

AVERTISSEMENT

Ce document est le fruit d'un long travail approuvé par le jury de soutenance et mis à disposition de l'ensemble de la communauté universitaire élargie.

Il est soumis à la propriété intellectuelle de l'auteur : ceci implique une obligation de citation et de référencement lors de l'utilisation de ce document.

D'autre part, toute contrefaçon, plagiat, reproduction illicite de ce travail expose à des poursuites pénales.

Contact : portail-publi@ut-capitole.fr

LIENS

Code la Propriété Intellectuelle – Articles L. 122-4 et L. 335-1 à L. 335-10

Loi n° 92-597 du 1^{er} juillet 1992, publiée au *Journal Officiel* du 2 juillet 1992

<http://www.cfcopies.com/V2/leg/leg-droi.php>

<http://www.culture.gouv.fr/culture/infos-pratiques/droits/protection.htm>



THÈSE

En vue de l'obtention du

DOCTORAT DE L'UNIVERSITÉ DE TOULOUSE

Délivré par :

Université Toulouse 1 Capitole (UT1 Capitole)

Présentée et soutenue par :

Maxence POSTAIRE

le mercredi 18 novembre 2020

Titre :

Trois essais sur le rôle du contrôle de gestion dans la transformation organisationnelle en faveur du Développement Durable

École doctorale et discipline ou spécialité :

ED SG : Comptabilité Contrôle

Unité de recherche :

TBS Research center

Directeur/trice(s) de Thèse :

Professeur Simon ALCOUFFE

Professeur Marie BOITIER

Jury :

Rapporteurs :

Nicolas ANTHEAUME, Professeur des Universités, Université de Nantes

Fabienne VILLESEQUE-DUBUS, Professeur des Universités, Université de Perpignan

Suffragants :

Jean-Pascal GOND, Professeur, Cass Business School

Isabelle MARTINEZ, Professeur des Universités, Université Toulouse 1 Capitole

Gérald NARO, Professeur des Universités, Université de Montpellier

« L'université n'entend ni approuver, ni désapprouver les opinions particulières du candidat. »

« Les philosophes n'ont fait qu'interpréter diversement le monde, il s'agit maintenant de le transformer. »

Karl Marx

Remerciements

Après ces six années durant lesquelles, je pense, je suis enfin devenu un enseignant chercheur, je tiens tout d'abord à remercier mon directeur de thèse Simon Alcouffe. Il a su me convaincre de démarrer ce long périple qu'est la thèse et m'a ensuite accompagné, soutenu, réorienté et encouragé jusqu'au bout. Merci pour ta confiance et ta patience.

Je souhaite également remercier Marie Boitier, ma co-directrice de thèse, qui a rejoint ce périple en cours de route. Ta rigueur et tes relectures furent plus que bienvenues pour cadrer mes vagabondages incessants.

Je tiens à remercier le professeur Fabienne Villesèque-Dubus et le professeur Nicolas Antheaume pour l'honneur qu'ils me font d'être les rapporteurs de ce travail. Je remercie également les autres membres de mon jury, le professeur Isabelle Martinez, le professeur Gérald Naro et le professeur Jean-Pascal Gond.

Je souhaite remercier le Laboratoire Comptabilité, Contrôle de Gestion & Pilotage de la Performance de TBS Business School et tous ses membres pour leurs conseils et retours sur mon travail. Merci à Anderson, Anne, Dennis, Igwe, Jorien, Kim, Lambert, Matthew, Pauline, Pénélope, Richard, Sami et Wafa. Je remercie particulièrement Fabienne pour son aide et ses conseils et son écoute attentive concernant mon premier sujet de thèse.

Je souhaite remercier l'école doctorale de TSM ainsi que sa directrice et l'ensemble de ses membres pour leur confiance et l'opportunité d'intégrer le programme doctoral. Je remercie l'école doctorale de TSM pour les moyens et les ressources mises à disposition qui m'ont permis de mener à bien cette thèse dans les meilleures conditions possibles.

Mes remerciements vont également aux chercheurs de l'axe Comptabilité-Contrôle-Audit de TSM Research. Je remercie Constant, Emmanuelle, Isabelle, Jennifer, Jonathan, Marie et Nathalie pour leurs retours sur mon travail, leurs conseils et pour certains, leurs enseignements.

Je remercie également Marie-Anne du Laboratoire Gouvernance et Contrôle Organisationnel pour ses conseils de lecture.

Un grand merci aux chercheurs qui m'ont fait confiance pour co-construire des articles de recherche. Merci à Emilio et Leanne pour ce premier article et votre patience envers un tout

jeune doctorant. Merci à François-Régis pour ton attente. Enfin, je tiens à remercier Lambert pour ses envolées lyriques, sa formidable pédagogie et sa bienveillance.

Cette thèse n'aurait pu être sans tous ces professionnels qui ont accepté que je les interroge et les observe. Je remercie donc le Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts Comptables et en particulier Nicole qui m'a ouvert les portes nécessaires à la conduite de ma première étude. Je remercie Boris, Tarack et Valentin pour leur accueil chaleureux. Enfin, je remercie François, Gérard, Isabelle, Laure, Loïc, Tatiana et tous les autres pour l'espoir qu'ils transmettent et leur volonté de réussir.

Plus personnellement je tiens à remercier tous mes collègues doctorants et ex-doctorants. Plus particulièrement, je tiens à remercier Grégoire pour son aide précieuse et son soutien durant toutes ces années et toutes ces conférences. Je tiens aussi à remercier tous ceux qui m'ont soutenu et que j'ai régulièrement soutenu dans l'enceinte du bureau 310, Laurent pour tes propositions de lecture, Sarah pour nous nourrir tous, Taieb pour tes conseils d'enseignement, Vincent pour tes jolis dessins et Yovin pour ta patience. Je remercie Nesrine pour ton aide lors de mes débuts dans le monde académique. Merci à Richard pour nos discussions déprimantes, ce fut et ce sera toujours un réel plaisir. Je remercie de manière générale tous les doctorants rencontrés avec qui j'ai pu partager de bons moments.

Merci à mes plus vieux amis, Arnaud, Florian, François, Frédéric, Jonathan, Laura et Yohann, de m'avoir réconforté lors de mes moments de doutes et de découragement avec votre bienveillance, vos sarcasmes et vos vanes.

Je souhaite également remercier Claire, Monique et Michel pour leurs encouragements tout au long de ces années.

Je remercie ma famille pour toutes ces années de soutien. Mes parents Ariel et Didier, mon frère Bautisse et ma sœur Orane, merci pour votre gentillesse et vos encouragements. Merci à mes oncles et tantes, Géraldine, Jacou, Michel et Mimi pour la vérification régulière de mes travaux. Et enfin merci à ma grand-mère de me demander régulièrement ce que je veux faire comme métier ensuite et quand est-ce que tout ça se fini !

Enfin, je ne pourrai jamais remercier, autant qu'elle le mérite, celle qui m'a soutenu dans ce long périple qu'est la thèse. Merci à Élise pour son écoute, sa disponibilité et son optimisme qui m'ont aidé à aller jusqu'au bout.

Table des matières

Remerciements	i
Table des matières	iii
Chapitre introductif (I)	2
1. Introduction.....	3
2. Le contrôle de gestion du DD et la transformation organisationnelle en faveur du DD ..	5
2.1. Le contrôle de gestion du DD	5
2.2. La transformation organisationnelle en faveur du DD : un processus incertain....	10
3. Questions de recherche et présentation des trois études	15
3.1. Étude 1 : La (non) intégration du DD dans le programme de formation des professionnels comptables.....	16
3.2. Étude 2 : L'intégration du DD dans la stratégie, l'influence de la variété et des usages des dispositifs de contrôle : le cas d'un incubateur de start-ups.....	17
3.3. Étude 3 : Un pilotage durable est-il seulement possible ? Étude d'une coopérative militante de l'énergie renouvelable	18
4. La démarche méthodologique.....	19
4.1. Rapport à l'objet de recherche et conséquences sur le déroulement du travail de thèse.....	20
4.2. Étude 1 : l'entretien.....	22
4.3. Étude 2 : L'observation participante.....	24
4.4. Étude 3 : L'observation non participante.....	27
5. Conclusion du chapitre introductif.....	30
6. Bibliographie	32
7. Résumé du Chapitre 1	41
Chapitre II	43
1. Introduction.....	45
2. Literature review and framework	47
2.1. What is sustainability?	47
2.2. The importance of including sustainability within accounting education	47
2.3. The American Accounting Association–Institute of Management Accountants framework for accounting education.....	48
3. Institutional setting	51
3.1. The landscape of sustainability in France.....	51
3.2. The landscape of accounting education in France: pre-designation	52
3.3. Continuing professional development: post-designation.....	53
4. Method.....	53
5. Analysis and results	55

5.1.	Analysis of sustainability competencies in the Diplôme de Comptabilité et de Gestion and the Diplôme Supérieur de Comptabilité et Gestion	55
5.2.	Analysis of continuing professional development	57
5.3.	Emerging themes on sustainability education.....	58
5.4.	The education program and the revision process.....	58
5.5.	Impact of budgetary constraints on the education program content	60
5.6.	Specialization in sustainability.....	61
5.7.	Sustainability coverage in the French education program – a summary	64
6.	Discussion, conclusions and future research	64
7.	Notes	71
8.	Tables.....	73
9.	References.....	74
10.	Résumé du Chapitre II	78
Chapitre III		80
1.	Introduction.....	82
2.	L'utilisation du package de contrôle au service de l'intégration du DD dans la stratégie	84
2.1.	Un package de contrôle diversifié pour piloter plusieurs performances.....	84
2.2.	L'intégration du DD dépendante des usages des dispositifs de contrôle.....	86
2.3.	L'intégration du DD : une utilisation complémentaire des éléments du package de contrôle	88
3.	Présentation du cas et méthode de recherche.....	90
3.1.	Un incubateur de startups aux multiples performances	90
3.2.	Collecte des données	92
3.3.	Analyse des données	94
4.	Résultats.....	96
4.1.	Phase 1 : un découplage stratégique latent.....	96
4.2.	Phase 2 : Une organisation schizophrène qui poursuit des stratégies contradictoires	103
4.3.	Phase 3 : Glissement stratégique, vers un DD de complaisance.....	110
5.	Discussion.....	117
5.1.	La participation des différentes dimensions à l'intégration des systèmes de contrôle.....	119
5.2.	L'évolution des dispositifs du package de contrôle	121
5.3.	Le rôle des usages des dispositifs de contrôle sur l'intégration du DD	123
5.4.	L'évolution de la relation entre systèmes : l'influence des parties prenantes.....	124
5.5.	Vision dynamique : configuration de contrôle et intégration du DD à la stratégie	125
6.	Conclusion	127

7. Bibliographie	131
8. Résumé du Chapitre III.....	135
Chapitre IV	137
1. Introduction.....	139
2. Du développement durable à la possibilité d'un pilotage durable au moyen d'outils comptables et de contrôle.....	142
2.1. La difficile définition du développement durable.....	142
2.2. Des outils comptables et de contrôle au service du développement durable	143
2.3. La possibilité d'un pilotage durable grâce aux outils comptables et de contrôle	145
3. Méthode de recherche	147
3.1. Collecte des données.....	147
3.2. Analyse des données	153
4. Présentation de COGIP	154
4.1. Une coopérative militante	154
4.2. Des outils comptables et de contrôle pour impliquer, coordonner et piloter	156
5. Des outils au service d'un pilotage durable : traduire, représenter et délibérer.....	157
5.1. Traduire la raison d'être en pratique : motivations disparates, leviers de rétention multiples et raison d'être contradictoire	157
5.2. Représenter les progrès accomplis ^o : isolement des salariés, indicateurs compréhensibles et personnalisés.....	162
5.3. Délibérer des actions à entreprendre : gestion par consentement, discussions suppressive et grandiloquente	168
6. Discussion.....	173
7. Contributions et conclusion	177
8. Bibliographie	180
9. Annexes	185
10. Résumé du Chapitre IV.....	187
Conclusion générale	189
1. Discussion.....	190
2. Principaux résultats.....	190
3. Contributions générales	194
3.1. Dimension politique : le rôle majeur des acteurs puissants	194
3.2. Dimension cognitive : génératrice de résistances à la transformation.....	195
3.3. Dimension technique : une influence limitée et contrainte.....	197
4. Implications managériales	201
5. Limites et perspectives de recherche	202
5.1. Au niveau méthodologique	203
5.2. Au niveau théorique	204

6. Dernières remarques	205
7. Bibliographie	207
8. Résumé du Chapitre V	211
Bibliographie générale	213
Liste des tableaux	231
Liste des figures	232
Liste des annexes.....	233
Liste des acronymes, symboles et sigles	234
Table des matières	236
Résumé	240
Abstract	241

Chapitre introductif (I)

1. Introduction

Les conséquences des activités économiques sur les écosystèmes terrestres et le climat sont catastrophiques. La moitié des espèces animales et végétales pourrait disparaître d'ici la fin du siècle suite aux perturbations humaines de la biosphère (Wilson, 2002). Nous produisons et jetons tellement de déchets plastiques que leur accumulation crée un nouveau continent au milieu du pacifique (Lebreton et al., 2018). Cette masse de déchets plastiques pourrait dépasser celle des poissons en 2050 (Neufeld et al., 2016). L'activité économique, fondée principalement sur le charbon et le pétrole, est à l'origine du réchauffement climatique, aux conséquences environnementales catastrophiques (Vitousek, 1994). L'une des plus visibles est l'apparition d'incendies qui ravagent les écosystèmes que ce soit en Californie, en Australie ou encore dans les forêts de Sibérie, d'Afrique centrale, ou d'Amazonie (Williams et al., 2001).

Au-delà de ses impacts environnementaux, l'activité économique a également des impacts sociaux néfastes qui se manifestent par une répartition des richesses extrêmement inégales et un accroissement de la très grande pauvreté. Ainsi, selon OXFAM (2019), les 26 personnes les plus riches de la planète possèdent autant que la moitié de la population mondiale la plus pauvre, qui vit avec moins de 5,5 euros par jour. Ces inégalités se retrouvent également entre les hommes et les femmes. Toujours selon ce rapport, les femmes gagnent 23% de moins en moyenne que les hommes dans le monde. La très grande pauvreté des populations et les inégalités sont des facteurs importants d'instabilité qui compromettent l'avenir de nos sociétés (Navarro, 2020).

Les organisations (entreprises, ONG, institutions publiques...) parties prenantes de l'activité de nos sociétés (Perrow, 1991) ont, dans leur grande majorité, un objectif de croissance économique continue (Schmelzer, 2015). Or, depuis de nombreuses années, le monde scientifique alerte la société sur les conséquences sociales et environnementales d'un modèle économique dominant qui tend à minorer la prise en compte de ces impacts. Ainsi, dès les années 1970, des chercheurs du Massachusetts Institute of Technology publient un rapport intitulé « les limites de la croissance » qui signale le danger que représente une croissance économique continue pour la planète et l'humanité (Meadows et al., 1972). Ces chercheurs envisagent différents scénarios impliquant des guerres, des famines ou une planète invivable. Ils appellent à un changement de paradigme, qui tienne compte des impacts environnementaux et sociaux de l'activité économique pour l'inscrire dans une perspective de « développement durable ». Le développement durable (DD) peut être défini comme « un mode de

développement qui répond aux besoins des générations présentes sans compromettre la capacité des générations futures de répondre aux leurs » (Brundtland et al., 1987).

Face à la situation environnementale et sociale de notre planète, une prise de conscience semble progressivement émerger. Des accords interétatiques sont signés, comme l'accord de Kyoto en 1997 ou plus récemment celui de Paris en 2015, donnant lieu à des lois promulguées au niveau national dans nombre de pays. Ainsi, en France, depuis 2016, la loi pour la « reconquête de la biodiversité, de la nature et des paysages » vise à éviter, réduire ou compenser l'impact négatif des activités humaines sur l'environnement. Les individus sont également de plus en plus nombreux à prendre conscience des dégâts environnementaux et sociaux générés par l'activité humaine comme le montrent les marches pour le climat ou les grèves de l'école pour les plus jeunes.

Les organisations sont également incitées à se transformer en faveur d'un développement plus durable (Naro & Noguera, 2008). Ainsi, en France, la pression législative avec les lois Grenelle I, Grenelle II ou la loi relative aux nouvelles régulations économiques incitent les organisations à produire et diffuser des informations environnementales et sociales (Déjean et Martinez, 2009b; Déjean et Martinez, 2009a). La pression de la concurrence, des investisseurs ou des consommateurs peut également conduire les entreprises à mettre en œuvre de nouvelles pratiques liées au DD (Crifo et al., 2019). Enfin, les individus au sein de ces organisations, dirigeants ou salariés quel que soit leur niveau de responsabilité, peuvent aussi déclencher des transformations organisationnelles en faveur du DD (Gillet-Monjarret & Martinez, 2012).

Pour concrétiser ce processus de transformation organisationnelle en faveur du DD, c'est-à-dire fixer des objectifs organisationnels de DD et orienter les comportements en ce sens, les organisations ont plusieurs solutions à leur disposition comme agir sur les ressources humaines (Gond et al., 2011) ou sur leur offre marketing en proposant des produits éco-conçus (Waage, 2007). Ces choix représentent une volonté d'opérer une transformation plus ou moins radicale (Antheaume, 2013). Ainsi, certaines organisations, comme de grandes multinationales minières ou productrice d'énergie modifient leurs pratiques à la marge afin d'intégrer, au minimum, les obligations légales (Crutzen et al., 2017), alors que d'autres, telles que par exemple des groupes de l'industrie agroalimentaire, modifient en profondeur leurs pratiques internes afin d'atteindre des objectifs stratégiques basés sur les Objectifs de Développement Durable des Nations Unies (Danone, 2019).

Une fois les objectifs organisationnels définis en matière de DD, s'assurer que les individus au sein des organisations mettent effectivement en œuvre des pratiques tournées vers

de tels objectifs, passe par le déploiement d'outils de pilotage adaptés. Ainsi, les dispositifs de contrôle de gestion induisent-ils des mécanismes formels et informels, qui orientent les comportements vers les objectifs et les fins définis par l'organisation. Ils soutiennent les processus de formulation de la stratégie et sa mise en œuvre, en s'appuyant sur des prévisions, ainsi que sur des dispositifs de suivi et de management des performances. Ils induisent des processus d'apprentissage et de changement organisationnel (Ferreira & Otley, 2009). En conséquence, pour les organisations qui souhaitent mettre le DD au cœur de leur stratégie et politique organisationnelle, cela suppose le développement d'un contrôle de gestion adapté intégrant le DD dans ses différents dispositifs et processus.

2. Le contrôle de gestion du DD et la transformation organisationnelle en faveur du DD

Depuis la fin des années 1990 s'est développée une littérature sur le rôle du contrôle de gestion du DD (CDGDD) dans la transformation organisationnelle en faveur du DD (Mathews, 1997 ; Berry et al., 2009 ; Durden, 2008 ; Crutzen et al., 2017 ; Lueg et Radlach, 2016). Le CDGDD peut être défini comme l'ensemble des dispositifs et systèmes développés et utilisés de manières formelle et informelle pour s'assurer que les comportements et décisions des individus soient conformes aux objectifs et stratégies de DD de l'organisation (Crutzen et al., 2017). Pour notre travail de thèse, nous avons décidé d'adopter une perspective étendue du CDGDD permettant d'appréhender l'ensemble des dispositifs comptables et non comptables, managériaux et culturels, ainsi que leurs usages, qui permettent de définir les fins organisationnelles et d'orienter les comportements.

2.1. Le contrôle de gestion du DD

Notre définition du CDGDD s'inscrit dans la lignée de l'évolution des définitions et approches du contrôle de gestion. En effet, la perspective adoptée pour comprendre les mécanismes du contrôle de gestion a évolué depuis la définition originelle d'Anthony (1965). Pour Anthony, le contrôle de gestion est « le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour la réalisation des objectifs de l'organisation. » (Anthony, 1965, p.17). Ce dernier distingue trois niveaux de contrôle : la planification stratégique, le contrôle de gestion et le contrôle opérationnel. La planification stratégique définit les plans qui doivent être mis en œuvre pour conduire l'activité économique. Le contrôle de gestion permet le déploiement de la stratégie à partir d'indicateurs financiers et comptables formels. Enfin, le contrôle opérationnel est

situationnel et repose sur des mesures de performance essentiellement non financières (Merchant & Otley, 2006). Les approches plus récentes du contrôle de gestion ne remettent pas radicalement en question la définition originelle d'Anthony, mais en proposent une perspective plus riche et intégrée (Abernethy & Chua, 1996; Chenhall, 2003; Ferreira & Otley, 2009; Malmi & Brown, 2008; Otley, 1999; Simons, 1987, 1994, 1995). Elles ne changent pas l'objet du contrôle de gestion, mais élargissent son périmètre d'intervention potentiel, d'où la terminologie souvent adoptée de système de pilotage ou de management de la performance. Elles induisent en outre un décloisonnement entre les différents niveaux de contrôle (stratégique, de gestion et opérationnels) et considèrent l'organisation comme un système ouvert, en prise avec les évolutions de son environnement. Enfin, les dispositifs de contrôle de gestion ne peuvent être compris que dans une perspective globale intégrant l'ensemble des dispositifs de contrôle, tels que le contrôle administratif, la gouvernance de l'organisation, sa culture et ses dispositifs managériaux d'orientation des comportements.

Ces approches ne présument pas du type de performance poursuivie par l'organisation. Celle-ci peut être de nature essentiellement économique, ou intégrer également des objectifs de performance environnementale ou sociale. La question des tensions qui peuvent exister entre des objectifs de différentes natures est partiellement abordée par la littérature en contrôle de gestion (Newberry & Pallot, 2004), elle fait cependant l'objet de développements spécifiques dans la littérature relative au CDGDD (Arjaliès & Mundy, 2013; Battaglia et al., 2016; Contrafatto & Burns, 2013; Gond et al., 2012).

Dans cette thèse, nous avons choisi d'étudier de manière approfondie les usages des dispositifs de contrôle DD et leur capacité à contribuer au pilotage d'une performance qui n'est plus seulement économique, mais également environnementale et sociale. Nous avons également fait le choix d'étudier les dispositifs de contrôle orientés DD au sens large, à savoir les packages de contrôle (Malmi & Brown, 2008), ceux du contrôle de gestion constituant une dimension essentiellement comptable et formelle de ces dispositifs.

Les usages des dispositifs de contrôle

Le cadre de Simons (1990 ; 1994) permet de relier planification stratégique et contrôle de gestion. Ce lien est essentiel pour comprendre la transformation des comportements organisationnels en faveur du DD. En effet, cette transformation passe par la définition, le déploiement et le contrôle d'objectifs stratégiques (Gond et al., 2012). En outre, Simons (1994; 1990) a développé un cadre conceptuel analysant les dispositifs de contrôle et leurs usages, pour piloter l'organisation et comprendre le lien entre la stratégie, sa mise en œuvre opérationnelle

et son éventuel renouvellement. Pour lui, les managers peuvent mettre en œuvre les dispositifs de contrôle de quatre manières différentes.

Les dispositifs de « *croissance* » aident à communiquer aux membres d'une organisation les valeurs à suivre et un agenda stratégique cohérent (Ahrens & Chapman, 2004). L'usage de ces dispositifs sert à s'assurer de l'engagement des individus envers les objectifs organisationnels à partir d'une norme socio-cognitive et normative partagée, et à s'assurer qu'ils recherchent des opportunités stratégiques conformes à cette norme. Les dispositifs « *frontières* » renforcent le cadre socio-cognitif organisationnel en restreignant les membres de l'organisation lors de leurs recherches d'opportunités stratégiques (Arjaliès & Mundy, 2013). Ces dispositifs aident les managers à communiquer aux membres de l'organisation les activités reconnues comme acceptables et celles qui ne le sont pas. Les dispositifs de « *croissance* » et « *frontières* » servent donc de cadre relativement stable, formel et informel, dans la recherche d'opportunités stratégiques. Néanmoins, l'usage de ces dispositifs de contrôle n'explique pas comment les managers peuvent les utiliser pour définir les buts organisationnels et orienter les comportements individuels.

Simons (1990 ; 1994) caractérise la manière dont les managers utilisent les dispositifs de contrôle pour formuler une stratégie organisationnelle (usage *interactif*) et la déployer (usage *diagnostique*). La volonté de transformer l'organisation en faveur du DD peut déclencher des incertitudes stratégiques auxquelles l'usage *interactif* permet de faire face (Gomez-Conde et al., 2019; Rodrigue et al., 2013). Ainsi, cet usage participe-t-il à la formulation et à l'éventuel renouvellement de la stratégie organisationnelle de DD (Arjaliès & Mundy, 2013; Battaglia et al., 2016; Gond et al., 2012; Gond & Herrbach, 2006; Naro & Travaillé, 2019). Cet usage sous-entend des interactions régulières entre les différents acteurs de l'organisation (Arjaliès & Mundy, 2013) et favorise les échanges de connaissances entre acteurs (Arjaliès & Mundy, 2013; Journeault, 2016). Il pousse les individus à adopter des comportements opportunistes, focalise leur attention, guide leurs échanges et provoque des réponses innovantes pour faire face aux incertitudes stratégiques (Gomez-Conde et al., 2019; Gond et al., 2012). Le contrôle interactif est essentiel lorsque les objectifs de l'organisation sont multidimensionnels, car il permet aux managers de réaliser des arbitrages (Arjaliès & Mundy, 2013; Gomez-Conde et al., 2019; Lillis, 2002). Les acteurs peuvent utiliser les dispositifs de contrôle de manière interactive pour scanner l'environnement de l'organisation afin d'alimenter leurs réflexions (Widener, 2007), notamment grâce à l'implication des parties prenantes externes (communauté locale, ONG, investisseurs...) (Wijethilake et al., 2018). Cette implication peut aider à faire émerger des

stratégies que les acteurs organisationnels n'auraient pu concevoir autrement (Arjaliès & Mundy, 2013; Gond et al., 2012).

