Pilotage ou reddition, à quoi et à qui sert le reporting extra-financier ? Une lecture structurationniste d'un système de contrôle de la RSE dans une multinationale française

[Lucas Boucaud, Doctorant, Institut de Recherche en Gestion-EA 2354, lucas.boucaud@u-pec.fr]

Résumé :

Dans cette recherche ethnographique nous appréhenderons le reporting extra-financier (REF) comme une pratique de gestion manipulant des représentations. Nous mobiliserons la théorie de la structuration (Giddens, 1984) pour montrer que le cadre réglementaire du REF, nourrit une dualité.

Nos résultats montrent que ce cadre habilite les acteurs dans la mise en place d'un système de contrôle centralisé de la RSE mais contraint le pilotage situé. Le cadre du REF habilite la pratique d'évaluation du « mandat » (Girin, 1995) et contraint le pilotage de l' « agencement organisationnel ». Le REF permet de produire des représentations de l'activité permettant aux dirigeants et fonctionnels éloignés de l'expérience de terrain d'agir dans leur environnement, pour leurs propres enjeux.

Mots clés : Reporting extra-financier ; DPEF ; structuration ; représentations ; mandat

Abstract :

In this ethnographic research, we will approach the non-financial reporting (NFR) as a management practice that manipulates representations. We will mobilize the structuration theory (Giddens, 1984) to show that NFR regulatory framework fuel a duality.

Our results show that the regulatory framework empowers the actors in the implementation of a centralized CSR management system. NFR framework enable the assessment of the "mandate" (Girin, 1995) and constraint the steering of the "agencement organisationnel". The NFR enable the production of representations of the activity that allow leaders and support functions far removed from field experience to act in their own environment favorizing their own issues.

Key words: Non-financial reporting, NFRD ; structuration ; representation ; mandate

Introduction

A quoi sert le reporting extra-financier (REF) ? De la conformité institutionnelle au pilotage stratégique en passant par la communication ou le greenwashing, la fonction du REF fait débat. Pour saisir cette question et la diversité des réponses proposées, il convient de s'interroger sur ce qu'est le REF.

Le REF peut être appréhendé comme un outil de gestion qui mesure via des indicateurs l'impact de l'activité d'une organisation sur son environnement. En ce sens, il est un ensemble de signes maniés par de multiples acteurs, des membres de l'entreprise aux institutions financières en passant par la société civile. Dans cet échange de signes entre acteurs, des garants ont pour rôle de vérifier la qualité des représentations produites par l'entreprise selon des critères d'auditabilité (fidélité, exhaustivité, comparabilité…).

Peirce (2017), nous invitait à appréhender le signe, non comme une « représentation de … » mais une « représentation de … pour … ». Cette perspective nous amène à porter le regard sur le mode de construction de ces représentations et leurs destinataires mais également sur l'ancrage concret de la représentation dans le cadre d'une expérience. La théorie de l'activité (Vygotski, 1985) ou de l'action située (Suchman, 1987) ont montré l'intérêt de s'intéresser à la situation dans laquelle se réalise l'activité. Ces travaux mettent en lumière le besoin de construire des représentations contextuelles et mouvantes pour permettre le pilotage de l'activité située (Journé & Raulet-Croset, 2012). Nous venons alors à douter de la capacité du REF à être un outil de pilotage de l'activité située puisqu'il produit des représentations pouvant être appréhendées par des acteurs hors de l'expérience comme les auditeurs. Dès lors, a quoi peut donc bien servir le REF ?

Cette question nous amène à nous interroger sur la particularité du contexte managérial dans lequel se déroule l'activité. L'activité s'inscrit dans une « situation de gestion » (Girin, 1990) où « des participants sont réunis et doivent accomplir, dans un temps déterminé, une action collective conduisant à un résultat soumis à un jugement externe ». Ce concept fait émerger une seconde dimension de l'activité. En plus de la gestion située de l'activité, les acteurs sont soumis à un jugement par des acteurs externes à celle-ci. Nous pourrions alors appréhender le REF comme une pratique de gestion où les participants rendent compte des résultats de leur activité et se soumettent à un jugement externe.

Ces deux perspectives produisent une perturbation. Comment le REF peut-il être simultanément un outil de pilotage et de reddition[1] dès lors que la dimension située de l'activité implique un écart entre les participants à la situation de gestion et les juges externes à celle-ci. Cette recherche vise à comprendre l'effet du cadre réglementaire de la Déclaration de Performance Extra-Financière (DPEF) sur la construction des systèmes de contrôle RSE de l'organisation et donc sur ces pratiques de pilotage et de reddition au cœur de l'activité managériale.

[1] Le rapportage extra-financier des entreprises | Ministère de la Transition écologique (ecologie.gouv.fr)

Alors que la plupart des recherches sur le REF s'inscrivent dans une approche institutionnelle et nous invite à l'appréhender comme une pratique en réponse à des influences extérieures, notre posture ethnographique outillée de la théorie de la structuration (Giddens, 1984) et du concept de l' « agencement organisationnel » (Girin, 1995) va nous permettre de rentrer dans la « boite noire » de l'organisation pour voir comment le REF est mobilisé en interne par les acteurs. Nous verrons que le cadre réglementaire de la DPEF nourrit une dualité du structurel, venant simultanément habiliter et contraindre les acteurs dans leur activité et dans la construction des représentations de celle-ci.

Revue de littérature : Un reporting extra-financier aux multiples fonctions

L'évolution du cadre réglementaire français sur le REF montre un certain tâtonnement entre le besoin de normalisation de l'information extra-financière dans une perspective de redevabilité ; et la prise en compte de la spécificité de l'entreprise et des informations qu'elle produit dans une perspective de pilotage de la RSE. On notera l'évolution entre la loi NRE[2] de 2001 imposant, une batterie d'indicateurs aux entreprises et la DPEF de 2017 qui laisse l'entreprise libre de choisir ses indicateurs selon le principe de « matérialité ». Le débat dans la littérature sur les différentes fonctions du REF fait écho à ce tâtonnement. Nous reviendrons ici sur les quatre grandes fonctions qui lui sont assignées : de communication, de reddition, de contrôle et de pilotage.

Le REF comme outil de reddition

Certains travaux inscrits dans le courant institutionnel ont pu mettre en lumière la fonction de communication du REF, au service d'une pratique de découplage entre le discours de l'organisation et ses pratiques (Garric et al., 2007). Le reporting serait une mise en scène des valeurs de responsabilité sociale et environnementale de l'organisation (Igalens, 2007) permettant de maintenir la légitimité nécessaire au maintien de son activité (Boiral, 2000). Cette production de légitimité reste tout de même très contestée au regard notamment des limites du REF (Adams, 2004; Milne & Gray, 2013). En cause, la multiplicité des acteurs impliqués et des référentiels existants pouvant être source de cacophonie (Allouche et al., 2004). Mais aussi l'absence de standards qui empêchant la comparabilité, constitue l'une des critiques majeures à l'égard du REF (Boyer-Allirol, 2013). Malgré la création d'un cadre normatif au niveau européen avec la DPEF et la diffusion de standards, la comparabilité souhaitée par différentes parties prenantes ne semble toujours pas effective (Venturelly et al., 2020). Cette forte demande de standardisation met en lumière la percée de l'approche contractuelle (Capron & Quairel, 2009). Le REF est appréhendé comme un moyen de réduire l'asymétrie d'information permettant à tout observateur de juger de la performance extra-financière d'une entreprise (Baret & Helfrich, 2019).

[2] Nouvelles Régulations Economiques

Aggeri (2015) montrait déjà les limites de cette approche du REF comme moyen de répondre à une asymétrie d'information inscrite dans un devoir de transparence. Il propose de prendre du recul et montre que les pratiques de reporting sont « loin d'être neutres » et relèvent de choix. Pour sortir de cette approche ayant entrainée la multiplication des reporting et le développement de machines de gestion, il proposait une voie alternative. Au lieu de soumettre la production d'informations à des critères d'auditabilité, il suggère la production d'informations venant stimuler une construction collective de sens.

Le REF comme outil de pilotage interne

D'autres recherches, moins nombreuses, s'appuient sur les travaux en contrôle de gestion et notamment les leviers de contrôle pour étudier la place du REF dans les systèmes de gestion des organisations (Arjaliès & Mundy, 2013; Caritte et al., 2015; Essid & Berland, 2011; Renaud, 2013). Ces travaux restent centrés sur l'étude du système de contrôle interne de l'organisation et sur l'articulation des dimensions financière et non-financière plutôt qu'aux tensions et difficultés de la gestion non-financière en elle-même.

Schaltegger & Wagner (2006) proposent une approche centrée sur les préoccupations internes de l'organisation où les indicateurs du REF résulteraient de choix internes.

Le REF comme outil multifonction

Ces deux premiers pans de la recherche sur le REF restent largement centrés sur l'étude d'une fonction particulière en l'occurrence la communication ou la reddition pour le premier et le pilotage et le contrôle pour le second. Un troisième pan de la littérature tente de rapprocher ces différents travaux en appréhendant le REF comme une pratique poursuivant plusieurs objectifs. Le REF serait utilisé pour répondre simultanément aux attentes internes et externes en termes de RSE et présenterait une double fonction de reddition et de pilotage (Van Cuyck, 2005).

Différents travaux qui s'appuient sur une comparaison avec la comptabilité financière, faisant face à la même difficulté, soutiennent que cette double fonction constitue l'une des explications de son inefficacité (Dreveton, 2009). Pour surmonter cette difficulté, les acteurs de la sphère financière ont développé des instruments distincts pour le pilotage interne (contrôle de gestion) et la reddition (comptabilité financière, reporting) de la performance financière. Quairel (2006) montre que cette dissociation formelle n'existe pas pour le cas de l'évaluation des dimensions de la performance RSE qui repose uniquement sur le REF, chargé de rendre compte de cette performance tout en permettant son pilotage. Cette asymétrie force un découplage favorisant le primat de la performance financière, qui se traduit notamment par la transposition des instruments financiers aux sujets extra-financiers comme les pratiques de reporting ou d'audit (Moquet, 2010). Les informations produites relatives à la RSE seraient alors formatées pour répondre aux contraintes financières (Bondy et al., 2012).

