

Le changement organisationnel des Entreprises Socialement Responsables (ESR).

<p>Jean-Jacques PLUCHART, Professeur des Universités, Responsable des Masters 2 : Master 2 Professionnel Gestion et Méthodes de Décision d'Entreprise, Master 2 Recherche Stratégie Industrielle</p> <p>PRISM-Sorbonne / Groupe ISO Université Paris 1 - Panthéon Sorbonne 17, Rue de la Sorbonne, 75005 Paris. Jean-jacques.pluchart@wanadoo.fr</p>	<p>Denis GNANZOU, ATER - Doctorant (RSE, Mondialisation et Pays du sud)</p> <p>PRISM-Sorbonne / Groupe ISO Université Paris 1 - Panthéon Sorbonne 17, Rue de la Sorbonne, 75005 Paris. Tél. : 0643 782 732 denis.gnanzou@univ-paris1.fr</p>
--	--

Résumé :

La littérature académique consacrée aux entreprises socialement responsables (ESR) privilégie généralement les analyses de contenus à celles de processus, les observations des stratégies des groupes industriels à celles des PME, et les postures synchroniques aux approches diachroniques des reconfigurations organisationnelles. L'objectif de cette recherche est de proposer une représentation d'ensemble du processus de reconfiguration organisationnelle qui est à l'œuvre dans les entreprises socialement responsables et une typologie des résistances au changement suscitées par cette reconfiguration. La recherche est organisée en deux séquences, respectivement exploratoire et confirmatoire. La méthodologie appliquée est de nature socio-compréhensive et de type hypothético-déductif.

Mots clés :

Changement organisationnel, ESR, reconfiguration organisationnelle, résistances au changement.

Le changement organisationnel des Entreprises Socialement Responsables (ESR).

Résumé :

La littérature académique consacrée aux entreprises socialement responsables (ESR) privilégie généralement les analyses de contenus à celles de processus, les observations des stratégies des groupes industriels à celles des PME, et les postures synchroniques aux approches diachroniques des reconfigurations organisationnelles. L'objectif de cette recherche est de proposer une représentation d'ensemble du processus de reconfiguration organisationnelle qui est à l'œuvre dans les entreprises socialement responsables et une typologie des résistances au changement suscitées par cette reconfiguration. La recherche est organisée en deux séquences, respectivement exploratoire et confirmatoire. La méthodologie appliquée est de nature socio-compréhensive et de type hypothético-déductif.

Introduction.

Posé dans le cadre de l'Organisation des Nations Unies par le rapport Bruntland, (ONU, Rapport Brundtland, 1987), le Développement Durable (DD) est défini comme « un mode de développement qui répond aux besoins du présent sans compromettre la capacité des générations futures à répondre aux leurs ». Ses exigences ont été traduites par Elkington au plan managérial par la notion de « Triple Bottom Line » qui repose sur trois piliers respectivement économique (la recherche de la rentabilité et de la pérennité de l'entreprise), social et sociétal (la quête d'équité sociale et le respect des droits de l'homme), et environnemental (la volonté de protéger l'environnement et de préserver les ressources naturelles), (Elkington, 1998). Le DD offre ainsi un « nouveau modèle de développement de l'entreprise » (Bansal, 2002) et devient progressivement un impératif à la fois social, environnemental et économique pour les actionnaires et les managers. Ces derniers doivent en effet s'efforcer d'intégrer une création de valeur financière immédiate pour leurs actionnaires reposant notamment sur la « théorie de l'agence » qui modélise les rapports entre les managers et les actionnaires (Jensen et Meckling, 1976) et une création de valeur globale et durable pour leurs diverses parties prenantes s'appuyant sur un ensemble de principes à la fois juridiques, sociaux et économiques. Nous notons ici la présence d'une confrontation entre deux axiologies, respectivement financière et durable. La levée de cette contradiction apparente impose aux managers et actionnaires de maîtriser des théories et des usages souvent éclectiques relevant des champs économique et juridique, mais également sociologique et éthique. L'alignement de leurs décisions, de leurs discours et de leurs comportements sur les exigences du DD afin d'apparaître comme des entreprises socialement responsables les engage dans un processus de reconfiguration des modes de gouvernance, de management stratégique, d'organisation et de pilotage des performances de l'entreprise et s'inscrit globalement dans une démarche de changement organisationnel impliquant les parties prenantes internes et externes de l'entreprise. La littérature académique consacrée aux entreprises socialement responsables (ESR) privilégie généralement les analyses de contenus à celles de processus, les observations des stratégies des groupes industriels à celles des PME, et les postures synchroniques aux approches diachroniques des reconfigurations organisationnelles. L'objectif de cette recherche est de proposer une représentation d'ensemble du processus de reconfiguration organisationnelle qui est à l'œuvre dans les entreprises socialement responsables et une typologie des résistances au changement suscitées par cette reconfiguration. La recherche est organisée en deux séquences, respectivement

exploratoire et confirmatoire. La méthodologie appliquée est de nature socio-compréhensive et de type hypothético-déductif.

Ainsi dans un souci de clarté, cette recherche est articulée en trois parties. Une première partie propose une revue de littérature sur les fondements théoriques de l'entreprise socialement responsable. Il s'agit de l'analyse des principales idées qui entourent l'ESR et fonde notre problématique de recherche. La deuxième partie présente le cadre méthodologique de la recherche. Enfin, la troisième partie est consacrée à la présentation et à la discussion des résultats de la recherche, ainsi que les apports et les limites ; les perspectives étant discutées en conclusion.

1. LES FONDEMENTS THEORIQUES DE L'ENTREPRISE SOCIALEMENT RESPONSABLE (ESR)

La littérature scientifique consacrée aux ESR recouvre un vaste champ de recherches, à la fois dynamique et éclectique.

1.1. De la RSE à la gouvernance partenariale.

Initiée par Bowen (1953) dans son ouvrage intitulé « social responsibility of the businessman », la RSE repose selon Donaldson et Preston (1995) sur le concept de contrat social entre l'entreprise et ses parties prenantes directes (actionnaires, salariés, fournisseurs, clients...) et indirectes (administrations, collectivités locales, groupes d'intérêt, vecteurs d'opinion, société civile..). La Commission européenne la conceptualise comme étant l'intégration volontaire par les entreprises de préoccupations sociales et environnementales à leurs activités commerciales et à leurs relations avec leurs parties prenantes, (Livre vert, 2001). La RSE remet partiellement en cause la finalité de l'entreprise définie par la théorie classique (Friedman, 1970), basée sur la recherche de profit à court ou à moyen terme, puisqu'elle étend ses responsabilités à la fois dans le temps (à long terme) et dans l'espace socio-économique (les parties prenantes). Carroll (1991) propose quand à elle une définition à travers une pyramide à quatre étages : les responsabilités économiques, qui obligent l'entreprise à produire et à réaliser des profits ; les responsabilités juridiques, qui imposent à l'entreprise de se conformer à la législation et aux normes en vigueur; les responsabilités philanthropiques, qui témoignent de la volonté de l'entreprise d'améliorer le bien-être de la société; les responsabilités éthiques, qui impliquent que l'entreprise respecte les attentes des parties prenantes et les codes de conduite établis par la société.