L'usage *diagnostique* aide quant à lui les managers à mettre en œuvre la stratégie. Dans le cadre d'une transformation organisationnelle en faveur du DD, cet usage peut servir à définir des objectifs de DD et à suivre leurs éventuelles déviations (Arjaliès & Mundy, 2013; Gond & Herrbach, 2006; Naro & Travaillé, 2019; Wijethilake et al., 2018). Il sert à évaluer si la mise en œuvre de la stratégie est sur la bonne voie (Gomez-Conde et al., 2019). Sa mobilisation rend visibles et tangibles les actions des individus pour les aligner avec les objectifs stratégiques de l'organisation (Arjaliès & Mundy, 2013; Battaglia et al., 2016; Gomez-Conde et al., 2019; Rodrigue et al., 2013).

Ainsi, le cadre Simons (1990 ; 1994) permet d'analyser la façon dont les acteurs définissent la stratégie organisationnelle de DD grâce à l'usage *interactif* et la déploient grâce à l'usage *diagnostique* afin de transformer l'organisation en faveur du DD.

Une vision étendue des dispositifs de contrôle

Si le cadre conceptuel de Simons permet de comprendre la façon dont les acteurs définissent et déploient la stratégie à travers les usages des dispositifs de contrôle, il ne permet pas d'identifier l'ensemble des dispositifs à l'œuvre pour orienter les comportements. Pour pallier cela, nous mobilisons le cadre d'analyse de Malmi et Brown (2008). Ils proposent le concept de « package de contrôle ». Le package de contrôle est composé de différents dispositifs (comptables et non-comptables, y compris des règles, des valeurs...) qui permettent de contrôler les comportements et les décisions des acteurs, afin de s'assurer qu'ils sont bien en cohérence avec les objectifs et la stratégie de l'organisation. Le package est composé de dispositifs indépendants et/ou interdépendants dont l'efficacité dépend du contexte (Bedford et al., 2016). Ils peuvent être formels, comme par exemple un budget, ou informels, comme une culture organisationnelle. Les dispositifs interdépendants répondent à une même problématique de contrôle et constituent les systèmes de contrôle (Grabner & Moers, 2013). Malmi et Brown (2008) utilisent le terme « package » de contrôle, car ils considèrent que les dispositifs de contrôle sont mis en œuvre à différents moments de la vie d'une organisation, par différents acteurs, avec différentes finalités, sans forcément être mis en cohérence les uns avec les autres (Strauss & Zecher, 2013).

Ce cadre conceptuel différencie cinq types de dispositifs de contrôle (Figure 1), qui peuvent être mis en œuvre pour transformer une organisation en faveur du DD (Lueg &

Radlach, 2016). Premièrement, les dispositifs de type administratif regroupent le design organisationnel, les structures de gouvernance et les procédures. Ces dispositifs définissent une organisation du travail via la répartition des responsabilités et l'établissement des relations hiérarchiques. Ils permettent par exemple de définir et positionner les individus responsables des activités environnementales (Sundin & Brown, 2017). Deuxièmement, les dispositifs de type culturel constituent une forme subtile de contrôle active dans l'ensemble de l'organisation (Boitier, 2015). Afin de transformer les comportements organisationnels en faveur du DD, les organisations peuvent mettre en place des forums de discussions centrés sur le DD, promouvoir des projets associatifs environnementaux ou sociaux et diffuser des newsletters internes (Crutzen et al., 2017). Troisièmement, les dispositifs de type planification sont les objectifs à long, moyen et court termes utilisés pour diriger les comportements. Les organisations peuvent ainsi intégrer des objectifs de DD dans leurs processus de planification (Arjaliès & Mundy, 2013). Quatrièmement, les dispositifs de contrôle de type cybernétique sont fondés sur des indicateurs financiers, non financiers ou mixtes. Ainsi, les organisations peuvent mettre en œuvre des budgets environnementaux pour la pollution ou estimer les coûts environnementaux de leurs activités (Alcouffe et al., 2013; Guenther et al., 2016). Enfin, les dispositifs de type rémunération et récompense caractérisent la rétribution donnée aux individus pour qu'ils atteignent des objectifs (Bonner & Sprinkle, 2002). Les organisations peuvent par exemple orienter les comportements en liant la rémunération à l'atteinte d'objectifs environnementaux et sociaux (Gond et al., 2011; Grubnic et al., 2015).

Culturel		
Planification	Cybernétique	Rémunération et récompense
Administratif		

Figure 1 - Package de contrôle (adapté de Malmi et Brown, 2008)

Les cadres d'analyse du contrôle proposés par Simons (1990 ; 1994) et Malmi et Brown (2008) sont complémentaires et permettent ensemble de comprendre comment le CDGDD peut participer à la transformation des comportements organisationnels en faveur du DD. Le cadre de Simons (1990 ; 1994) relie contrôle de gestion et contrôle stratégique, en caractérisant la manière dont les acteurs utilisent les dispositifs de contrôle pour faire émerger une stratégie et la déployer. Le cadre de Malmi et Brown (2008), quant à lui, permet de caractériser l'ensemble

des dispositifs de contrôle potentiellement à l'œuvre pour orienter les comportements individuels dans le sens des objectifs de l'organisation.

2.2. La transformation organisationnelle en faveur du DD : un processus incertain

Les dimensions de la transformation organisationnelle

Au-delà de ses contraintes contextuelles, la transformation organisationnelle se compose de plusieurs dimensions : technique, cognitive, normative et politique (Van de Ven & Poole, 1995). Elles permettent de concevoir l'organisation comme un système dont la dimension technique (les procédures et processus de gestion) n'est que la partie apparente. Les dimensions cognitive (les connaissances et représentations des individus), normative (les valeurs) et politique (les jeux de pouvoir) contribuent également à orienter les comportements et à transformer les organisations. Ainsi, l'individu est contraint par la dimension technique du CDGDD et peut modifier ce cadre par ses représentations, ses valeurs et ses jeux de pouvoir, en interactions entre les autres acteurs qui composent l'organisation.

La dimension technique représente l'ensemble des procédures et processus de gestion formels, qui visent à transformer l'organisation pour intégrer des objectifs de DD. Les outils et dispositifs de CDGDD formels (système d'information, budgets, calculs de coûts, tableaux de bord...), mis en œuvre au sein de l'organisation visent à modifier les comportements. Ils ne peuvent néanmoins opérer une transformation réelle des comportements, sans être associés à une évolution des représentations, des valeurs et des rapports de force le cas échéant, en faveur d'une réelle implantation du DD comme objectif organisationnel majeur.

La dimension cognitive représente l'évolution des connaissances et des représentations. Ces dernières sont étroitement liées à la **dimension normative**, c'est-à-dire aux valeurs des individus. La représentation d'un individu vis-à-vis de l'enjeu d'adopter des comportements responsables quant aux impacts environnementaux et sociaux de l'organisation, reflètent son système de valeurs. Les dimensions cognitives et normatives opèrent à plusieurs niveaux. Au niveau individuel, chaque acteur possède des connaissances et des représentations construites en fonction de son histoire personnelle, de son parcours de formation et de ses expériences. Ses représentations du DD lui permettent d'agir, d'apprendre et d'interagir avec d'autres individus. L'interaction entre deux individus peut amener à ce que l'un des deux donne son interprétation d'un événement à l'autre. Le deuxième peut se positionner par rapport à cette interprétation (la rejeter, l'accepter ou la modifier). Le premier individu peut prendre position en fonction de la

réponse du deuxième et ainsi de suite. Ce va-et-vient construit progressivement une réalité pour les acteurs qui y participent (Weick, 1995). Cette réalité coconstruite mène au deuxième niveau, le niveau organisationnel.

Au sein d'une organisation, il peut y avoir des réalités multiples qui cohabitent les unes avec les autres et que les acteurs construisent localement en interaction avec leur environnement (Weick, 1995). Ces réalités multiples peuvent coexister dans un schéma global relativement cohérent ou dans des tensions récurrentes selon les représentations et valeurs des individus qui composent l'organisation. Ces dimensions cognitives et normatives sont essentielles pour comprendre la transformation organisationnelle en faveur du DD. En effet, le DD est un concept pluriel, complexe, subjectif et ambigu (Avelino & Rotmans, 2011; Byrch et al., 2015; Söderbaum, 2007). Chaque individu a ses propres représentations et connaissances du DD (Byrch et al., 2015). Elles sont établies en fonction de ses croyances personnelles (Brown & Fraser, 2006; Byrch et al., 2015; Gond et al., 2017; Larsen, 2008; Moser & Gond, 2019; Söderbaum, 2007). Le DD est une vision du futur (Dryzek, 2013) et les actions que mènent les individus pour l'atteindre se fondent sur leur interprétation personnelle du DD (Byrch et al., 2007). Leur interprétation du DD peut être modifiée suite aux interactions avec d'autres individus et elle peut être différente de la représentation organisationnelle (Byrch et al., 2015). Il est donc important de prendre en compte les dimensions cognitives et normatives pour comprendre la transformation organisationnelle en faveur du DD.

La dimension politique de la transformation organisationnelle correspond aux jeux de pouvoir entre individus à l'œuvre dans l'organisation. Le pouvoir d'un acteur peut provenir de sa position hiérarchique dans l'organisation (Arena et al., 2018), de sa capacité à mobiliser des ressources (Parker & Chung, 2018) ou de la représentation que se font les autres individus de cette personne (Baker & Schaltegger, 2015). Le pouvoir de chaque acteur n'est pas immuable (Alcouffe et al., 2013) et doit donc être vu de manière temporelle. La prise en compte du pouvoir dans la transformation organisationnelle en faveur du DD est importante (Bebbington et al., 2017; Taïbi et al., 2020). En effet, les acteurs les plus puissants peuvent former une coalition dominante, composée du dirigeant et de certains managers (Arena et al., 2018; Ben Hamadi et al., 2014). Celle-ci définit les objectifs organisationnels (Abernethy & Chua, 1996), et est susceptible d'agir en faveur d'une transformation organisationnelle orientée DD ou d'y résister. Les acteurs considérés comme les moins puissants peuvent également insuffler cette transformation (Acosta et al., 2019). Pour cela, ils peuvent retenir des informations, les manipuler et adapter leurs discours (Parker & Chung, 2018). Cette transformation émerge d'un phénomène local, non

formalisé, se diffuse et se structure progressivement dans l'organisation (Parker & Chung, 2018). La dimension politique permet également de souligner la résistance que peuvent opposer des individus à la transformation organisationnelle (Demers & Gond, 2020). En effet, les individus et les organisations sont par nature résistants au changement (Bouten & Hoozée, 2013; Broadbent & Laughlin, 2005), car les routines les sécurisent (Moore, 2013). La résistance des individus aux transformations organisationnelles en faveur du DD peut découler d'un manque de temps, de ressources, de connaissances ou d'expériences concernant le DD (Adams & Larrinaga-González, 2007; Adams & McNicholas, 2007). Les acteurs peuvent également résister à la transformation lorsque celle-ci est contraire à leurs intérêts personnels (Gond et al., 2017). Cette résistance limite le champ des possibilités de transformation (Boitier, 2002). Ainsi la prise en compte des jeux de pouvoir permet de mieux comprendre la transformation organisationnelle en faveur du DD.

Les interactions techniques, cognitives, normatives et politiques

Les différentes dimensions de la transformation organisationnelle (technique, cognitive, normative et politique) peuvent opérer conjointement dans le sens d'une transformation harmonieuse ou générer des tensions, qui rendent le processus de transformation plus complexe et incertain. Cette complexité est particulièrement apparente dans les processus de transformation visant à mieux intégrer le DD dans le pilotage des organisations.

La dimension technique peut influencer la dimension cognitive. En effet, la matérialisation du concept de DD au travers de dispositifs de contrôle peut limiter la pluralité des interprétations individuelles (Gond & Nyberg, 2017; Naro & Noguera, 2008). Par exemple, la mise en place des dispositifs de contrôle culturels, tels que des chartes de valeurs ou encore des films et des documentaires diffusés aux salariés pour les sensibiliser aux questions environnementales et sociales (Grubnic et al., 2015), peut influencer les représentations individuelles (Ditillo & Lisi, 2014; Gibassier & Alcouffe, 2018; Johnstone, 2018). Les dispositifs de type administratif peuvent également faciliter la socialisation des membres de l'organisation en faveur d'une représentation partagée des enjeux du DD (Ditillo & Lisi, 2014; Gibassier & Alcouffe, 2018). L'usage des dispositifs de contrôle peut également modifier les représentations et connaissances des individus concernant le DD. Ainsi, l'usage interactif favorise la discussion entre acteurs, l'évolution des connaissances et la confrontation des représentations individuelles concernant le DD (Byrch et al., 2015; Travaillé & Naro, 2017). Cet usage interactif serait alors potentiellement porteur d'un renouvellement stratégique intégrant le DD dans les objectifs prioritaires. L'usage diagnostique favorise quant à lui la définition et la communication d'objectifs DD précis et transparents qui peuvent contrecarrer

la tendance des individus à prioriser les objectifs économiques (Gond et al., 2012; Arjaliès et Mundy, 2013 ; Gomez-Conde et al., 2019).

La dimension technique peut également influencer la dimension politique. Ainsi, la mise en œuvre de dispositifs de CDGDD peut révéler les relations de pouvoir et déclencher des conflits au sein de l'organisation (Adams & McNicholas, 2007; Gond et al., 2011). Les dispositifs de contrôle permettent également de réduire l'asymétrie des rapports de force en donnant la possibilité aux moins puissants de s'exprimer (Acosta et al., 2019; Byrch et al., 2015; Gond & Nyberg, 2017; Gray et al., 1997). La mise en œuvre de dispositifs de contrôle peut servir à réguler les asymétries de pouvoir (Gray et al., 1997) grâce à la production d'informations environnementales et sociales qui rendent les actions des plus puissants transparentes et vérifiables (Dey, 2007; Gray et al., 1997). Ainsi, le suivi d'indicateurs de DD peut révéler des pratiques contraires aux objectifs de DD de l'organisation et rendre les individus qui les mettent en œuvre moins puissants (Gibassier & Alcouffe, 2018; Gond & Nyberg, 2017; Russell & Thomson, 2009). La définition et la communication d'objectifs de DD peuvent limiter la résistance des individus au changement en les incitant à s'engager et à se coordonner pour une transformation organisationnelle en faveur du DD (Gomez-Conde et al., 2019; Lueg & Radlach, 2016).

La dimension cognitive peut influencer la dimension technique (Antheaume, 2013; Villesèque-Dubus et al., 2018). Ainsi les représentations du DD peuvent influencer le type de dispositifs mis en œuvre, leur conception et usage (Antheaume, 2013). En effet, les acteurs de l'organisation peuvent ne pas utiliser ou utiliser de manière imprévue les dispositifs de contrôle en fonction de leur interprétation et connaissances du DD (Taïbi et al., 2020). Lorsqu'un individu considère que le dispositif de contrôle promeut une représentation du DD différente de la sienne, il peut décider de ne pas utiliser le dispositif ou de le mettre en œuvre de manière minimale ou en trompe l'œil (George et al., 2018). La formation des individus pour tenter d'harmoniser les connaissances et les représentations du DD peut empêcher de tels dysfonctionnements organisationnels vis-à-vis de l'utilisation des dispositifs de contrôle et des comportements favorables au DD (Perron et al., 2006).

La dimension cognitive peut également avoir une influence sur les jeux de pouvoir à l'œuvre dans les processus de transformation organisationnelle en faveur du DD. Ainsi, si la représentation d'un individu et celle de l'organisation en matière de DD sont relativement cohérentes et alignées, cela minimise la probabilité que l'individu ne rentre en résistance (Riccaboni & Leone, 2010). Au contraire, un acteur peut entrer en résistance s'il considère que

sa représentation du DD est trop différente de celle de l'organisation (George et al., 2018) ou qu'elle est mise en péril par cette dernière (Moore, 2013). Ce conflit peut conduire l'individu à quitter l'organisation (Norris & O'Dwyer, 2004). Une modification graduelle de la conception du DD de l'organisation permettrait de limiter l'entrée en résistance des individus (Lueg & Radlach, 2016; Riccaboni & Leone, 2010).

La dimension politique peut influencer la dimension technique. La mise en œuvre de dispositifs de contrôle nécessite l'implication d'acteurs les plus puissants de l'organisation (Taïbi et al., 2020), tels que les dirigeants, les professionnels du chiffre, la coalition dominante ou encore des héros organisationnels (Bouten & Hoozée, 2013; Grubnic et al., 2015; Passetti et al., 2018). Les acteurs les moins puissants peuvent concevoir des dispositifs en fonction des attentes supposées des acteurs les plus puissants (Antheaume, 2013). La construction d'un dispositif de contrôle, comme le calcul de coûts environnementaux, peut faire l'objet de jeux de pouvoir (Dey, 2007), par lesquels les individus les plus puissants influencent la manière dont les coûts sont intégrés au dispositif de contrôle (Alcouffe et al., 2013). Les individus peuvent résister à la mise en place de tels dispositifs de contrôle pour défendre leurs intérêts et les acteurs puissants peuvent imposer ou empêcher la mise en œuvre de dispositifs de contrôle. Ces acteurs peuvent également faciliter l'adoption de dispositifs qui ne remettent pas en cause leurs intérêts (Alcouffe et al., 2008) tels que les indicateurs du Global Reporting Initiative (Brown et al., 2009; Burritt & Schaltegger, 2010; Chauvey et al., 2015).

Enfin, la dimension politique peut également influencer la dimension cognitive. En effet, dans le cadre d'une transformation organisationnelle en faveur du DD, le groupe le plus puissant a tendance à choisir le vocabulaire utilisé dans l'organisation pour le définir. Ce vocabulaire influence les représentations de tous les acteurs (Byrch et al., 2007; Demers & Gond, 2020; Söderbaum & Brown, 2010) et il est difficile pour les acteurs les moins puissants de modifier la conception du DD imposée par les plus puissants (Byrch et al., 2015; Contrafatto & Burns, 2013). Des individus résistants à la transformation organisationnelle peuvent donc tenter de saper la représentation du DD de l'organisation en la déconstruisant (Demers & Gond, 2020).

La transformation organisationnelle en faveur du DD peut donc s'appuyer sur des dispositifs de contrôle qui comprennent plusieurs dimensions (technique, cognitive, normative et politique) aux interactions étroitement liées. L'analyse de ces multiples dimensions, qui s'influencent mutuellement lors de la transformation organisationnelle en faveur du DD, permettrait de mieux comprendre l'orientation des actions individuelles.

3. Questions de recherche et présentation des trois études

Alors que les entreprises et les organisations ont une responsabilité importante dans le dérèglement climatique et l'accroissement de la pauvreté, une prise de conscience semble émerger à leur niveau avec l'adoption de plus en plus significative d'objectifs environnementaux et sociaux. Afin de définir et mettre en œuvre des stratégies intégrant le DD, les organisations peuvent s'appuyer sur des dispositifs de contrôle ayant vocation à orienter les comportements dans le sens des objectifs de DD définis par l'organisation.

La mise en œuvre de dispositifs de CDGDD pose néanmoins la question de leur potentiel effectivement transformateur des comportements organisationnels (Arjaliès & Mundy, 2013; Battaglia et al., 2016; Bebbington & Thomson, 2013; Gond et al., 2012; Spence & Rinaldi, 2014). Ainsi ce travail de thèse pose-t-il la question de recherche suivante :

Dans quelle mesure le CDGDD est-il vecteur de transformations organisationnelles en faveur du DD ?

Cette question présente des dimensions organisationnelles à la fois :

- techniques : comment les dispositifs et processus de contrôle sont-ils effectivement transformés pour intégrer les objectifs DD ?

- cognitives : comment les connaissances et représentations des individus évoluent ? Comment les processus de prise de décision changent ?

- normatives : quelles sont les valeurs et représentations défendues par les individus et les organisations ?

- politiques : comment les acteurs interagissent ? Quels sont les jeux de pouvoir éventuellement à l'œuvre ?

Nous avons choisi d'aborder cette question à partir de trois études originales et complémentaires.

La première étude s'intéresse spécifiquement à la dimension cognitive de la transformation organisationnelle, en étudiant la manière dont le DD a été intégré aux programmes de formation des « professionnels comptables ». L'enjeu est de comprendre comment ces programmes, au potentiel transformateur certain, intègrent les enjeux

environnementaux et sociaux contemporains. Il s'agit également d'analyser les facteurs qui expliquent le caractère ambitieux ou décevant des contenus de la formation en matière de DD.

La deuxième étude s'inscrit dans le contexte d'un incubateur de start-up dont la vocation annoncée est d'accompagner des entrepreneurs porteurs d'un projet à impact positif en matière environnementale ou sociale. Il s'agit également d'un contexte de fertilisation en faveur du DD qui peut être extrêmement fructueux. Dans ce contexte, nous étudions le rôle des dispositifs de contrôle dans le renouvellement et le déploiement d'une stratégie centrée sur un objectif de DD. Nous analysons précisément comment la variété des dispositifs de contrôle, leurs usages et le type de performance visée participent à l'intégration des objectifs de DD dans la stratégie organisationnelle.

La troisième étude porte sur une coopérative militante de production et de distribution d'énergie renouvelable. Nous cherchons à comprendre comment un « pilotage durable » – c'est-à-dire la conduite d'une activité économique par la prise en compte systématique de ses conséquences à long terme – peut s'évanouir dès l'instant où il est mis en pratique à l'aide de dispositifs formels de CDGDD.

3.1. Étude 1 : La (non) intégration du DD dans le programme de formation des professionnels comptables

La première étude s'intéresse spécifiquement à la dimension cognitive de la transformation organisationnelle, en explorant la manière dont le DD est intégré aux programmes de formation des « professionnels comptables ». En France, deux diplômes sanctionnent leurs années d'études en formation initiale : le Diplôme de Comptabilité et Gestion (DCG) et le Diplôme Supérieur de Comptabilité et de Gestion (DSCG). Plusieurs milliers de personnes décrochent ces diplômes tous les ans. Ainsi, en 2019, plus de 2500 personnes ont réussi le DSCG (Lande, 2019) et plus de 3600 le DCG (Gasnier, 2019). Ces diplômes influencent également la formation de nombreux autres professionnels comme les contrôleurs de gestion (Contrafatto & Burns, 2013; Gibassier et al., 2017) qui peuvent jouer un rôle dans la transformation organisationnelle en faveur du DD. Ces professionnels sont généralement issus de formations en gestion dispensées dans les universités (via les Instituts d'Administration des Entreprises) ou dans les Écoles Supérieures de Commerce. Nous avons exploré l'intégration du DD dans les programmes de formation du DCG et du DSCG, et l'influence de cette intégration sur la représentation et connaissance du DD des élèves. Nos résultats rejoignent ceux de Mangion (2006) et Deegan (2007). Ils montrent que les élèves semblent avoir une

compréhension limitée de ce qu'est le DD. Ce qui peut restreindre la transformation organisationnelle lorsqu'ils y participent. Cependant notre étude nous a également permis d'identifier d'autres professionnels plus à même de conduire la transformation organisationnelle en faveur du DD, des personnes qui possèdent un bagage technique comptable plus léger, mais qui ont une vision globale de l'organisation. Nos résultats mettent en lumière les jeux de pouvoir à l'œuvre dans la révision de ces programmes et montrent notamment comment l'État et une organisation professionnelle comptable limitent l'intégration du DD dans les programmes.

3.2. Étude 2 : L'intégration du DD dans la stratégie, l'influence de la variété et des usages des dispositifs de contrôle : le cas d'un incubateur de start-ups

Dans la deuxième étude, nous observons la transformation organisationnelle en faveur du DD dans une organisation. Plus précisément, nous étudions comment l'intégration du contrôle de gestion et du CDGDD participe à la mise en œuvre et au renouvellement de stratégies incluant le DD. Pour ce faire, nous avons conduit une observation participante, en faisant partie de l'équipe dirigeante d'un incubateur de start-ups, dont la vocation annoncée est d'accompagner des entrepreneurs porteurs d'un projet à impact positif en matière environnementale et/ou sociale. Cette organisation nous a paru appropriée pour étudier la transformation organisationnelle en faveur du DD et les interactions entre les différentes dimensions de cette transformation. En effet, les managers de l'organisation ont tenté de définir et d'atteindre des objectifs stratégiques incluant une dimension DD grâce à la mise en œuvre et l'intégration d'un système de contrôle de gestion (MCS) et d'un système du CDGDD (SCS). Suite à une immersion de huit mois, nous avons analysé la façon dont la variété des dispositifs de contrôle (Malmi & Brown, 2008) ainsi que leurs usages diagnostique et interactif (Simons, 1994) participent à l'intégration des objectifs de DD dans la stratégie organisationnelle. Nos résultats révèlent les mécanismes potentiellement porteurs ou destructeurs de transformation en faveur du DD. Ils nous permettent de proposer un modèle dynamique qui caractérise l'intégration des systèmes de contrôle (MCS et SCS) et le lien avec l'intégration du DD à la stratégie. Nous montrons le rôle essentiel de la dimension cognitive dans l'intégration des systèmes de contrôle. Ils améliorent notre compréhension de l'évolution du package de contrôle. Ils approfondissent notre compréhension des usages diagnostique et interactif des dispositifs de contrôle, dans l'intégration du DD à la stratégie organisationnelle. Ils éclairent le rôle des parties prenantes dans l'évolution des relations entre systèmes de contrôle. Enfin, ils

mettent en lumière la dynamique des éléments de la configuration de contrôle et d'intégration du DD à la stratégie.

