



HAL
open science

LE NIVEAU DE DEVELOPPEMENT DES INDICATEURS DE RESPONSABILITE SOCIALE DANS LES OUTILS DE PILOTAGE DE CONTROLE DE GESTION: UNE ANALYSE DES PRATIQUES DES ENTREPRISES

Christophe Germain, Stephen Gates

► **To cite this version:**

Christophe Germain, Stephen Gates. LE NIVEAU DE DEVELOPPEMENT DES INDICATEURS DE RESPONSABILITE SOCIALE DANS LES OUTILS DE PILOTAGE DE CONTROLE DE GESTION: UNE ANALYSE DES PRATIQUES DES ENTREPRISES. "COMPTABILITE ET ENVIRONNEMENT ", May 2007, France. pp.CD-Rom. halshs-00534798

HAL Id: halshs-00534798

<https://shs.hal.science/halshs-00534798v1>

Submitted on 10 Nov 2010

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 NIVEAU DE DEVELOPPEMENT DES INDICATEURS DE RESPONSABILITE SOCIALE DANS LES OUTILS DE PILOTAGE DE CONTROLE DE GESTION: UNE ANALYSE DES PRATIQUES DES ENTREPRISES

Christophe GERMAIN

Enseignant-chercheur en Contrôle de Gestion
Audencia Nantes. Ecole de Management
8, route de la jonelière,
BP 31 222
44 312 NANTES cedex 3
E-mail : cgermain@audencia.com,

Stephen GATES

Enseignant-chercheur en Stratégie
Audencia Nantes. Ecole de Management
8, route de la jonelière
BP 31 222
44 312 NANTES cedex 3
sgates@audencia.com

Résumé :

A partir des résultats d'une enquête réalisée auprès de 79 entreprises, la recherche montre que les indicateurs de performance relatifs à la RSE sont peu répandus dans les outils de pilotage des entreprises. Ils sont également faiblement reliés aux objectifs stratégiques lorsqu'ils sont présents. Au-delà de ce constat global, il apparaît néanmoins que ce sont les entreprises cotées en Bourse et les entreprises industrielles qui présentent les pratiques les plus développées en matière de pilotage stratégique de la RSE.

Mots clés: RSE, outils de pilotage, mesure de la performance.

Abstract:

From the results of an empirical research based on a postal survey (79 companies), the research shows that performance measures about Corporate Social Responsibility (CSR) are not integrated significantly into strategic performance measurement systems (SPMS). Nevertheless, CSR performance measures tend to become more developed into SPMS in companies that are listed on a public stock exchange and in industrial firms.

Key words: Corporate Social Responsibility, performance measurement systems, strategy.

Soumises à des pressions de leur environnement, notamment institutionnel, les entreprises ont été amenées, ces dernières années, à s'interroger sur leur responsabilité vis-à-vis de l'environnement et de la société. La problématique de la Responsabilité Sociale de l'Entreprise (RSE) qui postule, dans la droite ligne de la *stakeholder theory* développée par Freeman (1984) aux Etats-Unis, que l'entreprise détient une responsabilité sociale et sociétale vis-à-vis de la communauté dans son ensemble a ainsi pris une certaine ampleur. Ce phénomène s'est traduit par une évolution des discours et des stratégies de communication des entreprises (Martinet et Reynaud, 2001), un développement du reporting sociétal, et également des interrogations dans le champ du contrôle de gestion quant à la façon dont les outils de contrôle de gestion intègrent cette nouvelle forme de performance (Bollecker et al., 2006).

La nécessité de disposer d'informations non financières pour mesurer et piloter la performance est un constat qui n'est pourtant pas récent dans le domaine du contrôle de gestion. Jonhson et Kaplan (1987) l'évoquaient déjà il y a vingt ans, et de nombreux outils comme le *balanced scorecard* ou le tableau de bord ont été implantés depuis dans les entreprises pour répondre à ce besoin. En revanche, le fait que la performance non financière puisse se rapporter à des éléments relevant de la RSE constitue lui une nouveauté. Certains outils de pilotage proposés aujourd'hui dans la littérature abordent la problématique de la mesure de la performance de la RSE. En revanche il existe, tout compte fait, peu de travaux empiriques qui informent sur les pratiques effectives des entreprises.

Partant de ce constat, la recherche poursuit deux objectifs. Le premier consiste à évaluer dans quelle mesure les entreprises développent des indicateurs de RSE dans leurs outils de pilotage. Le second s'attache à rechercher les facteurs qui expliquent les pratiques des entreprises.

L'article se subdivise en trois sections. Il débute par une revue de la littérature qui permet de définir la problématique et les hypothèses de la recherche. La méthodologie est décrite dans un second temps. La troisième partie présente et commente les résultats.

