

MARC BOLLECKER
PIERRE MATHIEU

Université de Haute Alsace



Vers des systèmes de mesure des performances sociétales

L'apport des conventions

L'intérêt croissant accordé par les entreprises à la responsabilité sociale a conduit, depuis quelques années, à l'évolution de leurs systèmes de mesure de la performance. Ces évolutions étant susceptibles de se heurter à des difficultés notamment humaines, la présente contribution cherche à analyser, à partir de la notion de convention, les mécanismes susceptibles d'inciter les acteurs à adopter des comportements compatibles avec des systèmes de mesure des performances sociétales.

Les sciences de gestion voient apparaître, depuis quelques années, des problématiques renouvelées de la performance et de son contrôle articulées autour du concept émergent de responsabilité sociétale. Cette évolution des réflexions découle des différentes transformations des environnements socio-économiques des entreprises qui conduisent à l'élargissement de leur responsabilité à l'ensemble des membres du corps social vis-à-vis desquels leurs actions ont un effet.

Partant du constat selon lequel l'atteinte d'objectifs complexes multidimensionnels nécessite un renouvellement profond des systèmes de mesure des performances, *notre objectif est de proposer une analyse de certaines des conditions de réussite de cette évolution.* Dans un premier temps, nous analysons, en nous appuyant en particulier sur le cadre conceptuel de la théorie néo-institutionnelle, les évolutions récentes des systèmes de mesure de la performance en direction de la performance sociétale. Nous proposons ensuite de recourir à l'appareillage méthodologique de la théorie des conventions afin d'analyser certaines conditions de réussite de ces évolutions. Il s'agit alors d'identifier la dynamique des comportements des acteurs au sein des organisations à l'aune du concept de convention d'effort.

I. RESPONSABILITÉ SOCIÉTALE ET SYSTÈMES DE MESURE DE LA PERFORMANCE

De très nombreuses contributions récentes abordent le thème de la responsabilité sociétale des entreprises et ses multiples implications gestionnaires. Ce concept, bien que pouvant faire l'objet de différentes

définitions, s'entend très généralement comme « l'intégration volontaire des préoccupations sociales et écologiques des entreprises à leurs activités commerciales et leurs relations avec leurs parties prenantes. » (Commission des communautés européennes, 2001). Une telle évolution soulève des interrogations gestionnaires considérables dès lors que l'on postule, avec Igalens (2003, p. 55), que « la responsabilité sociale de l'entreprise n'est pas une mode, c'est un véritable changement de paradigme car elle comporte une nouvelle manière de penser l'entreprise, sa légitimité et sa relation aux autres composantes de la société ». Le développement de ce paradigme peut utilement s'analyser dans un contexte néo-institutionnel. Les différentes évolutions observables des systèmes de mesure des performances apparaissent alors comme des réponses des organisations. Ces dernières sont néanmoins confrontées à des difficultés d'utilisation de diffusion et d'adoption de ces innovations.

1. Le contexte institutionnel de la responsabilité sociétale

Depuis une dizaine d'années, de nombreux questionnements sur la place de l'entreprise au sein de nos sociétés se sont faits jour et se sont diffusés largement à l'ensemble du corps social. Il ne s'agit cependant pas d'une interrogation nouvelle puisque des préoccupations sociétales ont régulièrement fait irruption dans les réflexions sur les organisations depuis le milieu des années 1950. Très succinctement, il est possible d'identifier deux questionnements visant à concilier le fondement du système capitaliste et la recherche du bien être collectif maximal. D'une part, la propriété privée des moyens de production confère aux pro-

priétaires du capital le pouvoir de décider librement de la gestion de leurs patrimoines et donc fondamentalement celui de la genèse de l'activité économique. Comment, dès lors, préserver les intérêts des différents *stakeholders* dont le pouvoir apparaît nécessairement de second rang par rapport à celui des actionnaires ? D'autre part, la maximisation des objectifs individuels produit nécessairement des externalités puisqu'elle implique des choix relatifs à l'utilisation de ressources rares et qu'elle ne s'obtient généralement qu'au détriment des concurrents et de certaines parties prenantes. Comment, dès lors, concilier les décisions individuelles des entreprises avec l'intérêt collectif ? Ces interrogations théoriques, combinées à une évolution très sensible de l'environnement, sont à l'origine de réflexions profondes sur les buts fondamentaux et les modèles d'organisation des entreprises. Le cadre conceptuel proposé par les sociologues néo-institutionnels (DiMaggio et Powell, 1991) permet d'identifier et d'analyser trois mouvements complémentaires.