3.3. Étude 3 : Un pilotage durable est-il seulement possible ? Étude d'une coopérative militante de l'énergie renouvelable

La troisième étude porte sur une coopérative militante qui produit et vend de l'électricité issue d'énergie renouvelable. Nous cherchons plus précisément à comprendre comment un « pilotage durable » – c'est-à-dire la conduite d'une activité économique par la prise en compte systématique de ses conséquences DD à long terme – peut disparaître lorsqu'il est mis en œuvre à l'aide du CDGDD. La littérature suggère qu'il est difficile pour une organisation de définir un pilotage durable. Ces difficultés sont liées aux multiples représentations et connaissances du DD des acteurs (Byrch et al., 2007, 2015), à la traduction de l'impact à long terme d'une activité économique grâce à des dispositifs de contrôle conçus initialement pour piloter et suivre des paramètres financiers (Gond et al., 2012), à la conception des dispositifs de CDGDD (Gibassier & Alcouffe, 2018) et aux jeux de pouvoir entre acteurs (Bouten & Hoozée, 2013; Passeti et al., 2018). Ainsi le pilotage durable d'une organisation peut rencontrer de nombreuses difficultés cognitives, techniques et politiques. Pour comprendre comment ces difficultés interagissent, nous avons observé une « coopérative militante » (Leca et al., 2014) pendant quinze mois. En plus de produire et vendre de l'électricité, cette organisation a un objectif politique, celui de transformer la société. Pour comprendre comment elle pilote « durablement » son activité, nous avons mené une observation non participante en assistant aux événements organisés (réunions, assemblées générales) dans lesquelles les acteurs mobilisent différents dispositifs de CDGDD pour piloter la production, la vente d'électricité et la conduite du projet politique. Nous avons également interrogé de nombreux acteurs de l'organisation (président, directeur, salariés, sociétaires, partenaire financier). Ces données riches nous ont permis d'être au plus près des difficultés rencontrées par les acteurs de la coopérative pour la piloter durablement. Nos résultats montrent que le « pilotage durable » de cette coopérative peut s'évanouir avec l'utilisation de dispositifs de CDGDD. L'incapacité à piloter l'organisation au moyen de dispositifs de CDGDD découle de la difficulté de ses membres à traduire la raison d'être de l'organisation, à représenter ses impacts à long terme et à en délibérer. Ainsi, nos observations montrent les difficultés du CDGDD à organiser et représenter de manière cohérente l'activité de l'organisation. Ensuite, nous identifions trois types de déviations concernant la prise en compte à long terme des conséquences sociales et environnementales d'une activité.

Ces trois études nous permettent de comprendre comment et dans quelle mesure le CDGDD serait vecteur de transformations organisationnelles en faveur du DD. Elles mettent en lumière les difficultés et les obstacles multiples de nature technique, cognitive, normative ou politique, qui font de l'intégration du DD dans les priorités organisationnelles un véritable défi. Ainsi, chacune de ces études, dans des contextes différents, apporte un éclairage sur certaines dimensions de la transformation organisationnelle, qui font de l'intégration du DD aux processus organisationnels une dynamique complexe et incertaine.

4. La démarche méthodologique

Cette thèse s'inscrit dans une démarche interprétativiste selon la typologie de Burnell et Morgan (1979). Ce type de démarche souligne la subjectivité des phénomènes sociaux (Lukka & Modell, 2010). Le chercheur tente de les comprendre grâce aux représentations que les individus impliqués en donnent (Hopper & Powell, 1985). Chaque individu construit sa propre réalité (Gioia & Pitre, 1990) qui est influencée par les interactions avec les acteurs et les règles sociales auxquelles il est soumis (Denzin, 1983; Lukka & Modell, 2010; Weick, 2007). Cette démarche nécessite donc des données riches, contextualisées et temporelles (Covaleski & Dirsmith, 1990; Lukka & Modell, 2010).

Nous avons décidé d'adopter plusieurs méthodes qualitatives afin d'étudier en profondeur les changements qui s'opèrent et comprendre les représentations de la réalité des acteurs (Yin, 2013). Nous avons collecté des données longitudinales qui permettent d'analyser les processus à l'œuvre dans la transformation organisationnelle (Langley et al., 2013). Ainsi, nous avons réalisé notre première étude grâce à une série d'entretiens conduite lors du processus de révision du programme du DCG et du DSCG. Nous avons complété ces entretiens par une analyse de documents. Pour la deuxième étude, nous avons réalisé une observation participante de huit mois. Et enfin, nous avons effectué une observation non participante de quinze mois pour la troisième étude. Nous avons complété ces deux dernières études par des entretiens, des analyses de documents et la tenue d'un journal de recherche. Le tableau 1 détaille, pour chaque étude, la méthode de collecte de données et la durée de la collecte de données.

Étude	Méthode de collecte de données	Durée de la collecte de données
1	Entretiens semi-directifs	3 mois
2	Observation participante	8 mois
3	Observation non participante	15 mois

Tableau 1 - Méthodes de collecte de données des trois études

En plus de souligner notre positionnement et les méthodes employées pour conduire ce travail de thèse, nous pensons qu'il est également nécessaire d'indiquer notre relation à l'objet de recherche et les conséquences méthodologiques qui en découlent.

4.1. Rapport à l'objet de recherche et conséquences sur le déroulement du travail de thèse

Comme beaucoup de chercheurs qui étudient le DD, nous pensons qu'actuellement les comportements de la grande majorité des organisations menacent la survie de l'humanité et que des changements de grande ampleur sont nécessaires. Ainsi, nous souhaitons, grâce à chacune des études qui composent ce travail de thèse, avoir un impact sur les difficultés susceptibles d'empêcher la transformation des organisations en faveur du DD.

Nous avons commencé notre travail de thèse en nous intéressant aux programmes de formation des « professionnels comptables ». En effet, nous pensions que pour qu'une transformation organisationnelle en faveur du DD puisse se dérouler, il fallait que les personnes qui produisent les informations comptables soient aussi capables de produire et comprendre des informations environnementales et sociales. Aussi, cette première étude était également une opportunité personnelle pour comprendre comment articuler le DD lors de nos propres enseignements en comptabilité et en contrôle de gestion. Nous fûmes déçu de découvrir, lors de nos enseignements, le peu de connaissances qu'ont les élèves du DD. Cette première étude confirma nos impressions en mettant en lumière le peu d'intégration du DD dans les programmes de formations du DCG et du DSCG et les conséquences sur les connaissances et représentations du DD de milliers d'élèves. Notre impact durant cette première étude fut faible. Aussi, tout en continuant d'intégrer le DD à nos enseignements, nous avons décidé de nous impliquer de manière plus directe dans la transformation organisationnelle en faveur du DD.

Pour la deuxième étude, l'objectif était de participer directement aux changements organisationnels en faveur du DD dans un incubateur de start-ups. Nous pensions également que cet incubateur était idéal pour aider de nombreux entrepreneurs préoccupés par le DD. Nous avons porté cette volonté en nous impliquant dans les jeux de pouvoir, en exprimant nos propres valeurs et représentations du DD et en mettant en œuvre des dispositifs de CDGDD. Cette expérience riche ne fut cependant pas sans déconvenues. En effet, l'actionnaire de l'incubateur poussait chaque jour davantage pour que l'organisation puisse le rémunérer, effaçant peu à peu la possibilité d'intégrer le DD. Malgré cette pression, nous avons tenté de tenir un rôle de garde-fou et d'éviter une capture managériale souvent redoutée de la part des chercheurs engagés.

Cependant, afin de récolter suffisamment de données pour conduire à bien notre travail de thèse, nous avons au final participé à une intégration en trompe-l'œil du DD dans l'incubateur. Même si cela est contraire à nos valeurs, cela nous a tout de même permis d'observer et de comprendre les mécanismes qui y conduisent. Suite à cette nouvelle déception, nous avons décidé d'étudier une organisation dont les valeurs affichées correspondent en partie aux nôtres.

Pour choisir l'organisation de la troisième étude, nous voulions une organisation pour laquelle les intérêts financiers joueraient un rôle moins important que pour l'incubateur de la deuxième étude. Ainsi, nous avons choisi d'étudier une coopérative militante. Après plusieurs visites sur ses réseaux sociaux, son site internet et la lecture de nombreux documents, nous pensions que les valeurs et représentations du DD de l'organisation choisie étaient compatibles avec les nôtres. De plus, ses statuts indiquaient clairement que la coopérative ne rémunérait pas ses actionnaires. Nous pensions donc que la dimension financière ne serait pas omniprésente. Pour conduire cette étude et malgré l'adéquation entre les valeurs de l'organisation et les nôtres, nous avons décidé de ne pas nous impliquer directement dans la coopérative, notamment par manque de temps. Nous trouvions également, à tort ou à raison, que le projet de la coopérative dépassait, parfois, ce que nous étions prêt à faire dans le cadre d'une recherche, tel que participer à la promotion de la coopérative. En conséquence, nous avons décidé de conduire une observation non participante.

En plus des choix des terrains empiriques, mon rapport particulier comme doctorant avec l'objet de recherche a également influencé la place donnée aux coauteurs lors de ce travail de thèse.

Concernant la récolte des données, je fus à chaque fois la seule personne directement impliquée. Ainsi, j'ai personnellement réalisé les entretiens et la collecte de documents pour la première étude, j'ai fait partie de l'équipe dirigeante de l'incubateur et j'ai observé directement les individus de la coopérative militante lors des réunions et événements organisés. L'implication de mes superviseurs ou coauteurs était indirecte. Nous discutons régulièrement des données récoltées et des faits que chacun d'entre nous trouvions intéressants à explorer. Ainsi nous approfondissions des faits surprenants au regard des différents points de vue des chercheurs impliqués dans ces discussions (coauteurs ou superviseurs).

Concernant l'analyse des données, notre préoccupation concernant l'influence que pouvaient avoir nos valeurs et notre représentation du DD a évolué tout au long du travail de thèse. Ainsi, pour la première étude, nous redoutions le fait de nous focaliser sur des problématiques ou des sujets qui nous paraissaient d'une importance majeure, mais qui, au final,

pouvaient s'avérer anecdotiques. À l'inverse, nous redoutions également le fait d'ignorer des faits empiriques importants. Pour limiter ces possibles biais dans la récolte et l'analyse de données, nous avons décidé de travailler avec des coauteurs. Chaque membre de l'équipe de recherche a codé séparément les données puis nous les avons harmonisés. Pour la deuxième étude, nous avons également décidé d'analyser avec deux coauteurs (nos directeurs de thèse) les données récoltées lors de l'observation participante. En effet, il s'est avéré très difficile de prendre du recul et de se détacher d'un terrain dans lequel nous avons été immergé et impliqué pendant plusieurs mois. Ainsi pour cette deuxième étude, nous avons tous les trois codé séparément le matériel empirique récolté. Ensuite, nous avons confronté et harmonisé le codage de nos données pour traiter les ambivalences. Pour la troisième étude, fort de l'expérience acquise sur les deux précédentes, nous avons décidé d'analyser seul les données récoltées. Cependant, ce travail solitaire s'est avéré parfois difficile, notamment dans la prise de recul par rapport au terrain.

Au final, la récolte des données que nous avons menée, guidée par les préoccupations des différents chercheurs impliqués (coauteurs, directeurs, et nous-même), nous a permis d'explorer en profondeur nos terrains. Les analyses séparées des données lors de la première et la deuxième étude nous ont permis de confronter les points de vue et analyses de chacun et d'apporter une rigueur analytique. Nous avons ensuite décidé de mettre en pratique lors de la troisième étude, non sans difficultés, ce que nous avons appris lors de deux premières.

4.2. Étude 1 : l'entretien

Cette étude porte sur la manière dont le DD est intégré aux programmes de formation du DCG et du DSCG afin de comprendre le rôle que peuvent jouer les professionnels comptables dans la transformation organisationnelle en faveur du DD. Cette étude s'intéresse spécifiquement à la dimension cognitive de la transformation organisationnelle.

Pour comprendre les représentations des acteurs qui participent au processus de révision de programmes de formation du DCG et du DSCG, nous avons décidé de conduire des entretiens semi-directifs, afin de comprendre la façon dont les acteurs perçoivent le monde. Les entretiens sont flexibles et permettent de révéler des aspects cachés des comportements humains (Qu & Dumay, 2011). L'interlocuteur du chercheur peut répondre aux questions selon son propre vocabulaire et expliciter sa pensée.

Pour cette étude, nous avons mené cinq entretiens individuels semi-directifs complétés par une prise de note. Durant trois mois, nous avons interrogé différentes parties prenantes du processus de révision des programmes du DCG et du DSCG (Tableau 2). L'État joue un rôle central dans la construction du programme de formation des professionnels comptables, car les diplômes qui sanctionnent ces années d'études (DCG, DSCG) sont sous l'égide de différents ministères. Pour construire ces programmes, l'État implique en outre des organisations professionnelles comptables et des enseignants chercheurs. Dans ce processus de révision sont donc engagés de multiples acteurs aux représentations et connaissances différentes du DD (Byrch et al., 2015).

Catégories des personnes interviewées	Nombre de personnes interviewées	Durée totale des interviews
Professionnel comptable	3	172 min
Fonctionnaire	1	52 min
Enseignant chercheur	1	53 min

Tableau 2 - Nombre et durée des interviews de la première étude

Nous avons initié notre série d'entretiens avec un guide contenant des thèmes généraux correspondant à notre sujet d'étude, tels que : l'utilité du DD dans le métier de professionnel comptable, le processus de révisions du DCG et du DSCG, l'intégration du DD dans ces diplômes. Au fur et à mesure des entretiens, nous avons enrichi et modifié notre guide afin d'explorer plus précisément certains sujets (Alvesson, 2003), qui découlaient d'interrogations que nous avons à la suite de la réécoute des entretiens précédemment menés et de la lecture de nos notes.

Nous avons conduit une analyse thématique des retranscriptions d'entretiens (Miles et al., 2013), en codant des unités d'analyses (d'une à quatre phrases dans notre cas). Une partie des codes utilisés étaient inductifs, émergeant de la lecture de notre matériau empirique. Nous les avons complété avec de nouveaux codes issus de la littérature scientifique. Ainsi une partie des codes fut déductive (issus de la théorie) et l'autre, inductive (issus de l'empirie) (Tableau 3).

Thèmes inductifs (issus de l'empirie)	Thèmes déductifs (issus de la théorie)
Environnement des cabinets comptables Formation continue Processus de révision des programmes Demandes des parties prenantes du processus de révision des programmes Intégration du DD dans les programmes	Conséquences sur les élèves Conséquences sur l'intérêt public Conséquences sur les compétences des professionnels comptables

Tableau 3 - Récapitulatif des thèmes inductifs et déductifs utilisés pour le codage

En plus des entretiens, il nous a semblé pertinent d’observer l’intégration du concept de DD dans les programmes de formation du DCG et du DSCG. Nous avons supposé que cela nous aiderait à apprécier l’importance du concept dans les programmes de formation et la manière dont ce concept est enseigné (Mobus, 2011; Shauki, 2011). Pour ces deux programmes de formation, nous avons fait une recherche par mots clefs (Tableau 4) et avons examiné chaque occurrence pour éviter une double comptabilisation et les mauvaises interprétations. Par exemple, nous n'avons pas comptabilisé l’environnement de l’entreprise comme une dimension environnementale d’une activité.

Mots analysés	Développement durable Durable Environnement Social Responsabilité ou responsabilité sociétale de l’entreprise Écologique Biologique
----------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Tableau 4 - Mots clefs utilisés par l’analyse de fréquence

Pour compléter cette analyse quantitative, nous souhaitons comprendre comment le DD était présenté aux élèves. Pour cela, nous avons isolé des extraits des programmes de formation qui contiennent les mots clefs précédemment identifiés. Puis, nous avons caractérisé la manière dont ces notions étaient enseignées aux élèves.

Grâce à cette étude, nous nous intéressons spécifiquement à la dimension cognitive et normative de la transformation organisationnelle. L’étude des programmes de formations et la compréhension du processus de révision nous a permis d’avoir une première approche d’un sujet particulièrement complexe, les représentations et connaissances des individus concernant le DD. Cette dimension est importante et nécessiterait une étude empirique longitudinale plus approfondie qui donnerait l’opportunité d’observer des changements cognitif et normatif dans le temps. De plus, cette première étude nous permet de mettre en lumière le rôle de la dimension cognitive et normative sur la mise en œuvre des dispositifs de CDGDD. Pour en approfondir notre compréhension, nous avons décidé de conduire une observation participante au sein d’une organisation qui se transforme en faveur du DD.

4.3. Étude 2 : L’observation participante

L’objectif de cette étude est d’étudier comment l’intégration du contrôle de gestion et du CDGDD participe à la mise en œuvre et au renouvellement de stratégies incluant une dimension DD. Pour répondre à cette question, nous avons choisi d’étudier un incubateur de start-ups.

Nous avons suivi cette organisation naissante dans le cadre d'une observation participante, dès ses débuts, alors qu'elle était encore en phase de création et de lancement. Cette organisation a pour objectif d'accompagner des entrepreneurs préoccupés par des problématiques environnementales et sociales. Cependant, en tant qu'organisation naissante, sa pérennité est fragile. Ainsi, l'arbitrage entre ses objectifs économiques et ses objectifs de DD peut être problématique. Ceci nous a paru un terrain idéal pour étudier les différentes dimensions de la transformation organisationnelle.

Pour observer le processus de transformation organisationnelle en faveur du DD, nous avons choisi de conduire une observation participante. Cette méthode nous a permis d'être au cœur de l'organisation et d'observer *in situ* et de manière longitudinale (Lukka & Vinnari, 2017) l'intégration du contrôle de gestion et du CDGDD lors de la mise en œuvre et du renouvellement stratégique incluant une dimension DD. Cette méthode permet de prendre part aux interactions entre acteurs, ainsi qu'aux processus de décision, afin d'avoir connaissance de leurs expériences et représentations et d'être au cœur des jeux de pouvoir (Lukka & Vinnari, 2017). L'observation participante est particulièrement adaptée pour comprendre l'articulation du DD avec les pratiques de gestion (Bebbington et al., 2007; Contrafatto & Burns, 2013).

Pour conduire cette observation participante, nous avons appliqué les recommandations développées par Lukka et ses coauteurs (Jönsson & Lukka, 2006; Lukka & Suomala, 2014; Lukka & Vinnari, 2017). Ces recommandations se fondent sur des échanges entre deux perspectives, la perspective émique (l'étude du comportement humain à l'intérieur d'un système) et la perspective étique (l'étude du comportement humain à l'extérieur du système) (Jönsson & Lukka, 2006; Lukka & Vinnari, 2017; Pike, 1967). La participation active à l'organisation (perspective émique) est nécessaire pour contribuer à la théorie (perspective étique) (Jönsson & Lukka, 2006; Suomala & Lyly-Yrjänäinen, 2012; Lukka & Vinnari, 2017).

La première moitié du processus d'observation participante est la posture émique. Quand le chercheur adopte cette posture, le groupe dans lequel il conduit la recherche l'accepte comme un acteur digne de confiance et compétent. Ceci est primordial pour interagir avec les individus et comprendre leurs comportements (Lukka & Vinnari, 2017). Dans notre cas, le dirigeant nous a sollicité afin de l'aider dans la gestion de l'incubateur. En échange, nous lui avons demandé d'avoir un accès total aux réunions et documents de l'organisation et de pouvoir interviewer les acteurs de l'incubateur (membres de l'équipe dirigeante et entrepreneurs incubés). Nous avons participé à toutes sortes de tâches nécessaires au pilotage de l'incubateur (prospection commerciale, relation avec les parties prenantes, prévisions financières, accompagnement des

incubés). Nous avons ainsi pu collecter de nombreuses données (observations, données audio et documents) grâce à notre participation aux événements (McCall & Simmons, 1969).

La seconde moitié du processus d'observation participante est la posture étique, qui consiste à lier les observations empiriques à la théorie pour développer de nouvelles contributions (Jönsson, 2010; Sunding & Odenrick, 2010; Lukka & Vinnari, 2017). Cette perspective est prépondérante dans les dernières phases d'observation participante. Le chercheur a besoin de faire régulièrement des allers-retours entre les deux postures (Jönsson & Lukka, 2006) afin d'acquérir de nouvelles connaissances (Lukka & Vinnari, 2017).

Cependant, l'observation participante ne se fait pas sans difficulté (Jönsson & Lukka, 2006; Suomala et al., 2014). Le chercheur a besoin d'un accès total à l'organisation (Suomala & Lyly-Yrjänäinen, 2012) et doit faire preuve d'une forte empathie afin d'adopter une position émique fructueuse (Dumay, 2010) pour ne pas « endommager » l'organisation (Jönsson & Lukka, 2006). Pour mieux comprendre les représentations des acteurs et les jeux de pouvoir, nous avons participé à différents événements sociaux afin de nous immerger dans leur vie quotidienne. Cette méthode est très chronophage. Cependant, la période de thèse est un moment privilégié qui permet de mener à bien une telle observation participante. Ainsi, nous étions présent au sein de l'incubateur entre deux et trois jours par semaine durant huit mois. Le changement de position (émique et étique) peut être aussi difficile à opérer. Pour cela, des discussions régulières avec nos directeurs de thèse nous ont permis de prendre de la distance par rapport au terrain, de faire émerger des pistes théoriques à explorer et d'apporter des connaissances à l'organisation hôte.

Différents outils nous ont permis de récolter les données nécessaires à la posture étique. Ainsi, nous avons enregistré et retranscrit la majorité des réunions auxquelles nous avons participé. Nous avons conduit, retranscrit et analysé plusieurs entretiens clés. Nous avons également récupéré tous les documents produits par l'organisation. Nous avons tenu un journal de recherche à double entrée. Une des entrées a servi à décrire les actions observées ou conduites. Nous avons utilisé l'autre entrée du journal pour décrire nos perceptions personnelles et analyses. Au total, nous avons récolté plusieurs centaines de documents et 94 heures de données audio (Tableau 5).

Type de donnée audio	Quantité	Durée totale
Interview entrepreneurs	25 interviews	24 heures
Interview membres équipe dirigeante	9 interviews	8 heures
Réunions	51 réunions	62 heures

Tableau 5 - Récapitulatif données audio

Pour analyser l'ensemble des données, nous avons appliqué les recommandations de Langley (Gehman et al., 2018; Langley et al., 2013) concernant le découpage en phases temporelles d'un processus de transformation organisationnelle. Ces phases temporelles décomposent le processus d'intégration du contrôle de gestion et du CDGDD et sa participation à la mise en œuvre et au renouvellement de stratégies incluant une dimension DD. Au final, trois phases sont identifiées et structurent l'analyse. Elles couvrent la totalité de notre présence au sein de l'organisation observée et découpent la durée de vie de l'organisation observée en période homogène.

Grâce à cette étude, nous avons pu analyser, dans le temps, les différentes dimensions de la transformation organisationnelle à l'œuvre. Nous avons pu conduire cette observation participante dans une organisation naissante dans laquelle le DD possède une place fluctuante. Ceci implique des changements rapides des interactions entre dimensions que notre présence au sein de l'organisation a permis de capturer. Néanmoins, il nous a semblé intéressant d'étudier également une organisation dans laquelle la représentation organisationnelle du DD est fixe afin de voir l'impact sur les autres dimensions de la transformation et leurs interactions. En conséquence, nous avons décidé d'étudier une organisation qui possède une représentation fixe du DD.

4.4. Étude 3 : L'observation non participante

Cette observation non participante vise à étudier comment un « pilotage durable » – c'est-à-dire la conduite d'une activité économique par la prise en compte systématique de ses conséquences à long terme – peut disparaître lorsqu'il est mis en œuvre à l'aide du CDGDD. Nous avons choisi d'étudier une coopérative militante qui produit et vend de l'électricité issue d'énergies renouvelables (solaire, aérienne, hydraulique).

Pour répondre à cette interrogation, nous avons conduit une observation non participante. Cette méthode permet d'observer les actions des acteurs in situ (Silverman, 2006) et de comprendre comment l'organisation fonctionne. Ainsi, nous avons pu étudier de manière

longitudinale comment un « pilotage durable » peut disparaître lorsqu’il est mis en œuvre à l’aide du CDGDD. Pour cela, nous avons réalisé des observations formelles sans nous impliquer dans les discussions (Yin, 2013). Afin d’être davantage accepté par les membres de l’organisation et d’avoir un accès facilité aux événements organisés et aux documents diffusés, nous avons décidé de devenir « sociétaire » de l’organisation. L’observation s’est déroulée sur une période de quinze mois, de janvier 2018 à mars 2019. Nous avons assisté à des réunions plusieurs fois par mois. Dans l’organisation étudiée, les réunions sont des moments privilégiés où des acteurs aux représentations et connaissances différentes du DD se rencontrent pour tenter de résoudre des problèmes liés à l’activité. Différents dispositifs de CDGDD sont mobilisés durant ces réunions pour appuyer les échanges entre acteurs. Nous avons enregistré et retranscrit toutes ces réunions. Nous avons pris des notes afin de compléter notre analyse des données audio.