Nous notons donc que la RSE tente d'imposer aux acteurs de l'entreprise de concilier des valeurs (l'intégrité, l'équité, la responsabilité, l'honnêteté, le respect, la justice) avec des attitudes adaptées (la transparence, la confiance, l'innovation, l'ouverture d'esprit, l'objectivité, la prudence), dans le cadre d'une organisation fondée sur le travail en équipe, un leadership légitime, la délégation de pouvoir, le sens de l'honneur.... Par une « gouvernance responsable », les dirigeants de l'entreprise cherchent à intégrer aux objectifs économiques, des intentions sociales et environnementales (Perez, 2005). La notion de « gouvernance responsable » (ou « gouvernance partenariale ») induit que chaque partenaire de l'entreprise supporte un risque résiduel associé à son investissement spécifique dans l'entreprise. L'efficacité et la résilience de l'entreprise s'évaluent non pas en fonction de la valeur créée pour les seuls actionnaires, mais pour toutes les parties prenantes. Une telle approche, analysée par Charreaux et Desbrière (1998), suppose que les relations entre l'entreprise et les différentes parties prenantes ne sont pas simplement transactionnelles, mais sont « co-construites » afin de répartir la valeur créée entre toutes les parties prenantes. Elle conduit à étudier le système de gouvernance en vertu de sa capacité à créer de la valeur partenariale et à réduire les pertes de valeur dues aux conflits entre les parties prenantes. Les dirigeants « enracinés » dans l'entreprise exercent un rôle central dans la répartition équitable de la valeur créée (Donaldson et Preston, 1995). Les nombreux rapports sur la gouvernance (Charreaux et Wirtz, 2006) préconisent la mise en place d'administrateurs indépendants au sein des Conseils d'administration, de comités de contrôle des comptes, de rétribution et de sélection des dirigeants, et parfois, de comités d'éthique (ou de DD) auprès des Conseils afin de mieux prendre en compte les attentes des parties prenantes.

1.2. De la gouvernance partenariale au reporting sociétal

Martinet et Reynaud (2004) distinguent deux référentiels respectivement financier (l'entreprise est définie comme un « nœud de contrats ») et « durable » (l'entreprise est représentée comme une « communauté de pratiques »). Ces référentiels engendrent deux types différents de *reporting*, destinés à mesurer les performances des entreprises. Le *reporting* financier, à caractère obligatoire, destiné aux actionnaires, soumis à des normes comptables internationales (IAS/IFRS, directives européennes de 2002 et 2003) et nationales (loi comptable de 1999), ainsi qu'aux réglementations établies par les régulateurs boursiers. Le *reporting* sociétal (ou durable), à caractère obligatoire pour les sociétés de plus de 500 salariés et volontaire pour les autres, destiné à toutes les parties prenantes, encadré par des dispositions de natures et d'origines diverses: des normes internationales comme le référentiel

GRI (*Global Reporting Initiative*), publié en 1999, qui proposent des principes de construction, une structure-type et des protocoles de calcul des indicateurs¹ de DD, et comme le Pacte Mondial (2006), qui recommande l'application de 36 indicateurs de base; des normes nationales, fixées par des lois (comme la loi française NRE qui impose aux sociétés cotées la publication annuelle d'un « rapport du développement durable ») et des guides édictés par des agences publiques (comme le guide SD 2100 AFNOR, les normes AA1000, SA 8000...); des tableaux de bord proposés par des laboratoires de recherche (Edvinson et Malone, 1999; Hoockerts, 2001), par des fédérations professionnelles (Académie des sciences comptables, 2007 ; Pluchart et alii (2010) Cahier technique de la DFCG), par des agences de notation sociales (Vigéo, Ethibel, KLD) et des cabinets de conseil (Terra Nova, 2003).

Ces différents indicateurs de la « performance globale » de l'entreprise mesurent notamment sa capacité à gérer ses responsabilités vis à vis de ses parties prenantes, à faire face à ses obligations sociales (*social obligations*), à ses responsabilités sociales (*social responsibility*) et à la satisfaction des besoins de la société civile (*social responsiveness*). Selon l'AFNOR², les indicateurs doivent satisfaire à des critères de pertinence, d'objectivité, d'univocité, de précision et d'accessibilité. Trebucq (2009) propose d'étendre aux performances globales, les outils de *balanced scorecard* et de cartographie stratégique conçus par Kaplan et Norton (1992, 2006). Il présente les indicateurs GRI dans une « carte soutenable » (*sustainable map*) mesurant la valeur créée pour chaque partie prenante. Igalens (2004) indique comment évaluer les rapports de DD, tandis que Rivière (2009) mesure les implications comptables du *reporting* sociétal. Savall et Zardet (2008) étendent la réflexion à l'ensemble du processus de normalisation. Bollecker et Mathieu (2008) convoquent la théorie des conventions pour mesurer les performances durables.

Millagan (1999) montre le caractère participatif du processus de responsabilisation de l'ESR, tandis que Martinet et Payaud (2008) soulignent sa nature paradoxale. La mise en place de ces systèmes de gouvernance et d'information implique, selon Power (2005), trois types d'audit applicables aux ESR: l'audit des certifications (conformité aux normes), l'audit éthique (respect des règlements), et l'audit des risques internes et externes (application du référentiel COSO³).

¹ Les indicateurs sont classés en 6 familles (EC,EN, HR ,LA , PR, SO) et 3 niveaux (A : 40 indicateurs , B : 20, C : 10).

² Guide SD 21000 de l'AFNOR, février 2003.

³ Le référentiel COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) fixe le cadre du management du risque par les entreprises, en application de la loi américaine Sarbanes-Oxley (2002) et de la loi française de Sécurité Financière de 2003.

En conclusion, la revue de littérature montre que les recherches portent principalement sur les enjeux, les stratégies et les organisations moins des PME innovantes que des groupes industriels socialement responsables. Elles analysent en particulier les multiples déterminants et effets de l'application de nouveaux concepts, référentiels normatifs, guides opératoires, modes de gouvernance et systèmes d'information. Ces études sont appliquées à des séquences ou à des fonctions isolées du processus de changement organisationnel, et notamment, à celles du diagnostic stratégique, de la gouvernance partenariale et du *reporting* sociétal. Elles ne couvrent pas l'ensemble du processus de pilotage dont les différentes phases doivent être pourtant en étroites interactions et en fortes synergies pour être pleinement efficient, et elles ne permettent donc pas de mesurer le niveau d'engagement de l'ESR dans le DD. Ce constat de leurs limites justifie la présente recherche.

2. LE CADRE METHODOLOGIQUE DE LA RECHERCHE

Afin de mieux répondre à la problématique soulevée par la recherche, la recherche a été organisée en deux séquences respectivement exploratoire et confirmatoire. La méthodologie appliquée est de nature socio-compréhensive et de type hypothético-déductif.

2.1. Phase exploratoire par étude de cas unique et construction des hypothèses de recherche

Au cours de la phase exploratoire de la recherche, l'étude du cas d'une ESR a été réalisée conformément aux recommandations d'Eisenhardt (1989) et de Yin (1989) afin de construire un corps d'hypothèses répondant à la problématique de la recherche. Cette étude a été réalisée à partir de données secondaires (rapports annuels, lettres d'information...) et primaires (des entretiens semi-directifs administrés en juin 2009 avec les deux dirigeants-fondateurs de l'entreprise étudiée).

L'entreprise sur laquelle le cas a porté est la société Fairtec (société d'ingénierie filiale depuis 1998 du groupe SITA, leader européen du traitement des déchets) car elle a été « une des entreprises citoyennes françaises pionnières » (Berland, Simon, 2010).