Pour Janicot (2007), l'existence d'un unique instrument pose le problème de la représentation de la performance. Les indicateurs environnementaux, utilisés pour la communication externe et le contrôle interne sont à l'origine d'un manque de « cohérence instrumentale » entre stratégie et contrôle. Les informations environnementales produites construisent une représentation devant répondre simultanément aux attentes des parties-prenantes et servir le contrôle de la stratégie. Or, pour Janicot, les indicateurs utilisés pour le contrôle de la stratégie

impliquent des choix de représentation. Ils reposent sur de fragiles consensus entre le niveau local en quête de restitution de la complexité et le niveau global en quête de réduction de cette complexité. Pour lui, les attentes des parties prenantes externes peuvent donc accroitre l'écart en éloignant la stratégie de son contrôle et de sa cohérence interne. Cette situation correspond à l'approche « outside-in » du REF où les demandes externes orienteraient le contrôle interne (Maas et al., 2016).

Ce manque de cohérence instrumentale présente un parallélisme avec les travaux de Miroir-Lair et al. (2015) sur un autre instrument de gestion qu'est le budget. Cette recherche montre en quoi l'outil de gestion présente une « plasticité », il est étiré pour répondre simultanément aux attentes internes et externes. Cet étirement peut se traduire par un découplage et la création de deux budgets tendant à dégrader la capacité de cet instrument à remplir sa fonction interne.

Pour dépasser l'impasse que constituent ces contradictions, Chauvey et Naro (2013) nous invitent à appréhender la RSE comme un paradoxe à « gérer » plutôt qu'à « résoudre ». Cette perspective permettrait de dépasser le simple constat du découplage ou de l'hypocrisie organisationnelle que propose l'approche institutionnelle pour penser un système de gestion mettant reddition et pilotage en tension.

1. Cadre conceptuel : théories de la structuration et agencement organisationnel.

Cette revue de littérature nous a permis de distinguer quatre fonctions assignées au REF. Dans cette recherche nous traiterons uniquement du pilotage et de la reddition. Tout d'abord, nous excluons la fonction de communication car celle-ci est déjà largement étudiée dans la littérature du courant institutionnel. Ensuite, dans les différents travaux évoqués précédemment, on remarque qu'une frontière est tracée au niveau de l'organisation, distinguant la reddition pour l'externe et le contrôle pour l'interne. Dans notre recherche, nous tenterons de dépasser ce dualisme interne/externe entre l'organisation et la société, pour aborder cette question sous l'angle de la distance par rapport à l'expérience de terrain. Nous verrons ainsi que ces deux fonctions (contrôle et reddition) peuvent être rapprochées dans le sens où elles consistent toutes deux à rendre compte à des acteurs éloignés de l'activité représentée (investisseur, manager, dirigeant). Nous verrons que le contrôle bien qu'il soit davantage orienté vers l'interne que l'est la reddition, les moyens mobilisés pour ces deux fonctions sont les mêmes dans le cas du REF. Notre recherche se restreindra donc à l'étude des fonctions de reddition et de pilotage.

Nous allons dans cette recherche mobiliser la théorie de la structuration (Giddens, 1984) pour nous permettre de sortir d'une lecture paradoxale du REF poursuivant plusieurs objectifs contradictoires pour penser l'articulation de ces deux fonctions. Appréhender le REF sous l'angle de la dualité, entre ressource et contrainte, va nous permettre de mieux percevoir comment les multiples fonctions qui lui sont assignées et la façon dont les acteurs les articulent participent à la construction du système de contrôle de la RSE. L'approche

structurationniste va également nous permettre de voir en quoi les systèmes de contrôle vont simultanément produire et être produits par les pratiques sociales (Kuszla, 1997).

Cette recherche ne vise pas à restituer ni mobiliser l'ensemble de la théorie de la structuration dans toute sa complexité mais plutôt mobiliser l'approche structurationniste et le concept de dualité qu'a pu développer Giddens. Pour dépasser le dualisme structure-agent il appréhende les propriétés du structurel non pas comme des bornes ou des contraintes extérieures aux individus, mais plutôt des règles et ressources mobilisées par ces derniers dans l'action. Les contraintes deviennent alors constitutives de l'action, simultanément contraignantes et habilitantes. Orientant et cadrant l'action des individus tout en leur permettant aussi d'agir. C'est à partir de cette dualité que Giddens explique la reproduction, à travers l'action, des dimensions du structurel (signification, domination, légitimation). La théorie de la structuration rejette l'idée de l'existence d'une structure concrète et déterminante et invite plutôt à l'appréhender sous forme de potentialités.

Dans la théorie de la structuration, l'individu est appréhendé comme « savant et réflexif », disposant d'agentivité. Les acteurs occupent une place centrale dans la théorie de la structuration puisque les règles et ressources sont à la fois le moyen et le résultat de leur action. Ils participent ainsi à la construction du cadre de leurs propres actions futures. Ils ne sont toutefois pas certains de connaitre toutes les conséquences de leurs actions. Cette réflexivité, ou capacité des acteurs à modifier les conditions de leurs actions, repose sur le fait que les actions soient imbriquées dans la signification. C'est parce que les règles et ressources permettent d'agir et de faire sens de la situation qu'elles sont mobilisées dans l'action. Ainsi, en recherchant à faire sens de la situation à travers ces règles et ressources, les acteurs contribueront à la reproduction et à l'évolution de celles-ci.

Revenons maintenant plus en détail sur ces règles et ressources. Giddens distingue l'aspect normatif et sémantique de la règle. La règle est normative car elle prescrit ce qui est attendu comme un bon comportement mais aussi sémantique car elle fait appel aux schèmes interprétatifs des acteurs. Les règles ne sont jamais totalement exhaustives et parce qu'elles ne peuvent complétement prescrire le réel, elles laissent un espace aux acteurs pour mobiliser des schèmes interprétatifs leurs permettant de faire sens de la situation. Celles-ci ne sont donc ni déterminantes ni totalement contraignantes. En ce qui concerne les ressources, Giddens en distingue deux formes. Les ressources d'allocation qui renvoient au pouvoir transformatif de l'individu sur les aspects matériels de son environnement et d'autorité qui renvoient au pouvoir transformatif de l'individu sur d'autres individus.

Pour Giddens ces propriétés du structurel (règles et ressources) peuvent être analysées sous le prisme de trois dimensions ou modalités : la signification, la domination et la légitimation. Chacune d'entre elles va simultanément habiliter l'action tout en la contraignant. Pour la dimension signification, la communication de signes dans l'interaction va permettre la production de sens tout en modelant l'interaction. Bien que Giddens revendique une lecture Saussurienne du signe, nous mobiliserons ici la lecture triadique du signe développée par Peirce (1978). La dimension domination renvoie aux jeux de pouvoirs auxquels les agents

participent et qui organisent la répartition des ressources. C'est ainsi que le pouvoir s'écarte d'une vision strictement coercitive en apportant aux acteurs des moyens d'action et laissant des zones d'autonomie (Kuszla, 1997). Enfin, la dimension légitimation va également présenter cette dualité en établissant des valeurs et des normes de comportement venant définir les attentes légitimes qu'un acteur peut avoir par rapport à un autre.

Malgré la richesse de la théorie de la structuration et du concept de dualité, il nous semble utile de mobiliser un concept complémentaire pour nous aider dans sa mise en application. Pour mieux appréhender la construction récursive des systèmes de contrôle à partir des pratiques sociales, nous allons mobiliser le concept d'agencement organisationnel (Girin, 1995).

La lecture du mandat par Girin articule deux éléments clés : la distinction entre le mandant qui dit et le mandataire qui fait d'une part et le caractère composite du mandataire d'autre part.

Premièrement, son approche se distingue de l'approche économique du mandat se focalisant sur l'asymétrie d'information entre le mandant et le mandataire. Plutôt, il propose d'étudier cette relation comme un dissociation entre le mandant « qui dit » et le mandataire qui « dit et fait ». Le mandant souhaitant se débarrasser d'une activité va confier un mandat et dire (« le mandement ») ce qu'il attend au mandataire. Pour Girin, la préoccupation principale du mandant n'est pas de combler une asymétrie d'information mais de s'assurer que le mandat soit satisfait. Dans le cadre de cette relation, le mandataire dispose donc d'une certaine autonomie. De plus, la distinction entre le dire et le faire que souligne Girin renvoie donc plus largement à une différence d'expérience entre celui qui donne le mandat et attend un résultat d'une part et le mandataire qui gère la réalisation de ce mandat.

Le second élément clé de l'approche de Girin consiste à appréhender le mandataire comme un composite, soit un ensemble d'humains et de non humains. L'organisation de ces différents éléments constituent l'« agencement organisationnel ». Cette perspective est fondamentale car elle introduit la dimension située de l'activité (Journé & Raulet-Croset, 2012). La relation entre le mandant et le mandataire implique donc une « irréductible différence » (Jardat, 2011) que la représentation de l'activité ne pourra compenser. Cette ancrage contextuel de l'activité nous amène à appréhender la réalisation du mandat par le mandataire selon le concept pragmatiste de l'« expérience » (Dewey, 1925)

En tant que composite, le mandataire aura un « responsable » chargé de le représenter et de rendre des comptes auprès du mandant. Le mandataire va donc faire face à un enjeu de « visibilisation » de son activité. Il va devoir apporter au mandant les éléments lui permettant d'apprécier la réalisation du mandat. Girin distingue différents mandats selon leur niveau de clarté et de confusion allant du simple au complexe. Dans le cas d'un mandat simple et clair, l'évaluation du mandat est évidente pour le mandant et relativement objective alors que dans le cas d'un mandat confus et complexe, l'évaluation nécessitera une construction commune de

l'évaluation. C'est en ce sens que Girin soutient que le mandataire ne va pas que « faire » mais plutôt « dire et faire ».

2. Méthodologie et approche : participation observante et ethnographique

2.1. Position sur le terrain

Notre recherche ethnographique s'est déroulée pendant deux ans au sein de la direction RSE de la multinationale française DELTA. Dans le cadre de cette recherche, nous occupions un double positionnement, simultanément chercheur et membre de l'organisation en charge de la gestion du REF au siège. Ces deux années sur le terrain nous ont permis de couvrir trois campagnes de REF dans l'organisation. Nous disposions de quatre grandes missions correspondant aux trois grandes phases rythmant le calendrier du REF que nous présenterons dans les résultats. Nous occupions donc un rôle d'expert en charge de la gestion de la DPEF au sein de l'organisation.