Nous avons complété l’observation non participante avec d’autres méthodes de collecte de données. Aussi, nous avons conduit 10 entretiens clés enregistrés (Tableau 6) et avons tenu un journal d’observation. Ce journal rassemble des descriptions précises des lieux, situations, participants et des échanges survenus lors des événements pour nous permettre de mieux comprendre les dispositifs de CDGDD à l’œuvre. Il agrège également des photographies des lieux, de la disposition des personnes présentes lors des rassemblements et des documents affichés dans les locaux de l’organisation. Même si ces photos n’ont pas servi comme matériau empirique pour notre analyse, elles nous ont permis de voir la représentation matérielle des dimensions de la transformation organisationnelle telles que la place des individus puissants dans les réunions ou l’affichage de valeurs.

Type de donnée audio	Quantité	Durée totale
Interviews acteurs	10 interviews	11 heures et 30 minutes
Réunions	12 réunions	36 heures et 15 minutes

Tableau 6 - Récapitulatif données audio observation non participante

Nous avons également collecté un ensemble de documents internes produits par la coopérative. Grâce à notre statut de « sociétaire », nous avons pu avoir accès à l’ensemble des documents préparatoires des Assemblées Générales (comptes rendus, retours des sociétaires sur les activités), aux différentes versions du plan stratégique ou encore aux règlements internes. En plus de cette documentation interne, nous avons également obtenu l’accès à la plateforme de discussion en ligne de la coopérative réservée à ses membres. Muni d’un profil utilisateur, nous avons pu accéder aux échanges entre salariés, sociétaires militants ou bénévoles

rassemblés sur ce forum. Enfin, nous avons collecté les différentes publications et communications externes de l'entreprise. Ces dernières se composent des statuts, de la charte de valeurs, des offres d'emplois ou encore des communications à destination des réseaux sociaux.

Afin d'analyser l'ensemble des données récoltées, nous avons suivi une logique inductive (Glaser & Strauss, 1967; Strauss & Corbin, 1990). Elle permet de concevoir des catégories de codage ancrées dans les situations empiriques et conformes aux préoccupations des individus observés. Pour cela, l'utilisation de différentes sources de données (documents, observations...) et particulièrement celles où les acteurs s'expriment (données audio et forum) est essentielle. Cette méthode d'observation, si elle donne accès à une connaissance très intime de l'organisation, présente également des risques. Le principal risque réside dans la non-neutralité du chercheur vis-à-vis des interprétations qu'il porte sur ce qu'il observe. Ses représentations et valeurs personnelles interviennent inévitablement dans le processus d'observation et d'interprétation.

Nous avons débuté notre analyse par la création de catégories issues des données, dont les intitulés doivent rester fidèles au vocabulaire des acteurs. Il n'est pas rare au début de se retrouver noyé sous la masse des données. Petit à petit, nous avons remarqué des similarités parmi les catégories et nous avons pu commencer à réduire leur nombre. Nous avons labélisé chacune de ces catégories par des phrases descriptives utilisant le vocabulaire des acteurs et en y associant des extraits de données empiriques afin d'identifier des concepts (Strauss & Corbin, 1990). À partir de cette première analyse, nous avons procédé à un codage sélectif plus systématique (Glaser & Strauss, 1967) afin de faire émerger trois catégories. Nous avons ensuite analysé et approfondi les relations entre ces catégories (Strauss & Corbin, 1990).

Ces trois études nous permettent d'étudier les différentes dimensions (technique, cognitive, normative ou politique) à l'œuvre et leurs interactions lors de la transformation organisationnelle en faveur du DD. Ainsi, la première étude s'intéresse spécifiquement à la dimension cognitive et normative grâce à l'étude des programmes de formation des professionnels comptables. La deuxième étude nous a permis de participer directement à un processus de transformation organisationnelle en faveur du DD afin d'observer les dimensions à l'œuvre et leurs interactions. La troisième étude nous a également permis d'étudier une transformation organisationnelle en faveur du DD. Cette dernière étude interroge notamment la capacité d'une organisation à faire advenir un pilotage durable. Ensemble, ces études nous permettent d'avoir plusieurs points de vue d'un même phénomène complexe et incertain et

d'analyser dans quelle mesure le CDGDD est vecteur de transformation organisationnelle en faveur du DD.

5. Conclusion du chapitre introductif

Afin de répondre aux défis environnementaux et sociaux qui menacent notre planète et nos sociétés, des organisations se transforment en faveur d'un développement plus durable. Cette transformation implique la mise en œuvre d'un CDGDD, qui vise à orienter les comportements individuels dans le sens des fins définies au niveau organisationnel. Ce CDGDD présente des dimensions techniques, cognitives, normatives et politiques qui influencent la transformation organisationnelle dans des processus sociaux complexes.

Les tensions qui existent de manière chronique dans le pilotage organisationnel sont exacerbées lorsqu'il s'agit de rendre compatible des objectifs économiques, environnementaux et sociaux. Les difficultés sont également importantes lorsque l'organisation doit opérer une transformation en profondeur de ses représentations et valeurs, et que cela touche également aux intérêts des individus qui la composent. Notre travail de thèse s'intéresse donc à la question suivante : Dans quelle mesure le CDGDD est-il vecteur de transformations organisationnelles en faveur du DD ? L'enjeu est de comprendre des mécanismes complexes de transformation organisationnelle en analysant plus spécifiquement comment les dispositifs de contrôle peuvent participer à cette transformation. Pour répondre à cette question de recherche, nous avons conduit trois études qualitatives qui explorent différentes dimensions de la transformation organisationnelle.

La première étude s'intéresse spécifiquement à la dimension cognitive de la transformation organisationnelle. Elle fait l'hypothèse que si la formation des « professionnels comptables » vise à leur apporter des connaissances solides en matière de DD, reliées à leurs compétences professionnelles spécifiques, ces professionnels seront à même de participer activement à la transformation des organisations. Pour cela, nous avons étudié l'intégration du DD dans les programmes de formation des professionnels comptables. Nous avons réalisé cette étude grâce à des entretiens et analyses de documents.

Pour la deuxième étude, nous avons réalisé une observation participante dans un incubateur dédié à des start-ups à impact positif en matière environnementale et sociale. Une telle organisation a un rôle d'accompagnement potentiellement puissant dans la transformation des organisations en faveur du DD. Nous avons été impliqué directement dans les changements techniques, cognitifs, normatifs et les jeux de pouvoir à l'œuvre dans cette organisation. Cela

nous a permis d'appréhender les difficultés auxquelles se trouvent confrontés une telle organisation et ses acteurs dans leur projet d'intégrer le DD au cœur de la stratégie.

Enfin, pour la troisième étude, nous avons choisi d'observer une coopérative militante de l'énergie renouvelable. Il s'agit d'un terrain porteur de valeurs, non seulement en matière environnementale et sociale, mais également en matière de gouvernance organisationnelle, voire en matière politique. Dans ce contexte, nous observons comment un « pilotage durable » – c'est-à-dire la conduite d'une activité économique par la prise en compte systématique de ses conséquences environnementales et sociales à long terme – peut disparaître lorsqu'il est mis en œuvre à l'aide de dispositifs de CDGDD.

La suite de cette thèse est composée de quatre chapitres. Les chapitres 2, 3 et 4 correspondent chacun à l'une des trois études qui composent ce travail de thèse. Pour chacun d'entre eux, nous développons une revue de la littérature spécifique, une méthode de recherche, une présentation de l'organisation étudiée, des résultats et une discussion de ces résultats. Le chapitre 5 est consacré à la conclusion de la thèse. Il comprend un résumé des principaux résultats ainsi que la mise en avant des contributions, limites et perspectives de recherche de cette thèse.

6. Bibliographie

- ABERNETHY M A, & CHUA W F. (1996). A field study of control system “redesign”: the impact of institutional processes on strategic choice. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 13, No. 2, p. 569-606.
- ACOSTA P, ACQUIER A, & GOND J-P. (2019). Revisiting Politics in Political CSR: How coercive and deliberative dynamics operate through institutional work in a Colombian company. *Organization Studies*.
- ADAMS C A, & LARRINAGA-GONZÁLEZ C. (2007). Engaging with organisations in pursuit of improved sustainability accounting and performance. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 20, No. 3, p. 333-355.
- ADAMS C A, & MCNICHOLAS P. (2007). Making a difference: Sustainability reporting, accountability and organisational change. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 20, No. 3, p. 382-402.
- AHRENS T, & CHAPMAN C S. (2004). Accounting for flexibility and efficiency: A field study of management control systems in a restaurant chain. *Contemporary accounting research*, Vol. 21, No. 2, p. 271-301.
- ALCOUFFE S, BERLAND N, & DREVEYTON B. (2013). L’influence des parties prenantes sur les coûts environnementaux: l’exemple des coûts de désamiantage. *Revue de l’Organisation Responsable*, Vol. 8, No. 1, p. 54-65.
- ALCOUFFE S, BERLAND N, & LEVANT Y. (2008). Actor-networks and the diffusion of management accounting innovations: A comparative study. *Management Accounting Research*, Vol. 19, No. 1, p. 1-17.
- ALVESSON M. (2003). Beyond neopositivists, romantics, and localists: A reflexive approach to interviews in organizational research. *Academy of management review*, Vol. 28, No. 1, p. 13-33.
- ANTHEAUME N. (2013). Le contrôle de gestion environnemental. État des lieux, état de l’art. *Comptabilité - Contrôle - Audit*, Vol. 19, No. 3, p. 9-34.
- ANTHONY R N. (1965). *Planning and control systems; a framework for analysis*. Boston, Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University, 1965.
- ARENA C, MICHELON G, & TROJANOWSKI G. (2018). Big Egos Can Be Green: A Study of CEO Hubris and Environmental Innovation: CEO Hubris and Environmental Innovation. *British Journal of Management*, Vol. 29, No. 2, p. 316-336.
- ARJALIÈS D-L, & MUNDY J. (2013). The use of management control systems to manage CSR strategy: A levers of control perspective. *Management Accounting Research*, Vol. 24, No. 4, p. 284-300.
- AVELINO F, & ROTMANS J. (2011). A dynamic conceptualization of power for sustainability research. *Journal of Cleaner Production*, Vol. 19, No. 8, p. 796-804.
- BAKER M, & SCHALTEGGER S. (2015). Pragmatism and new directions in social and environmental accountability research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 28, No. 2, p. 263-294.

- BATTAGLIA M, PASSETTI E, BIANCHI L, & FREY M. (2016). Managing for integration: a longitudinal analysis of management control for sustainability. *Journal of Cleaner Production*, Vol. 136, p. 213-225.
- BEBBINGTON J, BROWN J, FRAME B, & THOMSON I. (2007). Theorizing engagement: the potential of a critical dialogic approach. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 20, No. 3, p. 356-381.
- BEBBINGTON J, RUSSELL S, & THOMSON I. (2017). Accounting and sustainable development: Reflections and propositions. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 48, p. 21-34.
- BEBBINGTON J, & THOMSON I. (2013). Sustainable development, management and accounting: Boundary crossing. *Management Accounting Research*, Vol. 24, No. 4, p. 277-283.
- BEDFORD D S, MALMI T, & SANDELIN M. (2016). Management control effectiveness and strategy: An empirical analysis of packages and systems. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 51, p. 12-28.
- BEN HAMADI Z, CHAPPELLIER P, & VILLESÈQUE-DUBUS F. (2014). Innovations budgétaires en PME : l'influence du secteur d'activité et du profil du dirigeant. *Innovations*, Vol. 43, No. 1, p. 223-252.
- BERRY A J, COAD A F, HARRIS E P, OTLEY D T, & STRINGER C. (2009). Emerging themes in management control: A review of recent literature. *The British Accounting Review*, Vol. 41, No. 1, p. 2-20.
- BOITIER M. (2002). « Management Control Function facing the organisational and technological transformation of enterprises. Example of Enterprise Resource Planning (ERP). » (Thèse). Université des Sciences Sociales - Toulouse I. Consulté à l'adresse <https://tel.archives-ouvertes.fr/tel-00476507>
- BOITIER M. (2015). Les systèmes de contrôle de gestion, objets et vecteurs de transformations organisationnelles et sociales. *Mémoire en vue de l'obtention du diplôme d'Habilitation à Diriger des Recherches*.
- BONNER S E, & SPRINKLE G B. (2002). The effects of monetary incentives on effort and task performance: theories, evidence, and a framework for research. *Accounting, organizations and society*, Vol. 27, No. 4-5, p. 303-345.
- BOUTEN L, & HOOZÉE S. (2013). On the interplay between environmental reporting and management accounting change. *Management Accounting Research*, Vol. 24, No. 4, p. 333-348.
- BROADBENT J, & LAUGHLIN R. (2005). Organisational and accounting change: theoretical and empirical reflections and thoughts on a future research agenda. *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 1, No. 1, p. 7-25.
- BROWN H S, DE JONG M, & LESSIDRENSKA T. (2009). The rise of the Global Reporting Initiative: a case of institutional entrepreneurship. *Environmental politics*, Vol. 18, No. 2, p. 182-200.
- BROWN J, & FRASER M. (2006). Approaches and perspectives in social and environmental accounting: an overview of the conceptual landscape. *Business Strategy and the Environment*, Vol. 15, No. 2, p. 103-117.

- BRUNDTLAND G H, KHALID M, AGNELLI S, AL-ATHEL S, & CHIDZERO B. (1987). Our common future. *New York*.
- BURNELL G, & MORGAN G. (1979). *Sociological paradigms and organizational analysis: Elements of the sociology of corporate life*. Routledge.
- BURRITT R L, & SCHALTEGGER S. (2010). Sustainability accounting and reporting: fad or trend? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 23, No. 7, p. 829-846.
- BYRCH C, KEARINS K, MILNE M, & MORGAN R. (2007). Sustainable “what”? A cognitive approach to understanding sustainable development. *Qualitative Research in Accounting & Management*, Vol. 4, No. 1, p. 26-52.
- BYRCH C, MILNE M J, MORGAN R, & KEARINS K. (2015). Seeds of hope? Exploring business actors’ diverse understandings of sustainable development. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 28, No. 5, p. 671-705.
- CHAUVEY J-N, NARO G, & SEIGNOUR A. (2015). Rhétorique et mythe de la Performance Globale L’analyse des discours de la Global Reporting Initiative. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 33, p. 79-91.
- CHENHALL R H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, organizations and society*, Vol. 28, No. 2, p. 127–168.
- CONTRAFATTO M, & BURNS J. (2013). Social and environmental accounting, organisational change and management accounting: A processual view. *Management Accounting Research*, Vol. 24, No. 4, p. 349-365.
- COVALESKI M A, & DIRSMITH M W. (1990). Dialectic tension, double reflexivity and the everyday accounting researcher: on using qualitative methods. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15, No. 6, p. 543-573.
- CRIFO P, DURAND R, & GOND J-P. (2019). Encouraging investors to enable corporate sustainability transitions: The case of responsible investment in France. *Organization & Environment*, Vol. 32, No. 2, p. 125-144.
- CRUTZEN N, ZVEZDOV D, & SCHALTEGGER S. (2017). Sustainability and management control. Exploring and theorizing control patterns in large European firms. *Journal of Cleaner Production*, Vol. 143, p. 1291-1301.
- DANONE. (2019). Rapport financier annuel 2019. Consulté à l’adresse https://www.danone.com/content/dam/danone-corp/danone-com/investors/fr-all-publications/2019/registrationdocuments/URD2019_FR.pdf
- DÉJEAN F, & MARTINEZ I. (2009a). Communication environnementale des entreprises du SBF120: déterminants et conséquences sur le coût du capital actions. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Vol. 15, No. 1, p. 55-77.
- DÉJEAN F, & MARTINEZ I. (2009b). Environmental disclosure and the cost of equity: the French case. *Accounting in Europe*, Vol. 6, No. 1, p. 57-80.
- DEMERS C, & GOND J-P. (2020). The moral microfoundations of institutional complexity: Sustainability implementation as compromise-making at an oil sands company. *Organization Studies*, Vol. 41, No. 4, p. 563-586.
- DENZIN N. (1983). *Interpretive Interactionism. Beyond Method*. Sage.

- DEY C. (2007). Social accounting at Traidcraft plc: A struggle for the meaning of fair trade. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 20, No. 3, p. 423-445.
- DITILLO A, & LISI I E. (2014). Towards a More Comprehensive Framework for Sustainability Control Systems Research. In *Advances in Environmental Accounting & Management* (Vol. 5, p. 23-47). Emerald Group Publishing Limited.
- DRYZEK J S. (2013). *The politics of the earth: Environmental discourses*. Oxford university press.
- DUMAY J C. (2010). A critical reflective discourse of an interventionist research project. *Qualitative Research in Accounting & Management*, Vol. 7, No. 1, p. 46-70.
- DURDEN C. (2008). Towards a socially responsible management control system. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 21, No. 5, p. 671-694.
- FERREIRA A, & OTLEY D. (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, Vol. 20, No. 4, p. 263-282.
- GASNIER A. (2019). « Rapport du Président - DCG ».
- GEHMAN J, GLASER V L, EISENHARDT K M, GIOIA D, LANGLEY A, & CORLEY K G. (2018). Finding theory–method fit: A comparison of three qualitative approaches to theory building. *Journal of Management Inquiry*, Vol. 27, No. 3, p. 284–300.
- GEORGE R A, SITI-NABIHA A K, & JALALUDIN D. (2018). Sustainability institutionalisation: A mechanistic approach to control change. *Journal of Cleaner Production*, Vol. 205, p. 36-48.
- GIBASSIER D, & ALCOUFFE S. (2018). Environmental Management Accounting: The Missing Link to Sustainability? *Social and Environmental Accountability Journal*, Vol. 38, No. 1, p. 1-18.
- GIBASSIER D, EL OMARI S, & NACCACHE P. (2017). Institutional Work in the Birth of a Carbon Accounting Profession. *Working paper*.
- GILLET-MONJARRET C, & MARTINEZ I. (2012). La vérification sociétale des entreprises du SBF 120: l'impact de la structure de propriété et du conseil d'administration. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Vol. 18, No. 3, p. 43-66.
- GIOIA D A, & PITRE E. (1990). Multiparadigm perspectives on theory building. *Academy of management review*, Vol. 15, No. 4, p. 584-602.
- GLASER B, & STRAUSS A. (1967). Grounded theory: The discovery of grounded theory. *Sociology The Journal Of The British Sociological Association*, Vol. 12, p. 27-49.
- GOMEZ-CONDE J, LUNKES R J, & ROSA F S. (2019). Environmental innovation practices and operational performance: The joint effects of management accounting and control systems and environmental training. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 32, No. 5, p. 1325-1357.
- GOND J-P, EL AKREMI A, SWAEN V, & BABU N. (2017). The psychological microfoundations of corporate social responsibility: A person-centric systematic review. *Journal of Organizational Behavior*, Vol. 38, No. 2, p. 225-246.
- GOND J-P, GRUBNIC S, HERZIG C, & MOON J. (2012). Configuring management control systems: Theorizing the integration of strategy and sustainability. *Management Accounting Research*, Vol. 23, No. 3, p. 205-223.

- GOND J-P, & HERRBACH O. (2006). Social reporting as an organisational learning tool? A theoretical framework. *Journal of Business Ethics*, Vol. 65, No. 4, p. 359-371.
- GOND J-P, IGALENS J, SWAEN V, & EL AKREMI A. (2011). The human resources contribution to responsible leadership: An exploration of the CSR–HR interface. In *Responsible leadership* (p. 115-132). Springer.
- GOND J-P, & NYBERG D. (2017). Materializing power to recover corporate social responsibility. *Organization Studies*, Vol. 38, No. 8, p. 1127-1148.
- GRABNER I, & MOERS F. (2013). Management control as a system or a package? Conceptual and empirical issues. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 38, No. 6-7, p. 407-419.
- GRAY R, DEY C, OWEN D, EVANS R, & ZADEK S. (1997). Struggling with the praxis of social accounting: Stakeholders, accountability, audits and procedures. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 10, No. 3, p. 325-364.
- GRUBNIC S, HERZIG C, GOND J-P, & MOON J. (2015). A New Era–Extending Environmental Impact to a Broader Sustainability Agenda: The Case of Commercial Group. *Social and Environmental Accountability Journal*, Vol. 35, No. 3, p. 176-193.
- GUENTHER E, ENDRIKAT J, & GUENTHER T W. (2016). Environmental management control systems: a conceptualization and a review of the empirical evidence. *Journal of Cleaner Production*, Vol. 136, p. 147-171.
- HOPPER T, & POWELL A. (1985). Making sense of research into the organizational and social aspects of management accounting: a review of its underlying assumptions. *Journal of management Studies*, Vol. 22, No. 5, p. 429-465.
- JOHNSTONE L. (2018). Theorising and modelling social control in environmental management accounting research. *Social and Environmental Accountability Journal*, Vol. 38, No. 1, p. 30-48.
- JÖNSSON S. (2010). Interventionism–an approach for the future? *Qualitative Research in Accounting & Management*, Vol. 7, No. 1, p. 124-134.
- JÖNSSON S, & LUKKA K. (2006). There and Back Again: Doing Interventionist Research in Management Accounting. In *Handbooks of Management Accounting Research* (Vol. 1, p. 373-397). Elsevier.
- JOURNEAULT M. (2016). The Influence of the Eco-Control Package on Environmental and Economic Performance: A Natural Resource-Based Approach. *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 28, No. 2, p. 149-178.
- LANDE E. (2019). « Rapport du Président - DSCG ».
- LANGLEY A, SMALLMAN C, TSOUKAS H, & VAN DE VEN A H. (2013). Process studies of change in organization and management: Unveiling temporality, activity, and flow. *Academy of management journal*, Vol. 56, No. 1, p. 1-13.
- LARSEN G L. (2008). An inquiry into the theoretical basis of sustainability: Ten propositions. In *Understanding the social dimension of sustainability* (p. 61-98). Routledge.
- LEBRETON L, SLAT B, FERRARI F, SAINTE-ROSE B, AITKEN J, MARTHOUSE R, ... LEVIVIER A. (2018). Evidence that the Great Pacific Garbage Patch is rapidly accumulating plastic. *Scientific reports*, Vol. 8, No. 1, p. 4666.

- LECA B, BARIN CRUZ L, & GOND J-P. (2014). Building ‘Critical Performativity Engines’ for deprived communities: The construction of popular cooperative incubators in Brazil. *Organization*, Vol. 21, No. 5, p. 683-712.
- LILLIS A M. (2002). Managing multiple dimensions of manufacturing performance—an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 27, No. 6, p. 497-529.
- LUEG R, & RADLACH R. (2016). Managing sustainable development with management control systems: A literature review. *European Management Journal*, Vol. 34, No. 2, p. 158-171.
- LUKKA K, & MODELL S. (2010). Validation in interpretive management accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 35, No. 4, p. 462-477.
- LUKKA K, & SUOMALA P. (2014). Relevant interventionist research: balancing three intellectual virtues. *Accounting and Business Research*, Vol. 44, No. 2, p. 204-220.
- LUKKA K, & VINNARI E. (2017). Combining actor-network theory with interventionist research: present state and future potential. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 30, No. 3, p. 720-753.
- MALMI T, & BROWN D A. (2008). Management control systems as a package—Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, Vol. 19, No. 4, p. 287-300.
- MATHEWS M R. (1997). Twenty-five years of social and environmental accounting research: is there a silver jubilee to celebrate? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 10, No. 4, p. 481-531.
- MCCALL G J, & SIMMONS J L. (1969). *Issues in participant observation: A text and reader* (Vol. 7027). Addison-Wesley Pub. Co.
- MEADOWS D H, MEADOWS D L, RANDERS J, & BEHRENS W W. (1972). The limits to growth. *New York*, Vol. 102, p. 27.
- MERCHANT K A, & OTLEY D T. (2006). A Review of the Literature on Control and Accountability. In *Handbooks of Management Accounting Research* (Vol. 2, p. 785-802). Elsevier.
- MILES M B, HUBERMAN A M, & SALDANA J. (2013). *Qualitative data analysis*. Sage.
- MOBUS J L. (2011). Developing collective intentionality and writing the rules of the game for environmental reporting: A content analysis of SOP 96-1 comment letters. *Accounting and the Public Interest*, Vol. 11, No. 1, p. 68-95.
- MOORE D R J. (2013). Sustainability, institutionalization and the duality of structure: Contradiction and unintended consequences in the political context of an Australian water business. *Management Accounting Research*, Vol. 24, No. 4, p. 366-386.
- MOSER C, & GOND J-P. (2019). The reconciliation of fraternal twins: Integrating the psychological and sociological approaches to ‘micro’corporate social responsibility. *Human Relations*.
- NARO G, & NOGUERA F. (2008). L’intégration du développement durable dans le pilotage stratégique de l’entreprise : enjeux et perspectives des « Sustainability Balanced Scorecards ». *Revue de l’Organisation Responsable*, Vol. 3, No. 1, p. 24-38.

