la responsabilité sociétale.

Cependant, si l'influence du management dissocié de la responsabilité sociétale est perceptible dans l'étude empirique qualitative, elle reste à formaliser sur le plan quantitatif. En effet, l'étude quantitative propose une mesure de l'effet du management de la responsabilité sociétale sur les missions du contrôleur. Mais elle ne relie pas cet effet à une quelconque mesure de la dissociation du management de la responsabilité sociétale. Il semble donc important d'approfondir la recherche pour caractériser quantitativement l'influence du management dissocié de la responsabilité sociétale sur les missions du contrôleur. Cela passe par la proposition et l'évaluation de mesures synthétiques de la dissociation du management de la responsabilité sociétale.

Par ailleurs, sur un plan pratique, les résultats proposés suggèrent que les démarches de responsabilité sociétale et de développement durable n'entraînent pas une implication plus forte des contrôleurs de gestion dans les enjeux de management et reporting environnementaux et sociaux. Ces résultats invitent à tempérer les appels à un renforcement des enseignements en comptabilité sociétale et contrôle de gestion environnemental dans la formation des contrôleurs de gestion (Gray & Collison, 2002; Lafontaine, 2006). En effet, la formation des contrôleurs de gestion étant généralement basée sur leurs futures missions (Brewer, Sorensen, & Stout, 2014), il ne semble pas pertinent de les former de manière spécifique à des enjeux auxquels ils participeront très peu.

Conclusion

Depuis l'émergence des débats sur le développement durable et la responsabilité sociétale des organisations, des contributions ont interrogé, dès les années 1990, les attributions des contrôleurs de gestion dans le management et le reporting environnementaux et sociaux. Au regard de contributions nouvelles qui expriment une possible intensification de l'implication des contrôleurs dans les enjeux environnementaux (Renaud, 2014; Zvezdov et al., 2010), nous avons proposé dans cette contribution d'étudier la question de l'influence du management de la responsabilité sociétale sur les missions du contrôleur sous l'angle théorique de la contingence de la fonction de contrôleur.

Sur le plan théorique, en nous fondant sur la littérature relative aux missions et aux facteurs de contingence de la fonction de contrôleur de gestion, nous avons analysé les impacts potentiels du management de la responsabilité sociétale sur la fonction. En mobilisant les approches dissociée et intégrée du management de la responsabilité sociétale (Capron & Quairel, 2006), et les profils évaluateur et intégrateur du contrôleur de gestion (Oliver, 1991), nous avons suggéré quatre profils théoriques de contrôleur de gestion en situation de management de la responsabilité sociétale. Dans le cadre du management dissocié, les enjeux environnementaux et sociaux de la responsabilité sociétale seraient pris en charge par d'autres acteurs organisationnels et le contrôleur de gestion serait maintenu dans ses finalités de management et de reporting économiques. On observerait dans ce cadre un déterminisme faible ou nul du management de la responsabilité sociétale sur les missions du contrôleur de gestion. Les deux profils théoriques associés sont assez proches des profils classiques. Dans le cadre du management intégré, les enjeux économiques, environnementaux et sociaux seraient pris en charge par les mêmes acteurs. Dans ce cas, on pourrait voir émerger un contrôleur évaluateur ou intégrateur de la responsabilité sociétale. Ici le déterminisme serait fort puisque le

management de la responsabilité sociétale pourrait entraîner de nouvelles missions en matière de management et reporting environnementaux et sociaux pour le contrôleur de gestion.

Les démarches qualitatives et quantitatives mises en œuvre plaident pour un déterminisme faible ou nul du management de la responsabilité sociétale sur les missions du contrôleur de gestion. L'analyse quantitative fondée sur les réponses d'un échantillon de 92 contrôleurs de gestion met en évidence sur un plan descriptif la rareté de la modification de la fiche de poste du contrôleur de gestion du fait du management de la responsabilité sociétale (5 cas sur 92). Cela nous a permis de conclure qu'en général, le management de la responsabilité sociétale ne modifie pas les missions du contrôleur. Il semble donc que le management de la responsabilité sociétale dans sa phase opérationnelle est systématiquement dissocié, et n'est donc pas un déterminant fort des missions du contrôleur de gestion.

Toutefois, les limites méthodologiques associées à cette contribution suggèrent la nécessité de d'études complémentaires sur le sujet. En effet, le lien entre dissociation du management et effet faible sur les missions n'a pas été formellement établi. Par ailleurs, qu'en est-il des autres caractéristiques de la fonction (outils de gestion utilisés, positionnement organisationnel, image, compétences...) ? Sont-elles influencées ? Il semble aussi important d'interroger les résultats proposés en augmentant la taille de l'échantillon et en adoptant une meilleure approche pour la construction de l'échantillon.