Ainsi, nous avons pu interagir avec les différents acteurs impliqués dans la construction de ce système de contrôle, les responsables RSE des filiales, les opérationnels en charge de réaliser le reporting extra-financier mais aussi les auditeurs externes. Cependant, ce rôle d'expert et l'organisation hiérarchique de DELTA ont limité nos possibilités d'interaction directe avec la direction générale (DG). Nous étions chargés de rendre compte à la hiérarchie, qui était à son tour chargée de rendre compte au ComEx. Cette « chaine de redevabilité » fut l'un des faits majeurs ayant stimulé notre recherche.

Notre positionnement en tant que membre de l'organisation et acteur en interaction avec l'objet d'étude justifie le recours à une ethnographie sous la forme d'une participation observante (Lalonde, 2013).

2.2. Collecte et analyse des données

Notre expérience quotidienne au sein du réseau RSE de DELTA nous a permis de réunir différents types de données telles que les retranscriptions des différents entretiens semi-directifs (10), des prises de notes informelles lors de réunions et des périodes d'observation quotidiennes permettant la constitution d'un journal de bord. Ce dernier articule différents types d'informations comme le contexte de l'interaction, des notes descriptives, des notes sur notre ressenti au regard de l'interaction ainsi que des notes d'analyse. Le but étant de tendre vers une « thick description » (Geertz, 1973). Nous disposions également d'un accès privilégié à la documentation interne de l'entreprise.

Le journal de bord est souvent présenté comme un simple instrument accessoire permettant la triangulation des données (Baribeau, 2005). Dans cette recherche, le journal de bord fut plus qu'accessoire puisqu'il a occupé une place centrale dans l'analyse des données de terrain. Il a constitué le support de réflexion et de construction des éléments théoriques. En effet, c'est à travers le journal de bord permettant la contextualisation (géographique, temporelle,

organisationnelle…) et la mise en relation des différents types de données que les expériences de terrain ou contenu de « premier ordre » au sens de Van Maanen (1979) ont pu contribuer à la construction de contenu de « second ordre ». Notre double positionnement sur le terrain à la fois praticien et chercheur a contribué à faire du journal de bord un outil de dialogue entre les données de terrain et les concepts théoriques.

Comme l'évoque Van Maanen, le contenu de premier ordre constitue déjà un premier niveau d'interprétation. Les « données » de terrain ne sont donc pas des données brutes ou neutres dans le sens où ces observations ou les propos rapportés sont déjà inscrits dans un contexte par les acteurs du terrain et le chercheur. Nous renvoyons ici ainsi à l'approche de la description faite par Dumez (2018)) pour qui « une description doit être faite à partir d'un point de vu construit par le chercheur ». De cette façon, les éléments de second-ordre peuvent être qualifiés et appréhendés comme des « interprétations d'interprétations » (Van Maanen, ibid). Nous avons également eu recours à un « codage multinomial" (Ayache & Dumez, 2011) permettant de relier nos entretiens et nos données issues du journal de bord.

Notre position implique une forte interaction avec l'objet d'étude. Toutefois, cette recherche ne tentera pas de supprimer ou d'atténuer cette influence mais aspirera au contraire à l'accepter afin d'en tirer des éléments générateurs de connaissance (Devereux, 2012). Notre positionnement au cours de cette recherche constitue un point méthodologique et épistémologique important car il constitue l'un des traits saillants du costume que nous avons endossé pour faire ces observations, vivre ces expériences et plus largement mener cette recherche (Dewey, 1925).

3. Résultats : Un outil capturé par des acteurs éloignés du terrain en quête d'une prise sur l'activité, au détriment des besoins opérationnels.

La restitution de nos résultats articulera trois parties. Tout d'abord nous présenterons l'entreprise étudiée et son processus de REF. Cette première partie permettra au lecteur de mieux sentir le contexte de l'organisation et ainsi mieux percevoir les enjeux autour de la pratique du REF. Puis, la seconde partie des résultats montrera l'utilisation de l'audit réglementaire de la DPEF par la direction centrale RSE du siège (que nous nommerons siège RSE) comme une ressource pour l'atteinte de ses objectifs. Enfin, nous verrons que cette capture de la pratique du REF par le siège RSE contraint le pilotage opérationnel.

3.1. DELTA, une organisation verticale où la direction RSE ne dispose pas de lien hiérarchique direct sur le réseau RSE

Acteur majeur dans le secteur du BTP la multinationale DELTA, filiale d'un groupe côté, est soumise depuis plusieurs années aux règlementations sur le REF. En 2018, une nouvelle stratégie RSE a été formalisée autour de 12 thématiques. Pour chacune d'entre elles, un objectif chiffré et des indicateurs de performance ont été déterminés par le Comité Exécutif (ComEx). Cette stratégie a été volontairement construite pour se conformer au cadre

réglementaire de la DPEF prescrivant l'adoption d'une démarche RSE articulée selon le triptyque suivant : élaboration de politiques pour adresser les risques identifiés, définition de plan d'action ou politiques et mesure des écarts via des indicateurs de performance. Cet ensemble constitue le cadre sur lequel se construit le système de contrôle de la RSE. La direction RSE souhaite s'appuyer sur cette imposition réglementaire pour mettre en place un système de « pilotage » de la RSE.

3.1.1. Le processus de reporting extra-financier

Chez DELTA, le REF est réalisé une fois par an. Au dernier trimestre de chaque année, toutes les filiales calculent et remontent des informations non-financières au siège RSE. Toutefois, la préparation de ce trimestre de collecte requiert une préparation tout au long de l'année. Nous allons maintenant présenter les quatre grandes périodes de ce processus.

Construction de la représentation

Cette première étape, de février à juin est dédiée à l'élaboration du *protocole de reporting*. Ce document est une formalisation de la procédure de reporting, de la liste des indicateurs du REF et de leur mode de calcul. Bien que les objectifs soient définis par le ComEx, c'est un groupe de 4 experts du reporting qui a la charge d'élaborer les règles méthodologiques des indicateurs (une vingtaine au total) permettant de suivre l'atteinte des ambitions. Par exemple, l'efficacité de la politique d'économie circulaire sera appréciée à partir d'un indicateur sur le pourcentage de déchets valorisés. Nous qualifions cette période de construction de la représentation dans le sens où les indicateurs sont construits comme proxy visant à rendre compte et traduire opérationnellement un concept.

Ce groupe se compose d'un expert au siège (la position que nous occupons en tant que participant-observateur dans cette recherche) et 4 experts issus des différentes filiales. Dans la plupart des cas, les experts sont rattachés aux directeurs RSE de leur filiale (ou du siège), eux-mêmes rattachés aux membres du ComEx. Ces directeurs ont pour rôle de donner les grandes lignes des indicateurs et valider les propositions faites par les experts.

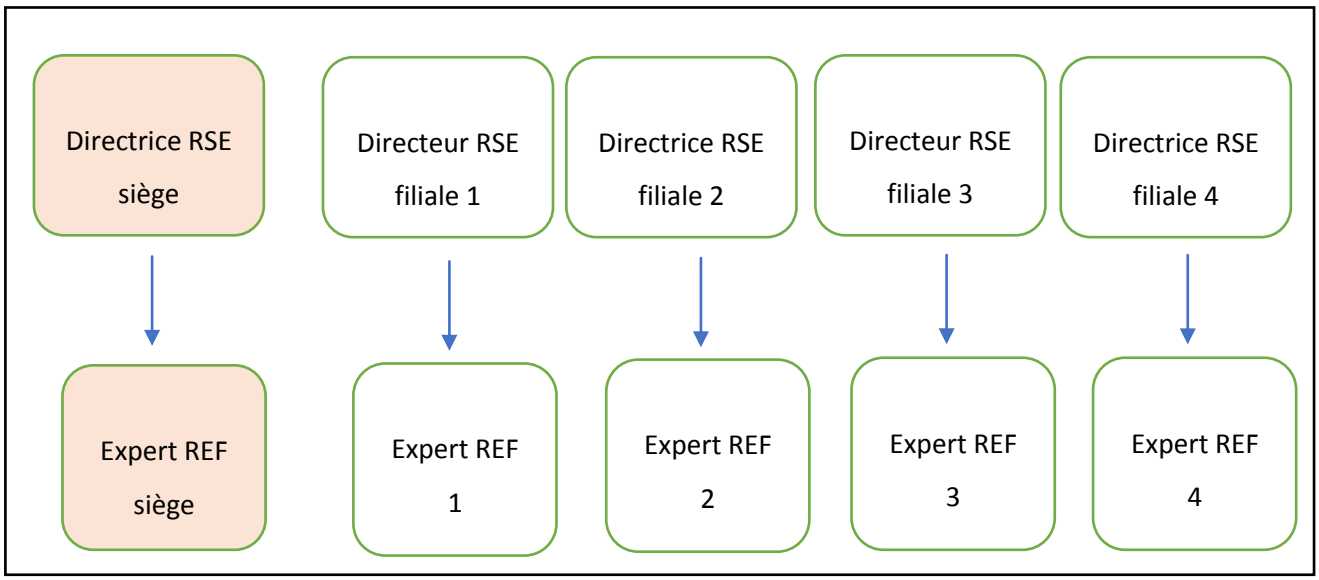


Figure 1 Organisation experts – directeurs/trices RSE

Partage de la représentation

La seconde période d'août à octobre est celle de la diffusion de la représentation. Le protocole de REF qui regroupe les représentations construites et règles édictées par ces experts est ensuite diffusé aux opérationnels du reporting dans les directions opérationnelles (DO). Ce protocole est également diffusé en externe aux auditeurs chargés, dans le cadre de la DPEF, de vérifier les informations reportées.

Nous distinguerons donc ici les *experts* du REF et les *contributeurs* du REF. Les premiers situés proches des directeurs participent à l'élaboration des règles alors que les seconds ne font que les appliquer. Il est important de noter que les contributeurs ont la charge de gérer opérationnellement tous les sujets qualité et environnement sur les projets. Ils sont également soumis à de nombreux reporting exigés par leurs clients ou leur hiérarchie directe et voient donc le REF comme un reporting supplémentaire et chronophage.