- NARO G, & TRAVAILLÉ D. (2019). De la conception collective d'un Balanced Scorecard à son abandon: l'apprentissage organisationnel en question (s). *Comptabilité - Contrôle - Audit*, Vol. 25, No. 1, p. 13-54.
- NAVARRO V. (2020). *Neoliberalism, globalization, and inequalities: Consequences for health and quality of life*. Routledge.
- NEUFELD L, STASSEN F, SHEPPARD R, & GILMAN T. (2016). The new plastics economy: rethinking the future of plastics. Présenté à World Economic Forum.
- NEWBERRY S, & PALLOT J. (2004). Freedom or coercion?: NPM incentives in New Zealand central government departments. *Management Accounting Research*, Vol. 15, No. 3, p. 247-266.
- NORRIS G, & O'DWYER B. (2004). Motivating socially responsive decision making: the operation of management controls in a socially responsive organisation. *The British Accounting Review*, Vol. 36, No. 2, p. 173-196.
- OTLEY D. (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, Vol. 10, No. 4, p. 363-382.
- OXFAM. (2019). « Services publics ou fortunes privées? » Consulté à l'adresse <https://www.oxfamfrance.org/wp-content/uploads/2019/01/rapport-davos-2019-oxfam-services-publics-ou-fortunes-privees.pdf>
- PARKER L D, & CHUNG L H. (2018). Structuring social and environmental management control and accountability: Behind the hotel doors. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 31, No. 3, p. 993-1023.
- PASSETTI E, CINQUINI L, & TENUCCI A. (2018). Implementing internal environmental management and voluntary environmental disclosure: Does organisational change happen. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 31, No. 4, p. 1145-1173.
- PERRON G M, CÔTÉ R P, & DUFFY J F. (2006). Improving environmental awareness training in business. *Journal of Cleaner Production*, Vol. 14, No. 6-7, p. 551-562.
- PERROW C. (1991). A Society of Organizations. *Theory and Society*, Vol. 20, No. 6, p. 725-762.
- PIKE K L. (1967). *Language in relation to a unified theory of the structure of human behavior* (Vol. 24). Walter de Gruyter GmbH & co KG.
- QU S Q, & DUMAY J. (2011). The qualitative research interview. *Qualitative research in accounting & management*, Vol. 8, No. 3, p. 238-264.
- RICCABONI A, & LEONE E. (2010). Implementing strategies through management control systems: the case of sustainability. *International Journal of Productivity and Performance Management*, Vol. 59, No. 2, p. 130-144.
- RODRIGUE M, MAGNAN M, & BOULIANNE E. (2013). Stakeholders' influence on environmental strategy and performance indicators: A managerial perspective. *Management Accounting Research*, Vol. 24, No. 4, p. 301-316.
- RUSSELL S L, & THOMSON I. (2009). Analysing the role of sustainable development indicators in accounting for and constructing a Sustainable Scotland (Vol. 33, p. 225-244). Présenté à Accounting Forum, Elsevier.
- SCHMELZER M. (2015). The growth paradigm: History, hegemony, and the contested making of economic growthmanship. *Ecological Economics*, Vol. 118, p. 262-271.

- SHAUKI E. (2011). Is This a Case of Self-Enlightened Interest or Genuine Accountability: A Study on Different Reporting Media in the Australian Retail Industry. *Asia Pacific Journal of Accounting and Finance*, Vol. 2, No. 1, p. 51-76.
- SILVERMAN D. (2006). *Interpreting qualitative data: Methods for analyzing talk, text and interaction*. Sage.
- SIMONS R. (1987). Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis. *Accounting, organizations and society*, Vol. 12, No. 4, p. 357-374.
- SIMONS R. (1990). The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives. *Accounting, organizations and society*, Vol. 15, No. 1-2, p. 127-143.
- SIMONS R. (1994). *Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Harvard Business Press.
- SIMONS R. (1995). Control in an age of empowerment. *Harvard business review*, Vol. 73, No. 2, p. 80-88.
- SÖDERBAUM P. (2007). Issues of paradigm, ideology and democracy in sustainability assessment. *Ecological Economics*, Vol. 60, No. 3, p. 613-626.
- SÖDERBAUM P, & BROWN J. (2010). Democratizing economics: pluralism as a path toward sustainability. *Annals of the New York Academy of Sciences*, Vol. 1185, No. 1, p. 179-195.
- SPENCE L J, & RINALDI L. (2014). Governmentality in accounting and accountability: A case study of embedding sustainability in a supply chain. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 39, No. 6, p. 433-452.
- STRAUSS A, & CORBIN J. (1990). *Basics of qualitative research*. Sage publications.
- STRAUSS E, & ZECHER C. (2013). Management control systems: a review. *Journal of Management Control*, Vol. 23, No. 4, p. 233-268.
- SUNDIN H, & BROWN D A. (2017). Greening the black box: integrating the environment and management control systems. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 30, No. 3, p. 620-642.
- SUNDING L, & ODENRICK P. (2010). A method for action research interventions to improve joint problem solving in operational teams in the Swedish construction industry. *Qualitative Research in Accounting & Management*, Vol. 7, No. 1, p. 97-123.
- SUOMALA P, & LYLÿ-YRJÄNÄINEN J. (2012). *Management accounting research in practice: Lessons learned from an interventionist approach*. Routledge.
- SUOMALA P, LYLÿ-YRJÄNÄINEN J, & LUKKA K. (2014). Battlefield around interventions: A reflective analysis of conducting interventionist research in management accounting. *Management Accounting Research*, Vol. 25, No. 4, p. 304-314.
- TAÏBI S, ANTHEAUME N, & GIBASSIER D. (2020). Accounting for strong sustainability: an intervention-research based approach. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*.
- TRAVAILLÉ D, & NARO G. (2017). Management control facing the challenges of overall performance: A study carried out with management controllers. *Society and Business Review*, Vol. 12, No. 2, p. 175-199.
- VAN DE VEN A H, & POOLE M S. (1995). Explaining development and change in organizations. *Academy of management review*, Vol. 20, No. 3, p. 510-540.

- VILLESÈQUE-DUBUS F, AMAT O, & LAFONT A-L. (2018). Internes, externes ou hybrides : quels facteurs d'adoption des outils de contrôle de gestion sociétal en Espagne ? *La Revue des Sciences de Gestion*, Vol. 291-292, No. 3-4, p. 141-156.
- VITOUSEK P M. (1994). Beyond global warming: ecology and global change. *Ecology*, Vol. 75, No. 7, p. 1861-1876.
- WAAGE S A. (2007). Re-considering product design: a practical “road-map” for integration of sustainability issues. *Journal of Cleaner production*, Vol. 15, No. 7, p. 638-649.
- WEICK K E. (1995). *Sensemaking in organizations* (Vol. 3). Sage.
- WEICK K E. (2007). The generative properties of richness. *Academy of management journal*, Vol. 50, No. 1, p. 14-19.
- WIDENER S K. (2007). An empirical analysis of the levers of control framework. *Accounting, organizations and society*, Vol. 32, No. 7-8, p. 757-788.
- WIJETHILAKE C, MUNIR R, & APPUHAMI R. (2018). Environmental Innovation Strategy and Organizational Performance: Enabling and Controlling Uses of Management Control Systems. *Journal of Business Ethics*, Vol. 151, No. 4, p. 1139-1160.
- WILLIAMS A A, KAROLY D J, & TAPPER N. (2001). The sensitivity of Australian fire danger to climate change. *Climatic change*, Vol. 49, No. 1-2, p. 171-191.
- WILSON E O. (2002). *The future of life*. Vintage.
- YIN R K. (2013). *Case study research: Design and methods*. Sage publications.

7. Résumé du Chapitre 1

De nombreuses menaces environnementales et sociales menacent les sociétés humaines. Pour y faire face, des organisations adoptent des objectifs de DD. Ces organisations peuvent s'appuyer sur des dispositifs de contrôle de CDGDD qui ont pour vocation d'orienter les comportements dans le sens des objectifs de DD via la définition et le déploiement de stratégies. La mise en œuvre de ces dispositifs pose la question de leur potentiel transformateur des comportements organisationnels. Ainsi, la question qui anime ce travail de thèse est, dans quelle mesure le CDGDD est-il vecteur de transformations organisationnelles en faveur du DD ?

Ce chapitre présente les trois études qualitatives que nous avons conduites et qui explorent ensemble les dimensions cognitive, normative, technique et, politique de la transformation organisationnelle en faveur du DD. Il présente également notre rapport à l'objet de recherche et les différentes méthodes de recherches mobilisées pour conduire ce travail de thèse. Ainsi, la première étude s'intéresse à la dimension cognitive grâce à une étude des programmes de formation des « professionnels comptables ». La deuxième étude nous a permis de participer directement à une transformation organisationnelle en faveur du DD dans un incubateur qui accompagne des entrepreneurs focalisés sur leur impact positif en matière environnementale et sociale. Enfin, pour la troisième étude, nous avons observé une coopérative militante de l'énergie renouvelable.

Chapitre II

(Non) coverage of sustainability within the French professional accounting education program

Article co-écrit avec Emilio BOULIANNE (Concordia University) et Leanne S. KEDDIE (Concordia University)

Résumé : Cette étude cherche à identifier comment les professionnels comptables français sont formés au DD. Nous avons conduit cinq entretiens avec plusieurs acteurs afin de comprendre l'importance du DD dans la formation des professionnels comptables. Nous analysons également plusieurs documents pour déterminer ce que contiennent les programmes de formations comptables. Nous notons un paradoxe intéressant. Alors que le gouvernement requiert que des organisations produisent et certifient des informations sociales et environnementales, nous notons que le DD est peu présent dans les programmes de formations sous l'égide de l'Etat. Nous déterminons que le pouvoir du gouvernement dans la révision des programmes de formation, les restrictions budgétaires et le transfert de la responsabilité de la production et l'audit d'information sociale et environnementale à d'autres professionnels a conduit à ce paradoxe. Cette recherche souligne les conséquences pour la société du manque de formation des professionnels comptables au DD. Cette étude contribue aux recherches sur la formation des professionnels comptables et sur les conséquences pour la planète d'une méconnaissance du DD de la part de ces professionnels.

Mots clefs : France, formation comptable, Comptabilité du DD, professionnel comptable, grille de compétences

Abstract : This study seeks to identify how professional accountants in France are educated in sustainability; we examine the French accounting programs in regard to sustainability accounting education recommendations. We conduct five interviews of various stakeholders to understand the importance of sustainability accounting and education in the French context. We also analyze a variety of documents to ascertain what comprises the typical accounting education program in France. We note an interesting paradox in the French context: while the government requires the reporting and auditing of corporate sustainability information, we find that sustainability is not greatly present in the government-funded French accounting education program. We determine that the government's power in setting the education agenda combined with its budget restrictions and ability to defer responsibility to other parties has resulted in this paradox in the French setting. This research draws attention to the consequences of society ignoring sustainability education for professional accountants. This paper contributes to the discussion on how to educate responsible professional accountants and the implications for the planet if accountants are not trained in sustainability.

Keywords : France, accounting education, Sustainability accounting, professional accountants, competency map

1. Introduction

One of the main challenges in accounting today is determining not only what an accountant is but also what an accountant should be. Determining the necessary skills and competencies that are important to educate accountants to be responsible today and tomorrow is a major ongoing challenge for the profession. A key consideration is how these competencies affect an accountant's professional boundaries. These are ongoing and fluid deliberations. A recent report stresses the importance of a long-term focus including knowledge of sustainability concepts to ensure long-term success (Botes et al., 2014). Additionally, the International Accounting Education Standards Board (IAESB) (IAESB, 2017), the American Accounting Association (AAA) and the Institute of Management Accountants (IMA) (Lawson et al., 2014) agree that sustainability and a long-term career focus need to be included in the education of accountants today.

While the concept of a long-term career focus seems simple enough, gaining the approval of stakeholders and ascertaining which competencies are important remain a challenge. In some countries, like France, the government plays a key role in determining the content of the education program. Integration of sustainability in education programs ignites debates between supporters and opponents, where politics, paradigm shifts and money intersect. This study focuses on the French accounting education regimes in relation to sustainability. France has a regulated environment that requires the audit and reporting of sustainability information for large companies under its jurisdiction. The government has advocated for increased sustainability information from corporations in recent years, and by mandating audits of the information, it aims to ensure a high-quality output for users and the general public. Based on this, it is expected that there will be a high-level of sustainability accounting education for professional accountants in France. However, because of the lack of previous studies on the level of sustainability in programs that lead to an accounting designation, it is unclear what level of sustainability accounting education will actually be found.

This study aims to explore how professional accountants are educated in sustainability in France. Our research questions are:

RQ1 : What place should sustainability take in the pre- and post-designation accounting programs?

RQ2 : What place does sustainability occupy in these programs?

RQ3 : What does the future look like for sustainability accounting in France?

This research addresses these important questions while expanding the discussion on the implications that lay ahead in the accounting profession and society as it relates to sustainability and in doing so uncovers a paradox. While the government touts sustainability on the one hand, mandating both the reporting and auditing of accounting information by large firms, we do not find the corresponding sustainability competencies in the government-funded accounting education program. In France, we find that the government's power to set the required competencies for accountants, combined with its desire to limit the financial resources spent on education and its narrow view of what an accountant is, has led to the low level of sustainability content in the pre-designation accounting education program. The government is responsible for the costs associated with the pre-designation education program but not for any post-designation education. Given this clear break in financial responsibility, it remains satisfied with deferring sustainability content to the post-designation education programs; here, accountants, engineers and other professionals are responsible for paying for self-education and compete amongst each other to engage in sustainability reporting, auditing and consulting. Consequently, both the pre- and post-designation programs are deficient in sustainability content. In line with Gray and Collison (2002), we reiterate that sustainability is in the public interest and, given that the accounting profession proclaims to uphold this interest, it follows that sustainability should be included in its education program. There are therefore consequences for society to cede sustainability accounting to non-accountant professionals, particularly consultants, as they do not have the same professional obligation to protect the public interest. As a reminder, to be qualified as professional accountants, candidates have to obtain the requisite diplomas, pass exams, gain work experience and acquire continuous education throughout their career. This study is well timed as France is revising its competency map and education program. In this paper, the French competency map we rely upon is the Bulletin officiel No. 14 du 3 avril 2014 [1].

This paper contributes to the discussion on the lack of sustainability competencies in education programs to educate responsible professional accountants. We contribute to the literature by examining how and why such competencies are (not) covered. Given the rise of non-accountant specialist professionals producing critical sustainability information, this poses a serious threat to the general public and society. Additionally, we respond to Gendron and Spira's (2009) call for more in-depth qualitative research about the backstage of auditing to enhance our understanding of emerging insurance and auditing practices. To this end, our paper

contributes to the discussion on the future of the French accounting profession in relation to sustainability.

The paper proceeds as follows: the remaining sections present the literature review and framework, followed by institutional settings, method and analysis and results. A final section presents a discussion, conclusion and future research avenues.

2. Literature review and framework

2.1. What is sustainability?

Sustainability is a challenging concept to define and remains debated amongst academics and practitioners alike. Research has found that this is due, in part, to a variety of definitions and levels of understanding (Byrch et al., 2015). To facilitate ease of understanding, we will retain Elkington's (1998) Elkington's (1998) concept of sustainability which incorporates environmental, social and economic considerations. This is arguably one of the best understood conceptualizations of sustainability, as well as one of the broadest. In keeping with a broad interpretation, aspects of sustainability will include the consideration of stakeholder needs.

2.2. The importance of including sustainability within accounting education

If the definition of sustainability itself remains hotly debated, then so does its place in accounting education. The benefits of including sustainability accounting in the curriculum are numerous from increasing the sensitivity of students to ethical and moral considerations (Mangion, 2006) to developing critical, transdisciplinary skills (Saravanamuthu, 2015). Sadly, most accounting education programs have had little change in the past quarter century (Deegan, 2017). It appears that some organizations design competency maps and education programs to prepare accounting candidates for entry-level jobs (Lawson et al., 2014). This leaves out competencies that may not be immediately required for long-term career development. It is possible that sustainability may be left to industry itself to provide the necessary knowledge or that by the very nature of sustainability as a long-term concept, it may be covered in accounting education post-designation course offerings. Regardless, over time, the inclusion of sustainability in the day-to-day jobs of accountants worldwide is expanding with accountants being called upon to engage in environmental management accounting, integrated reporting, the development of stand-alone sustainability reports, the communication of sustainability data,

supporting information for stakeholders and the assurance of sustainability reports (Zvezdov et al., 2010 ; O’Dwyer, 2011).

This is reiterated by O’Dwyer et al. (2011), who note increasing levels of demand for the assurance of sustainability reports. With integrated reporting on the rise, Owen (2013) highlights the need to make changes in the current accounting curriculum. Integrated reporting requires a longer-term outlook with more focus on qualitative information and the ability to measure, interpret and communicate broad business performance metrics. At the same time, international bodies such as the International Auditing and Assurance Standards Board are revising their standards to include explicit references to both sustainability reports and integrated reports (International Standard on Assurance Engagements, ISAE, 2013). Within organizations, professional accountants are finding that their skills are needed to verify and validate the use of sustainability information in relation to internal control processes, as well as with other accounting information (Zvezdov et al., 2010).

In the face of this changing landscape for accountants, a number of international actors have put forth the call for accountants to be competently trained in sustainability. Academics, accountants and accounting graduates note that sustainability should be included in accounting programs (Botes et al., 2014). However, research examining the sustainability content of professional accounting education programs is scarce. This position is echoed by the IAESB [2], as well as the AAA and the IMA.

2.3. The American Accounting Association–Institute of Management Accountants framework for accounting education

The AAA-IMA Framework (Figure 2) represents a holistic approach to the development of the professional accountant. The development of the Framework was informed by a comprehensive review of the professional and academic literature, integrating the competencies identified by the Pathways Commission (2012) and a variety of pre-eminent organizations providing convergent validity[3].

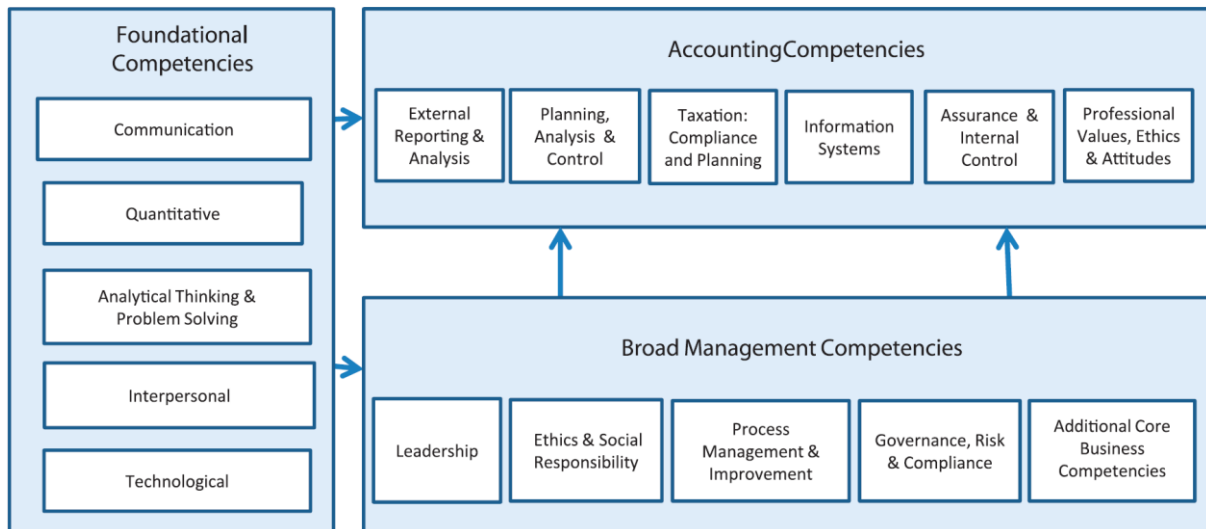


Figure 2 - Integrated Competency Framework for Accounting Education

Source: Lawson et al. (2014), p. 300

The participant international organizations are applicable to the French context, and France has member chapters accordingly. For example, International Federation of Accountants sets out the recommended education competencies for accounting education programs internationally, including France. In regards to the Association to Advance Collegiate Schools of Business, France has currently 25 business schools with this accreditation. France is an active member of the Global Reporting Initiative (GRI). The Framework focuses on the long-term view of the role of the accountant in society for a wide variety of careers. This is important because research indicates that the vast majority of accountants, 80 per cent or more, pursue careers that fall outside of traditional public accounting (Siegel et al., 2010 ; Jiles, 2014).

The management accounting section of the AAA and the IMA came together to make recommendations in the context of an educational environment that continues to reinforce public accounting education despite evidence that this does not reflect the accounting job market. One of the main recommendations arising from this venture is that the education of accountants should focus on longer-term career prospects (Lawson et al., 2014).

The Framework itself divides the necessary accounting competencies into three categories: foundational, broad management and accounting competencies. While all areas are important, some of the sub-competencies in these areas relate more directly to sustainability. Analytical thinking is a foundational competency and refers directly to the consideration of stakeholders. This consideration of all stakeholders is a key component of the social aspect of sustainability and its importance as a foundational competency cannot be understated. While shareholders are one form of stakeholders, the firm is dependent on a variety of stakeholders to

survive and prosper so it is important that a professional accountant must be aware of the role these stakeholders play in the long-term sustainability of the firm and the effect that the firm has on them in return.

The Framework proceeds to outline some broad management competencies, which allow the professional accountant to get into more influential roles in management. Both leadership and ethics and social responsibility have explicit ties to sustainability. The leadership competency of the broad management competencies refines the stakeholder thinking to ensure that accountants are aware of their “responsibility to the community and larger society” (Lawson et al., 2014, p. 302). This elevates the foundational awareness of stakeholders to management level responsibility over the actions of the firm and its role in society. The ethics and social responsibility competency extends this further by ensuring that accountants recognize that these responsibilities go beyond what is legally acceptable to consider human rights, labor practices and being stewards of the environment (Lawson et al., 2014). This may include the dissemination of such information vis-a-vis sustainability or integrated reporting, leveraging their reporting skills but requiring the accountant to follow different guidelines such as the GRI or the Sustainability Accounting Standards Board.

In the accounting competencies portion of the Framework, there are three applicable areas to sustainability accounting. External reporting and analysis requires that accountants are prepared to communicate a variety of both financial and non-financial information, such as that required in sustainability reporting. Through planning, analysis and control, accountants must be prepared to encounter a variety of tools, including sustainability balanced scorecards and environmental management accounting systems. These are just a couple of the types of tools an accountant may find that support the execution of the competencies noted above: consideration of the stakeholder, analysis of the effects of expansion on the environment or local communities and communication of social and environmental information through sustainability reporting.

Finally, the professional values, ethics and attitudes are the competencies that envelop the professional accountant’s behaviors. This includes the ability to develop and contribute to a culture that promotes societal responsibility and integrity alongside professional judgment. The Framework overall outlines many competencies that are integral to the long-term career of accountants and highlights the need for consideration and inclusion of sustainability-related topics.

3. Institutional setting

3.1. The landscape of sustainability in France

French companies are subject to vastly different legal requirements than abroad. In France, the government enacted the Law on New Economic Regulations (NRE) in 2002, which requires public companies to disclose information about their social and environmental impacts (Doucin, 2013). However, there remained disparities between different industries in the level of reporting, so the government then enacted Grenelle I in 2009 and Grenelle II in 2010, which broadened the scope of the reporting required and who was required to report. With the implementation of Grenelle II and the enactment in the French law of a European directive on reporting in 2017, any company with more than 500 employees or greater than €100m on the balance sheet is now subject to the reporting requirements; there are now 42 topics that must be reported around social, environmental and sustainable development commitments. These statements are known as “extra financial performance” and include information on the firm’s impact on climate change, its commitments to sustainability such as the circular economy and its fight against food waste. Additionally, firms must also provide information about collective agreements and working conditions, the promotion of multiculturalism and initiatives against discrimination. Of particular relevance for our study, independent auditors are now required to give their opinion on any omissions and the firm’s explanation for such omissions; the entire report must be verified by an independent third organization who certifies the quality of the report and its accuracy (Doucin, 2013). Only professional auditors, certified by the French Accreditation Committee (COFRAC), may issue these audit reports. Currently in France, only about 30 firms are COFRAC-certified, including the Big 4. Interestingly, this indicates that presently, a minority of French professional accountants are knowledgeable and work in sustainability accounting.

The various French regulations on social and environmental reporting, and the audit of this environmental information, provide a specific context for French professional accountants. We observe the birth of new environmental accounting jobs such as “chief value officers” in multinationals (King & Atkins, 2016) or responsibility for “nature sustainability” for the chief financial officer at Danone (2018). We also see the advent of “the environmental management controller” (Renaud, 2014) and the development of new types of accounting systems, such as carbon accounting (Gibassier et al., 2017). Specific to the French context are examples of the chart of accounts for sustainable development or the valuation of Corporate Social

Responsibility (CSR) initiatives by Cabinet de Saint Front (2018). To perform these reporting and audit tasks, French professional accountants need to be trained to do the accounts and the audit of environmental and social information, where it is expected that sustainability accounting is learned through the education program. Given that the French legal and business setting require higher levels of sustainability reporting and auditing than in other areas of the world and that reporting and auditing are traditionally the domain of accountants, it is anticipated that the development of sustainability in the accounting education program is significantly more advanced compared to other countries. This is a logical expectation that the accounting education system will properly train French accountants to professionally perform their jobs and execute their legal duties. Here, we refer to the French professional accountants as the Experts-Comptables and the Commissaires aux Comptes.

3.2. The landscape of accounting education in France: pre-designation

In France, the Diploma in Public Accountancy, referred to locally as the Diplôme d'Expertise Comptable (DEC), is a state requirement for two designations: Expert-Comptable and Commissaires aux Comptes. There is a third relevant group in France called contrôleur de gestion or management controller [4].

The DEC certifies the requisite level of knowledge for professional accountants in France. The program leading to the DEC consists of one prerequisite credential: a graduate diploma in accounting and management (DSCG: Diplôme Supérieur de Comptabilité et de Gestion). One may enroll in the DSCG after having completed one of a variety of degrees, but the normal path is to obtain a diploma in accounting and management (DCG: Diplôme de Comptabilité et de Gestion).