1. REVUE DE LA LITTERATURE ET HYPOTHESES DE LA RECHERCHE

Plusieurs approches ont été développées ces dernières années, dans le champ de la comptabilité et du contrôle de gestion, pour intégrer la dimension de la RSE dans les systèmes de contrôle des entreprises. La comptabilité environnementale qui vise à évaluer les coûts liés à la prise en compte par les entreprises de l'environnement constitue l'une d'entre elles (Gray, 1992 ; Antheaume, 2005). Le bilan sociétal qui est destiné à évaluer les actions en faveur de la responsabilité sociale des entreprises à l'égard des partenaires et de l'environnement en est une autre (Capron, 2003), et l'on s'interroge également sur le rôle que pourraient jouer les principes et règles comptables dans l'amélioration de la qualité du reporting sociétal (Quairel, 2004). C'est aux systèmes de pilotage (ou de mesure) de la performance que cette recherche s'intéresse plus particulièrement. Ces systèmes qui se déclinent sous différentes formes (tableau de bord, *balanced scorecard*, navigateur, pour les versions les plus répandues), ont pour fonction principale de: « *traduire la mission et la*

stratégie de l'entreprise en un ensemble d'indicateurs de performance qui constituent la base d'un système de pilotage de la stratégie » (Kaplan et Norton, 1996). Certains d'entre eux intègrent la problématique de la RSE et propose un cadre pour l'évaluer. En revanche, les pratiques des entreprises demeurent peu connues, sachant qu'il peut-être envisagé, au regard des résultats de travaux antérieurs, que celles-ci se différencient sous l'effet des contingences structurelles qui s'exercent sur les entreprises.

1.1. Les systèmes de mesure de la performance et la RSE

Une revue de la littérature permet de constater qu'il existe des propositions quant au pilotage de la performance de la RSE. Le balanced scorecard dans sa version la plus récente et le navigateur de Skandia sont parmi les outils de pilotage les plus répandus, ceux qui font le plus explicitement référence à la problématique de la mesure de la RSE.

Combinaison de mesures financières et non financières organisées selon quatre axes d'analyse: les résultats financiers, la satisfaction des clients, les processus internes, l'innovation et l'apprentissage organisationnel, le balanced scorecard ne faisait pas référence dans sa première version à la problématique de la RSE. Cette question est aujourd'hui évoquée par Kaplan et Norton, les créateurs du balanced scorecard, qui considèrent que la capacité de l'entreprise à être citoyenne doit faire partie intégrante de la mesure de la performance et qu'elle doit se matérialiser par la présence d'indicateurs sur l'axe « processus internes ». Ils suggèrent également d'étendre l'axe « clients » à tous les partenaires de l'entreprise (Kaplan et Norton, 2001).

Puisant ses fondements conceptuels dans la notion de capital intellectuel, le navigateur, théorisé par Edvinsson et Malone (1997) et mis en œuvre chez Skandia AFS (Edvinsson et Malone, 1999) tire son originalité du fait qu'il se concentre sur l'une des dimensions de la RSE. La réelle nouveauté contenue dans le navigateur réside en effet dans l'attention particulière portée aux ressources humaines qui sont positionnées au cœur du dispositif de création de valeur et pour lesquelles il existe en théorie autant d'indicateurs que pour les autres dimensions de la performance. Une partie de la performance sociale, celle liée aux salariés de l'entreprise, semble donc prise en compte par le navigateur. L'axe humain correspond aux compétences et attitudes des salariés et à l'engagement de l'entreprise de les maintenir à niveau.

D'autres approches du pilotage de la performance qui font explicitement référence à la problématique de la RSE peuvent également être citées. En adoptant un raisonnement relativement proche de celui du balanced scorecard, Hockerts (2001) propose un exemple de « sustainability balanced scorecard » composé, pour partie, d'indicateurs mesurant la performance environnementale et sociale des entreprises. De son côté, Bieker (2002) suggère d'ajouter un cinquième axe « sociétal » au balanced scorecard qui serait en étroite relation avec les quatre autres dimensions plus classiques. La performance des entreprises en matière de RSE n'est donc pas absente des problématiques de pilotage au plan théorique. Maintenant, au regard du peu de travaux empiriques disponibles aujourd'hui dans la littérature sur les pratiques des entreprises en matière de pilotage de la RSE, il apparaît intéressant d'observer le contenu des systèmes de mesure de la performance pour repérer la place que les indicateurs de RSE y occupent et pour évaluer dans quelle mesure ces indicateurs sont reliés à la stratégie de l'entreprise (car ce n'est qu'à cette condition qu'ils peuvent être qualifiés d'indicateurs de « pilotage »). Pour être complète l'observation doit permettre d'identifier les facteurs qui

influencent les entreprises en matière de pilotage de la RSE. La référence aux travaux empiriques sur la contingence des systèmes de contrôle de gestion permet de poser des hypothèses à ce sujet.

1.2. Les hypothèses de la recherche

Appliquée au champ du contrôle de gestion, la théorie de la contingence a permis de montrer que les caractéristiques des modes de contrôle en général et des systèmes de contrôle de gestion en particulier pouvaient varier d'une entreprise à l'autre sous l'effet de facteurs tels que la taille, la stratégie, l'environnement, la technologie, la culture, etc... (pour une synthèse de ces travaux voir Chiapello, 1996 ou Chenhall, 2003).