En définitive, la contribution apporte une réflexion théorique nouvelle sur la place du contrôleur de gestion dans les démarches de responsabilité sociétale. Elle approfondit ainsi les apports antérieurs sur le sujet. Elle apporte aussi des arguments concernant l'évolution de la formation des contrôleurs au regard des débats actuels sur le développement durable et la responsabilité sociétale des organisations. L'enjeu est maintenant d'interroger ces apports dans la durée et sur la base de méthodes de recherche toujours plus pertinentes.

Bibliographie

- Anthony, R. N. (1965). *Planning And Control Systems: A Framework For Analyse*. Division Of Research, Graduate School Of Business Administration, Harvard University.
- Ardoin, J., & Jordan, H. (1979). *Le contrôleur de gestion* (Flammarion).
- Bebbington, J., Gray, R., Thomson, I., & Walters, D. (1994). Accountants' attitudes and Environmentally-sensitive accounting. *Accounting and Business Research*, 24(94), 109-120.
- Bollecker, M. (2000). Contrôleur de gestion: une profession à dimension relationnelle? *Actes du congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*.
- Bollecker, M. (2007). La recherche sur les contrôleurs de gestion: état de l'art et perspectives. *Comptabilité Contrôle Audit*, 1, 87-106.
- Bouquin, H., & Kuszla, C. (2014). *Le contrôle de gestion*. Presses Universitaires de France.
- Brewer, P. C., Sorensen, J. E., & Stout, D. E. (2014). The future of accounting education: addressing the competency crisis. *Strategic Finance*, (August), 29-37.
- Caglio, A. (2003). Enterprise Resource Planning systems and accountants: towards hybridization? *European Accounting Review*, 12(1), 123-153.

- Capron, M., & Quairel, F. (2006). Evaluer les stratégies de développement durable des entreprises: l'utopie mobilisatrice de la performance globale. *Revue de l'Organisation Responsable*, 1, 5-17.
- Caron, M.-A., Boisvert, H., & Mersereau, A. (2011). Le rôle du contrôleur revisité: une perspective nord-américaine. *Comptabilité Contrôle Audit*, 17(1), 123-154.
- Caron, M.-A., Fortin, A., & Ferchichi, M. N.-E. (2006). Le comptable et la responsabilité sociale de l'entreprise: une question de connaissances ou de compétences? *Gestion*, 31(2), 92-100.
- Carroll, A. B. (1979). A three-dimensional conceptual model of corporate performance. *The Academy of Management Review*, 4(4), 497-505.
- Carroll, A. B. (1999). Corporate Social Responsibility: Evolution of a Definitional Construct. *Business and Society*, 38(3), 268-295.
- Commission Européenne. (2011). *Responsabilité sociale des entreprises: une nouvelle stratégie de l'UE pour la période 2011-2014*.
- Cooper, R. (1996). Look out, management accountants. *Management Accounting*, 74(5).
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147-160.
- Donaldson, T., & Preston, L. E. (1995). The stakeholder Theory of the Corporation : concepts, evidence, and implications. *The Academy of Management Review*, 20(1), 65-91.
- Dumoulin, C. (1983). Le nouveau profil du contrôleur de gestion. *Revue Française de Gestion*, (41), 11-14.
- Dupuy, Y. (2006). L'évolution du contrôle de gestion. *Economie et Management*, 121, 32-37.
- Erzberger, C., & Prein, G. (1997). Triangulation: validity and empirically-based hypothesis construction. *Quality & Quantity*, 31, 141-154.
- Fajfrowski, D. (2011). *Le rôle du contrôle de gestion dans la stratégie de développement durable de l'entreprise* (Thèse de doctorat). Université Montpellier 1.
- Fornerino, M., & Godener, A. (2006). Etre contrôleur de gestion en France aujourd'hui: conseiller, adapter les outils... et surveiller. *Finance Contrôle Stratégie*, 9-1, 187-208.
- Garg, A., Ghosh, D., Hudick, J., & Nowacki, C. (2003). Roles and practices in management accounting today. *Strategic Finance*, 85(1), 30-35.
- Garriga, E., & Melé, D. (2004). Corporate social responsibility theories: Mapping the territory. *Journal of Business Ethics*, 53, 51-71.
- Granlund, M., & Lukka, K. (1998). It's a Small World of Management Accounting Practices. *Journal of Management Accounting Research*, 10, 153-179.
- Granlund, M., & Malmi, T. (2002). Moderate impact of ERPS on management accounting: a lag or permanent outcome? *Management Accounting Research*, 13, 299-321.
- Gray, R., & Collison, D. (2002). Can't see the wood for the trees, can't see the trees for the numbers? Accounting education, sustainability and the public interest. *Critical Perspectives on Accounting*, 13, 797-836.
- Gray, R., Walters, D., Bebbington, J., & Thompson, I. (1995). The greening of enterprise: an exploration of the (non) role of environmental accounting and environmental accountants in organizational change. *Critical Perspectives on Accounting*, 6, 211-239.
- Jablonsky, S. F., & Barsky, N. P. (1999). Business advocates and corporate cops: core values from fad to fact. *Strategic Finance*, (Novembre), 50-54.
- Jablonsky, S. F., & Keating, P. J. (1995). Financial managers: business advocates or corporate cops? *Management Accounting*, 76(8), 21-25.