Professional accounting in France is government-supervised, and professional bodies do not deliver their own accounting qualifications – it is delivered by the state. France is a country in which auditing and accounting are treated as different activities and professions, even though one person may perform the two roles. L'Ordre des Experts-Comptables (the national accounting body) falls under the jurisdiction of the Ministry of Economy and Finance while the Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (the national auditing body) falls under that of the Ministry of Justice. An Expert-Comptable can work as an independent practitioner, within an accounting firm or within organizations.

3.3. Continuing professional development: post-designation

One key aspect of the education of accountants comes post-designation. Continuing professional development (CPD) is learning that develops and maintains professional competence to enable professional accountants to continue to perform their professional roles (IAESB, 2017). The purpose of CPD is to protect the public interest and society, promote best practices and meet or exceed international standards. Non-compliance with CPD requirements can lead to suspension or cancelation of membership of the professional accountant from the professional body. CPD is considered necessary to assure the competencies of qualified professional accountants to maintain public trust.

CPD activities may be prescribed or not, depending on the professional association requirements, and generally include both verifiable and unverifiable learning activities. Verifiable CPD refers to activities that can be independently confirmed, such as serving as a lecturer or publishing articles. Unverifiable CPD refers to learning activities that cannot be verified objectively, including reading professional magazines. For example, in France, for members licensed to practice external audit, the CPD recommendation is 120 h per three-year period, where 60 h must be in audit through certified training organizations, and a minimum of 20 h yearly.

CPD may act as an important mechanism to supplement key knowledge not covered in the competency maps and related educational programs. CPD courses may cover a wide range of business, accounting and related topics, are not constrained by specific prerequisites or exams and can be delivered in various formats, in-person or online. Accordingly, it becomes possible for a professional accounting association to promote a topic, for example, sustainability, through prescribed and verifiable CPD. The benefit of this approach is its simplicity; there is no need to wait for the competency map review period, involving numerous stakeholders and unknown outcomes, and there is no challenge of integration within the current university course curriculum.

4. Method

To address our research questions, we use both qualitative and quantitative methods. This allows us to analyze the questions from different angles to ensure we gain a more complete understanding. We determined that a field study is the most appropriate method. This includes

the analysis of various documents, supplemented by interviews with knowledgeable parties. (Yin, 2013) describes the field study as a method that explores real-world phenomenon through the descriptions of decision-makers and parties involved.

We used keyword frequencies with the assumption that it represents the relative importance of the concepts presented within the competency map (Mobus, 2011 ; Shauki, 2011). We collected and analyzed the competency map and documentation for the French DCG and DSCG. Additionally, we analyzed relevant documents related to the post-designation training of professional accountants, including CPD course offerings.

Only the specific competencies required for the accountant are examined, and the context in each case is considered to exclude double counting (i.e. social considerations are not double counted in corporate social responsibility). Contextually, the relevant sustainability meanings are included and are carefully considered to avoid misinterpretation (i.e. corporate environment would not be counted toward sustainability; however, environmental audits would count). The following sustainability related keywords and translations into French are used (Table I).

To supplement and reveal additional insights into the context of sustainability education for accountants in France, we report here on five semi-structured interviews planned and performed throughout the spring and summer of 2017. By granting anonymity to the interviewees, we have been able to discuss sensitive topics and opinions that we would not otherwise be able to gain access to. The timing is key; discussions to change the program in France were ongoing at the time of our research, making this period of time appropriate for our study. Discussions with French accountants and academics indicate that three key stakeholders are involved in the determination of the accounting education program in France: the government, accounting associations and educators. This drives our choice of selected respondents. The five interviewees comprise members of each identified key stakeholder group: a map committee member (MC), a government representative (GR), a public accountant (PA), a university professor (UP) and an auditor from one of the Big 4 who conducts sustainability audits (AU). Each interviewee was carefully selected to ensure appropriate representation for the corresponding stakeholder group. The interviews were recorded and transcribed. By using the semi-structured interview, it gives us the flexibility to follow a train of thought while giving overall structure to the meeting (Table II provides details of interviewees).

5. Analysis and results

5.1. Analysis of sustainability competencies in the *Diplôme de Comptabilité et de Gestion* and the *Diplôme Supérieur de Comptabilité et Gestion*

We examine how sustainability is integrated into the French program to answer our question about what place sustainability takes in the French accounting educational context.

Quantitative analysis. In the French Competency Map, “sustainability” is present three times, “environment” eight times, “social” six times and “corporate social responsibility”/“CSR” two times, and there are no references to “ecological,” “biological” or “sustainable.” In comparison, “financial” is present 106 times, “strategy”/“strategies” 79 times, “financial reporting” 7 times, “governance” 12 times and “finance”/“financing” 63 times. It appears that the financial aspect is more important in the French Map, with 267 keywords (93 per cent) falling into the traditional accounting area, while only 19 keywords (7 per cent) falling into the sustainability area. This keyword analysis demonstrates the limited importance of sustainability as compared to more traditional accounting concepts in so far as the keywords represent the relative importance and coverage of the respective topics in the accounting education program [5].

Qualitative analysis. In the DCG program, we find two main references to sustainability competencies: Unité d’Enseignement (UE) 6: Business Finance; and UE7: Management. UE6: Business Finance requires that candidates be aware that:

« Different non-financial criteria may be used to show that the investment decision is not just a simple financial calculation; The size of the project, its level of risk (economic, environmental, social, organizational, technological), its duration and its consistency with the company’s strategy can be taken into account (Bulletin officiel No. 14 du 3 avril, 2014, p. 23, emphasis added). »

While this competency encourages students to think beyond financial criteria, it only references environmental and social considerations from a risk perspective and not on its own merits and how the firm may benefit from such considerations. The second reference in the DCG program comes from its management unit (Unité d’Enseignement 7 - UE7) where candidates need to be aware that “the challenges facing management today include *sustainable development* and *corporate social responsibility*, and risk management” (Bulletin officiel No. 14 du 3 avril, 2014, p. 25, emphasis added). The competency is framed in a negative light noting that students should be aware of the challenges and highlight a risk management perspective.

We conclude that based on these competencies, students in the DEC are being exposed to sustainability ideas but in a risk-oriented way.

We see greater presence of sustainability concepts in the DSCG, which is at first encouraging, finding it in:

- UE2: Finance
- UE3: Management and Management Control
- UE6: Contemporary Economic Debates
- UE1: Legal, Fiscal and Social Management

In UE2: Finance, students are required to engage in stakeholder analysis with a goal of being able to “address the issue of corporate governance by highlighting the desirable coherence between governance structures and stakeholder analysis [...]” (Bulletin officiel No. 14 du 3 avril, 2014, pp. 50-51). It is unclear how deep the stakeholder analysis will take students into the governance of the firm or how stakeholder consideration is to be incorporated. Next, candidates must be competent in identifying “the criteria for the overall performance of organizations [...] and to show the links between economic performance, financial performance and social and environmental performance” (Bulletin officiel No. 14 du 3 avril, 2014, p. 52, emphasis added) within UE3: Management and Management Control. The competency states an expectation for qualitative and quantitative approaches. While encouraging, the competency is vague in terms of explaining what criteria would be important and how students should go about measuring or obtaining information about social and societal performance. In UE6: Contemporary Economic Debates, we see the introduction of inequality, specifically that candidates be aware of “social and environmental imbalances”, “internal social imbalances” and “environmental imbalances” (Bulletin officiel No. 14 du 3 avril, 2014, p. 60, emphasis added). While discussion of these issues helps students to see problems that exist, it does not appear to provide them with any tools by which to address such problems. Finally, in UE1: Legal, Fiscal and Social Management, students are expected to demonstrate competency in understanding the “environmental dimension” (Bulletin officiel N°14 du 3 avril, 2014, p. 43, emphasis added) of its business and what its “corporate environmental reporting requirements” (Bulletin officiel N°14 du 3 avril, 2014, p. 43, emphasis added) are. This competency appears to take only a legal requirement perspective on providing information and does not appear to delve into other forms of corporate reporting, including voluntary information or sustainability reports.

Relating these findings to the AAA-IMA Framework, we find that with regard to the framework's three overarching areas (foundational, accounting and broad management competencies), the French accounting program is lacking in each area. Remarkably, there are no sustainability competencies related to foundational competencies in either the DEC or DSCG programs. Only the DSCG includes one sustainability component in its management module (UE7) that falls under the framework's broad management competencies. While we do see some coverage of sustainability in the accounting competencies, it is notable, given the French regulatory context, that sustainability competencies in auditing and assurance are completely absent. This analysis highlights that there are major gaps between the competencies recommended by the framework for a long-term focus on sustainability and those actually provided by the current French accounting education program.

5.2. Analysis of continuing professional development

As sustainability is not extensively covered in the French education program, we collect data on CPD offerings on sustainability to determine if, and how, this knowledge is being acquired post-designation. As members are not obliged to attend, this may indicate the interest of professional accountants in sustainability. We are informed that each professional may train oneself in many different ways as a large variety of courses are available and recognized by the professional associations. In fact, much of the relevant current sustainability CPD courses are developed and customized within the few accounting firms already operating in the sustainability area.

French accounting professionals may obtain recognized courses from institutes such as the Centre de Formation de la Profession Comptable (CFPC), the Institution de formation (IFOR) and the Expert-Comptables et Commissaires aux Comptes de France (ECF). For the CFPC, there is only one course on sustainability, out of 176 CPDs. The course is on one day, the title is "CSR Risks and Opportunity" and covers what is CSR and norms? What are the roles of the auditor? What are the role of the expert comptable? How to practice CSR in an accounting firm?

In regard to IFOR, there is also only one CPD on sustainability, out of 57 CPDs. The course title is "From a Large Vision of the Subject to Concrete Application", covering what is CSR? How to link accounting and CSR? How to select the most pertinent action for clients? How to sensitize clients and start CSR consulting?

Finally, for the ECF, there is not a single course on sustainability, out of 56 CPDs. In short, there are only two courses on sustainability out of 289 examined or approximately 0.7 per cent, paralleling levels found with the memoires from experts-comptables candidates. While the “right” percentage remains up for debate, this appears to be inadequate for substantial education in this area based on the recommendations in the Framework.

This system may appeal to the government as the cost is borne by the professionals, allowing the national education program to stay within budget. Discussion with representatives indicates that education in sustainability is not a priority for accountants and auditors, suggesting that the interest of CPD in sustainability is still low. At present, the CPD focus on sustainability in France is rare and limited, which does not help the development of this competency among French professional accountants.

5.3. Emerging themes on sustainability education

We conduct a number of interviews in France to gain additional insight on the French professional accounting education program. To do the accounts and the audit of sustainability information, how are the French Experts-Comptables and Commissaires aux Comptes educated? What role do the stakeholders play, namely, the professional accounting bodies, the educators and the French government in the education program? How will the French accounting profession evolve? Three themes emerge from the interviews about the professional accountant education process. The information in this section is largely drawn from the interviews conducted, and we insert quotes where appropriate.

5.4. The education program and the revision process

In France, the education program content (DCG, DSCG and DEC) is reviewed when there is a mismatch between the skills required by the accounting firms, the accounting associations and the educators, versus the skills acquired by recent trainees. Historically, program revisions are performed every 5-10 years, showing a certain “stability” of the program. During the period of our study, a program revision was carried out. We explored how program content changes are made as a result of the revision process. This will help us to understand the dynamic nature of the competency map and education program created in France and how sustainability content may be included, or not, into the program.

During the revision process, the program revision team consists of three key stakeholders:

- 1) professional accounting associations;
- 2) government representatives; and
- 3) professors/educators.

The education program revision consists of three groups, one for each diploma (DCG, DSCG and DEC), and a coordinator is appointed for each group. The coordinator structures the work. For example, for the DCG, the coordinator worked with 40 individuals, selected according to their skills, innovativeness and relationship with the coordinator. The government has the final word on the coordinator's choices and the revision process.

The education program's goal is to provide practical knowledge for mandatory regulated accountancy topics. Regulation is the driving factor in the diploma content design; what is in the current law must be included. While the law mandates sustainability reporting and audit, and reporting and auditing are traditional accounting topics, sustainability does not appear to be perceived as solely in the accountant's domain. Additionally, there is a perception by revision coordinators that the content is a zero-sum game: there is no more room for additional material. A direct consequence is that other professionals or consultants, not constrained by the inclusion of other legislated material or financial considerations, may provide the "extra financial information" and related reports required by laws and needed by French organizations. Interviewees indicate that the management controllers are already fulfilling a significant share of French firms' information needs [6]:

« [...] since there is strict regulation of the French accounting profession, it becomes very difficult to bring changes [...] management controllers have much more freedom to provide sustainability information (PA). »

« [...] today, this information on sustainability is already produced [...] and not by professional accountants, and as it looks, I don't know how it may be produced by them (AU). »

For other pertinent but non-regulated topics, a theoretical approach is taken. Revision coordinators must trade off the program content between regulated topics, and pertinent but non-regulated topics, taking into account two major limitations:

- 1) The number of hours of education (this cannot be increased because of the significant cost involved); and
- 2) the students' learning ability (they are already at full-absorption capacity) (Gray & Collison, 2002a).

Even if some professors would like to teach sustainability, in the end, they may have no choice but to devote time to the official education program to prepare candidates to pass professional exams (Gray & Collison, 2002a), a situation similar abroad.

Through the revision process, interviewees indicate that as the government is the party providing funds and the regulator, it retains the most power. Professional accounting associations, who put forward the requisite competencies and enforce these with the coordinators and experts in the revision team, would exert less power. Finally, with the least power to influence the process, are the professors/academics:

« [...] we are in a context of a public funding shortage, making it very difficult to deliver the education program. Moreover, we are facing a growing number of students, which will add to the cost and amplify the current budgetary constraints (UP). »

In short, the production of regulated accounting information drives the education program content. Program revisions are rare, mainly arising when there is pressure from the accounting profession and firms. The lack of flexibility of this stringent framework opens the door to other groups of professionals to cover new areas such as sustainability accounting.

5.5. Impact of budgetary constraints on the education program content

Interviewees indicate that the government's key concern is the cost of the education program. As the euro's budget for programs is fixed and currently cannot be increased, the per student amount will decrease with the anticipated rise in the number of students. With more students in universities/schools enrolled in the DCG, DSCG and DEC, this will result in stress on the financial budget:

« [...] adding sustainability content means more teaching hours [...] we are rather in a logic of class-hour reduction not only here, but in all French universities. Consequently, we have to change our current teaching methods and delivery channels toward a reverse pedagogy approach (UP). »

According to interviewees, reverse pedagogy is envisioned as a solution to overcome the growth in student numbers in the face of tight financial budgets. Reverse pedagogy is an instructional strategy where an education program combines online digital media outside of the classroom, with presence in a traditional classroom.

Interviewees indicate that the government cannot acquiesce to all of the professional accounting associations and firms' requests as the DCG and DSCG are not exclusively diplomas for public accounting. These diplomas are also for students interested in the accounting and management control fields, including those pursuing other professions, such as

the management controller, or those who wish to work in the accounting field but are not interested in pursuing a professional designation.

Interviewees indicate that the government is not against the inclusion of additional sustainability content in the program, as long as it does not increase the costs. Accordingly, it appears that the government position on sustainability is rather neutral:

« [...] absolutely, being the funder, the government has the final word on the revision, making the final decision [...] but it does not use this authority for decisions relating to the education program content. The government is rather concerned and intervenes in regard to the reorganization to be put into place resulting from education content change (MC). »

Interestingly, the cost argument may also be used by the professional accounting association representatives to block any changes that they do not want to have. For instance, if they are not convinced of the need to include sustainability elements, they may restrain sustainability content in supporting it only in a superficial way or simply object to the inclusion completely. Accordingly, sustainability coverage may well depend on both the chosen individuals in the team for the program revision and the budget limit.

5.6. Specialization in sustainability

Interviewees indicate that the Ordre des Experts-Comptables clearly recognizes that the automation of accounting activities is a threat to the profession. Because of the continuous progress in information technology and machine learning, others such as Frey and Osborne, (2013) predict that accounting and auditing jobs will eventually become mostly automated. For instance, the posting and collection of accounts receivable are already automatable, and more complex tasks performed by professional accountants in reporting and auditing are prime candidates for automation because of the routine nature of the tasks (Richins et al., 2017). Interviewees reiterated these ideas noting:

« [...] Yes, accounting entry is now automated. Any robot or smart machine is capable of entering an invoice. So, we have to enhance the expertise [...] to do so, they (professional accountants) have to develop new competencies (GR). »

This concern has led the Ordre to rethink the profession in identifying and eventually occupying other promising and lucrative business areas through specializations in specific consulting activities:

« [...] I see now three groups of professionals; two very well organized and matured, the Experts-Comptables and the Commissaires aux Comptes, and one under development,

the consulting firms [...] the accounting profession understood that its future is in consulting services [...] this is at the meeting agenda of both professional accounting associations [...] they are working toward the development of professional accountants' specialization (MC). »

To offer clients services in sustainability, we learn that accounting firms are either merging with others who already have this expertise or are opting to concentrate their activities in this specific niche domain [7]. Sustainability can be a niche chosen by professional accountants to differentiate themselves from their competitors through sustainability accounting, auditing and consulting. However, the current Experts-Comptables education program does not equip candidates with the necessary skills to work in this area. While it is possible that through CPD, individuals may acquire some of these competencies, this knowledge must be at advanced levels to be recognized by peers and clients as “sustainability experts” and, as noted previously, is not readily available. While demand for this expertise is expanding, the majority of Experts-Comptables’ clients are of small size and may not be able to afford (Labonne, 2006) or may not require sustainability reporting or auditing services (Stubblefield Loucks et al., 2010); the law mandates that large firms provide this information but does not require it from small firms. For smaller-sized accounting firms, and those with predominantly small clients, the current context may not incentivize these accounting firms to specialize in sustainability:

« [...] sustainability is progressively drawing attraction from professional accountants, more specifically those in large firms [...] for them, this is a business that really takes off, being very present in this market, in particular with the audit of environmental information. For smaller size firms interested in sustainability, developing a specialty is the path to follow (PA). »

In France, we learn from our interviews that a typical sustainability team in large accounting firms consists of professional accountants, who supplement their education with CPD, as well as “experts” in the sustainability area. Interestingly, the desired profile for recruiting the latter does not generally include those holding an accounting designation, the DSCG and/or DEC diplomas “due to their advanced-level technicality associated with the production of accounting regulated information”. These accounting firms prefer to hire non-accountant specialists who are perceived to have a more holistic vision of organizations and society, or who hold a general master’s degree from business schools; this also includes engineers majoring in sustainability. When necessary, the accounting firm provides in-house workshops in sustainability to those lacking the required knowledge to perform the job:

« It is the solution that would be taken in the short term. As they are not trained in sustainability [...] accounting firms take the best candidates. Then accounting firms train them in audit techniques which integrate sustainability accounting (UP). »

Interviewees indicate that covering more sustainability in the education program could have better positioned professional accountants as information production leaders in organizations. However, as the French Experts-Comptables and Commissaires aux Comptes are not really equipped and trained in sustainability, other groups such as the management controllers and engineers are stepping into the role. While it is generally recognized that sustainability is a multi-disciplinary problem best tackled with multiple perspectives, accountants are being left out of the problem-solving process because of their lack of education in sustainability. Consequently, the limited coverage of sustainability in the education program has a direct consequence on recognition of accountants' expertise; in the French business consulting field, they are not known as established producers of sustainability information. This reduces potential mandates and results in various consequences for Experts-Comptables and Commissaires aux Comptes:

« [...] it is to professional accountants to break new ground in being a kind of conductor (chef d'orchestre) [...] there must be a conductor, as it takes a captain in a rugby team [...] well, who should be the captain? It ought to be one having the most comprehensive view of organizations, being global and open [...] thinking outside the accounting box [...] most French professional accountants do not want, and cannot play, this conductor role [...] they should not only see themselves as accountants who keep accounts, but also as accountable information producer, moving from the field of accounting to accountancy [.....] they have to broaden their business activities, otherwise they are dead and no longer serve any purpose (AU). »

To say that French professional accountants “do not want and cannot play” the role of conductor for the production of sustainability information for organizations are strong words. To state that accountants must expand their range of consulting activities or else “they are dead and no longer serve any purpose” is an ominous prediction for the profession. We find a consensus amongst our interviewees that French professional accountants have lost relevance and must diversify their activities to survive.

Because of the difficulties in changing the content of the competency map and the corresponding education program in the short and medium terms, the only hope of advanced sustainability knowledge will likely remain through CPD. Unfortunately, this is a similar situation internationally in places like Canada. This situation will be challenging as the current education provided to French professional accountants is technical and exists essentially to fulfill regulatory purposes without an overall understanding of a firm's role in society:

« [...] It takes time to integrate new courses into the program [...] one solution is to shift sustainability training to CPD [...] allowing to get advanced practical education (GR). »

5.7. Sustainability coverage in the French education program – a summary

What place does sustainability occupy in the French accounting education program? A content analysis indicates it is covered in a scattered way within the DCG and DSCG diplomas. Concepts related to sustainability are included in a broad way to align with the regulatory framework. However, it appears that while the government has mandated the production and audit of sustainability information from firms, paradoxically, it has not provided the funding required, and the leadership, for accountants to obtain the appropriate education in sustainability. As others have stepped up to fill the gap and the government is limiting funds for education, the government may have no real incentive to require this education of accountants exclusively. French regulations on the production of non-financial information are still in development, as such related courses remain very theoretical. This poses a challenge as the DCG and DSCG diplomas are designed according to the legislation preparing accountants to respond to specific accounting rules and practices. This is consistent with experience beyond the French context, where the issue of how to properly integrate sustainability with the other accounting areas remains challenging.

Our analysis indicates that increased coverage of sustainability in the education program for accountants may only happen when the market need for competent professional accountants specializing in sustainability rises considerably, when society emphasizes the importance of sustainability resulting in more regulations in this area and when accountants proactively include sustainability in their reference body of knowledge. A related question is how to best protect the public interest: is it important that sustainability information be produced and audited by qualified professional accountants, who demonstrate sufficient competencies and who must comply with stringent rules and codes of conduct? Or will production of this information by other consultants suffice?

6. Discussion, conclusions and future research

The purpose in conducting our investigation was to understand how French professional accountants are being educated in sustainability. To do so, we examine the context of France, reviewing the education programs pre- and post-designation through content analysis and

interviews. We also sought to understand what the consequences are for society if the French accounting profession does not occupy the sustainability information field.

The introductory knowledge provided in the DCG may frame the way students see sustainability going forward and may limit their understanding of sustainability in its own right (Mangion, 2006 ; Deegan, 2017). This limited understanding has consequences for the rest of society and may limit new opportunities for business that are better for the planet and society (Porter & Kramer, 2011). Additionally, it fails to acknowledge the positive aspects of sustainability consideration for business, as noted by recent research. Jo and Harjoto (2012) highlight that social and environmental performance has a causal positive effect on financial performance, giving yet another reason for businesses to engage in sustainability practices. In examining the DSCG, we find additional content coverage, but it lacks depth. In fact, it appears to reinforce a “minimal legal requirement perspective” for reporting and, while touching upon some theoretical concepts, does not provide education in tangible tools for addressing sustainability issues.

It is important to note that there are many aspects, covered in the AAA-IMA Framework, not currently incorporated in the French accounting education program. Most curiously, it is an interesting paradox that the French program lacks exposure to social and environmental reporting and auditing given that this is mandated by law. Accounting’s traditional anchoring in reporting and auditing seems to provide a natural entry into sustainability. We continue our analysis to determine if these competencies are present in the post-designation educational program, with a focus on determining how accountants are meeting the regulatory requirements in France.

What we discover is that while our selected framework recommends the inclusion of sustainability in accounting education programs, there is little evidence of this to date in France. Interestingly, while the French program is designed around regulatory accounting needs, the government does not appear to consider professional accountants as the primary source to supply legally mandated sustainability reports and audits. It appears that while the government has mandated sustainability reporting and auditing on the one hand, on the other hand, the government is more focused on budgetary considerations. This financial focus on pre-designated accountants has left the fulfillment of sustainability accounting and audit education to post-designation CPD providers or to other professions to fulfill. With concentrated power and little opposition, the accounting profession is left to fulfill its traditional role in external and internal financial audit and financial reporting. With the development of Macron’s Law (2014)

allowing accounting professionals to market themselves, this may well open the door to greater consultancy opportunities but, it will be up to the profession itself to fund any post-designation training in sustainability short of any new government interventions to the contrary.