L'évolution du cadre réglementaire et juridique est, tout d'abord, à l'origine d'un changement des organisations du type « isomorphisme coercitif ». C'est l'évolution des contraintes qui justifie une stratégie d'adaptation de l'entreprise et, *in fine*, un changement d'organisation et une évolution des systèmes de mesure des performances. En se limitant à la France, on peut analyser les décisions en matière, par exemple, d'intéressement et de participation (initiées durant les années 1950), de formation professionnelle et de bilan social (années 1970), d'expression et de représentation des salariés (début des années 1980) puis, plus récemment, d'information des *stakeholders*

comme autant de tentatives visant à renforcer le pouvoir d'action ou de réaction des différents membres du corps social vis-à-vis des entreprises.

Une seconde source d'évolution des entreprises s'inscrit dans la logique de « l'isomorphisme normatif ». C'est le développement de normes et de standards par différentes institutions du corps social (salariés, consommateurs, médias, ONG, communauté scientifique, etc.), suite à une forte réaction à des décisions de gestion très fortement symboliques (par exemple fermetures des usines Renault à Wilwoorde et Metaleurope à Noyelles-Godault, affaires Danone, Nike, Mark's and Spencer, etc.), qui amène les gestionnaires à modifier leurs actions. Les « contre-pouvoirs » imaginés prennent alors des formes très variées : boycottage des produits ou d'une marque, manifestations, dénigrements, perturbations d'assemblées générales, etc. Comme l'expliquent Chauveau et Rosé (2003), le pouvoir coercitif des institutions publiques, en particulier au niveau international, reste en effet limité. Différentes « institutions » se constituent dès lors afin d'élaborer plusieurs standards. Les initiatives les plus marquantes sont la publication du rapport Brundtland, l'adoption de l'Agenda 21 lors du sommet de Rio en 1992, le « Global Compact » proposé par le Secrétaire général de l'ONU en 1998. Dans le même temps, de nombreuses « normes » destinées aux entreprises sont développées dans les champs de la responsabilité environnementale et de la responsabilité sociale (ISO 14001, SA 8000, etc.). Enfin, ce développement du cadre normatif s'accompagne de nombreuses réflexions et tentatives d'amélioration des systèmes de « rating », principalement à des fins d'information des gestionnaires ou des investisseurs.

La période la plus récente est marquée par le développement d'un troisième mécanisme d'évolution du type « isomorphisme mimétique ». Ce sont les initiatives de certaines entreprises novatrices qui conduisent leurs concurrents ou partenaires à s'engager dans la même voie. Naturellement, ce mimétisme est favorisé par le développement de réseaux de responsables d'entreprises et de gestionnaires : par exemple l'Observatoire sur le responsabilité sociétale des entreprises (ORSE) en France et le World Business Council for Sustainable Development (WBCSD) au niveau international. Ce phénomène est d'autant plus marquant que les chercheurs soulignent la très grande difficulté à établir une relation ferme entre l'adoption de pratiques « socialement responsables » et la performance économique.

Le changement de paradigme souligné par Igalens (2003) implique donc, parmi d'autres effets, une interrogation approfondie sur la finalité, la nature et les caractéristiques des systèmes de mesure des performances susceptibles d'intégrer concomitamment des considérations économiques, sociales et environnementales.

2. L'évolution des systèmes de mesure de la performance

Les systèmes de mesure de la performance ont fait l'objet, depuis le début des années 1990, de nombreuses adaptations aux stratégies organisationnelles et/ou à l'environnement économique.

Certaines contributions se focalisent sur la valorisation financière de la performance sociétale grâce à des systèmes comptables. À partir de données monétaires sur les coûts supportés par les entreprises et d'in-

formations sur le coût des dommages imposés à la société (Gray, 1992), ces systèmes contribuent à informer la société civile des pratiques environnementales – au sens écologique – en vigueur dans les organisations. De la même manière, la comptabilité des ressources humaines permet de mesurer l'impact social des décisions économiques d'une entité sur son environnement (Capron, 1995).

Plusieurs spécialistes ont également proposé de greffer à la traditionnelle représentation de l'organisation par les systèmes comptables et de contrôle de gestion une représentation qualitative qui s'est traduite par l'intégration d'informations non financières. Des auteurs comme Edvinsson et Malone (1999) proposent un tableau de bord – le « Skandia Navigator » – dont la finalité est de mesurer la performance sociétale par le capital humain pour fournir des éléments de contrôle managérial et des informations à destination de toutes les parties prenantes. Kaplan et Norton (2001) proposent une approche différente de la mesure de la performance sociétale. L'idée est d'établir un tableau de bord en y intégrant un axe « société » pour représenter la dimension sociétale dans un « sustainability balanced scorecard ». Des indicateurs de « comportement citoyen » peuvent ainsi faire l'objet d'une mesure de la performance.

La « Global Reporting Initiative » (GRI) est une initiative à laquelle participent des entreprises, des ONG, des cabinets de consultants, des universités. Créée en 1997, elle propose des lignes directrices pour aider les entreprises à produire, lorsqu'elles le souhaitent, des rapports sur les dimensions économiques, sociales et environnementales de leurs activités.