La société Fairtec est en effet le pionnier français de la conception, de l'exploitation, de l'extension et de la cessation d'activités industrielles relevant de la législation des installations classées. Elle assure pour le compte des industriels et des collectivités locales, un large éventail de prestations en faveur du développement durable: préparation, traitement et stockage des déchets industriels; collecte et traitement des effluents; valorisation énergétique du biogaz... Ses services couvrent l'assistance de maîtrise d'ouvrage, la maîtrise d'œuvre ou

l'assistance technique, l'exploitation, la maintenance et la surveillance des installations, la formation des techniciens et divers services d'ingénierie. Ses missions s'inscrivent dans les trois champs du développement durable: elles contribuent à la protection de l'environnement (par la lutte contre les pollutions de l'eau, de l'air et des sols), à l'amélioration du bilan énergétique (par la valorisation des déchets), à la création d'emplois, à la protection de la santé publique et de la sécurité des travailleurs, ainsi qu'à la rentabilisation des investissements et de l'exploitation des entreprises industrielles, grâce à un meilleur management de leurs risques. L'exercice de son métier exige à la fois une expertise technique, une compétence en gestion de projets, une maîtrise des procédures administratives, une bonne connaissance des réseaux socio-professionnels, et un sens aigu de l'éthique des affaires.

Fairtec a été créée le 1^{er} septembre 1970, par Gérard Leclerc (ingénieur agronome français), avec des ingénieurs suisses. La Suisse était alors - deux années avant le sommet de Rio - le seul pays disposant d'une législation anti-pollution dans l'industrie métallurgique. La notion de RSE était alors inconnue dans cette industrie hautement polluante, qui a été confrontée, au cours des « trente glorieuses », aux seuls impératifs de croissance et de productivité. Les traitements des surfaces métalliques avec des métaux lourds, des cyanures et des acides forts, pratiquement sans protection des travailleurs, et le rejet des effluents dans la mer, les cours d'eau et les nappes phréatiques, avaient alors de graves conséquences sur la santé publique et sur les écosystèmes marin, fluvial et terrestre. Le développement d'une ingénierie technique, juridique et économique dans ce domaine, a été considéré par les fondateurs de Fairtec, comme un véritable « engagement citoyen pionnier ». Leur initiative contribuait directement au développement durable, trente années avant que le concept ne se répande dans l'opinion: elle visait à réduire la pollution industrielle la plus lourde qui était alors observée; elle favorisait la santé des travailleurs et des consommateurs d'eau (à la fois humains et animaux); elle permettait d'instaurer une gouvernance responsable parmi les industriels de la sidérurgie et de la métallurgie, tout en contribuant à améliorer la productivité de leurs investissements.

Les dirigeants de Fairtec ont progressivement diversifié les activités de la société, en les étendant du traitement de l'eau à la plupart des impacts environnementaux (sur l'air, les sols, le bruit, les ressources naturelles, la santé publique...). Ils ont développé l'ingénierie du Traitement de Surface Antipollution (TSA) et ont été associés à de nombreux programmes d'éco-conception d'équipements et de systèmes de collecte, de stockage, de distribution et de valorisation des déchets. Ils ont été parmi les premiers à sensibiliser les parties prenantes à la

gestion des risques industriels. Ils ont permis de faire progresser les codes de l'environnement français et européen, par des actions de lobbying auprès des pouvoirs publics, (ministères, agences de l'eau, Direction de l'Équipement...) menées dans le cadre de leur fédération professionnelle. Ils ont ainsi contribué à la mise en œuvre des principes européens « du berceau à la tombe » et du « pollueur-payeur », désormais appliqués aux industries polluantes. L'activité de traitement des déchets industriels est en effet corrélée à plusieurs facteurs de nature technique (l'innovation technologique en matière de stockage et de traitement des effluents), économique (la croissance ou la récession du PIB industriel), réglementaire (les directives et règlements européens, les lois et arrêtés nationaux, les normes internationales en faveur de la santé des travailleurs et de la protection de l'environnement), stratégique (les décisions en faveur du « management vert » prises par les gouvernants et les directions des entreprises), et enfin, socio-culturelle (la sensibilisation de l'opinion publique aux questions environnementales, notamment par les médias). Les ingénieurs de Fairtec ont progressivement élargi leurs champs d'expertises, en enrichissant leur expérience technique par des compétences juridiques et organisationnelles, mais également, par une plus grande maîtrise des techniques de pilotage des organisations et de contrôle des investissements socialement responsables. Les entreprises industrielles sont désormais contraintes de documenter leurs projets de création, d'exploitation, d'extension et/ou de cessation d'activités, afin d'obtenir, selon le cas, des autorisations administratives, des aides publiques, des apports en capital et/ou des concours bancaires. Elles doivent construire des systèmes de contrôle interne et de *reporting* sociétal, afin de renseigner un nombre croissant de parties prenantes: actionnaires, fournisseurs, clients (notamment, les grands donneurs d'ordres), financeurs, administrations, collectivités locales, médias, groupes de pression, grand public...Les tableaux de bord conçus par Fairtec n'ont initialement comporté que des indicateurs techniques (taux de rejet, teneurs des effluents, volumes stockés et traités...) et économiques (coûts de collecte, stockage, traitement...; valeur ajoutée et rentabilité économique des nouvelles installations). Ces indicateurs ont été progressivement diversifiés afin de mieux répondre aux attentes de parties prenantes de plus en plus soucieuses de l'image sociale et environnementale des entreprises. Les fonctions de contrôle mises en place par Fairtec chez ses clients industriels se sont ainsi développées sous les effets conjugués du *benchmarking* entre les ESR, et des avancées des réglementations et des normes internationales (notamment des normes ISO 14 000). Les nouveaux indicateurs ont ainsi été co-construits, suivant une démarche interactive, par les principaux acteurs impliqués dans des

actions en faveur du développement durable: industriels, agences publiques, organismes normalisateurs et sociétés d'ingénierie comme Fairtec.

Les entretiens⁴ avec les dirigeants de Fairtec ont ainsi permis de poser les six hypothèses suivantes qui visent à représenter la reconfiguration des systèmes de pilotage des ESR :

[1] La perception des enjeux du DD pour l'ESR est progressive et contingente à son métier.

[2] Les objectifs d'une ESR doivent répondre en priorité aux attentes des parties prenantes de l'entreprise.

[3] Le pilotage d'une ESR implique la maîtrise du management de projet.

[4] Le pilotage d'une ESR nécessite la mise en place d'une communication extra-financière et d'un système de *reporting* sociétal.

[5] Le pilotage d'une ESR exige la construction de nouveaux systèmes comptables, de contrôle et d'audit.

[6] Le pilotage d'une ESR appelle une réingénierie des systèmes de formation, de stimulation et de motivation des salariés.

2.2. Phase confirmatoire de la recherche par test des hypothèses à travers l'administration d'un questionnaire

Au cours de la phase confirmatoire de la recherche, les hypothèses ont été testées auprès d'un échantillon de 27 dirigeants (des fonctions de finance, de contrôle et de développement durable) membres de la DFCG⁵. Les entreprises de la population de référence (identifiées dans un fichier de 1700 sociétés) ont été segmentées en fonction de trois critères : la taille de l'entreprise (moins de 250 salariés, 250 et plus), son statut (société cotée ou non cotée), son secteur d'activité (industrie, commerce et services, banque et assurance). Dans chaque segment, 10 entreprises ont été tirées au sort de manière aléatoire à l'aide d'une table des nombres. Parmi les 70 représentants des entreprises retenues, 27 ont accepté de répondre à un questionnaire⁶. L'échantillon réel ainsi constitué a été jugé globalement représentatif de la population d'entreprises ciblées. Le questionnaire a été préalablement adressé par mail aux membres du panel ainsi constitué, puis a été administré en face à face (de juin à novembre 2009, au siège de la DFCG), par une série d'entretiens semi-directifs (non enregistrés) d'une

⁴ La grille d'entretien cherchait à comprendre à travers le cas Fairtec la reconfiguration des systèmes de pilotage des ESR. Cette grille a tourné autour des principaux thèmes qui ont finalement constitué les hypothèses de la recherche.