Une revue des conclusions des principaux travaux empiriques qui se rapportent à cette approche permet de poser des hypothèses quant à la manière dont les entreprises seraient susceptibles d'intégrer la mesure de la performance de la RSE dans leurs outils de pilotage.

Au regard de la problématique de la recherche, six facteurs pouvant éventuellement expliquer les pratiques des entreprises ont été retenus. Il s'agit de la stratégie, de l'incertitude perçue de l'environnement, de la nationalité de l'entreprise, de la cotation en bourse, du secteur d'activités, ainsi que de l'outil de pilotage implanté dans l'entreprise (tableau de bord ou balanced scorecard).

1.2.1. La stratégie

Le lien entre la stratégie et les systèmes de contrôle de gestion repose sur l'idée que l'importance plus ou moins grande accordée par l'entreprise à différents aspects de sa performance dépend étroitement de son orientation stratégique (Shank, 1989). Les entreprises qui s'orientent vers des stratégies de domination pour les coûts privilégient des systèmes de contrôle de gestion centrés sur les coûts et les informations financières (M. Porter, 1980 ; Shank et al., 1989). A l'inverse, les indicateurs non financiers sont plus présents dans les entreprises qui adoptent des stratégies de différenciation (Shank et Govindarajan, 1993), notamment lorsque ces stratégies sont basées sur l'innovation et le développement de nouveaux produits (Gosselin et Dubé, 2002). Or, les entreprises qui optent pour ces stratégies sont vraisemblablement plus sensibles aux influences externes, aux besoins des consommateurs et aux tendances de la société en général. Ceci conduit à poser l'hypothèse suivante :

H1 : Les indicateurs de performance relatifs à la RSE sont plus présents dans les outils de pilotage des entreprises qui adoptent une stratégie de différenciation

1.2.2. L'incertitude perçue de l'environnement

Parmi les recherches qui ont analysé la relation entre l'incertitude de l'environnement et les systèmes de contrôle de gestion, certaines se sont particulièrement intéressées à l'influence de ce facteur de contingence sur le contenu de outils de contrôle de gestion. Gordon et Narayan (1984), Chenhall et Morris (1986), Chia (1995) constatent ainsi que l'augmentation de l'incertitude perçue de l'environnement entraîne un recours plus important aux informations externes et non financières. Gosselin et Dubé (2002) montrent que les entreprises « prospectrices » qui doivent faire face à un niveau élevé d'incertitude contextuelle emploient davantage de mesures de performance non financières que les entreprises « défenderesses »

qui évoluent dans un environnement plus stable. Bescos et al. (2003) observent que les managers sont plus critiques vis-à-vis des budgets qui sont centrés sur l'aspect financier de la performance lorsque l'incertitude perçue de l'environnement est élevée. Chong and Chong (1997) expliquent que les entreprises ont besoin d'informations non financières pour faire face à l'incertitude de leur environnement. Les entreprises qui doivent tenir compte des évolutions de leur environnement sont, semble-t-il, plus à même d'intégrer les problématiques de RSE. Ce constat conduit à poser l'hypothèse suivante :

H2 : Les indicateurs de performance relatifs à la RSE sont plus présents dans les outils de pilotage des entreprises qui perçoivent leur environnement comme étant incertain.

1.2.3. La nationalité de l'entreprise

Le modèle de gouvernance « contractualiste » qui privilégie la création de valeur financière pour l'actionnaire en postulant que la seule responsabilité de l'entreprise est d'accroître ses profits est d'origine anglo-saxonne. Une étude de Ittner et al. (2003) montre d'ailleurs que les variables de performance relatives aux partenaires, aux fournisseurs, à la collectivité, à l'environnement sont considérées par les entreprises américaines comme étant beaucoup moins importantes que celles liées aux clients, aux résultats financiers, à la qualité et aux opérations. Par comparaison, il est reconnu que les entreprises européennes, et plus particulièrement françaises, visent une plus grande harmonie entre les dimensions économiques et sociales de leurs actions. L'hypothèse suivante est donc posée :

H3 : Les indicateurs de performance relatifs à la RSE sont plus présents dans les outils de pilotage des entreprises françaises que dans ceux des entreprises anglo-saxonnes.

1.2.4. La cotation en Bourse

A l'exception de la recherche de Bescos et al. (2004), l'effet de la cotation en Bourse sur les systèmes de contrôle de gestion a été très peu approfondi empiriquement. D'une manière générale, comme le rappellent les auteurs cités ci-dessus, les contraintes de communication de données financières sont plus fortes dans les entreprises cotées en Bourse qui doivent rassurer leurs actionnaires et informer les marchés financiers de leur performance. On pourrait donc s'attendre à ce que ces entreprises se concentrent sur le seul aspect financier de leur performance. Il semble néanmoins que les actionnaires sont de plus en plus sensibles aux problématiques de responsabilité sociale, d'éthique ou de développement durable. Comme le fait remarquer Pérez (2002), l'actionnaire « socialement responsable » est devenu un acteur conséquent et reconnu comme tel dans le monde de l'épargne et des investissements financiers. Pour illustrer son propos l'auteur rappelle que ce sont certains grands fonds de pension comme Calpers qui ont été à l'origine des principes de *corporate governance*, qui ont progressivement fait évoluer les comportements boursiers vers une plus grande prise en considération des exigences en matière de RSE. L'hypothèse suivante est donc posée :

H4 : Les indicateurs de performance relatifs à la RSE sont plus présents dans les outils de pilotage des entreprises cotées en Bourse.