Nourrir la représentation

La troisième phase d'octobre à décembre constitue la période de collecte et d'analyse des informations extra-financières. Chaque contributeur doit alors reporter dans l'outil numérique, administré par l'expert du siège RSE, les indicateurs et les pièces justificatives. Pour chaque information, un commentaire doit également être ajouté pour expliquer la variation de l'indicateur. Ce commentaire est primordial car il permet à l'expert du siège RSE de faire sens du chiffre et de construire des liens de corrélation ou de causalité.

Durant cette période, cinq DO sont sélectionnées pour un audit sur site au cours duquel les auditeurs vérifient le bon respect des règles méthodologiques des indicateurs. Les auditeurs ne jugent pas de la performance mais de la conformité au protocole de reporting. En sus, les auditeurs ont aussi pour mission de vérifier le bon déploiement des politiques centrales de DELTA dans les DO.

Cette période alimente la représentation dans le sens où elle consiste à apporter du contenu empirique permettant de soutenir et valider ou non les représentations préalablement construites et formalisées dans le protocole. Cette période est aussi une préparation à la dernière étape d'exploitation de la représentation. Ici, les experts vont avoir pour mission d'élaborer des commentaires de tendance pour expliquer les variations et « faire sens des chiffres ». Les experts du reporting ont un scope si large qu'ils ne connaissent pas les enjeux de chaque DO ou les évènements ayant eu un impact pendant l'année. De nombreux débats et controverses surviennent lors de cette analyse entre l'expert du siège RSE, ceux des filiales et les contributeurs car les indicateurs ne rendent pas toujours compte de l'expérience vécue par les contributeurs. Nous reviendrons plus en détail sur ce point dans la troisième partie des résultats.

Exploitation de la représentation

Cette dernière période du processus de reporting de janvier à mars, est dédiée à la restitution des résultats à l'intérieur et à l'extérieur des frontières de DELTA. Tout d'abord, l'expert du siège RSE va consolider les différents indicateurs reportés par les filiales pour reporter à son tour à la maison mère de DELTA qui reportera à son tour à l'Autorité des Marchés Financiers.

Le REF est présenté par la direction RSE de DELTA comme un outil de pilotage stratégique de la RSE. A ce titre, les résultats du REF sont synthétisés dans une *scorecard* revue annuellement au sein des différents niveaux de comités de direction. Le but affiché étant d'inviter la direction à prendre connaissance de ces résultats et prendre des actions correctives si nécessaires. Les indicateurs sont présentés avec un commentaire de tendance et une comparaison temporelle et organisationnelle et rapprochés des objectifs lorsqu'ils existent.

Les informations contenues dans la *scorecard* diffusée au ComEx de DELTA sont les mêmes que celles communiquées en externe dans le cadre de la DPEF. Ces commentaires « institutionnel » restent très vagues et ne rentrent pas dans le détail des causes permettant d'expliquer ces variations. Il est important de noter qu'au niveau des DO et des filiales, ces commentaires sont remplacés ou complétés par des analyses plus fines des variations et parfois compléter par d'autres indicateurs. Toutefois, les experts du reporting dans les filiales rencontrent parfois des difficultés pour analyser ces indicateurs jugés trop larges ou non pertinents.

3.1.2. Une chaîne de redevabilité où le siège RSE n'a pas de lien hiérarchique direct

Cette description du processus de reporting nous a permis de mettre en lumière certains traits caractéristiques de DELTA. Au-delà d'un fonctionnement très vertical, nous remarquons une dissociation entre d'une part les acteurs qui élaborent les représentations soumises au contrôle (externe des auditeurs et interne de la direction) et d'autre part les acteurs qui alimentent ces représentations et les confrontent au terrain. De plus, nous remarquons l'importance de la formalisation entrainant une certaine stabilité puisque la représentation est figée lors de la première phase du processus pour le reste de l'année.

L'exemple de la *scorecard* met en lumière une distinction nette entre la revue au siège et celle au niveau opérationnel. Nous voyons une appropriation de l'outil de gestion (ou du moins une tentative). La *scorecard* et son contenu vont être modifiés au prisme des enjeux opérationnelles de la DO. L'exploitation du REF montre ainsi un écart plus important au sein de l'entreprise entre le siège et les DO plutôt qu'entre l'entreprise et ses parties prenantes externes dans le cadre de la DPEF. L'usage du REF et de ses indicateurs semble donc dépendre de la position (plus ou moins proche) par rapport à l'activité représentée par l'indicateur.

Enfin, nous remarquons également l'importance de la pratique de reddition interne. Nous observons au sein de DELTA une chaîne de redevabilité au sens où chaque acteur se doit de rendre compte à son supérieur hiérarchique, de l'opérationnel jusqu'à la DG. Cette chaîne traduit une certaine verticalité qui se manifeste notamment par des procédures systématiques de validation des décisions par la ligne hiérarchique ou encore l'indexation des bonus des dirigeants sur certains indicateurs du REF. Le ComEx venant par exemple réattribuer ou « faire redescendre » comme disent certains acteurs, ses propres objectifs à ses subordonnés et ainsi orienter les priorités de la ligne hiérarchique.

Le siège RSE occupe une place particulière dans l'organisation puisqu'elle ne dispose pas d'autorité hiérarchique directe par rapport aux filiales. Bien que ces dernières se doivent de rendre compte au siège, leur responsable RSE restent rattachés hiérarchiquement aux

membres du ComEx et non au siège RSE. Cette particularité organisationnelle est d'une grande importance car elle affecte la capacité du siège RSE à imposer des choses directement aux filiales et se traduit par des relations qualifiées de « politiques » qui rend difficile la mise en lumière de dysfonctionnements et le déploiement des politiques du siège RSE. Ce dernier devra éviter toute ingérence et laisser une grande autonomie aux filiales.

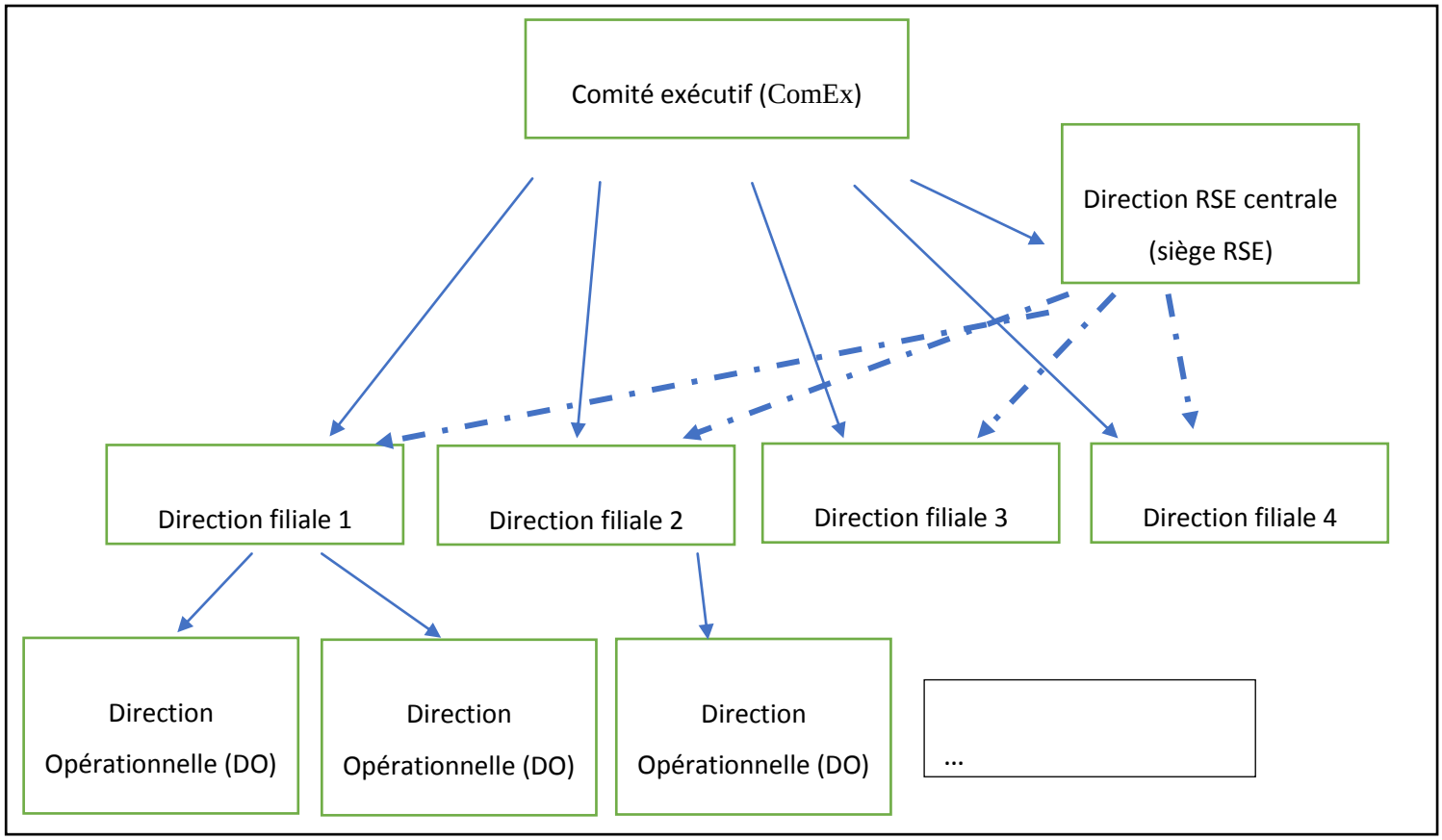


Figure 2 Organisation hiérarchique de DELTA

3.2. L'audit comme levier de pouvoir du siège RSE pour compenser l'absence d'autorité hiérarchique

Intéressons-nous maintenant de plus près à la pratique d'audit et voyons en quoi celle-ci constitue un levier de pouvoir pour les acteurs de la RSE de manière globale mais aussi et surtout pour le siège RSE.