⁵ Association des Directeurs Financiers et de Contrôle de gestion.

⁶ Soit 16 représentants de PME (dont 5 cotées) et 11 de groupes cotés ; 13 représentants d'entreprises industrielles 11 de sociétés de commerce et/ou de services, 3 établissements bancaires ou d'assurance.

durée comprise entre 50 et 135 minutes. Des mails de relance ont été adressés dans 11 cas, afin de préciser les réponses à certaines questions. *Le questionnaire a permis de tester chacune des hypothèses de la recherche par une question fermée dichotomique* (validez-vous cette hypothèse ?, Oui - ou - Non) *et une question ouverte* (justifiez votre réponse par un exemple observé dans votre entreprise). Les données recueillies ont été classées dans des matrices thématiques, puis soumises à des analyses de contenu (Bardin, 2001). *Dans la présentation des résultats, des extraits des verbatim ont été rapportés à titre d'éléments de preuve des argumentaires développés.* La synthèse des résultats de la recherche a été adressée aux membres du panel interrogé, qui ont validé leurs réponses et ont pu apporter des compléments de réponses aux questions posées.

3. PRESENTATION DES RESULTATS DE LA RECHERCHE ET DISCUSSION

Dans cette troisième partie, nous présentons les résultats de la recherche ainsi que la discussion de ces résultats.

3.1. Présentation des résultats de la recherche.

Les réponses aux questions posées au cours de la deuxième phase de la recherche, aux 27 dirigeants engagés dans un processus de responsabilisation sociale de leurs entreprises, confirment dans l'ensemble la validité de chaque hypothèse de la recherche, mais elles contribuent à en nuancer la portée et à en fixer les limites.

[1] la perception des enjeux du DD pour une ESR est progressive et contingente à son métier.

Tous les répondants souscrivent à cette proposition, mais ils modulent leurs réponses en fonction de la nature des enjeux. Tous perçoivent immédiatement qu'une stratégie orientée vers le DD et la RSE permet de mieux respecter et même anticiper les lois, les règles et les normes sociales et environnementales, et donc, de mieux gérer les risques de l'entreprise. Seulement 23 d'entre les répondants estiment que cette stratégie doit d'abord renforcer la motivation et la productivité des salariés. 21 d'entre eux admettent avoir perçu plus tardivement que cette stratégie pouvait également contribuer à renforcer les avantages concurrentiels de l'entreprise (notamment, sa capacité d'innovation et son image de marque). L'ensemble du panel interrogé pense que la mise en œuvre d'une nouvelle stratégie – attestée par des certifications de processus, des labellisations de produits, un *reporting sociétal*, une

communication extra-financière... - sera de plus en plus exigée, à court ou à moyen terme, par :

- les grands donneurs d'ordre (administrations, collectivités locales, entreprises publiques) et privés (23 citations);
- des fractions de plus en plus importantes « d'investisseurs citoyens » individuels ou collectifs (21 citations) ;
- des segments de plus en plus larges de clientèles « d'éco-consommateurs » ou de « consommateurs responsables » (19 citations);
- les candidats à l'embauche et les salariés en quête de sens à leur action et de climat stimulant au sein de l'entreprise (17 citations).

L'unanimité des dirigeants interrogés reconnaît que cette perception des enjeux du DD et de la RSE dépend des contraintes sociales, environnementales et économiques, qui pèsent sur les entreprises. 27 répondants citent les industries polluantes et à risques technologiques (pétrole, chimie..., qui exploitent notamment des installations classées Seveso), comme étant les plus exposées; 24 d'entre eux mentionnent les industriels et les distributeurs de produits pouvant porter atteinte à la santé et à la sécurité des consommateurs (notamment pharmaceutiques, alimentaires, automobiles...); 23 d'entre eux estiment que les enjeux sociaux et sociétaux sont plus directement perçus par les dirigeants des entreprises employant une main d'œuvre faiblement qualifiée et/ou exposée à des risques professionnels (notamment, le bâtiment); 19 répondants citent la rivalité entre les entreprises, comme étant un facteur d'engagement social et environnemental ; la RSE est alors perçue comme un « nouveau levier d'avantage concurrentiel durable» (21 citations) ou une « contrainte nécessaire » pour éviter de perdre des parts de marché (18 citations).

[2] Les objectifs d'une ESR doivent répondre aux attentes prioritaires de ses parties prenantes.

Afin de définir sa stratégie, l'ESR doit recenser ses principaux acteurs internes et partenaires externes, afin de mieux répondre à leurs attentes. Le panel interrogé est divisé sur la démarche à suivre pour identifier ces attentes:

- 27 des répondants préconisent d'identifier et d'analyser les attentes des parties prenantes, en mobilisant les ressources de l'entreprise: la DRH pour les salariés; la Direction Environnement (ou Communication) pour les administrations, les ONG, les associations de

riverains...; la Direction Marketing pour les distributeurs et les clients; la Direction des Achats pour les fournisseurs et sous-traitants; la Direction de la Production et de la Logistique pour l'ancrage local; la Direction Administrative et Financière pour les actionnaires et les banques... ;

- 19 des dirigeants interviewés proposent de choisir une liste-type de parties prenantes (notamment le Cahier n°5 de l'Académie des Sciences Comptables, le SD 21000...), puis d'adapter cette liste aux réseaux spécifiques de l'entreprise;
- 14 d'entre eux préconisent le recours à des cabinets de conseil, des agences de notation sociale, des observatoires publics ou privés du DD ou de la RSE.

La liste des parties prenantes ne suscite pas de divergences significatives entre les membres du panel interrogé: tous citent les salariés de l'entreprise, les fournisseurs et les clients (notamment, les grands donneurs d'ordres), les administrations (notamment locales) et la société civile, comme étant les parties prenantes les plus importantes. 22 d'entre eux (notamment les représentants des grandes entreprises) attribuent des rôles importants aux ONG, aux associations et aux médias. Seuls 15 répondants évoquent les générations futures.

La sélection des attentes prioritaires fait l'objet de démarches qui diffèrent sensiblement d'une entreprise à l'autre. Tous les répondants reconnaissent que la fixation des priorités revient à la Direction générale, au Comité exécutif ou à un Comité de pilotage ad hoc. Après un inventaire des initiatives déjà engagées par l'entreprise, ce Comité dresse une liste des projets prioritaires à engager, à partir de plusieurs sources :

- les attentes exprimées par les parties prenantes les plus concernées (27 citations) ;
- les projets développés par certaines entreprises partenaires, concurrentes, fournisseurs et/ou clientes (25 citations);
- les actions-types recensées dans les guides du DD (seulement 15 citations).

Les actions prioritaires sont sélectionnées en fonction des critères suivants:

- elles répondent à une obligation réglementaire et/ou à une recommandation de la fédération professionnelle dont relève l'entreprise (27 citations);
- elles contribuent à réduire les risques sociaux (démotivation du personnel), sociétaux (déréférencement, attrition de clientèle, perte de marchés publics, plaintes des consommateurs...) et/ou environnementaux (pollution de l'environnement, gaspillage de ressources naturelles) (27 citations);

- elles s'inscrivent dans la stratégie globale et/ou dans les budgets de l'entreprise (25 citations);
- elles ont été déjà menées par les principaux concurrents (25 citations) ;
- elles sont *a priori* rentabilisables (22 citations) ;
- elles devraient avoir un impact positif sur l'image de l'entreprise (21 citations) ou éviter un impact négatif sur cette dernière (19 citations);
- elles comportent des risques significatifs d'échec, de dérives budgétaires, de démotivation du personnel, d'externalités négatives...(20 citations).