Le modèle d'excellence de l'European Foundation for Quality Management (EFQM) ou le modèle de la performance du Baldrige Quality Award (BQA) vont dans le même sens (Oger et Pratt, 2002). Ces modèles, reconnus en Europe pour le premier, aux États-Unis pour le second, constituent des outils de mesure de la performance sur des critères très vastes notamment de performance sociétale.

En France, le Centre des jeunes dirigeants et acteurs de l'économie sociale (CJDES) propose un outil qui accorde une place encore plus importante que les modèles précédents à la performance pour les parties prenantes (Capron, 2003). Le bilan sociétal intègre, en effet, de nombreuses informations dans différentes thématiques qui complètent largement celles des systèmes de mesure de la performance plus classiques. L'intérêt du bilan sociétal est surtout de mettre en valeur les antagonismes pouvant apparaître à partir des demandes contradictoires des partenaires de l'organisation et de favoriser les négociations et les discussions entre les différentes catégories d'acteurs.

Le développement de ces outils traduit donc une évolution de la mesure de la performance vers une prise en compte de la responsabilité sociétale des entreprises (Bollecker *et al.*, 2006).

3. Les difficultés d'utilisation de ces systèmes de mesure de la performance

Cet engouement est toutefois à nuancer dans la mesure où ces outils ne sont pas exempts de problèmes, notamment humains. De nombreux travaux, menés surtout en contrôle de gestion à partir du début des années 1950, montrent en effet que les systèmes de mesure de la performance créent des tensions chez les utilisateurs,

conduisent à un climat de défiance voire de dénonciation et à des luttes de territoires (Argyris, 1952) ainsi qu'à des marges de manœuvre budgétaires (Merchant, 1985). L'évaluation liée à ces systèmes présente des difficultés dans la mesure où les individus ne maîtrisent pas tous les paramètres qui influencent leurs performances. Certains styles budgétaires peuvent même conduire les responsables à falsifier les données (Hopwood, 1972).

Ces constats nous conduisent à considérer que des réflexions portant sur la dimension technique des systèmes de mesure de la performance sociétale doivent s'accompagner de recherches portant sur leur dimension humaine. Plus précisément, *il semble nécessaire de s'attarder sur les mécanismes incitant les individus à agir dans le sens de la performance sociétale que mesurent les outils évoqués précédemment.* Cette réflexion rejoint le débat sur la finalité des systèmes de mesure de la performance considérés actuellement comme des moyens de régulation des comportements ou d'influence des attitudes individuelles.

Cette problématique est souvent traitée dans une perspective contractualiste. Par exemple, Kaplan et Norton (2001) estiment que la récompense financière constitue une puissante motivation pour inciter les individus à atteindre les mesures du *balanced scorecard*. Ces méthodes incitatives ne se distinguent pas ou peu de celles à l'origine des difficultés évoquées précédemment et liées à l'utilisation des systèmes de mesure de la performance. Elles présentent la caractéristique de conserver une forte dimension financière aussi bien au niveau de l'incitation qu'au niveau de l'objectif.

En réalité, une telle problématique mérite d'être analysée sous l'angle des innovations

managériales particulièrement dans les domaines du contrôle de gestion et de la comptabilité en raison du caractère novateur des systèmes de mesure de la performance sociétale.

4. Les déterminants de la diffusion et de l'adoption des innovations en contrôle de gestion et en comptabilité

En effet, la littérature traitant des innovations managériales s'attache à analyser leurs modalités de diffusion, d'adoption et de mise en œuvre. Elle est donc de nature à éclairer les mécanismes incitant les individus à agir dans le sens de la performance sociétale.

Les recherches portant sur la diffusion des innovations semblent très vastes car elles couvrent différentes disciplines telles que l'économie, la sociologie ou encore la gestion. Celles qui portent sur la diffusion de nouveaux systèmes de mesure de la performance (notamment la comptabilité par activités, les coûts standards ou la valeur actionnariale) mettent en avant l'importance dans la diffusion de nouvelles pratiques de gestion :

- des attributs perçus de l'innovation par des adopteurs potentiels et de la nature du système social (Alcouffe, 2003),
 - des canaux de communication dans la société et des réformateurs sociaux (Berland et Chiapello, 2004 ; Alcouffe, 2003).
- Les travaux analysant l'adoption des innovations se fondent, dans une perspective contingente, sur les caractéristiques des individus ou des organisations qui font que certains intègrent plus d'innovations que d'autres. Des facteurs tels que la structure organisationnelle, les caractéristiques des membres de l'organisation, le degré de professionnalisme, l'ancienneté dans l'organi-

sation ou encore le degré de cosmopolitisme peuvent être recensés (Alcouffe, 2003). Enfin, les recherches portant sur la mise en œuvre cherchent à décrire les différentes étapes du processus d'innovation ainsi que les difficultés rencontrées et les solutions adoptées.