Tout d'abord, il est important de noter que DELTA est elle-même filiale d'un groupe côté et n'est donc pas directement soumise à la DPEF mais doit rendre des comptes à la maison mère. Le risque réel de sanction de marché se situe donc davantage au niveau de cette dernière qui exerce ensuite une pression sur ses propres filiales. On retrouve ici une partie de la chaîne de redevabilité évoquée précédemment. Bien que l'argument de la qualité de l'information soit

évoqué dans les discours institutionnels, c'est plutôt la crainte de la sanction hiérarchique et la volonté de faire du « bon travail » qui sont évoqués par les acteurs du REF. Une réserve de l'auditeur est vécue comme un échec et un jugement négatif sur la qualité du travail réalisé. Par ailleurs, l'avis de l'auditeur est utilisé par la ligne hiérarchique pour juger de la qualité du travail réalisé par ses subordonnés. Lors des audits extra-financiers, la direction participe uniquement aux réunions d'ouverture et de clôture et ne rentre donc pas dans le détail de la revue des indicateurs. La direction vient constater si des écarts sont observés par les auditeurs et donc si les représentations produites sont conformes.

Bien plus qu'une simple pratique de conformité réglementaire, l'audit est utilisé par les acteurs dans le cadre de leur propre stratégie. En effet, l'audit constitue un levier d'action car il apporte de la visibilité. Le risque potentiel de sanction associé au contrôle externe, permet aux acteurs RSE de mettre à l'ordre du jour les sujets extra-financiers auprès leur ligne hiérarchique et de solliciter d'éventuels moyens supplémentaires. Le contrôle externe et cet intérêt porté par la ligne hiérarchique vient accroitre la légitimité du REF et plus largement de la démarche RSE en attestant de sa rigueur et pertinence. Cette fonction de légitimation assigné à l'audit est d'autant plus visible lorsque celle-ci est un échec. C'est par exemple le cas lorsque les auditeurs sont jugés insuffisamment « robuste » ou « expérimentés », ne venant pas « challenger » les équipes. A la suite d'un audit jugé de faible qualité, certains contributeurs disent même avoir eu « honte ». La « qualité » des audits devient ainsi un enjeu pour le siège RSE pour maintenir la pression sur les filiales mais aussi pour les acteurs des DO pour préserver la crédibilité et maintenir l'intérêt de la direction pour les sujets non-financiers qu'ils gèrent.

Comme nous l'avons évoqué le siège RSE ne dispose pas de lien hiérarchique direct sur les filiales. Or, il doit rendre compte à sa propre hiérarchie (DG) sur sa capacité à obtenir une reddition des filiales. C'est donc dans cette perspective que l'audit constitue un levier d'action. Le siège RSE qui conserve l'exclusivité de la relation directe avec les auditeurs, active régulièrement ce levier et n'hésite pas à instrumentaliser ces derniers[3] pour accroitre sa zone de pouvoir et compenser son manque d'autorité hiérarchique directe. Le siège RSE entretient une relation privilégiée avec les auditeurs en accaparant les échanges, lui permettant ainsi de diffuser la démarche RSE et impliquer, si nécessaire par la contrainte, les DO les moins matures ou volontaires.

De plus et grâce à leur position, les acteurs du siège RSE sont globalement les plus sachants sur les exigences de la DPEF et n'hésitent pas à coupler ce savoir avec l'exclusivité de la relation avec les auditeurs pour produire un cadre normatif plus coercitif et contraignant que ce qu'il n'est réellement. En fondant le système de contrôle de la RSE sur une pratique réglementaire, le siège RSE dispose d'un argument d'autorité pour contraindre les filiales à alimenter le système de contrôle en information. En sus, cette vérification externe permet au

[3] Une instrumentalisation qui se fait parfois même avec leur consentement. Au cours des audits, les auditeurs offrent la possibilité à la direction centrale RSE d'utiliser la réunion de clôture de l'audit ainsi leurs conclusions pour faire passer des messages à la DG.

siège RSE de prouver la qualité et la fiabilité des procédures qu'elle a pu mettre en place et ainsi légitimer les indicateurs de la DPEF qui sont au cœur du système de contrôle de la RSE qu'elle a mis en place. En ligne avec le triptyque risques/politiques/indicateurs de la DPEF, les indicateurs de DELTA sont utilisés pour apprécier le bon déploiement et l'efficacité des politiques RSE.

La vérification par les auditeurs va également permettre au siège RSE de s'assurer que les informations produites par son système de contrôle sont bien homogènes. Les enjeux politiques rendent difficile pour le siège de vérifier au sein des filiales, le bon respect des standards sans être accusé d'ingérence. L'audit en vérifiant la conformité aux règles du protocole apparait alors, pour le siège, comme une opportunité de disposer d'une vue sur les pratiques des filiales tout en lui offrant un levier de pression légitime pour imposer la mise en place ou la révision de certaines pratiques. L'audit lui permet donc de justifier son contrôle et d'imposer le calcul d'indicateurs selon la norme du protocole malgré les critiques des filiales.

L'audit permet au siège RSE de répondre aux exigences fixées par sa propre hiérarchie qui consiste à déployer les politiques centrales et élaborer un système de contrôle permettant d'apporter une vision d'ensemble à la DG. A l'inverse pour les contributeurs en prise avec l'objet de la représentation, l'audit externe apparait comme une évaluation de leur travail et un contrôle sur la façon dont ils rendent compte de leur activité. Ainsi, selon la position de l'acteur dans l'organisation, la pratique du REF n'aura pas la même signification ni la même importance. Alors que pour ceux éloignés de l'expérience elle sera plutôt perçue comme une ressource pour leur activité, la pratique du REF constituera davantage une contrainte pour les contributeurs en prise avec l'objet de la représentation.

En lien avec cette capture de l'outil de gestion par le siège RSE, nous allons maintenant voir en quoi le REF constitue davantage un outil de contrôle à distance de l'activité plutôt qu'un outil de pilotage de l'activité située.

3.3. Un contrôle à distance plutôt qu'un pilotage de l'activité située

Une représentation homogène plutôt qu'exhaustive

Dans la première partie nous avons montré que la pratique du REF s'inscrivait dans une chaîne de redevabilité s'étendant du contributeur dans la DO à la maison mère, en passant par le siège RSE. Puis, nous avons vu à travers la pratique de l'audit, que le REF constituait une ressource pour le siège RSE afin de s'assurer du maintien de cette chaîne de redevabilité malgré l'absence de lien hiérarchique direct. Dans cette troisième partie, nous allons voir que les différents niveaux de cette chaîne de redevabilité correspondent à un niveau d'éloignement par rapport à l'objet de la représentation. Nous verrons en quoi la position de l'acteur oriente sa stratégie et son usage du REF.

Prenons l'exemple de l'indicateur sur le nombre de projets ayant obtenu le label RSE interne. A partir des règles du protocole de reporting, le contributeur comptabilise un seul projet certifié sur la période de reporting. Or, de son point de vue, l'indicateur n'est pas « représentatif » car il a labellisé 4 projets dans l'année. Cet écart entre l'information reportée et l'expérience vécue vient de la méthodologie de calcul formalisée dans le protocole de

reporting. Par exemple, trois projets sur quatre n'ont pu être comptabilisé car ne satisfaisant pas les règles d'éligibilité au moment du reporting (label obtenu le lendemain de la date de clôture par exemple). Bien que trivial, cet exemple illustre en quoi le REF perd de sa crédibilité et de son intérêt pour les contributeurs car il ne permet pas de rendre compte de leur expérience de terrain.

Cet écart est problématique à plusieurs titres pour le contributeur. Tout d'abord et comme nous l'avons évoqué, le REF est au cœur d'une chaîne de redevabilité. De ce fait, l'indicateur va également constituer un moyen d'évaluation permettant au supérieur d'apprécier la performance du contributeur. Si peu de chantiers sont labellisés alors cela signifie pour le supérieur que le contributeur n'a pas réalisé son travail d'auditeur interne ou bien qu'il n'a pas su tirer les projets vers le haut pour obtenir le label. L'indicateur n'est donc plus une simple mesure dépassionnée mais vient s'inscrire dans une évaluation et un jugement sur le travail réalisé. Il est également important de noter qu'il y au sein de DELTA une forte mise en compétition des différentes filiales venant exacerber cette tension autour de la performance de l'indicateur.

Le REF vient ainsi nourrir un sentiment d'injustice par rapport au travail tel qu'il est vécu et accroit le sentiment de distance entre le siège et les contributeurs. Il est important de rappeler que ces règles méthodologiques ont été élaborées par les experts du reporting. Ces derniers évoquent précisément ne pas vouloir produire une « usine à gaz » en tentant d'aboutir à la représentation à la fois la plus « représentative » mais aussi la plus simple à calculer tout en satisfaisant les particularités des différentes activités de DELTA. Cependant la grande hétérogénéité des activités et projets génère systématiquement des cas particuliers et donc des écarts par rapport à la règle. Les contributeurs se plaignent que les indicateurs ne soient pas « représentatifs » et tentent alors d'obtenir un changement de la règle auprès des experts pour prendre en compte leur cas particulier. Certains recalculent ces indicateurs selon leurs propres règles méthodologiques pour montrer l'écart entre la performance mesurée par l'indicateur selon les règles du protocole et la performance vécue. Cette pratique peut viser divers objectifs tels que discréditer l'indicateur imposé par le siège, valoriser le travail « réellement » réalisé ou encore demander un changement du protocole. Dans d'autres cas, certains acteurs des DO qui se sentent « en bout de chaine », loin des prises de décision sur les indicateurs, rejettent le REF et évoquent ne plus vouloir communiquer en vain sur leur cas particulier et leurs règles spécifiques, ce qui vient à terme accroitre la scission entre les contributeurs et le siège.

L'expert central du siège agit donc davantage comme garant de l'homogénéité de la représentation plutôt que comme garant d'une représentation exhaustive. Il va d'ailleurs considérer ou non ces écarts par rapport à la règle selon leur significativité via la question « de combien de cas parlons-nous ? ». Alors que pour le siège RSE, le REF doit permettre d'avoir une vision d'ensemble, pour les contributeurs le REF doit permettre de gérer l'objet de la représentation et de mesurer concrètement l'effet de leurs actions. Le REF se retrouve ainsi tiré entre différents objectifs.