1.2.5. Le secteur d'activités

Les entreprises du secteur industriel ont été, via la question du respect de l'environnement, les premières à être interpellées sur la problématique de la RSE, parce que leurs activités

présentaient un risque environnemental beaucoup plus important que celles des entreprises commerciales ou du secteur des services. D'ailleurs, la « Global Reporting Initiative » (GRI) qui rassemble des entreprises, des ONG, des organismes de comptabilité, des chercheurs et qui a pour mission de développer, au niveau international, des directives pour aider les entreprises à évaluer leurs performances économique, environnementale, et sociale, est une initiative qui s'est développée en 1997 à destination, dans un premier temps, des entreprises industrielles. On peut donc s'attendre à ce que les entreprises industrielles soient plus concernées par le pilotage de la RSE. L'hypothèse suivante est donc posée :

H5 : Les indicateurs de performance relatifs à la RSE sont plus présents dans les outils de pilotage des entreprises industrielles que dans ceux des entreprises du secteur commercial ou des entreprises du secteur des services.

1.2.6. L'outil de pilotage de la performance

Comme cela a été évoqué précédemment, le balanced scorecard fait plus explicitement référence à la problématique de la mesure et du pilotage de la performance liée à la RSE que le tableau de bord. La façon dont ses concepteurs conçoivent son déploiement semble également favoriser la prise en compte de cette dimension. En effet, une des fonctions majeures du balanced scorecard consiste à aligner les comportements opérationnels sur les objectifs stratégiques en suivant une logique *top down* (Kaplan et Norton, 1996), là où les tableaux de bord suivent plutôt le schéma inverse, en s'inscrivant dans une logique *bottom up* qui vise à faire émerger la stratégie des niveaux opérationnels (Mendoza et al., 1999). Dès lors que la RSE s'inscrit dans la stratégie de l'entreprise, on peut s'attendre à ce que les entreprises qui adoptent le balanced scorecard développent des indicateurs de RSE en quantité plus importante. L'hypothèse suivante est donc posée :

H6 : Les indicateurs de performance relatifs à la RSE sont plus présents dans les balanced scorecard que dans les tableaux de bord.

2. LA METHODE

Pour observer les pratiques des entreprises et tester les hypothèses de la recherche, une étude empirique a été réalisée auprès d'un échantillon de grandes entreprises implantées en France.

2.1. Le recueil des données

Les données de terrain ont été collectées par l'intermédiaire d'un questionnaire. Ce questionnaire a été élaboré, puis testé auprès d'experts en contrôle de gestion (10 enseignants en contrôle de gestion et 10 contrôleurs de gestion) avant d'être administré par voie postale à 400 contrôleurs de gestion. Pour s'assurer d'un niveau satisfaisant de participation à l'enquête, les contrôleurs de gestion interrogés ont été choisis en fonction de l'origine de leurs diplômes. Ce sont des diplômés de l'institution à laquelle appartient l'auteur. 83 questionnaires ont été retournés (taux de réponse de 20,75 %). 79 d'entre eux se sont avérés exploitables. Au sein de l'échantillon, les entreprises industrielles sont les plus représentées (57%). Viennent ensuite par niveau de représentativité, les entreprises de services (24%), puis les entreprises commerciales (19%).

2.2. L'observation du contenu des systèmes de mesure de la performance

Les systèmes de mesure de la performance ont la particularité, par rapports aux autres outils du contrôle de gestion, de pouvoir couvrir plusieurs dimensions de la performance grâce à l'intégration de mesures non financières (Malina et Selto, 2001 ; Ittner et al., 2003). Cette caractéristique est implicite dans le cas du tableau de bord. Elle est en revanche particulièrement saillante dans celui du balanced scorecard puisqu'elle structure l'outil en l'orientant a priori vers quatre axes d'analyse : la performance financière, les clients, les processus internes, l'innovation et l'apprentissage (Kaplan et Norton, 1996).

Pour évaluer dans quelle mesure les systèmes de mesure de la performance mis en œuvre dans les entreprises couvrent les différentes dimensions de la performance y compris celle qui relève de la RSE, il est demandé aux répondants d'indiquer, sur une échelle de Likert allant de 1. Très faible à 5. Très élevé, le degré de présence dans les outils de pilotage des indicateurs relatifs à la performance financière, aux clients, aux processus internes, à l'innovation et à la RSE. Des exemples pour chacune des catégories d'indicateurs sont fournis dans le questionnaire pour accroître la lisibilité de la question.

De façon complémentaire les enquêtés ont évalué également sur une échelle de Likert à 5 points allant de 1 (très faiblement) à 5 (très fortement), la mesure dans laquelle les cinq types d'indicateurs sont reliés aux objectifs stratégiques de l'entreprise.