- Jarvenpaa, M. (2007). Making Business Partners: A case study on how Management Accounting Culture was changed. *European Accounting Review*, 16(1), 99-142.
- Kester, R. B. (1928). The importance of the controller. *The Accounting Review*, 237-251.
- Kuasirikun, N. (2005). Attitudes to the development and implementation of social and environmental accounting in Thailand. *Critical Perspectives on Accounting*, 16, 1035-1057.
- Lafontaine, J.-P. (2006). L'introduction de l'environnement dans les formations en comptabilité contrôle audit: une adéquation à l'évolution du contrôle de gestion dans certaines organisations. CERMAT-IAE Tours.
- Lambert, C. (2005, mars). *La Fonction Contrôle de Gestion: Contribution à l'analyse de la place des services fonctionnels dans l'organisation* (Thèse de doctorat). Université Paris Dauphine.
- Lambert, C., & Sponem, S. (2009). La fonction contrôle de gestion: proposition d'une typologie. *Comptabilite Contrôle Audit*, 15(2), 113-144.
- Lodhia, S. K. (2003). Accountants' responses to the environmental agenda in a developing nation: an initial and exploratory study on fiji. *Critical Perspectives on Accounting*, 14, 715-737.
- Lorino, P. (1996). *Comptes et Récits de la Performance, Essai sur le pilotage de l'Entreprise*. Les Editions d'Organisation.
- Medley, P. (1997). Environmental accounting- what does it mean to professional accountants? *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 10(4), 594-600.
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myths and Ceremony. *The american journal of sociology*, 83(2), 340-363.
- Miles, M. B., & Huberman, A. M. (2005). *Analyse des données qualitatives* (de boeck).
- Oliver, L. (1991). Accountants as business partners. *Management Accounting*, 72(12).
- Renaud, A. (2014). Le contrôle de gestion environnemental: quels rôles pour le contrôleur de gestion? *Comptabilité Contrôle Audit*, 20(2), 67-94.
- Sangster, A., Leech, S. A., & Grabski, S. (2009). Erp implementations and their impact upon management accountants. *Journal of Information Systems and Technology Management*, 6(2), 125-142.
- Sathe, V. (1983). The controller's Role in Management. *Organizational Dynamics*, Winter, 31-48.
- Scapens, R. W., & Jazayeri, M. (2003). ERP systems and management accounting change: opportunities or impacts? A research note. *European Accounting Review*, 12(1), 201-233.
- Siegel, G., & Kulesza, C. S. (1996). The practice analysis of management accounting. *Management Accounting*, 77(10), 20-28.
- Siegel, G., & Sorensen, J. E. (1999). *Counting More, Counting Less: Transformation in the Management Accounting Profession*. Institute of Management Accountants.
- Simon, H., Kozmetsky, G., Guetzkow, H., & Tyndall, G. (1954). *Centralization vs Decentralization in Organizing the Controller's Department*. New York: The Controllership Foundation.
- Thiétart, R.-A., & al. (2007). *Méthodes de recherche en Management* (Dunod).
- Vaivio, J. (2004). Mobilizing local knowledge with « provocative » non-financial measures. *European Accounting Review*, 13(1), 39-71.
- Wilmshurst, T. D., & Frost, G. R. (2001). The role of accounting and the accountant in the environmental management system. *Business Strategy and the Environment*, 10, 135-147.

- Wood, D. J. (2010). Measuring Corporate Social Performance: A Review. *International Journal of Management Reviews*, 50-84.
- Wycherley, I. (1997). Environmental managers and accounting. *Journal of Applied Management Studies*, 6(2), 169-184.
- Zoni, L., & Merchant, K. A. (2007). Controller involvement in management: an empirical study in large Italian corporations. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 3(1), 29-43.
- Zvezdov, D., Schaltegger, S., & Bennett, M. (2010). The increasing involvement of accountants in corporate sustainability management. *Journal of the Asia-Pacific centre for environmental accountability*, 16(4), 20-31.