Les travaux sur l'innovation en matière de systèmes de mesure de la performance présentent néanmoins une limite majeure qui se traduit par un cloisonnement très net des facteurs exogènes et des facteurs endogènes susceptibles d'expliquer la diffusion et l'adoption de l'innovation. Or, il semble nécessaire de combiner ces deux facteurs (Alcouffe, 2003) afin d'obtenir une vision plus complète des déterminants de l'innovation. Une telle approche intégratrice est proposée par les tenants de la théorie des conventions lesquels se penchent sur les mécanismes qui déclenchent des comportements *ad hoc* ainsi que sur leurs dynamiques.

II. ORIENTER LES COMPOURTEMENTS À PARTIR DE SYSTÈMES DE MESURE DE LA PERFORMANCE SOCIÉTALE : UNE APPROCHE PAR LES CONVENTIONS

Ce cadre théorique nous semble également pertinent pour analyser la responsabilité sociétale qui repose sur la recherche de comportements conformes aux normes, valeurs et attentes de l'ensemble des différentes parties prenantes. Un tel modèle partenarial est en effet au cœur de la théorie des conventions qui se fonde sur la satisfaction d'objectifs multiples et divergents (Gomez, 1994, p. 219). Enfin, il se focalise, entre autre, sur les systèmes de mesure des per-

performances qui déterminent un cadre conventionnel normé non seulement par des mécanismes incitatifs formels mais également par des repères socialement construits qui indiquent implicitement les comportements à adopter. La présentation des principes de la théorie des conventions permet d'appréhender les systèmes de mesure de la performance comme des conventions d'effort qui suggèrent le comportement généralement adopté par les membres de l'organisation. Les modalités d'évolution des conventions d'effort « comptables » vers des conventions « sociétales » sont alors analysées ainsi que les freins à cette évolution.

1. Définitions et principes « conventionnels »

L'approche conventionnaliste a pour ambition d'améliorer la compréhension des mécanismes socioéconomiques en étudiant l'élaboration, l'articulation et la signification des règles conventionnelles (Gense, 2003, p. 14). Ce cadre théorique postule que le comportement des individus est influencé par « ce qui se fait » dans l'organisation et non pas seulement à partir de systèmes d'incitations individuelles dans une perspective contractualiste. En effet, une convention est définie comme un « ensemble de critères, implicites ou explicites, auxquels un individu se réfère au moment de décider » (Gomez, 1996, p. 182). Il s'agit de l'ensemble des repères communs qui permettent l'action en désignant les comportements « normaux », c'est-à-dire les choix effectués par d'autres individus supposés agir de façon identique. Il suffit donc d'imiter pour donner du sens au choix individuel.

La force des conventions semble importante puisqu'elles reposent sur une

construction sociale de l'action collective. Plus précisément, pour décider d'agir dans un sens ou dans un autre il suffit aux individus d'observer ce qui se pratique habituellement. De telles pratiques permettent des économies de savoir et de temps car leur connaissance de la part des agents les conduit à sélectionner le comportement qui correspond le mieux aux circonstances, sans avoir à étudier les caractéristiques des comportements ou encore à négocier une solution avec les autres agents. Le conformisme à la convention permet de sortir de ce blocage. L'existence d'une convention permet à l'individu de réduire son niveau d'incertitude concernant tant le comportement des autres que les conditions et les déterminants de ses propres décisions. L'individu est donc naturellement incité à ne pas changer de convention. Ces développements nous amènent donc à supposer que les comportements des utilisateurs des systèmes de mesure de la performance sociétale dépendent des conventions d'efforts qu'incarnent ces systèmes.

2. Le système de mesure de la performance : une convention d'effort

En effet, les systèmes de mesures de la performance constituent des conventions d'effort c'est-à-dire une structure de coordination des comportements des agents travaillant dans une organisation. De telles conventions établissent le niveau « d'effort communément admis comme normal » (Gomez, 1994, p. 182) puisqu'elles émettent des règles établissant l'implication de l'agent dans le groupe. Il en est ainsi de la comptabilité des coûts qui joue le rôle de convention d'effort dans la mesure où « elle constitue un vaste système métrologique