L'observation ne se limite pas à un type de système de mesure de la performance en particulier. D'ailleurs, il a été demandé dans le questionnaire de mentionner le type d'outil (tableau de bord ou balanced scorecard) utilisé par l'entreprise pour mesurer et piloter la performance.

2.3. La mesure des variables contingentes

L'incertitude perçue de l'environnement est évaluée à travers sept items provenant de l'instrument de mesure élaboré par Govindarajan (1984). Il est demandé aux répondants d'indiquer sur une échelle de Likert à 5 points allant de 1 (très prévisible(s)) à 5 (très imprévisible(s)), dans quelle mesure les éléments suivants sont difficiles à prévoir : la réglementation, les actions syndicales, la demande, les actions des concurrents, le comportements des clients, l'évolution des technologie, la disponibilité des matières premières ou des achats. Le score global d'incertitude perçue de l'environnement est évalué en calculant le score global obtenu sur les sept items.

L'instrument de mesure développé par Chenhall et Langfield-Smith (1998) et réutilisé par des études empiriques plus récentes (Bescos et al., 2004) a été choisi pour caractériser les stratégies adoptées par les entreprises. Les enquêtés ont ainsi exprimé sur une échelle de Likert à 5 points leur degré d'accord avec dix items représentatifs de dix propositions d'orientations stratégiques. Une analyse factorielle a été réalisée pour qualifier les stratégies des entreprises de l'échantillon. Trois axes factoriels ont été retenus pour résumer l'information de départ provenant des dix items. Les trois axes factoriels détiennent des valeurs propres de 3,23 ; 1,81 et 1,1 et représentent respectivement 32,28 % ; 18,12 % et 10,22 % de la variance du nuage de points initial (soit 60,62 % au total). La première

composante principale relie des items liés à la qualité des produits et des services, à leur disponibilité, et au respect des délais de livraison. La seconde qualifie les stratégies de domination par les coûts. La troisième composante principale indique une corrélation significative des items représentatifs des stratégies centrées sur l'innovation. Les trois stratégies mises en évidence sont similaires à celles observées par les recherches antérieures qui ont utilisé le même instrument d'observation (Bescos et al., 2004).

Il a été demandé aux répondants d'indiquer enfin la nationalité de l'entreprise, ainsi que son secteur d'activités (industriel, commercial, services).

3. L'ANALYSE DES RESULTATS

3.1. Les résultats sur la présence des indicateurs de RSE

Globalement les premiers résultats de la recherche montrent que les indicateurs de performance liés à la RSE sont en moyenne relativement peu présents dans les outils de pilotage des entreprises de l'échantillon. Ils sont notamment beaucoup moins représentés en moyenne que les indicateurs des autres dimensions plus classiques de la performance (tableau 1).

Tableau 1- La moyenne du niveau de présence des indicateurs de pilotage classés par catégorie

	Axe financier	Axe clients	Axe processus internes	Axe innovation et apprentissage	Axe RSE
Niveau de présence des indicateurs (moyenne sur 5 points)	4,25	2,75	2,85	2,4	1,65

Les pratiques des entreprises sont néanmoins différenciées. Les indicateurs de performance liés à la RSE sont plus présents dans les entreprises cotées en Bourse (validation de H4). Les entreprises industrielles y recourent plus que les entreprises commerciales (validation partielle de H5). En revanche, le tableau de bord « français » accorde en moyenne une part plus importante aux indicateurs de RSE que le balanced scorecard (inversion de H6). Il existe par ailleurs des écarts entre les pratiques des entreprises françaises et anglo-saxonnes et entre celles des entreprises industrielles et des entreprises du secteur des services, mais les différences ne sont pas significatives (tableau 2). L'hypothèse H3 n'est donc pas validée et l'hypothèse H5 est partiellement infirmée. Enfin, les corrélations entre les variables représentatives des types de stratégie, celle caractéristique de l'incertitude perçue de l'environnement et le niveau de présence des indicateurs de RSE dans les outils de pilotage ne sont pas significatives statistiquement. Les hypothèses H1 et H2 ne sont donc pas validées (tableau 3).

Tableau 2- Les résultats des tests de comparaison de la moyenne du niveau de présence des indicateurs de RSE par facteurs de contingence

	N	Niveau de présence des indicateurs de RSE (moyenne évaluée sur 5 points)	Ecart-type	Ecart
- Entreprises françaises	58	1,67	1,02	
- Entreprises anglo-saxonnes	15	2	1,14	0,33 ^{ns}
- Entreprises cotées en bourse	38	1,92	1,17	
- Entreprises non cotées en bourse	41	1,61	0,91	0,31 ^{**}
- Entreprises industrielles	45	1,93	1,05	
- Entreprises commerciales	14	1,50	0,76	0,43 ^{**}
- Entreprises industrielles	45	1,93	1,05	
- Entreprises de services	20	1,55	1,19	0,38 ^{ns}
- Entreprises utilisant des tableaux de bord	45	1,84	1,12	
- Entreprises utilisant des balanced scorecard	34	1,61	0,91	0,23 ^{***}

** écart significatif au seuil de 0,05 ; *** écart significatif au seuil de 0,10 ; ^{ns} écart non significatif.

Tableau 3 - Les résultats des tests de corrélation entre l'incertitude perçue de l'environnement, les types de stratégie et le niveau de présence des indicateurs de RSE dans les outils de pilotage.