[3] Le pilotage d'une ESR implique la maîtrise du management de projet.

Tous les répondants reconnaissent que l'implication directe du dirigeant est indispensable à la réussite des projets socialement responsables et que la conduite de ces projets doit être placée sous l'autorité d'un Comité de pilotage. 12 répondants (cadres de PME) estiment que le pilotage doit être assuré directement par le Comité exécutif. Les réponses divergent sur la composition du Comité de pilotage. 21 membres du panel soutiennent qu'il doit être composé du DG, du DAF, du DRH et des dirigeants opérationnels les plus impliqués, et dans les grandes entreprises, du directeur du DD. 6 répondants leur adjoignent le Contrôleur de gestion, et les responsables de la Qualité et de la Communication,

L'ensemble du panel estime que les groupes de travail mis en place pour concevoir et engager les actions socialement responsables, doivent être composés de collaborateurs de l'entreprise et coordonnés par des chefs de projet, qui doivent avoir à la fois crédibilité et motivation. Seulement 23 des répondants soutiennent que des représentants des parties prenantes peuvent également être associés à certains travaux. Seuls 19 interviewés pensent que ces groupes doivent être assistés par des consultants.

[4] le pilotage d'une ESR nécessite la mise en place d'une communication extra-financière et d'un système de reporting sociétal.

Les 27 répondants reconnaissent - avec des formulations différentes – que l'efficacité des projets socialement responsables repose sur l'implication des parties prenantes (internes et externes), qui doit reposer sur une « communication transparente », sur un « dialogue ouvert, sincère et constructif », sur des « relations de confiance mutuelle », et sur le « respect des

engagements ». Les membres du panel divergent en revanche sur les méthodes de communication à appliquer.

Le panel souligne l'importance du *reporting* sociétal (à caractère obligatoire pour les sociétés cotées et les sociétés de plus de 500 salariés, et volontaire pour les autres), mais ils sont partagés sur sa forme et sur son processus de mise en place. Tous reconnaissent que le *reporting* sociétal (certains le qualifient de « durable » et d'autres de « global ») est un « outil de pilotage stratégique et opérationnel », qu'il est spécifique à chaque entreprise et « doit refléter son activité, son organisation et sa culture », que « plus il vise les fonctions de terrain, plus il doit être synthétique et fréquemment mis à jour ». 2 répondants citent la nécessité qu'il respecte les « 5S »: savoir pour agir, vérifier, organiser, informer, réagir. Tous les dirigeants interrogés mentionnent la difficulté (certains évoquent « l'impossibilité ») de mesurer - à l'aide de quelques « indicateurs de la performance globale » - la capacité de l'entreprise à gérer ses responsabilités vis à vis de ses parties prenantes, à faire face à ses obligations sociales (*social obligations*), à ses responsabilités sociales (*social responsibility*) et à la satisfaction des besoins de la société civile (*social responsiveness*).

Mais les enquêtés sont dans l'ensemble sceptiques (15 citations) sur l'intérêt de construire un système de *reporting* sociétal sur le modèle du *balanced scorecard* (tableau de bord équilibré) ou celui de la « cartographie stratégique », conçus par Kaplan et Norton (1992, 2006). La notion de « carte soutenable » (*sustainable map*) mesurant la valeur créée pour chaque partie prenante, est jugée compliquée et difficile à établir. 12 répondants estiment au contraire que la structure du tableau de bord suivant quatre axes est logique et pédagogique, avec :

- l'axe « clients et marchés », visant à développer les ventes grâce à des produits plus éthiques ; avec comme indicateurs possibles (cités par les répondants): part relative des ventes de produits éthiques, coûts « d'éco-conception » et « d'éco-publicité » ;
- l'axe « ressources financières », visant à diminuer les coûts de l'énergie et des matières consommées, avec les indicateurs de coûts d'emballages, d'énergies, de consommables, de ressources non recyclables, d'investissements pour mises en conformité, du « bilan carbone » ?
- l'axe « processus », visant à optimiser la *supply chain*, avec les indicateurs de coût complet de la chaîne productive et logistique ;

- l'axe « ressources humaines », visant notamment à recruter les meilleurs profils et à accroître l'attractivité de l'entreprise, avec les indicateurs de coûts des embauches, de formation, des plans sociaux...

Le panel questionné admet dans l'ensemble que l'« alignement stratégique durable » impose une intégration des processus de consultation, de décision, d'audit et de contrôle, encadrés par des guides de procédures et des codes éthiques.

La construction d'un système de communication extra-financière et de « *reporting* sociétal » a donc des implications sur les structures de gouvernance, d'audit et contrôle de l'entreprise:

- en matière de gouvernance, elle nécessite la mise en place d'un « comité de pilotage » chargé de définir les objectifs, de décider des projets socialement responsables et d'en contrôler la réalisation (27 citations);
- en matière d'audit, elle passe par une évaluation de l'efficacité de l'organisation (structures, processus, systèmes, valeurs socio-culturelles) et des pratiques socialement responsables de l'entreprise, en les comparant (par des actions de *benchmarking*) à celles d'autres entreprises du même secteur (23 citations) ;
- en matière de contrôle, elle exige d'évaluer a priori et a-posteriori leurs coûts d'investissement et d'exploitation, leurs rentabilités globales, leurs externalités positives et négatives (à court et à long terme) en termes quantitatif et qualitatif (22 citations).

L'évaluation des coûts et la rentabilité des projets socialement responsables repose sur les principes suivants cités par les enquêtés:

- les coûts et la rentabilité des projets doivent être évalués à moyen et long terme (27 citations);
- les coûts doivent être, dans la mesure du possible, probabilisés et globalisés (inclure les coûts externalisés et cachés) ; les externalités négatives et positives d'un projet doivent être ré-internalisées, afin d'inclure dans les prix de revient les coûts des atteintes à la société et à l'environnement (23 citations);
- l'approche « risque » et la méthode des scénarios doivent être privilégiées : appréciation des dérives possibles de coûts et de marges associés au projet, estimation des effets potentiels d'une pollution, d'un absentéisme du personnel, d'un conflit social, d'une chute de notoriété, d'une dégradation de l'image de marque...; évaluation du coût de la non-réalisation du projet, de la non-qualité (23 citations) ;

- les valeurs des actifs immatériels (fond de commerce, image de marque...) de l'entreprise doivent être estimées (18 citations) ;
- les données quantitatives doivent être pondérées par des données qualitatives (23 citations) et complétées par des balances avantages/handicaps de la réalisation et de la non-réalisation d'un projet (13 citations).

Les réponses sont contrastées sur les rôles que doivent assumer le DAF et le Contrôleur de gestion dans le pilotage de la performance durable :

- 19 répondants indiquent que le nécessaire alignement de la RSE et des autres responsabilités économiques et juridiques, les obligations inhérentes aux publications financières (rapports annuels, rapport du DD, notations sociales...), les relations avec les organes de contrôle de l'entreprise (audit, *risk management*, gestion des assurances, contrôle de gestion...), invitent à choisir le DAF comme pilote des projets (en l'absence de directeur du DD).
- 8 enquêtés attribuent aux DAF des rôles limités au calcul de la rentabilité des investissements socialement responsables et à l'intégration des indicateurs RSE dans les processus de *reporting* existants.
- 11 d'entre eux estiment que le Contrôleur de gestion est le plus compétent pour intégrer les projets socialement responsables dans les plans, budgets et tableaux de bord de l'entreprise, pour appliquer certaines méthodologies de contrôle de gestion (ABC pour le contrôle des coûts par exemple) aux problématiques rencontrées dans le cadre du DD, et pour analyser les relations de causalité entre les actions RSE et les performances à long terme de l'entreprise.