destiné à fournir aux acteurs des repères quantitatifs conventionnels » (Gomez, 1996, p. 249). Pour M. Amblard (1998, p. 1023), la convention comptable est « un ensemble de procédures cognitives préétablies, permettant aux agents de résoudre des problèmes de représentation comptable, en guidant leurs comportements dans un espace normé ». De tels systèmes de mesure permettent donc d'établir l'accord conventionnel sur l'effort selon un objectif d'efficacité commun. Ces systèmes d'évaluation permettent « la transmission d'informations sur l'implication attendue et/ou effective » (Gomez, 1994, p. 191) et une relation entre l'effort et les normes de mesure établies sur celui-ci. Les règles de l'effort sont rappelées à ce moment mais aussi confirmées ou amendées par la réalité de l'implication observée. Les systèmes de mesure de la performance comptable répondent ainsi aux conditions conventionnelles telles que définies par Lewis (1969). Un système de mesure de la performance sociale ou, en d'autres termes, une convention d'effort sociale peut donc se heurter à la convention d'effort du système comptable traditionnellement utilisée dans les organisations. Une des raisons réside dans la représentation partagée de l'effort à fournir basé sur la dimension financière. Toutefois, ce n'est pas parce que les individus adoptent des conventions qu'ils ne disposent d'aucune liberté. En effet, les individus « peuvent tricher, désobéir, tenter de changer le système conventionnel en place, faire référence à des systèmes conventionnels différents... ils peuvent agir contre la convention » (Gomez, 1996, p. 177). Ce type de comportement résulte d'une des conditions conventionnelles qui stipule qu'il existe au moins une autre proposition

alternative à la résolution du problème d'incertitude. En d'autres termes, différentes conventions pouvant se concurrencer, l'individu choisit celle à laquelle il souhaite adhérer. L'utilisation d'un système basé sur des critères plus vastes, notamment sociaux, peut alors remettre en cause la convention d'effort communément acceptée. La problématique est alors de rechercher les modalités d'évolution de la convention d'effort « comptable » vers une convention d'effort « sociale » liée au système de mesure de la performance.

3. Les modalités d'évolution de la convention d'effort « comptable » vers une convention d'effort « sociale »

Selon les propositions de la théorie des conventions, une telle évolution nécessite une *suspicion* de convention, c'est-à-dire « une information qui tend à sa remise en cause » (Gomez, 1994, p. 121) et, plus précisément, qui indique que le comportement généralisé n'est pas celui que l'on croyait. Cette suspicion peut naître de manière exogène d'agents extérieurs à la convention qui concourent à la production d'une alternative. Elle peut également apparaître de manière endogène.

Amblard (2003) identifie deux facteurs exogènes :

- *le contact*: lorsque des populations sont amenées à se rapprocher physiquement ou par l'intermédiaire des médias ou des technologies de la communication des alternatives conventionnelles peuvent apparaître. Le développement de systèmes de mesure de la performance comme l'UVA, l'ABC ou le contrôle budgétaire grâce aux canaux de communication interpersonnels reliant entre elles les entreprises utilisatrices, les associations professionnelles et les cabinets

de conseil montre l'importance de ce facteur exogène (Alcouffe *et al.*, 2003). De tels canaux de communication peuvent donner lieu à des phénomènes de mimétisme permettant aux organisations d'une part, de préserver la légitimité de leurs activités et, d'autre part, de réduire leur incertitude face aux actions à entreprendre. Ce mimétisme se concrétise par l'adhésion des individus à certaines valeurs dites responsables qui s'introduisent dans les objectifs, la stratégie, les modes de communication ou encore les systèmes de mesure de la performance (Moquet, 2005).

– la *réglementation publique*: les textes publiés sont de nature à réorienter les comportements. La conformité à ces textes suppose la conviction que ces comportements seront adoptés par toute la population ou que les menaces en cas de non application sont crédibles. Concernant les systèmes de mesure de la performance la loi NRE oblige les entreprises à délivrer un rapport sociétal et environnemental comportant, en principe, des indicateurs. Cette obligation devrait inciter les entreprises à adopter un comportement allant dans ce sens car, si des contradictions apparaissaient entre ces rapports et les pratiques, leur crédibilité serait remise en doute.

Selon Amblard (2003), trois types de facteurs endogènes sont également susceptibles de faire émerger une suspicion de convention:

– la *dissidence*: il s'agit d'un groupe d'individus qui ne se conforme plus à la convention en place. Ces pratiques peuvent avoir un effet d'électrochoc sur l'ensemble de la population qui peut la remettre en doute dans la mesure où elle est informée de l'existence d'une convention alternative et de l'adhésion d'un groupe dissident à

celle-ci. F. Oriot (2004) observe de tels phénomènes dans la mise en œuvre locale d'un système de contrôle de gestion central élaboré au siège d'une organisation bancaire. Des contestations ont émergé à l'encontre de ces systèmes en raison de cultures professionnelles divergentes entre les contrôleurs et les utilisateurs, lesquelles ont pour conséquence des pratiques minimales de mise en œuvre (Oriot, 2004) voire le développement de systèmes locaux (Bollecker et Niglis, 2006).