	Niveau de présence des indicateurs de RSE
Stratégie orientée qualité et délai	- 0,04 ^{ns}
Stratégie de domination par les coûts	- 0,10 ^{ns}
Stratégie d'innovation	0,007 ^{ns}
Incertitude perçue de l'environnement	- 0,06 ^{ns}

^{ns} corrélation non significative

3.2. Les résultats sur le degré de relation des indicateurs de RSE avec les objectifs stratégiques

Les indicateurs de RSE sont, tous les indicateurs, ceux qui sont le moins reliés aux objectifs stratégiques des entreprises (tableau 4). Il faut noter néanmoins que le degré de relation croît lorsque l'entreprise évolue dans le secteur industriel ou lorsqu'elle est cotée en Bourse (tableau 5).

Tableau 4- La moyenne du niveau de relation des indicateurs de pilotage classés par catégorie avec les objectifs stratégiques de l'entreprise

	Axe financier	Axe clients	Axe processus internes	Axe innovation et apprentissage	Axe RSE
Degré de relation des indicateurs avec les objectifs stratégiques (moyenne sur 5 points)	4	3,68	3,06	2,95	2,22

Tableau 5- Les résultats des tests de comparaison de la moyenne du degré de relation des indicateurs de RSE avec les objectifs stratégiques

	N	Degré de relation des indicateurs de RSE avec la stratégie (moyenne évaluée sur 5 points)	Ecart-type	Ecart
- Entreprises françaises	58	2,12	1,10	
- Entreprises anglo-saxonnes	15	2,29	1,11	0,17 ^{ns}
- Entreprises cotées en bourse	38	2,39	1,30	
- Entreprises non cotées en bourse	41	2	1	0,39*
- Entreprises industrielles	45	2,40	1,16	
- Entreprises commerciales	14	2	1,23	0,40*
- Entreprises industrielles	45	2,40	1,23	
- Entreprises de services	20	1,95	1,27	0,45 ^{ns}
- Entreprises utilisant des tableaux de bord	45	2,25	1,16	
- Entreprises utilisant des balanced scorecard	34	2,14	1,23	0,11 ^{ns}

* écart significatif au seuil de 0,01 ; ** écart significatif au seuil de 0,05 ; *** écart significatif au seuil de 0,10 ; ^{ns} écart non significatif.

3.3. L'analyse des résultats

Au-delà de ses résultats bruts, la recherche délivre deux enseignements importants.

Le premier est que la mesure de la performance liée à la RSE demeure relativement peu répandue dans les outils de pilotage. Lorsque cette performance est suivie, alors les entreprises ne relient pas (ou très peu) les indicateurs qui la mesure à leurs objectifs stratégiques. D'ailleurs, il n'existe pas de lien entre le type de stratégie adoptée par les entreprises et le degré de développement des indicateurs de RSE. Deux explications peuvent être avancées pour analyser ce phénomène. La première consiste à penser que la RSE peut être présente dans la stratégie des entreprises, mais que ces dernières attachent peu d'importance à sa mise en œuvre. La seconde est que les problématiques de RSE sont

absentes des stratégies, mais que les entreprises développent, malgré tout, des indicateurs les concernant pour alimenter le reporting externe. Dans les deux cas cela semble indiquer que les entreprises attachent avant tout de l'importance à la RSE à des fins de communication externe, sans que cela ne constitue un axe stratégique à la fois défini et mis en oeuvre. La recherche confirme empiriquement sur ce point les propos de Naro (2005) qui mentionne que le lien entre les indicateurs sociétaux et la stratégie n'est très souvent pas effectif dans les entreprises et qu'il est donc légitime de penser que le contrôle de gestion dit « sociétal » se réduit aujourd'hui à de la communication à l'intention de différents publics externes à l'entreprise, c'est-à-dire au reporting sociétal. Néanmoins, et bien qu'elle soit minime par rapport au comportement d'ensemble des entreprises, une tendance mérite néanmoins d'être signalée. Ce sont les entreprises cotées en Bourse ou les entreprises industrielles qui disposent des indicateurs de RSE les plus significativement reliés aux objectifs stratégiques. Dans les deux cas, l'effet des pressions et des contraintes externes joue un rôle important dans le développement d'un pilotage stratégique de la RSE.