Le *reporting* de l'ESR doit répondre à trois types d'enjeux : le pilotage des performances, la maîtrise des risques, la communication auprès des parties prenantes. L'entreprise doit choisir entre :

- mettre en place un Système d'Information dédié (11 citations) ;
- faire évoluer les outils décisionnels et de consolidation en place (9 réponses) ;
- élaborer des indicateurs et en assurer la collecte sur la base d'outils de type Excel ou base Access (7 réponses).

Tous les dirigeants interrogés s'accordent à reconnaître que les procédures de collecte, de consolidation et de contrôle de la fiabilité des indicateurs sont généralement formalisées dans un « protocole de *reporting* » (consultable par les parties prenantes), qui spécifient les données (quantitatives et qualitatives) à recueillir, les sources (acteurs, fichiers internes, sites

externes...), les types et périodicités de traitement des données, les opérateurs (opérationnels ou fonctionnels) responsables, les périmètres et règles de consolidation, les procédures de contrôle interne et externe. 15 répondants préconisent une diffusion mensuelle (en interne), 7 seulement trimestrielle et 5 annuelle (interne et externe). Seuls 12 membres du panel indiquent que les écarts éventuels d'application de la procédure doivent être documentés, les variations anormales ou contradictoires de données d'une période à l'autre (généralement d'un exercice à l'autre) doivent faire l'objet d'un recoupement des données et d'une analyse (publiée) des causes possibles de leurs variations ; le protocole doit être mis à jour périodiquement en fonction de l'évolution des attentes les plus significatives des parties prenantes (recueillies dans le cadre d'études d'impacts) et de la stratégie de l'entreprise.

Le respect de ces référentiels par les managers de l'entreprise est surveillé par des contrôleurs internes, et par des instances externes de contrôle publiques (régulateur pour les sociétés cotées) et privées (auditeurs, agences de notation, analystes financiers, observatoire de DD, presse économique, *think tanks* ...). La notation du système de *reporting* de l'entreprise n'est citée que par 9 répondants. Ils mentionnent les fonds d'investissement dits « éthiques », les agences de notation sociale (comme Vigéo) et les « labels éthiques » (comme Excellence label, Ottawa Risks Assessment, Ethibel Certification...). Aucun répondant n'évoque la possibilité pour une entreprise d'auto-évaluer son système de *reporting* (notamment par le système GEOD).

Tous les membres du panel soulignent que le *reporting* sociétal ne constitue qu'un des vecteurs de la communication extra-financière. Selon eux, les principales autres actions internes et externes applicables par les PME sont les suivantes :

- un chapitre du rapport annuel consacré aux initiatives sociales, sociétales et environnementales (27 citations);
- le bilan social (article L.438-3 du Code du Travail) pour les entreprises de plus de 300 salariés (27 citations);
- le rapport annuel du développement durable (obligatoire pour les sociétés cotées en bourse), en principe destiné aux partenaires extérieurs, mais souvent diffusé au personnel de l'entreprise ; ce rapport reprend les points-clés traités dans la *newsletter* de l'entreprise (23 citations dont celles des représentants es grandes entreprises);
- une lettre d'information (*newsletter*) semestrielle ou annuelle, sur les actions de l'entreprise en faveur du DD (21 citations);

- un site (intranet ou extranet) interactif sur lequel les personnels, les fournisseurs et les clients peuvent s'exprimer sur les initiatives de l'entreprise (21 citations).

Les principales informations destinées aux parties prenantes doivent porter sur des progrès les plus significatifs mesurés par les indicateurs (27 mentions), des investissements socialement responsables importants (27), de nouvelles certifications ISO, OHSAS..., des obtentions d'éco-labels ou de prix (27), des améliorations sensibles des conditions de travail (21), un renforcement de certains contrôles (20).

[5] le pilotage d'une ESR exige la construction de nouveaux systèmes comptables, de contrôle et d'audit.

Tous les enquêtés estiment que l'émergence de la RSE et les nouveaux systèmes de *reporting* impliquent une reconfiguration des fonctions comptables, de contrôle de gestion et d'audit, qui substitue une approche managériale dynamique – orientée vers le pilotage des comportements de leurs acteurs internes et (en partie) externes – à une approche gestionnaire statique – consacrée à la surveillance de la consommation de ses ressources. Cette mutation confère de nouveaux rôles aux fonctions comptables, de contrôle et d'audit.

Les membres du panel constatent que le management actuel des ESR fait appel aux outils conventionnels de la comptabilité de gestion. Ils pensent que la rigueur comptable assure la crédibilité et la légitimité du *reporting* sociétal, mais que l'incomplétude de l'information financière doit être palliée par la publication d'un rapport de gestion dans lequel il est possible d'intégrer des informations financières et non financières, ainsi que des informations spécifiques liées à des dispositions particulières. 5 répondants insistent sur le contenu informatif des données du tableau de bord, qui peut ne pas avoir la même signification selon le destinataire. Par exemple, l'actionnaire perçoit dans le montant des provisions environnementales une diminution du résultat de la société, c'est-à-dire une baisse de sa valeur future, alors que l'écologiste en déduit l'importance des dégradations de l'environnement naturel occasionnées par les activités de l'entreprise.

Le panel est unanime à reconnaître que la réingénierie des processus entraîne plus de complexité fonctionnelle (le nombre de points de fonction augmente), structurelle (le système d'information change de dimension) et des processus internes (de développement, de lancement, de contrôle et de maintenance). Un dirigeant interrogé évoque la nécessité d'un « *lean IT* » ou d'un « développement durable des systèmes d'information ».

Les répondants sont plus partagés sur les *designs* des systèmes informatiques à mettre en place. 12 d'entre eux pensent que le changement impose le passage de systèmes d'information comptable relativement fermés à des systèmes d'information ouverts, alimentés par des systèmes de veille technologique, marketing, organisationnelle (*benchmarking*), réglementaire. 15 d'entre eux estiment que les systèmes doivent rester intégrés (de type « ERP »), mais être plus flexibles (de type « Architecture Orientée Services ») et partiellement co-construits, suivant un processus d'apprentissage collectif, par les principaux acteurs opérationnels et fonctionnels impliqués.

La revalorisation du capital immatériel de l'entreprise est considérée comme un des objectifs prioritaires de l'ESR. Ce capital immatériel – mesuré par l'écart entre la valeur boursière et la valeur comptable d'une entreprise – représentait, avant la crise de 2008, environ les deux tiers de sa valeur économique intrinsèque. Selon les dirigeants interrogés, une stratégie de DD entraîne d'abord l'appréciation du capital humain (capacités d'innovation, compétences et connaissances des salariés), puis du capital clients (fonds de commerce) et du capital de marque (marques, enseignes et signes protégés), et enfin, du capital technologique (brevets, droits d'auteur...). Le capital organisationnel (structures, processus et systèmes) et le capital-réseau (synergie entre partenaires, fournisseurs et sous-traitants) sont cités par seulement 7 répondants.