– la *dissonance* constitue une inadéquation du discours délivré par la convention face aux transformations contextuelles. Cette dissonance peut jeter un doute sur le respect de la convention en place. Une convention d'effort orientée vers une métrologie comptable est adaptée dans des contextes où les fondements de la compétitivité des entreprises reposent principalement sur les coûts. Lorsque ces fondements se diversifient, la convention peut devenir dissonante si elle n'évolue pas. L'ensemble des débats, réflexions et travaux en contrôle de gestion dans les années 1980 critiquant l'inadaptation de la mesure de la performance aux modifications des stratégies organisationnelles constitue une illustration de cette dissonance. Elle est également mise en valeur lorsque des acteurs externes exercent des pressions plus ou moins intenses sur l'organisation pour qu'elle intègre la RSE dans les systèmes de mesure de la performance: les investisseurs, les ONG, l'État (Saulquin et Schier, 2005), le personnel, les clients, le citoyen (Lacroix et Evraert, 2005), les générations futures, les représentants des autorités locales, les propriétaires fonciers, les associations écologiques et riverains (Mocquet et Pezet, 2005), les médias, les universitaires constituent une liste proba-

blement non exhaustive des acteurs à la source de dissonances susceptibles de faire évoluer les conventions d'effort et de modifier les comportements des individus dans le sens de la responsabilité sociale.

– *l'intention stratégique*: elle repose sur la volonté d'un groupe d'influencer le reste de la population et, plus précisément, de renverser la convention en place. Par exemple, la nomination de « responsables du développement durable » chez AGF, Rhodia ou Schneider Electric (Perrotte, 2003, p. 41), la déclaration de politique générale dans le sens de la responsabilité sociétale et la dotation d'instances chargées d'intégrer celle-ci constituent de telles démarches d'intentions stratégiques. Ces dernières suivent une logique de calcul et d'intérêt financier et commercial non négligeable. En effet, l'implication dans la RSE conduirait ainsi à une augmentation à long terme des indices boursiers (Férone *et al.*, 2002) et permet d'accroître la rentabilité par une économie de coût. La Société Générale économiserait ainsi un million d'euros par an grâce à une meilleure utilisation de l'énergie solaire (Steinmann, 2002, p. 32). De même, STMicroelectronics aurait économisé 45 millions de dollars en 2001 grâce à une diminution de la consommation d'énergie (Laville, 2002, p. 166). Les dépenses environnementales peuvent également constituer une *police d'assurance* au travers de laquelle l'entreprise se « prémunit ainsi, à moindre coût, contre toute une série d'attaques pouvant être perpétrées par des minorités actives et contestataires » (Germain et Trébuq, 2003, p. 3). Des logiques commerciales peuvent également être, selon les auteurs, au cœur de l'engagement dans la RSE dans une optique de relations publiques. La recherche d'une image de marque et d'une bonne répu-

tation peuvent être de nature à stimuler les ventes, notamment lorsque l'entreprise exploite des systèmes d'énergies renouvelables ou de traitements de déchets industriels, constitue des fondations, engage des actions de sponsoring ou de mécénat (Capron et Quairel, 2004).

4. Les freins à l'évolution de la convention d'effort « sociétale »

Néanmoins, ces intentions stratégiques ne sont pas toujours réelles ce qui est de nature à constituer un frein à l'évolution des conventions vers la RSE. N. Antheaume (2005) cite notamment le cas d'une entreprise qui exploite des outils qui permettent aux dirigeants de tenir un discours structuré sur la réduction des impacts environnementaux d'une gamme de produits phytosanitaires. L'entreprise étudiée par l'auteur communique à l'aide d'indicateurs de comptabilité environnementale permettant d'afficher un comportement responsable mais sans remettre en cause le fond ni le bien fondé de son activité économique.

On peut alors assister à l'utilisation parallèle de deux systèmes de mesure de la performance, le premier étant focalisé sur les questions financières pour les dirigeants et les actionnaires; le second utilisant des informations « sociétales » à des fins publicitaires pour les parties prenantes (Weaver *et al.*, 1999). De tels comportements s'inscrivent dans des stratégies d'évitement (Oliver, 1991) ne conduisant pas au développement et surtout à l'exploitation d'outils de contrôle de gestion et de comptabilité orientés RSE et donc à l'évolution des conventions, si ce n'est dans une démarche de conformité apparente. Face une telle inertie des conventions d'effort, on peut alors se demander si la performance socié-

tale constitue véritablement un but en soi ou s'il s'agit uniquement d'un moyen permettant d'atteindre des objectifs financiers dans l'optique de satisfaire les actionnaires (Germain et Trébuçq, 2003).