Une représentation au service de la reddition plutôt que du pilotage

Revenons sur l'exemple du label interne. L'un des critères d'éligibilité au label porte sur le taux d'avancement financier du projet. Ce critère a été choisi car l'information financière est régulièrement suivie, jugée facile d'accès et fiable. A partir de ce taux d'avancement, les experts ayant une vision globale de leur filiale vont pouvoir suivre l'avancée des différentes DO et l'expert du siège suivre l'avancée des différentes filiales. Au regard de la taille des périmètres des filiales (plus de cinquante projets parfois), ce critère objectif semble même primordial pour permettre ce suivi central. En effet, sans ce critère objectif calculé automatiquement par le service finance, chacun devrait se quérir du taux d'avancement au niveau de chaque projet. Cela permet également de disposer d'un critère d'éligibilité objectif, homogène et vérifiable par les auditeurs. Cependant dans certains cas, l'avancement financier n'est pas disponible ou pertinent (le client a par exemple attribué un acompte significatif qui ne correspond pas à l'avancement opérationnel du chantier). Ici, l'acteur se détachera de l'indicateur pour s'en remettre à la connaissance du contributeur proche des projets pour connaitre l'avancement du projet. Dans cette situation, le pilotage de l'activité située exige un détachement de la règle du protocole. Ce détachement peut être fait mais ce projet ne pourra toutefois pas être comptabilisé et donc valorisé dans le cadre du REF car non conforme au protocole.

Au niveau des DO, les contributeurs ont un périmètre de responsabilité où ils suivent directement les projets et reçoivent ainsi directement les informations de leur part. Dans le cas évoqué, le respect de la règle de calcul du taux d'avancement financier ne fait plus sens pour les acteurs car elle empêche l'action. Il devient nécessaire de sortir des règles pour agir d'une façon qui fait sens (Il ne fait pas sens d'évaluer un chantier qui n'a pas commencé même si le taux d'avancement financier est conforme au protocole à la suite du paiement d'un acompte par le client). Il apparait alors un conflit entre le respect de la règle (comptabiliser le projet comme éligible) et le contexte de la situation. Il arrive aussi que l'information issue du chantier soit plus accessible que l'information financière. Ainsi, le respect de ce critère devient un frein à l'action.

On constate que la standardisation de la règle sert avant tout au siège RSE, aux experts des filiales et aux auditeurs pour leur permettre d'agir (comparer, rendre compte, évaluer l'opérationnel, vérifier l'information) tout en étant éloigné des projets et donc de l'objet de la représentation. Il devient ainsi commun de parler de « pilotage » au niveau des directions RSE. A l'inverse, au niveau des DO, on remarque que la règle du protocole ne permet un « pilotage » puisque la représentation ne rend pas compte des actions menées. L'indicateur se détourne d'un outil de pilotage de l'activité située intervenant au début du cycle de contrôle pour devenir un outil de contrôle à distance intervenant à la fin de ce cycle pour évaluer la performance.

Les différents usages du REF viennent dégrader sa légitimité et l'intérêt que les opérationnels lui portent. Le REF apparait comme un simple outil de contrôle, éloignés des préoccupations opérationnelles, faisant fi des contextes locaux particuliers et ne permettant pas de valoriser le travail réalisé, rendre compte de leur expérience et d'agir. Le REF apparait comme une pratique de reddition plutôt qu'un outil de pilotage opérationnel.

4. Discussion : Vers un compromis et l'articulation de deux reporting ?

Nos résultats invitent à mener une réflexion sur l'articulation des différents usages du REF. Alors que la plupart des travaux dressent une frontière entre l'organisation et la société, nous montrons que de multiples frontières existent déjà au sein même de l'organisation et méritent d'être pris en compte pour appréhender le REF. Avant même la pratique de reddition de l'entreprise vers la société, nous voyons que l'indicateur se trouve déjà impliqué dans une relation entre un « mandant qui dit » et un « mandataire qui fait » (Girin, 1995). Il devient donc pertinent d'étudier en profondeur cette relation de mandat au sein de l'organisation pour comprendre le REF.

Nos résultats visent à poursuivre la lecture proposée par Aggeri (2015) en enquêtant sur les difficultés de ce changement de voie. Nous retrouvons au sein de DELTA une pratique du reporting qui repose sur une approche de la transparence et de l'auditabilité. A partir de ce constat, nous souhaitons maintenant questionner la possibilité de cette voie alternative. Nos résultats permettent de mieux comprendre les raisons du développement de cette approche de la transparence, véhiculée par la DPEF, au sein des organisations. Nous avons pu observer une pratique de capture du REF et de l'audit par le siège RSE afin de répondre à ses propres préoccupations. Nous soutenons que cette approche du REF portée par le cadre réglementaire se maintient car elle trouve un relais au sein de l'entreprise pour la développer. Comme l'évoquait également Aggeri, cette pratique de redevabilité s'inscrit dans une nouvelle raison gouvernementale où l'Etat n'impose pas ni ne contrôle mais plutôt incite et délègue le contrôle aux entreprises. Dans ce cadre, la pratique de reporting ne peut se développer sans s'appuyer sur un relais au sein de l'entreprise. En phase avec ses propres intérêts, le siège occupera ce rôle en s'appropriant la pratique de reporting dans une perspective de transparence. L'utilisation de l'audit comme un levier de pouvoir montre que cette approche du reporting favorise la prise en compte des sujets extra-financiers par le siège en les rendant contrôlables à distance et visibles pour la direction. Toutefois, la troisième partie de nos résultats montrent que cette approche vient contraindre l'émergence de la voie alternative que nous qualifions de pilotage de l'activité située. Cette tension entre ces deux approches s'inscrit dans une problématique déjà étudiée par Girin (1995) à travers le concept de mandat. A partir de ce concept, nous identifions deux enjeux qui vont nous permettre de comprendre cette tension. Un premier est le besoin pour le mandant d'apprécier la bonne gestion du mandat par le mandataire. Un second est le besoin du mandataire de gérer concrètement ce mandat. Comme le précise Girin, le mandataire « dit et fait ». En ce sens, il doit à la fois rendre compte, dire comment « il fait » le mandement mais aussi concrètement faire ce même mandement. Pour cela, il doit produire deux représentations de son activité. Une première accessible (techniquement et cognitivement) au mandant et une seconde actionnable lui permettant de gérer le mandat dans une approche de pilotage (Lorino, 1997). Nous retrouvons ici les deux voies pouvant être prises par le REF.

Nous allons maintenant tenter de comprendre les raisons du primat de l'approche « transparence » sur la perspective du pilotage de l'activité située.

4.1. Un outil modelé par le mandant

Tout d'abord, nous avons pu voir que l'approche « transparence » du REF permettait de construire des représentations suffisamment homogènes pour être consolidables, venant ainsi augmenter la visibilité des sujets extra-financiers auprès de la direction. Le siège RSE en tant que mandant s'appuie sur le REF pour évaluer les filiales (mandataire) dans leur gestion du mandement (appliquer les politiques centrales et piloter localement les sujets extra-financiers) sans avoir besoin de connaitre les complexités de sa mise en œuvre. Le siège RSE peut ensuite grâce au REF rendre compte à la DG sur sa capacité à mettre en place un système de contrôle extra-financier. Ainsi grâce à l'approche « transparence » du REF, les acteurs éloignés de l'expérience de terrain (mandant) dispose d'un outil de gestion permettant d'apprécier et comparer la performance dans le temps et l'espace. Cette vue d'ensemble leur apporte légitimité pour décider et justifier de leur centralité dans l'organisation (Jardat, 2005). La RSE devient ainsi un sujet légitime dans l'entreprise car pouvant être « piloté » à distance par la direction.

Alors que l'approche traditionnelle du contrôle étudient les systèmes de contrôle d'un point de vue strictement interne à l'organisation (Bouquin, 2005), nous remarquons une perméabilité de l'organisation aux influences externes. Le système de contrôle du mandat n'est pas développé de façon autonome par l'organisation. Au contraire, l'organisation se présente comme un relais s'appropriant un système de contrôle suggéré par le cadre réglementaire car elle lui apporte de la légitimité. Puis, nos résultats montrent que les représentations auditées sont davantage à destination des membres de la DG et les parties prenantes externes que pour les acteurs des DO. Nous montrons ainsi qu'il existe une plus grande proximité concernant l'usage du REF entre les parties prenantes externes et la direction centrale plutôt qu'entre celle-ci en tant que mandant et les acteurs opérationnels en tant que mandataire.

L'action du siège RSE intervient dans le cadre d'un mandat confié par la DG. Dès lors il nous semble nécessaire d'affiner le schéma de la relation de mandat présentée de façon trop binaire jusqu'ici. Le siège RSE agit à la fois comme mandant et mandataire. Pour satisfaire le mandat confié par la DG, la direction RSE confie à son tour un autre mandat et opère ainsi en tant que mandant. Chaque partie se retrouve simultanément à demander et rendre des comptes. Nous pouvons schématiser la situation en distinguant deux mandats. Un premier mandat confié par la DG à un mandataire représenté par le siège RSE (mandat 1). Puis un second mandat où le siège RSE devient mandant et confie aux représentants des filiales la gestion opérationnelle de la RSE (mandat 2). Nous pourrions dérouler ces multiples mandats puisque la filiale va à son tour de nouveau formuler un nouveau mandat pour confier la gestion aux DO. Dans le cadre du mandat 1, le siège RSE sera chargé de l'organisation de l'agencement organisationnel qui passera par l'élaboration d'un autre mandat.

Nos résultats montrent que le REF tend à être l'outil d'évaluation capturé par le siège RSE dans le cadre du mandat 1. L'audit se manifeste ainsi comme un moyen mobilisé par le siège RSE pour gérer son agencement organisationnel. L'audit vise à s'assurer que le REF permettra bien au siège RSE d'évaluer le mandataire du mandat 2 et aussi rendre compte à son propre mandant. L'audit est alors orienté vers le besoin en pilotage du siège RSE. En

effet, il lui permet de vérifier le bon déploiement de ses politiques centrales et de disposer d'indicateurs consolidables lui permettant de rendre compte à son mandant (la DG).