Le second enseignement de la recherche est que l'outil utilisé pour piloter la performance a, semble-t-il, un impact sur le niveau de développement des indicateurs de performance liés à la RSE. L'outil de pilotage semble donc jouer un rôle de « technologie invisible » (Berry, 1983). Les tableaux de bord intègrent plus d'indicateurs de RSE que les balanced scorecard. Plusieurs explications peuvent être avancées. Si l'on part de l'hypothèse que les tableaux de bord utilisés dans les entreprises sont implantés conformément à ce que suggère la doctrine, c'est-à-dire selon une logique *bottom-up*, ce qui demanderait à être vérifié, alors ce résultat signifie que le pilotage de la RSE est une préoccupation opérationnelle qui se développe sans qu'il soit nécessaire d'afficher la RSE comme une volonté stratégique. D'ailleurs, les indicateurs de RSE présents dans les tableaux de bord ne sont pas plus reliés aux objectifs stratégiques que ceux développés dans les balanced scorecard. Sinon, on peut penser également que les balanced scorecard utilisés aujourd'hui dans les entreprises ont été plutôt implantés à partir de la première version de l'outil qui n'intégrait pas la dimension de la RSE dans son cadre d'analyse et que le balanced scorecard dans sa forme la plus récente ne traite que partiellement la problématique du pilotage stratégique de la RSE (Germain et Trébuq, 2004). Enfin, la souplesse du tableau de bord peut être vue comme un atout supplémentaire par rapport au balanced scorecard qui propose un cadre d'analyse de la performance plus figé.

CONCLUSION

Partant du constat que les pratiques des entreprises en matière de pilotage de la RSE était relativement méconnues, la recherche avait pour objectifs d'observer la place que les indicateurs de performance liés à la RSE occupait dans les outils de pilotage de contrôle de gestion des entreprises et d'identifier certains facteurs à l'origine des pratiques. Les résultats obtenus grâce à une enquête réalisée auprès de 79 grandes entreprises implantées en France montrent que les systèmes de mesure de la performance intègrent en moyenne relativement peu d'indicateurs liés à la RSE. Ces indicateurs, lorsqu'ils sont présents, sont en moyenne peu reliés aux objectifs stratégiques. Les pratiques des entreprises sont néanmoins différenciées. Les entreprises industrielles sensibles au risque environnemental et les entreprises cotées en Bourse soumises à la pression d'actionnaires de plus en plus soucieux des questions relevant de la RSE ont tendance à développer, plus que les autres entreprises, un pilotage stratégique

de la RSE. Par ailleurs, les indicateurs de performance relatifs à la RSE sont plus présents dans les entreprises qui utilisent le tableau de bord que dans celles qui recourent au balanced scorecard. En revanche, le type de stratégie, l'incertitude perçue de l'environnement et la nationalité de l'entreprise n'ont pas d'influence sur le niveau de développement des indicateurs de RSE dans les outils de pilotage. Au regard de ces résultats, il apparaît clairement que le pilotage stratégique de la RSE est une pratique peu répandue dans les entreprises. Ce constat plaide en faveur de l'idée selon laquelle la problématique de la RSE demeure aujourd'hui confinée à des objectifs de communication externe.

La recherche comporte bien entendu des limites qui suggèrent des développements ultérieurs. Les résultats obtenus peuvent être complétés par exemple en mobilisant les théories néo-institutionnelles d'inspiration sociologique qui analysent les comportements des entreprises du point de vue de l'effet des pressions institutionnelles. Il se peut que les pratiques de pilotage de la RSE observées dans cette recherche soient aussi le résultat d'attitudes mimétiques (Quairel, 2005) ou qu'elles résultent de la nécessité ou du besoin de se conformer à des réglementations ou à des normes (Evrart, 2000 ; Mikol, 2001 ; Moquet et Pezet, 2005).

Références

Antheaume N. (2005), "La comptabilité environnementale est-elle une forme d'hypocrisie organisationnelle ? Le cas des indicateurs de performances écologiques d'une gamme de pesticides", Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Lille.

Berry M. (1983), Une technologie invisible ? L'impact des instruments de gestion sur l'évolution des systèmes humains, Paris, Ecole Polytechnique.

Bescos P.L., Cauvin E., Langevin P. et C. Mendoza (2004) "Critiques du budget : une approche contingente" Comptabilité, Contrôle, Audit, 10 : 1, juin, pp. 165-185.

Bieker T. (2002) "Managing corporate sustainability with the Balanced Scorecard : Developing a Balanced Scorecard for Integrity Management", oikos PhD summer academy 2002.

Bollecker M., Mathieu P. et C. Clementz (2006) "Le comportement socialement responsable des entreprises : une lecture des travaux en comptabilité et contrôle de gestion dans une perspective néo-institutionnaliste, Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Tunis.

Capron M. (2003) "Un nouvel instrument d'auto-évaluation des organisations : le bilan societal" Comptabilité, Contrôle, Audit, mai, pp. 55-70.

Chenhall, R.H. (2003) "Management Control Systems Design within its Organizational Context; Findings from Contingency-based Research and Directions for the Future," Accounting, Organizations and Society 28(2/3), pp. 127-168.

Chenhall R.H. et K. Langfield-Smith (1998) "The Relationship between Strategic Priorities, Management Techniques and Management Accounting : an Empirical Investigation Using a System Approach" Accounting, Organization and Society, 23 : 3, pp. 243-264.

Chenhall, R.H. et D. Morris (1986). "The Impact of Structure, Environment, and Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting Systems," The Accounting Review 66(1), pp. 16-35.

Chia, Y.M. (1995) "Decentralization, Management Accounting Systems (MAS) Information Characteristics and Their Interaction Effects on Managerial Performance: a Singapore Study," Journal of Business Finance and Accounting 22(6), pp. 811-830.