En matière d'audit, les 27 membres du panel reconnaissent que la reconfiguration des processus de l'ESR exige une évaluation préalable puis régulière de l'efficacité de l'organisation (structures, processus, systèmes, valeurs socio-culturelles) et des pratiques socialement responsables, en les comparant à celles d'autres entreprises du même secteur (*benchmarking*), mais un nombre plus limité d'enquêtés cite spontanément les différents types d'audit à mettre en oeuvre pour mesurer le degré d'engagement de l'ESR dans le DD : audit des risques (26 citations), audit des certifications (22), audit éthique (9).

[6] le pilotage d'une ESR appelle une réingénierie des systèmes de formation, de stimulation de motivation des salariés.

Tous les enquêtés admettent que le *reporting* sociétal offre une opportunité de mobilisation interne permettant d'informer et de former, de sensibiliser, de motiver et de stimuler le personnel, et ainsi, d'engendrer une performance plus globale et plus durable de l'ESR. Le panel est unanime à reconnaître que les contributions attendues d'une stratégie socialement responsable, doivent constituer des objectifs collectifs et/ou individuels pour les salariés

participant aux groupes de travail et pour l'ensemble du personnel de l'entreprise. L'objectif est de tendre vers un pilotage intégré qui s'apparente à un processus d'apprentissage, de « co-construction » des objectifs et des actions mises en œuvre pour les atteindre, en associant tous les acteurs de l'entreprise et la plupart de ses parties prenantes. Les initiatives à valoriser doivent être crédibles et dépasser les « effets de mode ». Elles doivent associer certaines parties prenantes, notamment dans le cadre de projets philanthropiques.

Les avis de ses membres sont plus dispersés sur les moyens concrets à mettre en œuvre:

- 26 membres mentionnent l'intérêt d'une « revue de direction » documentée formalisant les éventuels changements stratégiques et organisationnels, Cette communication régulière par la Direction générale sur les objectifs et l'avancement des projets de la RSE porte sur les thèmes les plus représentatifs des valeurs-clés de la culture de l'entreprise.

-25 interviewés sont favorables à la mise en place d'un « baromètre du DD », visant à mesurer l'impact des projets sociaux et sociétaux de l'entreprise sur sa rentabilité économique et sur son image perçue par ses parties prenantes les plus impliquées. L'évaluation doit être réalisée par trois principaux canaux: des enquêtes réalisées périodiquement sous forme d'interviews par téléphones ou par questionnaires administrés par e-mail, auprès d'échantillons (si possible représentatifs) de salariés, de fournisseurs et sous-traitants, de distributeurs et clients de référence, et éventuellement, d'autres parties prenantes (collectivités locales, groupes de consommateurs...).

-23 enquêtés préconisent que le Comité de pilotage doit mettre en place un système d'incitation des acteurs des projets (avec des primes et autres gages de reconnaissances), et qu'il doit sensibiliser au projet l'ensemble du personnel, par des actions d'information (discours, journal d'entreprise, sites intranet, blog...) et de formation (notamment au développement durable).

- 22 dirigeants interrogés proposent l'organisation de séminaires avec les managers les plus impliqués dans les actions menées par l'entreprise, permettant d'analyser les résultats des enquêtes précédentes et de traiter d'autres questions plus techniques et/plus organisationnelles relatives aux projets en-cours ou futurs.

- 17 enquêtés préconisent la publication de prévisions appliquées aux indicateurs destinées à faire office d'objectifs socialement responsables, afin de mobiliser les salariés ; certains participants sont réservés sur cette mesure en raison des risques de non-atteinte des objectifs et de démotivation des acteurs.

- seulement 13 répondants suggèrent que les entretiens de fin d'année, qui visent à apprécier et à orienter les activités des collaborateurs de l'entreprise, constituent une démarche favorable à l'évaluation de la contribution de ces derniers aux actions en faveur de la RSE, et, proposent la mise en place d'une formule d'intéressement aux résultats mesurables de ces actions.

Les managers questionnés estiment que ce sont d'abord les dirigeants des entreprises qui doivent être sensibilisés et motivés en faveur du DD, afin qu'ils adoptent une posture plus « pionnière que suiveuse ». La perception des leviers de motivation des dirigeants diffère d'un répondant à l'autre :

- 27 enquêtés considèrent que les résistances de certains dirigeants résident dans la difficulté à mesurer la rentabilité prévisionnelle des investissements socialement responsables.
- 22 d'entre eux pensent que ces résistances sont dues à la difficulté de savoir jusqu'où le consommateur est capable de payer un produit ou service écologique plus cher qu'un autre produit.
- 20 d'entre eux estiment que certains dirigeants sont convaincus qu'un « produit vert » est plus coûteux pour son producteur qu'un produit standard; les techniques d'analyse de la valeur (intégrant notamment les coûts de maintenance des produits) et d'éco-conception (permettant d'économiser des ressources) – associées à l'application de méthodes de comptabilité de gestion de type ABC et « coûts cachés »⁷ - permettent de mieux connaître le coût global réel d'un produit, et de constater le plus souvent que les « produits verts » sont plus économiques.
- 19 d'entre eux observent des doutes dans l'esprit des dirigeants sur le caractère réellement innovant des « éco-produits », et sur leur capacité à apporter aux consommateurs de nouvelles fonctionnalités et/ou créer d'autres formes de valeur psychologique, sociale et éthique.

3.2. Discussion des résultats et apports de la recherche

Cette recherche met en lumière des éléments de preuve qui valident dans l'ensemble les hypothèses avancées à partir de l'étude du cas Fairtec.

Au plan scientifique, elle montre que la reconfiguration des systèmes de pilotage de l'entreprise socialement responsable résulte d'une démarche constructiviste, apprenante et contingente au métier, à la fois stimulée par ses leaders et encadrée par ses managers. Elle

⁷ Activity based costing : méthode de répartition des coûts fixes de l'entreprise. « Coûts cachés » : méthode de calcul du prix de revient globale d'un produit, incluant les coûts externalisés et d'exposition aux risques.

confirme la nécessité – soulignée par la plupart des études antérieures - d'introduire une nouvelle forme de gouvernance partenariale et un nouveau système de *reporting* sociétal. Elle confirme également que les dirigeants des entreprises sont de plus en plus sensibles aux enjeux du DD mais encore hésitants sur les ressources à mobiliser et le processus à engager. Mais elle révèle aussi l'importance de la maîtrise d'un nouveau mode de management par projet et d'une réingénierie intégrée des processus et des systèmes de contrôle, d'audit, de stimulation et de communication de l'entreprise et de ses réseaux. Les différents membres du comité exécutif de l'entreprise (notamment la DG, le DRH, le DAF et le Contrôleur de gestion) doivent exercer des missions spécifiques dans le cadre de cette démarche, en développant notamment des synergies avec leurs rôles conventionnels. Les fonctions de veille (technologique et organisationnelle), les fonctions d'audit et de contrôle, les systèmes de stimulation des salariés et d'information de gestion, doivent être partiellement reconfigurées. Au plan managérial, ces observations ont été jugés utiles par tous les répondants au questionnaire, car les guides pratiques (notamment, ceux de l'Académie des Sciences Comptables, des agences de notation sociale et des cabinets de conseil) rappellent ou édictent des principes, des règles, des normes, des « bonnes pratiques »... applicables par des sociétés cotées. L'analyse de processus réalisée dans le cadre de la présente recherche se présente au contraire comme une observation de la démarche méthodique de *benchmarking* à l'usage des différents dirigeants des entreprises de toutes tailles et statuts.