Comme l'évoquait Girin, le mandataire dispose d'un certain pouvoir dans le sens où lui seul dispose de la connaissance sur la façon dont est géré le mandat et s'avère donc être le plus pertinent pour définir le mode d'évaluation du mandat. Dans le cadre du mandat 2, le siège RSE dispose du cadre réglementaire et de l'audit pour faire évoluer ce rapport de pouvoir. Il dispose alors en tant que mandant, des moyens pour fixer les règles d'évaluation du mandat. Au sein de DELTA, c'est précisément le rôle du protocole de reporting qui va définir les modes de calcul des indicateurs et ainsi fixer les critères d'évaluation du mandat. Le protocole standardise la façon de rendre compte sur l'accomplissement du mandat et permet donc au siège RSE de gérer l'agencement organisationnel du mandat 1 mais aussi de fixer les règles d'appréciation de la réalisation du mandat 2.

Pour pouvoir évaluer le mandataire, le mandant vise une représentation reposant sur des éléments objectivés et accessibles qu'il pourra vérifier malgré l'écart d'expérience. La connaissance tacite du terrain en tant que critère non vérifiable et non agrégeable devient illégitime et non signifiante pour le mandant. L'audit devient ainsi une ressource au sens de Giddens puisqu'il permet aux acteurs de siège de transformer les représentations produites par les acteurs du terrain. On constate que le « pilotage » du siège repose sur la reddition des contributeurs. Les critères d'auditabilité viennent modeler la production des représentations produites par le mandataire. Dans le cadre du mandat 2, les contributeurs se retrouvent contraints de produire des représentations dans une perspective de transparence, pour rendre compte au siège RSE (mandant) plutôt que pour piloter leur activité. L'acteur éloigné de l'activité située (le siège RSE en tant que mandant) devient ainsi « pilote » car dispose de représentation pour gérer son propre agencement organisationnel. Ce qui est reddition pour l'un devient pilotage pour l'autre. La distinction introduite par Girin entre le mandant qui dit et le mandataire qui fait oblige le découplage entre un reporting de transparence et un reporting de pilotage. Ces deux parties ne pourront gérer leur mandat respectif par les mêmes représentations.

Nous voyons ainsi que le cadre de la DPEF habilite la production de représentations standardisées nécessaires à l'accomplissement du mandat 1 et contraint la production de représentations s'inscrivant dans une approche de l'action située (Journé & Raulet-Croset, 2012) nécessaire pour le pilotage des acteurs de terrain dans le cadre de l'agencement organisationnel du mandat 2. En jouant sur l'ambiguïté du terme de « pilotage » (Bourguignon, 2003), le siège masque l'enchevêtrement des mandats et la diversité des représentations nécessaires pour le pilotage des différents mandats. Le système de contrôle, centré sur le mandat 1 porté par le siège RSE, ne permet pas la production de représentations pertinentes pour permettre aux contributeurs de piloter leur agencement organisationnel. Pour ce faire, les opérationnels vont s'appuyer sur un reporting parallèle. Ce dernier contribue ainsi à multiplier les pratiques de reporting et entraine un découplage. Toutefois et c'est bien là que l'on perçoit la dualité développée par Giddens. La construction d'un système de contrôle centralisé permet de porter la RSE au niveau de la DG et donc rendre davantage visible l'activité des contributeurs RSE.

Dans cette seconde partie, nous allons voir que le développement de ce reporting alternatif reste fragile car il tend à être écrasé par le reporting réglementaire. Cette dualité reste organisée autour des différentes dimensions du structurel venant favoriser le mandat 1. Dans le cadre du mandat 2, les indicateurs du REF réglementaire constituent également le moyen utilisé pour évaluer le mandataire. Plutôt qu'une co-construction de l'évaluation, c'est le mandant qui via le cadre de la DPEF imposer au mandataire les critères d'évaluation du mandat.

4.2. Un pilotage situé contraint par un jugement externe centré sur la reddition du mandat plutôt que sur sa gestion

Devenant l'outil d'évaluation des mandats géré par le siège RSE, le REF va être source de frustration car il ne permet pas aux autres mandataires de la chaîne de redevabilité de produire eux-mêmes les outils d'évaluation de leur mandat. On retrouve ici l'enjeu autour de la « visibilisation de l'activité ». Avec le REF, les acteurs ne rendent pas visible leur activité mais celle du siège. Pour rendre visible leur activité et ainsi la piloter, le mandataire composite du mandat 2 devra élaborer une représentation située de l'activité pour gérer l'agencement organisationnel. Or comme nous avons pu le voir dans la troisième partie de nos résultats avec l'exemple du label interne, la production de représentations situées est empêchée par le contrôle externe. De plus, nous avons pu remarquer que ce contrôle externe était vécu par les opérationnels comme une évaluation de leur propre travail. On constate ainsi une confusion entre l'évaluation du mandat 1 et celle du mandat 2. En faisant du REF, le mode d'évaluation des différents mandats, on constate une focalisation sur la capacité du mandataire à rendre compte plutôt que sur sa capacité à gérer son agencement organisationnel.

Ainsi, l'audit ne vise pas à s'assurer que le mandataire gère correctement son mandat mais plutôt vérifier qu'il mette à disposition du siège RSE les éléments auditables et homogènes nécessaires pour que ce dernier puisse gérer et rendre compte de son mandat. Le cadre de la DPEF invite ainsi à recourir à un contrôle externe pour s'assurer que le contrôleur interne (siège RSE) dispose d'informations correctes pour contrôler.

Ce projet d'objectivation du contrôle et de la mise en place d'un contrôle externe du contrôle nous semble poser un problème fondamental au regard du « phénomène managérial ». Comme a pu le montrer Jardat (2011), ce dernier se caractérise par une situation où le manager en tant qu'être doué de raisons et d'émotions doit rendre des comptes à une instance d'évaluation également composée d'êtres doués de raisons et d'émotions en s'appuyant sur des « re-présentations ». Notre recherche montre que le REF, en imposant un mode d'évaluation standardisé des différents mandats contraint la bonne gestion de ces derniers. Nous pourrions alors rapprocher cette standardisation du contrôle de la dérive du contrôle interactif vers le contrôle diagnostic (Essid & Berland, 2011). Le premier ouvrant davantage vers la co-construction des modes d'évaluation du mandat et permettant davantage de compenser l'écart irréductible entre celui qui dit et celui qui fait.

Notre recherche invite à développer des systèmes de contrôle articulant d'une part un reporting de transparence permettant de rendre des comptes aux mandants (notamment la

société) et ainsi lui donner l'impression de « piloter » (Bourguignon, 2003) et d'autre part un reporting de l'action située permettant au mandataire de piloter localement la réalisation de son mandat. Notre recherche propose ainsi de passer vers la voie alternative du compromis plutôt que celle de la domination en attendant de trouver celle de l'intégration (Follett, 1924).

5. Conclusion

Cette recherche visait à s'appuyer sur la dualité du structurel pour étudier la pratique du REF. Nos résultats montrent que le développement de la RSE dans l'organisation et sa prise en compte par la DG s'appuie sur une approche du reporting par la transparence. Le maintien de cette approche du reporting s'explique par sa capacité à mettre à disposition d'acteurs éloignés de l'expérience de terrain (mandant) un outil permettant d'apprécier le mandat confié au mandataire. Le développement de la pratique du REF dans l'organisation peut donc s'expliquer par le fait qu'elle permette de répondre au besoin managérial d'apprécier la bonne réalisation d'un mandat. Or nous avons pu voir que le REF permettait surtout d'apprécier un mandat particulier, celui confié au siège RSE relatif à sa capacité à déployer des politiques centrales et à élaborer un système de contrôle global de la RSE. Nous montrons qu'en facilitant la « visibilisation » (Girin, 1995) de l'activité du siège, le REF contraint une autre « visibilisation », celle du pilotage de l'activité située réalisée par les contributeurs du REF, c'est-à-dire les pilotes opérationnels de la RSE.

Cependant, fournir à la DG un outil de pilotage à distance contribue à faire de la RSE un sujet « comme les autres » et pouvant donc entrer dans les préoccupations des dirigeants. Apparait ainsi une dualité. Bien que contraignant le pilotage situé, la DPEF légitime aussi la RSE et renforce l'intérêt des juges externes sur ce volet de la performance.

Aggeri (2015) nous invitait à développer une approche alternative du reporting en promouvant la construction collective de sens autour de la représentation. Nous avons vu que cette pratique existait déjà localement car nécessaire aux acteurs pour la gestion de leur agencement organisationnel mais était exclue du REF. Ce primat de l'approche transparence du reporting tend à favoriser l'évaluation du mandataire sur sa capacité à mettre à disposition du mandant un moyen de l'évaluer plutôt que sur sa capacité à bien gérer son agencement organisationnel pour satisfaire le mandat.

Notre recherche présente ainsi quatre apports. Premièrement, nous montrons avec la pratique du REF que les systèmes de contrôle de l'organisation sont perméables aux influences externes.

Deuxièmement, nous montrons la dualité du cadre réglementaire venant habiliter le siège RSE dans la mise en place d'un système de contrôle centralisé permettant la légitimation de la RSE au sein de l'organisation mais contraignant les opérationnels dans leur pilotage de l'activité située.

Troisièmement, nous avons pu voir que le système de contrôle était tiré vers les intérêts des acteurs qui le gère. Par le système de contrôle, les acteurs éloignés de l'expérience (mandant)

disposent d'un pouvoir transformatif en imposant aux opérationnels la production d'une certaine représentation de l'activité permettant de les évaluer.

Enfin, cette recherche a montré l'effet ambigu de la réglementation et du contrôle externe. D'une part l'audit peut constituer une ressource pour tous les acteurs de la RSE en venant légitimer et rendre davantage visible la RSE auprès de la direction et des autres filières. Il peut également constituer une ressource pour la direction centrale plus spécifiquement en lui permettant d'imposer un outil de contrôle standardisé.

D'autre part, l'audit peut constituer une contrainte car il va focaliser l'appréciation du mandat de gestion locale de la RSE sur les critères du mandat de gestion centrale de la RSE. Il va donc venir contraindre le pilotage en empêchant la production de représentation située de l'activité.

Cette recherche vient donc nuancer les travaux préconisant l'intensification de la vérification externe (Rivière-Giordano, 2007 ; Gillet, 2014 ; Boyer-Allirol, 2013). Plutôt que d'intensifier ce contrôle, notre recherche montre avant tout le besoin d'en modifier l'usage. Plutôt qu'appréhender l'audit comme un outil de contrôle et de sanction, il semble plus fécond de l'appréhender comme un outil de légitimation de la RSE et du système de contrôle du siège. A ce titre les contributeurs locaux sont alors audités sur une seule partie de leur activité, celle de reddition et non celle de pilotage.