Chiapello E. (1996) "Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature", Comptabilité, Contrôle, Audit, Tome 2, Volume 2, septembre, pp. 51-74.

- Chong, V.K. et K.M. Chong (1997) "Strategic Choices, Environmental Uncertainty and SBU Performance: A Note on the Intervening Role of Management Accounting Systems," *Accounting and Business Research* 27(4), pp. 268–276.
- Edvinsson L. et M.S. Malone (1997), *Intellectual Capital: Realising Your Company's True Value by Finding its Hidden Brainpower*, New York, Harper Collins Publishers.
- Edvinsson L. et M.S. Malone (1999), *Le capital immatériel de l'entreprise*, Paris, Maxima Laurent du Mesnil Editeur.
- Evraert S. (2000), "Confiance et comptabilité", *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Economica, pp. 461-471.
- Freeman R.E. (1984), *Strategic Management : A Stakeholder Approach*, Boston, Pitman.
- Germain C. et S. Trébuq (2004) "La performance globale de l'entreprise et son pilotage : quelques réflexions", *Semaine sociale Lamy*, n° 1186, pp.35-41.
- Gordon, L.A. et V.K. Narayan (1984) "Management Accounting Systems, Perceived Environmental Uncertainty and Organization Structure: An Empirical Investigation," *Accounting, Organization and Society* 9(1), pp. 33–47.
- Gosselin M. et T. Dubé (2002) "Influence de la stratégie sur l'adoption des mesures de performance en vigueur dans le système de comptabilité de gestion", *Actes du congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Toulouse.
- Govindarajan V. (1984) "Appropriateness of Accounting Data in Performance Evaluation : an Empirical Investigation of Environmental Uncertainty as an Intervening Variable", *Accounting, Organization and Society*, 9 : 2, pp. 125-135.
- Gray, R. (1992) "Accounting and Environmentalism : An Exploration of the Challenge of Gently Accounting for Accountability Transparency and Sustainability", *Accounting, Organisations and Society*, 17 : 5, pp. 399-425.
- Hockerts K. (2001) "Corporate Sustainability Management, Towards Controlling Corporate Ecological and Social Sustainability, Proceedings of Greening of Industry Network Conference, Bangkok, pp. 21-24.
- Johnson H.T. et R.S. Kaplan (1987), *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*, Harvard Business School Press.
- Ittner, C.D., D.F. Larcker et T. Randall (2003) "Performance Implications of Strategic Performance Measurement in Financial Services Firms", *Accounting, Organizations and Society* 28 : (7/8), pp. 715–741.
- Kaplan R.S. et D.P. Norton (1996), *The balanced scorecard*, The Harvard Business School Press.
- Kaplan R.S. et D.P. Norton (2001), *Comment utiliser le tableau de bord prospectif. Pour créer une organisation orientée stratégie*, Editions d'organisation.
- Malina, M.A. et F.H. Selto (2001) "Communicating and Controlling Strategy: An Empirical Study of the Effectiveness of the Balanced Scorecard", *Journal of Management Accounting Research*, 13, pp. 47–90.
- Martinet A. et E. Reynaud (2001) "Shareholders, Stakeholders et stratégie", *Revue Française de Gestion*, nov.-déc., pp. 12-25.
- Mendoza C., Delmond H., Giraud F et H. Löning (1999), *Tableaux de bord pour managers*, Groupe Revue Fiduciaire.
- Mikol A. (2001), *L'information environnementale publiée par les sociétés du CAC 40 de 1992 à 1998 comparée à une information type*, *Actes du 21^{ème} congrès de l'AFC, Angers*.
- Mocquet A.C. et A. Pezet (2005), "Les technologies de la responsabilité sociétale ou le mythe fait réalité : le cas Lafarge", *Actes du colloque du GREFIGE de Nancy*.
- Naro G. (2005), *Responsabilité sociale de l'entreprise et pilotage des performances*, in F. Le Roy & M. Marchesnay, *La responsabilité sociale de l'entreprise*, Editions EMS.
- Pérez R. (2002) "L'actionnaire socialement responsable : mythe d'hier ou réalité de demain ?", *Revue Française de Gestion*, (dossier coordonné par G. Charreaux) – novembre.
- Quairel F. (2004) "Responsable mais pas comptable : analyse de la normalisation des rapports environnementaux et sociaux , " *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 10, Volume 1, pp.7-36.

Quairel F. (2005) "La mesure de la performance sociétale à l'aune de l'instrumentation comptable et financière" in Le Roy F. et Marchesnay M. (2005) *La responsabilité sociale de l'entreprise*, Editions EMS.

Shank J.K. (1989) "Strategic Management Accounting: New Wine, or Just New Bottles" *Journal of Management Accounting Research*, fall, pp. 47-65.

Shank J.K., Govindarajan V. et E. Spiegel (1989) *Strategic Cost Analysis: a Case Study*, Irwin.

Shank J.K. et V. Govindarajan (1993) *Strategic Cost Management, the New Tool for Competitive Advantage*, New York, The Free Press.