En réalité, l'intention stratégique n'est que très rarement constatée notamment au niveau des systèmes de contrôle de gestion qui laissent finalement peu de place à la RSE (Naro, 2005). Quand bien même certains dispositifs de mesure de la performance intègrent cette dimension, elle reste subordonnée à la performance financière à l'instar du « *sustainability balanced scorecard* » (Kaplan et Norton, 2001). En réalité, les indicateurs sociétaux ne peuvent prendre sens que s'ils sont liés à la stratégie d'entreprise comme tout indicateur de contrôle. Or, ce lien est rarement effectif ce qui réduit souvent le contrôle de gestion sociétal actuel à de la communication financière à l'intention de différents publics (Naro, 2005). L'évolution constatée laisse perplexe sur la pertinence de l'outil de pilotage qui ne se réduit qu'à un instrument de légitimation. Certaines entreprises échappent au « dispositif » de la RSE sans même donner l'apparence qu'elles s'y engagent (Poirot, 2005).

Par ailleurs, la réglementation n'est pas en mesure de jouer un rôle déterminant dans l'évolution des outils de mesure de la performance sociétale et des comportements conventionnels associés. Par exemple, en matière de reporting, l'absence d'un cadre normalisateur strict, n'incite pas les entreprises à s'engager dans la responsabilité sociétale. Le GRI ne semble pas constituer à ce jour un véritable dispositif de normalisation mais n'a qu'un rôle d'encadrement d'une politique comptable (Quairel, 2004).

DISCUSSION

Les freins à l'évolution des conventions d'effort constituent, nous semble-t-il, des difficultés importantes quant au développement de la RSE, des systèmes de mesure des performances et des comportements qui devraient en découler dans les organisations. Ce constat nous conduit à nous interroger sur l'efficacité des facteurs endogènes et des facteurs exogènes susceptibles de favoriser l'évolution des conventions d'effort. Il montre les limites de l'intention stratégique et de la réglementation et, en même temps, l'importance des mécanismes de dissonance, de dissidence ou encore de contact. Cette contribution nous conduit également à proposer différentes pistes de recherche complémentaires. En effet, le recours à la théorie des conventions doit être largement approfondi. Ainsi, l'environnement des conventions mérite d'être étudié pour analyser les facteurs influençant les individus à choisir leurs ensembles de repères communs (Bollecker et Mathieu, 2004). Par ailleurs, la manière dont plusieurs systèmes de mesure de la performance, en tant que conventions d'efforts, s'articulent et interagissent permet d'étudier la dynamique conventionnelle. Enfin, les travaux empiriques portant sur ces systèmes étant rares, il semble important d'analyser leurs évolutions effectives vers l'intégration d'indicateurs de performance sociétale. L'analyse des méthodologies des institutions ou agences de notation sociétale et des outils de contrôle de gestion des organisations peut contribuer à éclairer sensiblement de telles évolutions.

BIBLIOGRAPHIE

- Alcouffe S., « La recherche sur les innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion », *Actes du 25^e Congrès de l'AFC*, Orléans, 2004.
- Alcouffe S. *et al.*, « Les facteurs de diffusion des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion : une étude comparative », *Revue Comptabilité, Contrôle et Audit*, mai 2003, p. 7-26.
- Amblard M., « La théorie des conventions : une approche renouvelée du modèle comptable ? », *Actes du XIX^e Congrès de l'AFC*, Nantes, 1998, p. 1017-1029.
- Amblard M., « Vers une théorie sur la dynamique des conventions », *Conventions et management*, De Boeck Université, 2003, p. 139-157.
- Antheaume N., « La comptabilité environnementale est-elle une forme d'hypocrisie organisationnelle ? Le cas des indicateurs de performances écologiques d'une gamme de pesticides », *Actes du 26^e Congrès de l'AFC*, 2005, Lille.
- Argyris C., *The Impact of Budgets on People*, Controllership foundation, 1952.
- Berland N., Chiapello E., « Le rôle des réformateurs sociaux dans la diffusion de nouvelles pratiques de gestion », *Revue Comptabilité, Contrôle et Audit*, juin 2004.
- Bollecker M., Niglis P., « La dimension relationnelle de la fonction de contrôleur de gestion », *Actes du 27^e Congrès de l'AFC*, 2006, Tunis.
- Bollecker M., Mathieu P., « Essai sur la dynamique des systèmes de mesure de la performance : une lecture conventionnaliste », *15^e Congrès de l'AGRH*, Montréal, 2004.
- Bollecker M., Mathieu P., Clementz C., « Le comportement socialement responsable des entreprises : une lecture des travaux en comptabilité et contrôle de gestion dans une perspective neo-institutionnaliste », *Actes du 27^e Congrès de l'AFC*, Tunis, 2006.
- Capron M., « Vers un renouveau de la comptabilité des ressources humaines ? », *Revue française de Gestion*, n° 106, novembre-décembre 1995, p. 46-54.
- Capron M., « Un nouvel instrument d'auto-évaluation des organisations : le bilan sociétal », *Revue Comptabilité, Contrôle et Audit*, mai 2003, p. 55-70.
- Capron M., Quairel F., *Mythes et réalités de l'entreprise responsable*, La Découverte, 2004.
- Charreaux G., Desbrières P., « Gouvernance des entreprises : valeur partenariale contre valeur actionnariale », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 1, n° 2, juin 1998, p. 57-88.
- Chauveau A., Rosé J.-J., *L'entreprise responsable*, Éditions d'Organisation, 2003.
- Commission des Communautés européennes, *Promouvoir un cadre pour la responsabilité sociale des entreprises*, Bruxelles, 2001.
- DiMaggio P., Powell W., *The new institutionalism in organizational analysis*, University of Chicago Press, 1991.
- Edvinsson L., Malone M.S., *Le capital immatériel de l'entreprise*, Maxima Laurent du Mesnil Éditeur, 1999.
- Evrart S., Lacroix M., « Responsabilité sociale et reporting de la performance », *La responsabilité sociale de l'entreprise*, Le Roy F. et Marchesnay M., Éditions EMS, 2005.
- Férone G., *et al.*, *Le développement durable : des enjeux stratégiques pour l'entreprise*, Les Éditions d'Organisation, 2002.