Cette recherche présente toutefois certains biais qui en limitent la validité interne et externe. Une première limite est inhérente à la taille réduite et à la représentativité partielle de l'échantillon de managers interrogés. La seconde limite réside dans l'ampleur du terrain observé, le questionnaire portant sur les différents maillons de la chaîne de pilotage, mais cette approche globale est adaptée à la problématique soulevée qui nécessite de tester la nature intégrée et apprenante de l'organisation de l'ESR. Les autres limites sont imputables aux biais cognitifs (dus à la relative méconnaissance par certains managers des concepts et outils du DD), aux biais de contamination, aux biais de conservatisme et de mémoire sélective (dus à la nature éthique des comportements observés), ainsi qu'aux effets de raisonnement affectif (parfois appliqués aux questions sociales et sociétales). Leur portée a été limitée par une démarche basée sur la triangulation de données primaires et secondaires, et par la restitution de la synthèse des résultats aux répondants.

Conclusion et mise en perspective.

La recherche a révélé que les fondateurs de Fairtec (pionnier du DD) ont été conduits suivant une approche apprenante de type « roue de Deming »⁸ à intégrer dans leurs systèmes de communication et de contrôle, les réponses aux attentes de leurs parties prenantes, trois décennies avant que cette approche partenariale ne soit considérée comme une « voie innovante pour le futur » (Bouquin, 2008). La recherche a confirmé le caractère essentiellement contingent (la taille et le métier de l'entreprise déterminent son niveau d'engagement dans le DD), défensif (le management des risques est prioritaire), partiel (certaines fonctions sont privilégiées) et constructiviste (l'entreprise et ses parties prenantes « co-construisent » une organisation apprenante), des reconfigurations de processus des ESR. La recherche montre également⁹ que les managers des grands groupes sont plus sensibles aux enjeux du DD que ceux des PME, d'une part, et que les cadres des entreprises industrielles sont plus impliqués que ceux des autres secteurs d'activité, d'autre part. Les dirigeants interrogés sont dans l'ensemble plus concernés par les problématiques stratégiques, de gouvernance et de *reporting*, que par les questions liées aux systèmes comptables, de contrôle, d'audit et de stimulation. Aucun ne semble avoir une perception globale de l'ensemble du processus de changement. L'étude laisse également apparaître que les le processus de reconfiguration organisationnelle qui est à l'œuvre dans les ESR engendre diverses formes de résistance au changement selon les phases du processus. L'efficacité de ce dernier dépend donc de la capacité des managers à instaurer un nouveau mode de management paradoxal et complexe, visant à harmoniser les attentes, à réconcilier les discours, à intégrer les systèmes, à coordonner les comportements et à faire converger les valeurs des diverses parties prenantes de l'ESR. Cette observation invite à poursuivre des recherches sur la même thématique en convoquant notamment la théorie des conventions.

Bibliographie.

Académie des Sciences Comptables, (2007), « Les PME et le développement durable: comment mesurer la performance », rapport.

Bansal P. (2002), « The corporate challenge of sustainable development », *Academy Management Executive*, vol. 16(2), p. 122-131.

Bardin L.(2001), « L'analyse de contenu », Paris, PUF.

⁸ La « roue de Deming » organise un processus d'apprentissage collectif en quatre séquences : Plan, Do, Check, Act.

⁹ Les résultats par segments de la population de référence ne sont pas reproduits dans la présente communication.

- Berland N., Simon FX. (2010), le contrôle de gestion, Paris, éd. d'Organisation.
- Bollecker M, Mathieu P. (2008), « vers des systèmes de mesure des performances sociétales, l'apport des conventions », Revue Française de gestion, vol14, n°180, pp.89-102.
- Bowen H.R. (1953): Social Responsibility of the businessman, Harper & Row, New York.
- Caroll A.B. (1991) : « The pyramid of Corporate Social Responsibility: Toward the Moral Management of Organizational Stakeholders », Business Horizons, vol. 34 (July-August) : 39-48.
- Charreaux G. et P. Wirtz (2006) : Gouvernance des entreprises : nouvelles perspectives, Paris, Economica.
- Charreaux G. et Desbrière P., (1998), « Gouvernance des entreprises : valeur partenariale contre valeur actionnariale », Finance Contrôle Stratégie, Vol.1 ,N°2 P.57- 88
- Donaldson T. et Preston L.E. (1995), « The Stakeholder Theory of the Corporation: Concepts, Evidence and Implications », Academy of Management Review, vol.20(1) : 65-91.
- Edvinson L. et Malone MS., (1999), « Le capital immatériel de l'entreprise : identification, mesure, management », Maxima/Mazars.
- Eisenhardt K (1989), "Building Theories from Case Study Research", Academy of management review, vol 14, n°4, pp.532-550.
- Elkington J. (1998), Cannibals with Forks: the Triple Bottom Line of 21st Century Business, New Society Publishers.
- Friedman M. (1970), « The social Responsibility of Business is to increase its profits », New York Time Magazine, pp. 122-124.
- Hockerts K., (2001), "Corporate Sustainability Management - Towards Controlling Corporate Ecological and Social Sustainability", In: Proceedings of Greening of Industry Network Conference, 21-24 January 2001, Bangkok.
- Igalens J. (2004), "comment évaluer les rapports de développement durable", Revue Française de Gestion, vol.30,n°152, pp.151-166.
- Jensen M.C. et W.H. Meckling (1976): « Theory of the firm: managerial behaviour, agency costs, and ownership structure », Journal of Financial Economics, vol. 3 : 305-360.
- Kaplan R.S. et Norton D.P. (1992), "The Balanced-Scorecard, Measures that drives Performances", HBR jan-feb.,71-79.
- Kaplan R.S. et Norton D.P. (2006), "Alignment", Harvard, HBS Press.
- Livre vert, (2001), « Promouvoir un cadre européen pour la responsabilité sociale des entreprises », Commission européenne, Bruxelles.

Martinet A.C. et Payaud M.A. (2008), « formes de RSE et entreprises socialement responsables, une hybridation des stratégies », 17^e journées des IAE.

Martinet A-C et Reynaud E., (2004), « Entreprise durable, Finance et Stratégie », Revue Française de Gestion, Septembre-Octobre.

Millagan P. (1999), « corporate social responsibility as a participative process », Business Ethics, an European View, 108, pp.43-49.

ONU, Rapport Brundtland, (1987), « Notre avenir à tous », Commission mondiale sur l'environnement et le développement.

Pacte Mondial, (2006), « Communication de progrès ».

Perez R. (2005) : « Quelques réflexions sur le management responsable, le développement durable et la responsabilité sociale de l'entreprise C, Revue des Sciences de Gestion, vol. 211-212 (janvier-avril): 29-46.

Power M., (2005), « La société de l'audit : l'obsession du contrôle », éd. La Découverte, Paris.

Pluchart J-J., Gnanzou D. et alii ., (2010), « Responsabilité de la PME et reporting sociétal », les e-Cahiers techniques de la DFCG N°1, Edition de Mars, Ouvrage collectif du groupe de travail « DFCG - RSE »

Rivière J.(2009), « le reporting sociétal au sens de la littérature en comptabilité financière », colloque ISEOR.

Savall H. et zardet V. (2008), « Tétranormalisation, pilotage stratégique et organisation », 17^e journées des IAE.

Terra Nova (2003), Observatoire des pratiques de RSE des sociétés cotées françaises, rapport.

Trebucq (2009), « Indicateurs GRI et cartographies stratégiques du développement durable des PME », colloque ISEOR, Lyon.

Yin R.K. (1989), Case Study research: Design and Methods, Newbury Park, Sage.