Cette recherche montre donc la nécessité d'articuler un système de contrôle centralisé, qui permet de légitimer la RSE en donnant l'impression à la DG de piloter à distance, avec un autre système de contrôle permettant la pratique de pilotage de l'agencement organisationnel.

Enfin, bien que cette recherche ethnographique constitue, par son originalité, un apport à la littérature sur le REF en permettant de rentrer dans la « boite noire » de l'organisation, une prise de recul sur nos conclusions est indispensable. Notre recherche a porté sur l'étude de la pratique du REF au sein d'une multinationale marquée par son organisation et sa culture. Notre positionnement au siège de l'organisation a également inévitablement orienté et modelé nos observations et notre expérience mais plus largement notre questionnement de recherche. Toutefois, ces limites ne viennent pas remettre en question l'intérêt de nos conclusions mais plutôt rappeler l'ambition de cette recherche compréhensive qui vise simplement à mettre en lumière une partie des pratiques dans une organisation. Cette recherche appelle donc à la poursuite de cette enquête, notamment par la confrontation avec d'autres expériences du REF.

6. Bibliographie

6.1. Articles

Adams, C. A. (2004). The ethical, social and environmental reporting- performance portrayal gap. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, *17*(5), 731‑757. https://doi.org/10.1108/09513570410567791

Aggeri, F. (2015). Transparence et gouvernementalité : La redevabilité à l'épreuve des pratiques. A propos de l'Entreprise dans la société. Une question politique de Michel Capron et Françoise Quairel-Lanoizelée. *Le Libellio d'AEGIS*, *11*(3), 47‑53.

Arjaliès, D.-L., & Mundy, J. (2013). The use of management control systems to manage CSR strategy : A levers of control perspective. *Management Accounting Research*, *24*(4), 284‑300.

Ayache, M., & Dumez, H. (2011). Le codage dans la recherche qualitative une nouvelle perspective ? *Le Libellio d'AEGIS*, *7*(2), 33‑46.

Baret, P., & Helfrich, V. (2019). The « trilemma » of non-financial reporting and its pitfalls. *Journal of Management and Governance*, *23*, 485‑511.

Baribeau, C. (2005). L'instrumentation dans la collecte de données. *Recherches Qualitatives*, *2*, 98‑114.

Boiral, O. (2000). Vers une gestion environnementale des entreprises ? *Revue Française de Gestion*, *127*, 4‑17.

Bondy, K., Moon, J., & Matten, D. (2012). An Institution of Corporate Social Responsibility (CSR) in Multi-National Corporations (MNCs) : Form and Implications. *Journal of Business Ethics*, *111*(2), 281‑299. https://doi.org/10.1007/s10551-012-1208-7

Bourguignon, A. (2003). «Il faut bien que quelque chose change pour que l'essentiel demeure» : La dimension idéologique du «nouveau» contrôle de gestion. *Comptabilité - Contrôle - Audit*, *spécial*, 27‑53.

Boyer-Allirol, B. (2013). Faut-il mieux réglementer le reporting extrafinancier? *Revue Française de Gestion*, *8*, 73‑95.

Capron, M., & Quairel, F. (2009). Le rapportage « développement durable » entre reddition et communication, entre volontariat et obligation. *Revue de l'organisation responsable*, *4*(2), 19‑29.

Caritte, V., Acha, S., & Shah, N. (2015). Enhancing Corporate Environmental Performance Through Reporting and Roadmaps. *Business Strategy and the Environment*, *24*(5), 289‑308. https://doi.org/10.1002/bse.1818

Dewey, J. (1925). *Expérience et nature* (J. Zask, Trad.; 2012e éd.). Gallimard.

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.

Dreveton, B. (2009). Les outils de contrôle de gestion à l'épreuve de la RSE. Le cas de l'organisation publique. *Revue de l'organisation responsable*, *4*(2), 30‑44.

Dumez, H. (2018). Décrire pour théoriser. *Revue internationale de psychosociologie et de gestion des comportements organisationnels*, *24*(57), 75‑90.

Essid, M., & Berland, N. (2011). Les impacts de la RSE sur les systèmes de contrôle. *Comptabilite - Controle - Audit*, *Tome 17*(2), 59‑88.

Garric, N., Léglise, I., & Point, S. (2007). Le rapport RSE, outil de légitimation ? Le cas Total à la lumière d'une analyse de discours. *Revue de l'organisation responsable*, *2*(1), 5‑19.

Geertz, C. (1973). Thick description : Toward an interpretive theory of culture. In C. Geertz, *The interpretation of cultures* (p. 3‑ 32). Basic Books.

Igalens, J. (2007). L'analyse du discours de la responsabilité sociale de l'entreprise à travers les rapports annuels de développement durable d'entreprises françaises du CAC 40. *Revue Finance Contrôle Stratégie*, *10*(2), 129‑ 155.

Janicot, L. (2007). Les systèmes d'indicateurs de performance environnementale (IPE), entre communication et contrôle. *Comptabilite - Controle - Audit*, *Tome 13*(1), 47‑ 67.

Jardat, R. (2011). Comment étudier le matériau de gestion ? Propositions méthodologiques. *Management Avenir*, *n° 43*(3), 318‑ 353.

Journé, B., & Raulet-Croset, N. (2012). La décision comme activité managériale située. *Revue Française de Gestion*, *6*(225), 109‑ 128.

Lalonde, J.-F. (2013). La participation observante en sciences de la gestion : Plaidoyer pour une utilisation accrue. *Recherches Qualitatives*, *32*(2), 13‑ 32.

Maas, K., Schaltegger, S., & Crutzen, N. (2016). Integrating corporate sustainability assessment, management accounting, control, and reporting. *Journal of Cleaner Production*, *136*, 237‑ 248. https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2016.05.008

Milne, M. J., & Gray, R. (2013). W(h)ither Ecology? The Triple Bottom Line, the Global Reporting Initiative, and Corporate Sustainability Reporting. *Journal of Business Ethics*, *118*(1), 13‑ 29. JSTOR.

Miroir-Lair, I., Fimbel, E., & Jardat, R. (2015). La plasticité du budget dans les sociétés cotées : L'utilité et la crédibilité de l'outil et de ses usages en question ? *Recherches en Sciences de Gestion*, *107*(2), 87‑ 109.

Renaud, A. (2013). L'articulation des usages diagnostique et interactif d'un seul et même système de contrôle de gestion : Le cas d'un système d'indicateurs environnementaux dans une entreprise française de vins et spiritueux. *Finance Contrôle Stratégie*, *16*(3). https://doi.org/10.4000/fcs.1377

Schaltegger, S., & Wagner, M. (2006). Integrative management of sustainability performance, measurement and reporting. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, *3*(1), 1‑ 19. https://doi.org/10.1504/IJAAPE.2006.010098

Van Cuyck, A. (2005). Les dispositifs organisationnels et communicationnels du développement durable (dans et hors) de l'organisation : Vers un nouveau modèle stratégique managérial global. *Communication et organisation*, *26*, 80‑ 90. https://doi.org/10.4000/communicationorganisation.3276

Van Maanen, J. (1979). Reclaiming Qualitative Methods for Organizational Research : A Preface. *Administrative Science Quarterly*, *24*(4), 520‑ 526. https://doi.org/10.2307/2392358

Venturelly, A., Pizzi, S., Caputo, F., & Principale, S. (2020). The revision of nonfinancial reporting directive : A critical lens on the comparability principle. *Business Strategy and the Environment*, *29*(8), 3584‑ 3597.

6.2. Ouvrages

Devereux, G. (2012). *De l'angoisse à la méthode dans les sciences du comportement*. Flammarion

Follett, M. P. (1924). *Dynamic administration : The collected papers of Mary Parker Follett* (H. C. Metcalf & L. Urwick, Éds.; 2004e éd.). Routledge.

Lorino, P. (1997). *Méthodes et pratiques de la performance : Le pilotage par les processus et les compétences*. Editions d'Organisation.

Moquet, A.-C. (2010). *Le contrôle sociétal. Les cas Lafarge et Danone : De nouveaux modèles de management portés par le projet de développement durable.* (Vuibert).

Peirce, C. S. (1978). *Ecrits sur le signe.* (G. Deledalle, Trad.; 2017e éd.). Editions du Seuil.

Suchman, L. A. (1987). *Plans and Situated Actions : The Problem of Human-Machine Communication*. Cambridge University Press.

Vygotski, L. (1985). *Pensée et langage*. Editions Sociales.

6.3. Chapitres dans un ouvrage collectif

Girin, J. (1990). L'analyse empirique des situations de gestion : Eléments de théorie et de méthode. In A. C. Martinet (Éd.), *Epistémologies et sciences de gestion* (p. 141‑ 182). Economica.

Girin, J. (1995). Les agencements organisationnels. In F. Charue-Dubosc, *Des savoirs en action, Contributions de la recherche en gestion* (p. 233‑ 279). L'Harmattan.

6.4. Thèses

Jardat, R. (2005). *Stratifier / Modéliser : Une archéologie française du management stratégique 1959-1976 : étude par la méthode archéologique de Michel Foucault* [Thèse de doctorat, CNAM, Paris].

Kuszla, C. (1997). *Le rôle du contrôle d'organisation dans l'adaptation stratégique. Etude comparée de processus de changement de systèmes de contrôle au sein d'entreprises de réseau publiques*. [Thèse de doctorat, Université de Paris-IX Dauphine, Paris].

6.5. Cahiers de recherche, rapports et communications dans des congrès

Allouche, J., Huault, I., & Schmidt, G. (2004). *Responsabilité sociale des entreprises: la mesure détournée?* XVème Congrès de l'AGRH, 2390-410.

Bouquin, H. (2005). *Herméneutiques du contrôle*. https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00581134

Chauvey, J-N., Naro, G. (2013). *Reporting et pilotage sociétaux : repenser la performance globale à l'aune des paradoxes de la RSE*. Comptabilité sans Frontières..The French Connection, Canada.

Quairel, F. (2006). *Contrôle de la performance globale et RSE*. 27e congrès annuel de l'Association Francophone de Comptabilité, Tunis.