- Gensse P., « Le renouvellement de la vision de la firme », *Conventions et management*, Amblard M., De Boeck Université, 2003, p. 13-23.
- Germain C., Trébuçq S., « L'intégration des dimensions sociétales dans le pilotage de la performance de l'entreprise : problématiques et enjeux », *Actes de colloque de l'EFMD*, 16-17 octobre 2003, Nantes.
- Gomez P. Y., *Le gouvernement des entreprises*, Interéditions, 1996.
- Gomez P. Y., *Qualité et théorie des convention*, Economica, 1994.
- Gray R., "Accounting and Environmentalism: An Exploration of the Challenge of Gently Accounting for Accountability Transparency and Sustainability", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 17, n° 5, 1992, p. 399-425.
- Hopwood A. G., "An Empirical Study of the Role of Accounting Data in Performance Evaluation", *Journal of Accounting Research*, 1972, p. 156-182
- Igalens J., « DRH aujourd'hui, DRS demain? », *Personnel*, n° 442, septembre 2003, p. 55-57.
- Kaplan R. S., Norton D. P., *Comment utiliser le tableau de bord prospectif. Pour créer une organisation orientée stratégie*, Éditions d'organisation, 2001.
- Laville E., *L'entreprise verte*, Village mondial, 2002.
- Lewis D. K., *Convention: A philosophical study*, Harvard University Press, 1969.
- Merchant K. A., "Budgeting and the Propensity to Create Budgetary Slack", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 10, n° 2, 1985, p. 201-210.
- Moquet A. C., « De l'intégration du développement durable dans la stratégie au pilotage et à l'instrumentation de la performance globale », *Revue Management et Avenir*, 2005, p. 153-170.
- Moquet A. C., Pezet A., « Les technologies de la responsabilité sociétale ou le mythe fait réalité : le cas Lafarge », *Actes du colloque du GREFIGE*, Nancy, 2005.
- Naro G., « Responsabilité sociale de l'entreprise et pilotage des performances », *La responsabilité sociale de l'entreprise*, Le Roy F. et Marchesnay M., Éditions EMS, 2005.
- Oger B., Pratt D. E., « Modèles de création de valeur en Europe et aux États-Unis : une comparaison des modèles de l'EFQM et du Baldrige Award Criteria », *Revue Comptabilité, Contrôle et Audit*, mai 2002, p. 85-98.
- Oliver C., « Strategic Responses to Institutional Processes », *Academy of Management Review*, vol. 16, n° 1, 1991, p. 145-179.
- Oriot F., « L'influence des systèmes relationnels d'acteurs sur les pratiques de contrôle de gestion », *Revue Comptabilité, Contrôle et Audit*, juin 2004, p. 237-255.
- Perrotte D., « Ethique : une marche à tâtons », *Les Échos*, 15 avril 2003, p. 41.
- Poirot J., « Assumer le coût de la responsabilité sociale : un défi pour les entreprises et leurs parties prenantes », *Actes du colloque du GREFIGE*, Nancy, 2005.
- Quairel F., « Responsable mais pas comptable : analyse de la normalisation des rapports environnementaux et sociaux », *Revue Comptabilité, Contrôle et Audit*, tome 10, vol. 1, 2004, p. 7-36.

Saulquin J.Y., Schier G., « La RSE comme obligation/occasion de revisiter le concept de performance », *Actes du colloque du GREFIGE*, Nancy, 2005.

Steinmann L., « Une banque responsable », *Enjeux Les Échos*, novembre 2002, p. 32.

Weaver *et al.*, “Integrated and Decoupled Corporate Social Performance: Management Commitments, External Pressures and Corporate Ethics Practices”, *Academy of Management Review*, vol. 16, n° 4, 1999, p. 691-718.