The International Federation of Accountants explicitly defines the “public” in “public interest” as including “those seeking sustainable living standards and environmental quality, for themselves and future generations” (IFAC, 2012, p. 2) and includes consideration of sustainability matters (IFAC, 2012). Saravanamuthu (2015) note that accountants should get critical, transdisciplinary and communicative competencies through education to protect the public interest via sustainable accounts. Sadly, while this idea was noted more than 15 years ago (Gray & Collison, 2002a), it appears that accountants have not moved much closer to incorporating sustainability education into accounting programs. One could ask the same question today as was asked then: are we really upholding the public interest if we fail to educate accountants on the relevant topics to do so? We concur with the comments by Collison et al. (2014) that the inclusion, or failure to do so, of sustainability in accounting education may have one of two consequences in either:

« Making sustainability more difficult by failing to equip those who study accounting (and go on to practise the accounting art) with the knowledge and ability to question the status quo and the founding principles of their discipline; or in advancing sustainability by enabling those educated in accounting to respond to new needs and public interest obligations in a conceptually coherent and fundamental way (Collison et al., 2014). »

These are important consequences to consider: if we fail to educate accountants in sustainability, the planet suffers. Our window to become more sustainable without dire consequences is rapidly closing, and this challenge will only be more difficult if we fail to train those responsible to measure, report and audit corporate sustainability information. Professional accountants have the educational base in measuring, reporting and auditing information and an obligation to uphold the public trust. These elements put accountants in a prime position to further global sustainability. Non-accountant professionals, particularly independent consultants, do not have the same professional obligation to protect the public interest. For instance, the Ordre has stringent professional rules to uphold the public interest, and if anyone feels that they have been wronged, they can lodge a complaint to the Ordre. As a consequence, the Ordre has the power to revoke the accountant’s designation, a serious and economically punitive outcome. The obligations of an accountant must be discharged with integrity from informing clients about potential fees and providing detailed explanations of the statement to upholding a code of ethics. The accountant must also commit to and provide evidence of

continuing education to ensure the maintenance of current knowledge. While these obligations have severe consequences if not observed by accountants, the same is not always true with non-accountants. Sustainability in accounting education is fundamental to upholding the public interest and has the potential to either impede or advance sustainability for our society.

Additionally, the risks of the loss of jurisdiction over sustainability accounting are real and represent the latest challenge to the profession. Research outlining the accounting profession's expansionary and contractionary jurisdiction over various subject matters over time speaks to the risks faced by the profession. Historically speaking, Himick (2016) notes the role that actuaries have come to play in the production of pension accounting information, outlining how actuaries established themselves as having the dominant method for valuing pensions in the early twentieth century. This resulted in the accounting profession effectively being forced to accept these actuarial techniques into the accounting fold, conceding partial jurisdiction of this knowledge area to actuaries. While this represents an historical example of loss of jurisdiction, accountants have had the opportunity to expand their boundaries and have done so, particularly in the case of bankruptcy proceedings. Walker (2004) outlines the effective birth of the accounting profession in England in the latter part of the 1800s. With new regulation in the form of the Bankruptcy Act of 1869, accountants came together to create new, more formalized groups of accountants establishing their professionalism to gain business in the lucrative bankruptcy market of the time. This was a battle won against lawyers who previously had a monopoly on the bankruptcy market. These historical examples demonstrate both the opportunity and the threat posed by inter-professional rivalry and jurisdictional knowledge boundaries.

The accounting profession is changing rapidly. Modern changes require the use of outside expertise in greater proportions because the accounting profession is not responding quickly enough to the changing needs of businesses; sustainability accounting is simply one more example to add to the list. Will the necessary educational instruction be provided to accountants to retain/expand their jurisdiction over sustainability accounting? Or will professional accountants cede this knowledge area to other professionals, keen to expand their own jurisdictional boundaries? Is sustainability information important enough for society to demand that it be produced by qualified professional accountants with an obligation to protect the public interest?

Our analysis indicates that without exposure to sustainability during the education program, it becomes difficult for candidates to the accounting profession to develop an interest

in this subject and to consider the societal impacts of decisions in organizations (Thomson & Bebbington, 2005 ; Mangion, 2006). In France, the DCG, DSCG and DEC are a sequential education process where candidates deepen the knowledge they have acquired previously. If students are introduced to sustainability, this may initiate a change in the profession in the training of professional responsible accountants to be more concerned about the societal impacts of business. This may open up new opportunities and help to ensure the future of French professional accountants (Mathews, 1997 ; Waddock, 2005). They may play a greater advisory role, including the provision of activities such as sustainability reporting, auditing and consulting. Some accounting firms have already taken a more proactive approach to move into the field of sustainability accounting, not waiting for changes in the national education program. For instance, there is evidence that the “Big 4” moved into new areas of expertise including sustainability accounting (M. Power, 1997 ; M. K. Power, 2003 ; Gendron & Barrett, 2004 ; Free et al., 2009 ; O’Dwyer, 2011). As documented, this group of accountants has taken the initiative to develop specializations in the area of sustainability.

We have explored an interesting paradox in the French context. In the recent past, the French Government has enacted various laws requiring French organizations to provide information on sustainability: the NRE obliges French companies to account for social and environmental information in annual reports, and Grenelle 2 enforces the independent verification of social and environmental information by certified COFRAC auditors. This creates a unique legal and business context for the French accounting profession. To perform these accounting and auditing activities, it would seem obvious that French professional accountants would be fully educated in sustainability accounting throughout their education program, more so than in other countries where the requirements for sustainability reporting and auditing are lower. However, paradoxically, this is not the case as the government that funds the pre-designation program has focused on financial cost containment and program coordinators view the program as a zero-sum game where there is no room to add additional content.

During an interview regarding the education program revision process, we learned that a new course called “marketing of services” will be included in the future; this is a novelty. The course objective would be to train future French professional accountants in selling consulting services, beyond the traditional production of regulated financial information. This initiative is in line with “Macron’s Law” (2014) allowing Experts-Comptables to perform a broad range of new business consulting activities, as long as consulting does not exceed 49 per cent of the

firm's overall activities. The Experts-Comptables we interviewed strongly believe that consulting is the future of the French accounting profession:

« [...] So I called attention on this. In the DCG curriculum, there is a rearrangement [...] offering the possibility to include [...] marketing and consulting content [...] we cannot work in business consulting if we do not have acquired notions of marketing [...] this is a must (MC).

This move from traditional accounting and audit activities to consulting has already been observed in other countries. Some describe this phenomenon as a shift from a professional perspective to a commercial perspective. This comes with benefits for some – more business activities and revenues for accountants – and risks – the loss of professionalism and independence (Carter & Spence, 2014) – which may have an impact on society. Interestingly, while sustainability does not currently appear to be considered an important competency, our investigation indicates that it will become more significant through the various consulting services to be offered by French professional accountants.

Future research could investigate the inter-professional rivalry occurring in sustainability accounting including, but not limited to, the encroachment of engineers. Similarly, it would be useful to know what employers are looking for when they hire sustainability experts. With the growing threat of inter-professional rivalry, it would be interesting to see where the accounting profession stands in the employer's eyes in relation to sustainability.

There are limitations to this research. We use the interview method, which provides rich, in-depth information, but limits us from revealing sensitive details. As a reminder, we conducted five interviews among key stakeholders. However, we do not believe that this limitation undermines our contributions or reduces the relevance of our research. While the map examined provides a good proxy for what is learned by candidates, the actual content and testing of competencies may change over time and by instructor, and so we cannot be certain of exactly what students are exposed to or tested on. Some professors use their academic freedom for course content. Nevertheless, we feel that it does not hamper our interpretations of the data collected. Finally, France has not yet fully finalized the revision of its competency map and education programs. That said, we believe that the probability that more sustainability content will be included is low.

Professional accounting associations, universities, schools and society have had to deal with an important recurrent question: what sustainability education should be included in accounting curricula to train responsible professional accountants? This study aimed to address

this, as well as other related questions, to draw attention to these issues and the consequences for the accounting profession and society of ignoring education in sustainability.

7. Notes

1 : A “Bulletin officiel” is an official publication from the French State. The “Bulletin officiel” from ministère de l’Enseignement Supérieur et de la Recherche diffuses reglementary texts related to the implementation of ministerial measures such as educational programs.

2 :The IAESB sets the international educational standards that many of the professional accounting designation bodies follow. While the organization offers many standards, there are a few that stand out in relation to sustainability accounting: International Education Standard 2 (IES 2), IES 4 and IES 8. IES 2 makes specific reference to competence in interpreting a variety of reports including sustainability and integrated reports (IAESB, 2017). IES 4 outlines an accountant’s commitment and focus on social responsibility making repeated references to the topic (IAESB, 2017), while IES 8 acknowledges that the transference of skills is necessary and, while mainly referring to audits, outlines how these skills can be transferred into other domains including the assurance of social and environmental information (IAESB, 2017).

3 : These organizations are the AACSB (Association to Advance Collegiate Schools of Business), COSO (Committee of Sponsoring Organizations), ACCA (Association of Chartered Certified Accountants), ICAEW (Institute of Chartered Accountants in England and Wales), IFAC (International Federation of Accountants), AICPA (Association of International Certified Professional Accountants), GRI (Global Reporting Initiative) and CPA Canada (Chartered Professional Accountant of Canada).

4 : The management controller may be considered a third player in the French accounting field. Management controllers assist managers with operations and strategic management. The management controller has outstanding accounting systems knowledge and works in every business sector. She/he is generally a member of the National Association of CFOs and Management Controllers (Association Nationale des Directeurs Financiers et de Contrôle de Gestion, www.DFCG.fr). Various education paths lead to the Management Controller title, including diplomas from business schools with specializations in finance, management control, or audit, a masters in accounting-control-audit, the DSCG and engineering diplomas supplemented by education in managerial finance.

5 : As additional information, we reviewed the essays (mémoires d’expertise comptable) performed by the candidates for the Expert-Comptable designation. This essay is a requirement during the Expert-Comptable three-year internship, where the topic of the essay is chosen by

the candidate. Our analysis indicates that out of 8,500 essays examined, only 39 refer to sustainability, less than 0.5 per cent.

6 : As a reminder, for the identification of interviewees, MC means Map Committee Member, GR: Government Representative, PA: Expert-Comptable, UP: University Professor and AU: Big 4 Auditor.

7 : For example, Deloitte and PWC have acquired environmental engineering firms Biointelligence and Ecobilan, respectively (Deloitte, 2018 ; PWC France, 2018)

8. Tables

Sustainability terms :	
English :	French :
1. sustainability	1. développement durable
2. sustainable	2. durable
3. environment	3. environnement
4. social	4. social
5. corporate social responsibility or CSR	5. responsabilité ou responsabilité sociétale de l'entreprise
6. ecological	6. écologique
7. biological	7. biologique
Traditional accounting terms :	
English:	French:
1. financial	1. financier
2. strategy or strategies	2. stratégie
3. financial reporting	3. communication financière
4. governance	4. gouvernance
5. finance or financing	5. finance / financement

Table 7 - Keywords used for content analysis

Person Interviewed	Diploma	Date	Duration (min)
MC : Map Committe Member, Expert-Comptable	Business School Master, DEC	27.07.2017	103
GR : Gouvernement Representative	Grande Ecole	18.07.2017	52
PA : Expert-comptable	DEC	06.07.2017	32
UP: University Professor	Grande Ecole	24.07.2017	53
AU: Big 4 Auditor, CSR Audit, Commissaire aux comptes	Business School Master, DEC	04.07.2017	37

Table 8 - Description of Interviewees

9. References

- BOTES V, LOW M, & CHAPMAN J. (2014). Is accounting education sufficiently sustainable? *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, Vol. 5, No. 1, p. 95-124.
- BYRCH C, MILNE M J, MORGAN R, & KEARINS K. (2015). Seeds of hope? Exploring business actors' diverse understandings of sustainable development. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 28, No. 5, p. 671-705.
- CABINET DE SAINT FRONT. (2018). Responsabilité sociale des entreprises : les efforts de la MSA sont jugés positifs”. Consulté à l’adresse <http://www.cabinetdesaintfront.fr/article-agrapress-novembre-2016-responsabilite-sociale-des-entreprises%E2%80%89-les-efforts-de-la-msa-sont-jugespositifs>
- CARTER C, & SPENCE C. (2014). Being a successful professional: An exploration of who makes partner in the Big 4. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 31, No. 4, p. 949-981.
- COLLISON D, FERGUSON J, & STEVENSON L. (2014). Sustainability accounting and education. In *Sustainability accounting and accountability* (p. 30).
- DANONE. (2018). Executive Committee. Consulté à l’adresse <http://www.danone.com/en/foryou/investors/governance/executive-committee>
- DEEGAN C. (2017). Twenty five years of social and environmental accounting research within Critical Perspectives of Accounting: Hits, misses and ways forward. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 43, p. 65-87.
- DELOITTE. (2018). « Bio Intelligent Service by Deloitte ». Consulté à l’adresse <http://www.ecometals.org/partners/bio-intelligent-service-by-deloitte.html>
- DOUCIN M. (2013). The French legislation on extra-financial reporting: built on consensus. *Ministry of Ecology, sustainable development and Energy, France*. Consulté à l’adresse <https://www.globalreporting.org/SiteCollectionDocuments/GoFPara47PoliciesInitiatives-France.pdf>
- ELKINGTON J. (1998). Partnerships from cannibals with forks: The triple bottom line of 21st-century business. *Environmental Quality Management*, Vol. 8, No. 1, p. 37-51.
- FREE C, SALTERIO S E, & SHEARER T. (2009). The construction of auditability: MBA rankings and assurance in practice. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 34, No. 1, p. 119-140.
- FREY C B, & OSBORNE M A. (2013). The future of employment : how susceptible are jobs to computerisation. *Oxford Martin School*.
- GENDRON Y, & BARRETT M. (2004). Professionalization in action: Accountants' attempt at building a network of support for the WebTrust seal of assurance. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 21, No. 3, p. 563-602.
- GENDRON Y, & SPIRA L F. (2009). What went wrong? The downfall of Arthur Andersen and the construction of controllability boundaries surrounding financial auditing. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 26, No. 4, p. 987-1027.
- GIBASSIER D, EL OMARI S, & NACCACHE P. (2017). Institutional Work in the Birth of a Carbon Accounting Profession. *Working paper*.

- GRAY R, & COLLISON D. (2002). Can't see the wood for the trees, can't see the trees for the numbers? Accounting education, sustainability and the Public Interest. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 13, No. 5-6, p. 797-836.
- HIMICK D. (2016). Actuarialism as biopolitical and disciplinary technique. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 54, p. 22-44.
- IAESB. (s. d.). *Handbook of international education pronouncements*. New York, NY, International Federation of Accountants.
- IFAC. (2012). Policy Position 5: A Definition of the Public Interest. Consulté à l'adresse <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/PPP%205%20%282%29.pdf>
- ISAE. (2013). International Standard on Assurance Engagements, ISAE 3000 (Revised), assurance engagements other than audits or reviews of historical financial information. Consulté à l'adresse <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/ISAE%203000%20Revised%20-%20for%20IAASB.pdf>
- JILES L. (2014). Management accounting career readiness: shaping your curriculum. *Strategic Finance*, Vol. 96, No. 2, p. 38-42.
- JO H, & HARJOTO M A. (2012). The causal effect of corporate governance on corporate social responsibility. *Journal of business ethics*, Vol. 106, No. 1, p. 53-72.
- KING M, & ATKINS J. (2016). *The Chief Value Officer: Accountants Can Save the Planet*. Routledge.
- LABONNE J. (2006). A comparative analysis of the environmental management, performance and innovation of SMEs and larger firms. *European Commission, Directorate-General Environment*, p. 1-44.
- LAWSON R A, BLOCHER E J, BREWER P C, COKINS G, SORENSEN J E, STOUT D E, ... WOUTERS M J. (2014). Focusing accounting curricula on students' long-run careers: Recommendations for an integrated competency-based framework for accounting education. *Issues in Accounting Education*, Vol. 29, No. 2, p. 295-317.
- MACRON'S LAW. (2014). Loi n° 2015-990, Article 62, du 6 août 2015 pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques. Consulté à l'adresse <https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000030978561&categorieLien=id>.
- MANGION D. (2006). Undergraduate education in social and environmental accounting in Australian universities. *Accounting Education: an international journal*, Vol. 15, No. 3, p. 335-348.
- MATHEWS M R. (1997). Twenty-five years of social and environmental accounting research: is there a silver jubilee to celebrate? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 10, No. 4, p. 481-531.
- MINISTÈRE DE L'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR ET DE LA RECHERCHE. Bulletin officiel N°14 du 3 Avril 2014 (2014). Consulté à l'adresse https://cache.media.enseignementsuprecherche.gouv.fr/file/14/59/3/programme-dcg-dscg_311593.pdf
- MOBUS J L. (2011). Developing collective intentionality and writing the rules of the game for environmental reporting: A content analysis of SOP 96-1 comment letters. *Accounting and the Public Interest*, Vol. 11, No. 1, p. 68-95.

- O'DWYER B. (2011). The case of sustainability assurance: Constructing a new assurance service. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 28, No. 4, p. 1230-1266.
- O'DWYER B, OWEN D, & UNERMAN J. (2011). Seeking legitimacy for new assurance forms: The case of assurance on sustainability reporting. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 36, No. 1, p. 31-52.
- OWEN G. (2013). Integrated reporting: A review of developments and their implications for the accounting curriculum. *Accounting Education*, Vol. 22, No. 4, p. 340-356.
- PATHWAYS COMMISSION,. (2012). Charting a National Strategy for the Next Generation of Accountants. Consulté à l'adresse <http://commons.aaahq.org/posts/a3470e7ffa>
- PORTER M E, & KRAMER M R. (2011). Creating shared value: Redefining capitalism and the role of the corporation in society. *Harvard Business Review*, Vol. 89, No. 1/2, p. 62-77.
- POWER M. (1997). Expertise and the construction of relevance: accountants and environmental audit. *Accounting, organizations and society*, Vol. 22, No. 2, p. 123-146.
- POWER M K. (2003). Auditing and the production of legitimacy. *Accounting, organizations and society*, Vol. 28, No. 4, p. 379-394.
- PWC FRANCE. (2018). Ecobilan. Consulté à l'adresse <https://ecobilan.pwc.fr/fr/>
- RENAUD A. (2014). Le contrôle de gestion environnemental: quels rôles pour le contrôleur de gestion? *Comptabilité - Contrôle - Audit*, Vol. 20, No. 2, p. 67-94.
- RICHINS G, STAPLETON A, STRATOPOULOS T C, & WONG C. (2017). Big Data Analytics: Opportunity or Threat for the Accounting Profession? *Journal of Information Systems*.
- SARAVANAMUTHU K. (2015). Instilling a sustainability ethos in accounting education through the Transformative Learning pedagogy: A case-study. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 32, p. 1-36.
- SHAUKI E. (2011). Is This a Case of Self-Enlightened Interest or Genuine Accountability: A Study on Different Reporting Media in the Australian Retail Industry. *Asia Pacific Journal of Accounting and Finance*, Vol. 2, No. 1, p. 51-76.
- SIEGEL G, SORENSEN J E, KLAMMER T, & RICHTERMEYER S B. (2010). The ongoing preparation gap in management accounting education: a guide for change. *Management Accounting Quarterly*, Vol. 11, No. 4, p. 29.
- STUBBLEFIELD LOUCKS E, MARTENS M L, & CHO C H. (2010). Engaging small- and medium-sized businesses in sustainability. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, Vol. 1, No. 2, p. 178-200.
- THOMSON I, & BEBBINGTON J. (2005). Social and environmental reporting in the UK: a pedagogic evaluation. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 16, No. 5, p. 507-533.
- WADDOCK S. (2005). Hollow men and women at the helm... hollow accounting ethics? *Issues in Accounting Education*, Vol. 20, No. 2, p. 145-150.
- WALKER S P. (2004). The genesis of professional organisation in English accountancy. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 29, No. 2, p. 127-156.
- YIN R K. (2013). *Case study research: Design and methods*. Sage publications.

ZVEZDOV D, SCHALTEGGER S, & BENNETT M. (2010). The increasing involvement of accountants in corporate sustainability management. *Journal of the Asia-Pacific centre for environmental accountability*, Vol. 16, No. 4, p. 20-31.

10. Résumé du Chapitre II

Cette étude s'intéresse spécifiquement à la dimension cognitive et normative de la transformation organisationnelle. Elle analyse comment les « professionnels comptables » sont formés au DD en France. Pour cela, nous avons conduit des entretiens semi-directifs avec plusieurs parties prenantes qui participent aux révisions des programmes de formation du DCG et du DSCG. Nous avons également examiné de manière qualitative et quantitative le programme de formation du DCG et du DSCG. Nos résultats relèvent un paradoxe intéressant. Alors que la législation française demande à certaines organisations la production et l'audit d'informations environnementales et sociales, nous avons trouvé que les connaissances nécessaires pour produire et auditer ces informations n'étaient pas incluses dans le programme de formation du DCG et du DSCG. En conséquence, les « professionnels comptables » ne peuvent remplir ces missions. Nous avons déterminé que la volonté de l'État de limiter ses dépenses dédiées à ces formations, couplée à une conception limitée du rôle d'un « professionnel comptable » conduit à ce résultat. En conséquence, les élèves diplômés du DCG et du DSCG ont une conception limitée du DD et s'en préoccupent peu. De plus, ils auront tendance à prioriser la dimension financière d'une activité.

Chapitre III

L'intégration du développement durable dans la stratégie, l'influence de la variété et des usages des dispositifs de contrôle : le cas d'un incubateur de startups

Article co-écrit avec Simon ALCOUFFE (Toulouse Business School) et Marie BOITIER (Toulouse Business School)

Résumé : Les entreprises ont un rôle à jouer face aux défis environnementaux et sociaux contemporains et certaines font le choix d'intégrer le développement durable au cœur de leur stratégie. Cette intégration de multiples objectifs de performance induit le besoin de développer des systèmes de contrôle adaptés. Cet article étudie spécifiquement le rôle des systèmes de contrôle dans le renouvellement et le déploiement de stratégies qui intègrent le développement durable. À partir d'une observation participante dans un incubateur de startups, les résultats contribuent de plusieurs manières à la littérature. Ils nous permettent de proposer un modèle caractérisant l'intégration des différents systèmes de contrôle et le lien avec l'intégration du DD à la stratégie dans une perspective dynamique. Ils mettent en lumière le rôle essentiel que joue la dimension cognitive dans l'intégration des systèmes de contrôle et apportent un éclairage complémentaire quant à la dynamique d'évolution du package de contrôle. Cette étude approfondit notre compréhension de l'articulation des usages diagnostique et interactif dans l'intégration du DD à la stratégie organisationnelle.

Mots clefs : contrôle de gestion, développement durable, package, système

Abstract°: Enterprises have a role to play in addressing environmental and social contemporary challenges. Some of them choose to integrate sustainable development at the heart of their strategy. The integration of multiple objectives induces a need for adapted control systems. This paper specifically addresses the role of management control systems in the renewal and implementation of new strategies integrating sustainability. Thanks to a participant observation in a startups incubator, this study contribute to the literature in several ways. We propose a dynamic model characterizing control systems' integration and the link with the integration of sustainability within strategy. They shed light on the fundamental role of the cognitive dimension in control systems' integration. They give further insight on the evolutionary dynamic of the control package. This study deepen our knowledge regarding the articulation of interactive and diagnostic use in sustainability integration. They clarify the role of stakeholders in the evolution of relation between control systems.

Key words°: management control, package, system, sustainability

1. Introduction

La planète brûle et les entreprises ont une part de responsabilité dans cette situation. Pour faire face au défi du Développement Durable (DD), elles ont donc un rôle à jouer en intégrant les préoccupations environnementales et sociales au cœur de leur stratégie. Auparavant focalisées sur leur performance économique, nombre d'entre elles tentent d'intégrer le DD au cœur de leur stratégie et se fixent des objectifs de performance environnementale et sociale ou, objectifs de DD. Cependant, l'intégration du DD ne peut se faire sans renouvellement et déploiement stratégique (Battaglia et al., 2016; Gond et al., 2012), notamment à l'aide de multiples dispositifs de contrôle (Malmi & Brown, 2008) mobilisés selon différents usages (Simons, 1994).

De nombreuses recherches se sont focalisées sur la présence et les caractéristiques techniques de dispositifs de contrôle pour étudier comment les organisations intègrent le DD. Ainsi, chaque catégorie du package de Malmi et Brown (2008) a pu être identifiée empiriquement (Lueg & Radlach, 2016). Par exemple, les organisations planifient des objectifs de DD (Bonacchi & Rinaldi, 2007) et les suivent à l'aide d'un contrôle cybernétique (Arjaliès & Mundy, 2013). Elles peuvent construire des budgets de DD (Bebbington & Gray, 2001) et mettre en œuvre des dispositifs qui lient rémunérations et objectifs de DD (Ramus, 2002).

Les dispositifs de contrôle forment des systèmes au sein des organisations. Certains auteurs soulignent que les systèmes focalisés uniquement sur la performance économique (MCS) sont limités pour répondre aux problématiques de DD (Bonacchi & Rinaldi, 2007; Burritt & Schaltegger, 2010; Durden, 2008; Gond et al., 2012; Norris & O'Dwyer, 2004). Pour répondre à ces enjeux, les organisations peuvent développer et mettre en œuvre des systèmes focalisés sur le DD (SCS) (Crutzen et al., 2017). Cependant, vérifier la présence de tel dispositif ou de tel système n'est pas suffisant pour comprendre en profondeur les problématiques de pilotage. L'étude des usages que font les managers de ces dispositifs pour piloter l'organisation est fondamentale (Simons, 1994).

Pour comprendre les difficultés à conjuguer et piloter les objectifs économiques et de DD, plusieurs recherches nous incitent à étudier les usages des dispositifs de contrôle nécessaires à la formulation et de la mise en œuvre de la stratégie (Arjaliès & Mundy, 2013; Crutzen & Herzig, 2013; Gond et al., 2012; Wijethilake et al., 2018). Dans ce domaine, les managers utilisent les dispositifs de contrôle de plusieurs manières. Ainsi, Simon (1994) fait la distinction entre l'usage interactif et l'usage diagnostique. Ces deux usages sont directement impliqués

dans le processus stratégique, l'usage interactif lors de la formulation de la stratégie et l'usage diagnostique lors de sa mise en œuvre (Gond et al., 2012).

L'utilisation de systèmes de contrôle différents au sein d'un package peut induire l'existence de relations (Ferreira & Otley, 2009; Grabner & Moers, 2013; Malmi & Brown, 2008; Widener, 2004). Les acteurs peuvent utiliser des systèmes de manière complémentaire lorsque leur utilisation conjointe favorise l'atteinte d'objectifs stratégiques. À l'inverse, ils peuvent également utiliser des systèmes de manière contradictoire (Abernethy & Chua, 1996; Alvesson & Kärreman, 2004). Quelques études évoquent la possible influence de relations complémentaire ou contradictoire entre MCS et SCS sur l'intégration du DD (Durden, 2008; Norris & O'Dwyer, 2004; Sundin & Brown, 2017).

Cependant, certaines questions demeurent peu explorées concernant la contribution des dispositifs et des systèmes de contrôle à l'intégration du DD à la stratégie. Quelques études adoptent le cadre conceptuel de Simons (Arjaliès & Mundy, 2013; Battaglia et al., 2016; Gond et al., 2012; Rodrigue et al., 2013) pour comprendre l'influence de l'articulation de l'usage diagnostique et de l'usage interactif dans l'intégration du DD à la stratégie. Néanmoins, la question de l'intégration du DD à la stratégie via les systèmes de contrôle mérite des approfondissements théoriques et empiriques (Gond et al., 2012). Malgré une proposition théorique qui vise à caractériser les différentes configurations possibles d'intégration des systèmes (Gond et al., 2012), l'observation empirique de l'évolution entre ces configurations d'intégration et des différentes dimensions de cette intégration (cognitive, organisationnelle, technique) est sous-développée (Battaglia et al., 2016; Gond et al., 2012). Le niveau d'intégration des systèmes de contrôle peut également être lié aux relations (contradictoire ou complémentaire) qu'ils entretiennent (van der Kolk et al., 2020). Il reste de nombreuses inconnues concernant l'évolution de ces relations et notamment, le rôle que peuvent jouer les parties prenantes.

En conséquence, cet article vise à approfondir l'étude des différentes dimensions de l'intégration du DD à la stratégie en répondant à la question de recherche suivante : **comment l'intégration des SCS et MCS participe à la mise en œuvre et au renouvellement de stratégies incluant une dimension DD ?** À cette fin, nous avons conduit une observation participante dans un jeune incubateur de startups focalisé sur l'accompagnement d'entrepreneurs qui répondent à des problématiques environnementales et sociales. Le choix de cette organisation nous a semblé être un terrain empirique adéquat et encore peu exploré pour étudier la mise en œuvre de systèmes de contrôle (Akroyd & Kober, 2020; Davila, Foster, &

Oyon, 2009; Davila & Foster, 2009). En effet, ces jeunes organisations, dont les dirigeants peuvent être résolus à intégrer le DD dans la stratégie (Stubblefield Loucks et al., 2010), adoptent des systèmes pour atteindre leurs objectifs stratégiques. Cependant, elles sont soumises à de nombreux aléas et les managers ont tendance à adopter de nouveaux systèmes en réaction à ces péripéties (Cardinal et al., 2004). L'utilisation de ces nouveaux systèmes peut cependant créer des déséquilibres dans l'organisation. Ainsi, les jeunes organisations dont les dirigeants souhaitent intégrer le DD semblent propices à l'étude de la mise en œuvre et de l'évolution des systèmes de contrôle. C'est étonnamment un terrain de recherche peu explorée (Davila, Foster, & Oyon, 2009; Davila & Foster, 2009), alors que le potentiel de diffusion de pratiques orientées DD via un incubateur est réel.

Cette recherche contribue à la littérature de plusieurs manières. Premièrement, nous proposons un modèle qui représente la caractérisation de l'intégration des systèmes de contrôle (MCS et SCS) et le lien avec l'intégration du DD à la stratégie. Deuxièmement, nous soulignons le rôle essentiel que joue la dimension cognitive dans l'intégration des systèmes de contrôle (Battaglia et al., 2016; Gond et al., 2012). Troisièmement, cette étude apporte un éclairage complémentaire sur l'évolution du package de contrôle (Davila, Foster, & Oyon, 2009; Davila & Foster, 2009). Quatrièmement, elle approfondit notre compréhension de l'articulation des usages diagnostique et interactif dans l'intégration du DD à la stratégie organisationnelle. Cinquièmement, elle clarifie le rôle que jouent les parties prenantes dans l'évolution des relations entre systèmes de contrôle. Enfin, elle met en évidence la dynamique des éléments de la configuration de contrôle et d'intégration du DD à la stratégie (Battaglia et al., 2016; Gond et al., 2012).

La suite de l'article est organisée en cinq parties. La première partie présente le cadre théorique, la seconde le contexte empirique et la méthode d'analyse des données. La troisième partie présente les résultats, qui sont discutés dans la quatrième partie. Enfin, la dernière partie conclut cet article.

2. L'utilisation du package de contrôle au service de l'intégration du DD dans la stratégie

2.1. Un package de contrôle diversifié pour piloter plusieurs performances

Les organisations qui ont la volonté d'incorporer le développement durable (DD) dans leur stratégie visent une performance à la fois économique, environnementale et/ou sociale

(Gond et al., 2012). Cependant, conjuguer des objectifs économiques, sociaux et environnementaux peut s'avérer délicat. Pour piloter une organisation, les managers peuvent mettre en place et utiliser différents dispositifs de contrôle. Ces derniers peuvent se regrouper en systèmes lorsque des individus les utilisent de concert pour tenter de répondre à une même problématique. L'ensemble de ces dispositifs constituent ce que Malmi et Brown (2008) appellent le « package de contrôle » d'une organisation. Ce concept est particulièrement approprié pour adopter une vision globale des différents dispositifs et systèmes de contrôle au sein d'une organisation. Un package de contrôle peut être composé de différents systèmes et/ou de dispositifs indépendants (Grabner & Moers, 2013) mis en place à différents moments de la vie de l'organisation et par différents acteurs (Malmi & Brown, 2008).

Le concept de package de contrôle permet de faire une description détaillée de l'ensemble des systèmes et dispositifs et notamment de ceux utilisés pour répondre à des problématiques de DD (Crutzen et al., 2017; Guenther et al., 2016; Lueg & Radlach, 2016). Gond et al. (2012) (p.207) motive leur choix de l'utilisation du package, car il est pertinent par rapport aux organisations contemporaines, tangible et complet. Ce concept permet l'étude des facteurs qui influencent le design et la mise en œuvre des systèmes dédiés au DD (Crutzen et al., 2017). Ceci est particulièrement important, car la poursuite d'une performance économique et de DD nécessite l'étude de l'ensemble des systèmes plutôt qu'une focalisation sur certains d'entre eux (Battaglia et al., 2016; Crutzen et al., 2017; Gond et al., 2012).

Chaque catégorie du package de Malmi et Brown (2008) a pu être observée empiriquement, ce qui valide la pertinence de ce cadre conceptuel pour étudier les systèmes dédiés au DD (Lueg & Radlach, 2016). Ainsi, les organisations peuvent planifier des objectifs de DD à court et long termes (Bonacchi & Rinaldi, 2007), les suivre grâce à un contrôle cybernétique (Arjaliès & Mundy, 2013) ou faire des budgets de DD (Bebbington & Gray, 2001). Des éléments du package peuvent lier les récompenses et les rémunérations aux objectifs de DD (Ramus, 2002) ou impacter la prise de décision (Merriman & Sen, 2012). Les managers peuvent mettre en œuvre des contrôles administratifs pour favoriser la socialisation d'individus préoccupés par le DD (Gond et al., 2012). Enfin, les contrôles culturels qui façonnent les autres éléments du package (Strauß & Zecher, 2013) aideraient à intégrer des principes de DD au sein de la culture organisationnelle. Cependant, l'observation des types de dispositifs et de leur influence respective ou conjointe sur l'intégration des performances reste limitée dans la littérature.

Plusieurs études mettent en avant que les systèmes composés de dispositifs de contrôle focalisés uniquement sur la performance économique (MCS) semblent limités pour répondre aux problématiques de DD (Bonacchi & Rinaldi, 2007; Burritt & Schaltegger, 2010; Durden, 2008; Gond et al., 2012; Norris & O'Dwyer, 2004). Pour répondre à ces enjeux, les organisations peuvent développer et mettre en œuvre des systèmes composés de dispositifs focalisés sur le DD (SCS). Un SCS se définit comme un système de dispositifs que les managers développent et utilisent pour s'assurer que les comportements et décisions des individus soient conformes avec les objectifs et la stratégie de DD de l'organisation (Crutzen et al., 2017).

La distinction entre les dispositifs focalisés uniquement sur la performance économique et ceux focalisés sur la performance DD peut sembler quelque peu artificielle. Les études publiées à ce jour prennent peu en compte l'identification du type de performance contrôlée par les dispositifs de contrôle. Néanmoins, cette distinction est utile d'un point de vue analytique, car elle permet d'identifier les dimensions de la stratégie centrées sur le DD que les managers essaient de piloter ainsi que les dispositifs de contrôle qu'ils mobilisent à cette fin.

Les recherches sur les dispositifs de contrôle du DD sont encore peu nombreuses (Crutzen et al., 2017). Elles se focalisent sur la dimension technique de ces dispositifs (Bouten & Hoozée, 2016) et ignorent souvent, dans leurs analyses, la diversité et l'évolution des dispositifs et systèmes qui participent à l'intégration du DD dans la stratégie. De plus, se contenter de vérifier la présence de tel ou tel dispositif de contrôle dans une organisation ne suffit pas pour en analyser en profondeur les problématiques de pilotage. L'étude des usages que font les managers de ces dispositifs pour piloter l'organisation est également fondamentale (Simons, 1994).

2.2. L'intégration du DD dépendante des usages des dispositifs de contrôle

Pour comprendre les difficultés à conjuguer et à piloter les objectifs économiques et de DD, plusieurs recherches nous incitent à étudier les usages des dispositifs de contrôle plutôt que leur seule présence, notamment lors de la formulation et de la mise en œuvre de la stratégie (Arjaliès & Mundy, 2013; Crutzen & Herzig, 2013; Gond et al., 2012; Wijethilake et al., 2018). Dans ce domaine, les managers utilisent les dispositifs de contrôle de plusieurs manières. Ainsi, Simon (1994) fait la distinction entre l'usage interactif et l'usage diagnostique. Ces deux usages sont directement impliqués dans le processus stratégique, l'usage interactif lors de la formulation de la stratégie et l'usage diagnostique lors de sa mise en œuvre (Gond et al., 2012).

L'usage interactif participe à la formulation et à l'éventuel renouvellement de la stratégie organisationnelle. Son rôle est de stimuler et guider l'émergence de la stratégie en réponse aux opportunités et aux menaces. Il sert à diriger l'attention des managers vers les incertitudes et les aide à formuler des réponses à un environnement changeant. Cet usage sous-entend des interactions régulières entre les différents acteurs de l'organisation (Bisbe et al., 2007). L'usage interactif favorise les comportements opportunistes, focalise l'attention, améliore et guide les échanges entre les acteurs et promeut les réponses innovantes pour faire face aux incertitudes stratégiques (Bisbe et al., 2007 ; Gomez-Conde et al., 2019). L'usage interactif d'un dispositif de contrôle peut influencer l'intégration (ou non) du DD dans la stratégie de l'organisation via sa capacité à se faire confronter différents points de vue (Arjaliès & Mundy, 2013; Gomez-Conde et al., 2019; Gond et al., 2012; Rodrigue et al., 2013).

L'usage diagnostique aide les managers dans la mise en œuvre de la stratégie, qu'elle soit centrée sur des objectifs économiques ou de DD (Gond et al., 2012). Il est mobilisé pour corriger les actions des acteurs en les rendant visibles et les aligner avec les objectifs stratégiques de l'organisation qu'ils soient économiques ou de DD (Bhimani & Langfield-Smith, 2007; Gond et al., 2012). Il permet de surveiller les résultats de l'organisation et de les corriger par rapport à des objectifs prédéfinis (Simons, 1995). L'usage diagnostique implique le contrôle des résultats organisationnels, la détection de déviations, leurs corrections pour la mise en œuvre de la stratégie (Henri, 2006). Il aide les managers à détecter si la mise en œuvre de la stratégie est sur la bonne voie (Gomez-Conde et al., 2019). Les objectifs peuvent être à court ou long terme, financier ou non ou, éventuellement en comparant la performance organisationnelle à celle des concurrents (Arjaliès & Mundy, 2013). L'usage diagnostique d'un dispositif de contrôle peut influencer sur l'intégration du DD à la stratégie. En effet, cet usage favoriserait une désintégration du DD de la stratégie en empêchant les managers à trouver des réponses aux incertitudes environnementales et sociales (Battaglia et al., 2016; Gond et al., 2012).

Usages diagnostique et interactif semblent devoir fonctionner de concert pour construire un cadre de contrôle efficace (Gomez-Conde et al., 2019) et participer à la mise en œuvre et au suivi de la stratégie (Bedford & Malmi, 2015). Les usages des dispositifs de contrôle permettent d'éclaircir la manière dont ces derniers peuvent aider à faire émerger (usage interactif) et à déployer (usage diagnostique) des stratégies et à les intégrer (Bedford & Malmi, 2015; Gomez-Conde et al., 2019). Ils permettent d'identifier la capacité d'une organisation à intégrer le DD dans sa stratégie. Mais seules quelques études prennent en compte les usages des dispositifs de contrôle dans leur analyse (Arjaliès & Mundy, 2013; Battaglia et al., 2016; Gond et al., 2012;

Rodrigue et al., 2013). Il reste encore des incertitudes notamment en ce qui concerne l'articulation des deux usages. Si l'usage interactif sert au renouvellement stratégique ne peut-il aussi participer à la désintégration du DD ? L'usage diagnostique, quant à lui, ne servirait-il pas qu'à déployer le niveau d'intégration du DD décidé à l'aide de l'utilisation de l'usage interactif ? Analyser le rôle et l'articulation des usages diagnostique et interactif des dispositifs de contrôle semble donc essentiel pour comprendre l'intégration du DD dans la stratégie. Cependant, le type d'usage que font les managers des dispositifs de contrôle n'est qu'une partie du problème de l'intégration du DD dans la stratégie. En effet, l'utilisation conjointe par les managers de MCS et de SCS et les relations entre systèmes sont un sujet encore relativement ignoré par la littérature.

2.3. L'intégration du DD : une utilisation complémentaire des éléments du package de contrôle

Plusieurs études ont mis en avant l'existence de relations lors de l'utilisation de différents systèmes au sein d'un package (Ferreira & Otley, 2009; Grabner & Moers, 2013; Malmi & Brown, 2008; Widener, 2004). Les acteurs d'une organisation peuvent utiliser deux systèmes de manière complémentaire, leur utilisation conjointe favorisant l'atteinte d'un objectif. Par conséquent, les deux systèmes sont nécessaires (Widener, 2004). Si l'objectif d'une organisation est d'intégrer le DD dans sa stratégie, on peut s'attendre à ce que des individus utilisent le MCS et le SCS de manières complémentaires pour atteindre à la fois des objectifs économiques et de DD. Par exemple, (Dey, 2007) étudie une organisation dont le modèle économique est basé sur le commerce équitable. Les clients de cette organisation cherchent à contribuer à un DD en rémunérant davantage les producteurs des biens qu'ils achètent. Les managers de cette organisation peuvent utiliser le MCS pour vendre plus de biens (objectif économique), ceci leur permettra ensuite de mieux rémunérer les producteurs (objectif de DD). En complément, les managers peuvent utiliser le SCS pour mieux rémunérer les producteurs (objectif de DD). Cela leur permettra d'augmenter leurs ventes, car l'augmentation de la rémunération des producteurs répond aux attentes des clients de l'organisation (objectif économique). À l'inverse, on peut s'attendre également à ce que des individus utilisent des systèmes de manière contradictoire (Abernethy & Chua, 1996; Alvesson & Kärreman, 2004) lorsque le DD n'est pas incorporé à la stratégie et que les objectifs de DD vont à l'encontre des objectifs économiques. Par exemple, (Sundin & Brown, 2017) évoquent de possibles conflits qui apparaissent entre systèmes de contrôle lorsque certains sont focalisés sur des objectifs

environnementaux et d'autres sur des objectifs économiques irréconciliables. Dans ce cas, l'usage des systèmes pour atteindre des objectifs économiques serait vraisemblablement contradictoire avec l'usage de systèmes pour atteindre des objectifs environnementaux et vice-versa. Les acteurs peuvent donc utiliser MCS et SCS de manière contradictoire (Durden, 2008; Norris & O'Dwyer, 2004).

Ainsi, malgré la présence et l'utilisation d'un SCS, l'intégration du DD à la stratégie n'est pas chose aisée. En effet, un individu peut avoir des difficultés à associer l'utilisation d'un SCS à celle d'un MCS. Il peut favoriser la performance économique et ignorer d'autres aspects liés à l'activité de son organisation comme l'épuisement des ressources naturelles (Battaglia et al., 2016; Laguir et al., 2019) ou les besoins des parties prenantes (Durden, 2008 ; Gond et al., 2012 ; Wijethilake et al., 2017). Un SCS pourrait donc contribuer à l'intégration du DD seulement si les acteurs l'utilisent de manière complémentaire à un MCS et non de manière contradictoire.

En définitive, le débat académique sur la cohérence et l'intégration des systèmes reste vif et peu exploré empiriquement (Bedford & Malmi, 2015). Différents facteurs peuvent modifier les relations entre systèmes. Ainsi, les managers peuvent mettre en œuvre des dispositifs supplémentaires ou faire abstraction des dispositifs les plus problématiques (van der Kolk et al., 2020). Cependant, les actions des individus pour modifier les relations entre systèmes restent encore très peu explorées (van der Kolk et al., 2020). De plus, ce débat ignore généralement le DD malgré une proposition théorique qui caractérise les différentes configurations possibles d'intégration des systèmes (Gond et al., 2012). L'observation empirique de l'évolution entre les différentes configurations d'intégration est sous-développée notamment concernant les différentes dimensions de cette intégration (cognitive, organisationnelle, technique) (Battaglia et al., 2016; Gond et al., 2012). Notre étude vise à combler ces manques en s'intéressant à l'utilisation conjointe du MCS et du SCS lors de l'intégration du DD dans la stratégie d'une organisation.

Nous souhaitons enrichir la compréhension des interactions entre systèmes de contrôle, encore peu explorées empiriquement, en focalisant notre étude spécifiquement sur l'intégration du MCS avec le SCS à travers leurs usages interactifs ou diagnostics (Gond et al., 2012) et sur leurs influences mutuelles (Sundin & Brown, 2017). En outre, le concept de package de contrôle nous permet de finement identifier les différents dispositifs de contrôle de l'organisation qui forment le MCS et le SCS. Les managers peuvent utiliser de manière interactive ou diagnostique ces dispositifs de contrôle afin de faire émerger et mettre en œuvre la stratégie de

l'organisation et notamment y intégrer le DD. L'étude des interactions lors de l'usage du MCS et du SCS nous permettrait de mieux comprendre l'intégration du DD au sein de la stratégie d'une organisation.

3. Présentation du cas et méthode de recherche

3.1. Un incubateur de startups aux multiples performances

L'organisation étudiée, nommée *Incub*¹, est un incubateur de startups, créé en juillet 2017, dont l'objectif est d'accompagner des créateurs d'entreprise ayant un projet à dimension sociale et/ou environnementale. La mission d'*Incub* est d'ailleurs inscrite dans les statuts de l'association :

- « Favoriser la croissance économique des startups à impact sociétal.
- Fédérer une communauté d'entrepreneurs ainsi que leurs investisseurs et partenaires institutionnels autour d'un projet commun : valoriser l'innovation sociale et environnementale. » (Statuts d'*Incub*)

Pour réaliser sa mission, *Incub* propose d'accompagner les entrepreneurs avec différents types de dispositifs : coaching, accès à des formations et des ressources telles que des bases de données en ligne, participation à des événements, et mise à disposition d'un bureau au sein d'un espace de travail commun. Cette offre de services permet aux créateurs d'entreprises d'interagir avec les autres entrepreneurs présents dans les locaux et avec l'équipe dirigeante, pour un prix relativement modeste de 150 euros par mois. Nous avons décidé de focaliser notre analyse sur le fonctionnement d'*Incub* dans sa relation avec les entrepreneurs installés dans ses locaux. En effet, les managers d'un incubateur peuvent exercer un certain contrôle sur les entrepreneurs accompagnés par la mise en place de processus de contrôle (Weinberg et al., 1991).

Ray a fondé *Incub* en tant qu'association en juillet 2017. Il considère qu'un tel statut est davantage cohérent avec la stratégie et la mission d'*Incub* qui sont initialement orientées vers le DD. Ray est également propriétaire de l'entreprise qui héberge *Incub* dans ses locaux. Il n'intervient pas dans la gestion opérationnelle de l'incubateur et a préféré confier cette mission à Bob en le nommant président d'*Incub*. Bob est salarié de l'entreprise hébergeuse, *Incub* ne le rémunère pas. Cette situation particulière permet à Ray d'exercer une certaine pression sur *Incub* et son équipe dirigeante. Nous allons voir dans la partie consacrée aux résultats que la capacité d'*Incub* à payer un loyer à l'entreprise qui l'héberge constitue un enjeu majeur. Dans

¹ Tous les noms ont été anonymisés

la suite de cet article, nous désignons Ray comme « actionnaire » d'*Incub* pour souligner le caractère particulier de cette relation.

Bob est un entrepreneur à succès qui dirigeait auparavant une startup de vente de vêtements en ligne. Il se montre sensible à l'impact social et environnemental des organisations. Afin de se faire aider dans la gestion et le développement d'*Incub*, Bob s'est adjoint les services de Tod, Vin et Mat pour constituer une équipe dirigeante. Tod est diplômé d'une école de commerce et a développé ses compétences professionnelles au sein de banques et de multinationales. Le DD ne l'intéresse pas particulièrement. Il se décrit lui-même comme un « capitaliste ». Vin est le plus jeune de l'équipe, il est titulaire d'un baccalauréat et n'a aucune expérience professionnelle au moment d'intégrer *Incub*. En parallèle de son activité chez *Incub*, il est fortement engagé en faveur du DD et participe activement à des mouvements de luttes sociales et environnementales. Mat, le premier auteur de cet article réalise une thèse en contrôle de gestion et possède une expérience dans l'accompagnement d'entrepreneurs et la formation professionnelle. Sa présence au sein d'*Incub* s'explique par son intérêt pour le DD et sa volonté de récolter des données pour sa thèse via une observation participante. L'équipe dirigeante d'*Incub* est donc composée à sa création de quatre personnes : Bob, le président de l'association, Tod et Vin, deux consultants, et Mat, doctorant qui réalise une observation participante.

L'incubateur est donc composé d'un ensemble d'entrepreneurs en phase de création d'entreprise, de l'équipe dirigeante constituée de quatre acteurs aux profils variés (Bob, Mat, Tod et Vin). *Incub* se trouve sous l'influence active de Roy, à la fois à son origine et propriétaire des lieux qui l'hébergent. La figure 3 représente les différents acteurs de l'organisation. Cet incubateur étant lui-même en phase de lancement, il est susceptible de se transformer sous l'influence des entrepreneurs incubés qui rejoignent petit à petit la structure.

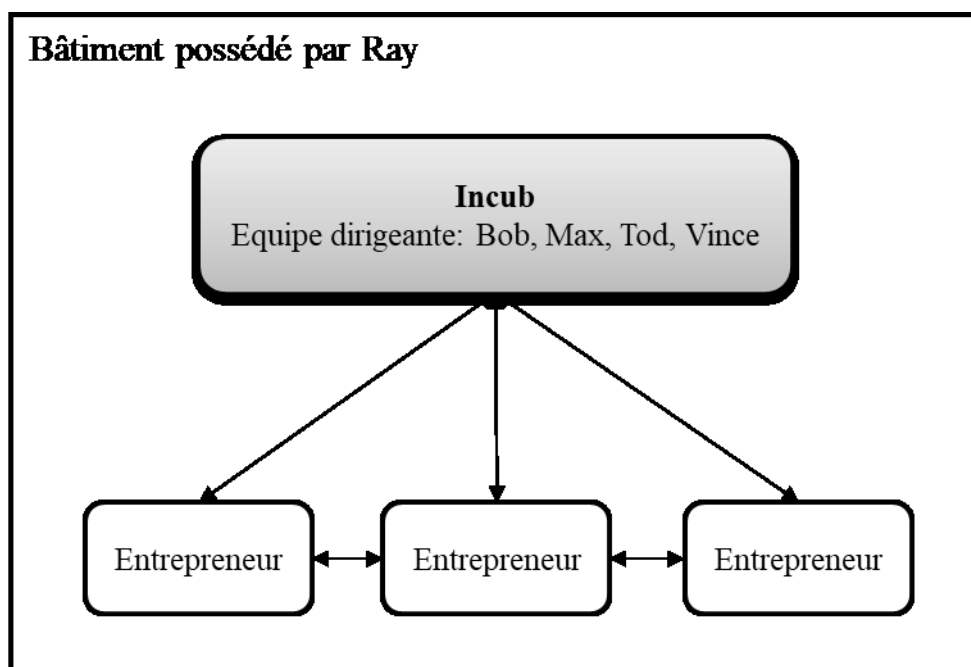


Figure 3 - Acteurs d'Incub

3.2. Collecte des données

Mat a recueilli les données dans le cadre d'une observation participante (Lukka & Vinnari, 2017) conduite au sein d'*Incub*. Il a passé huit mois dans l'organisation, de juillet 2017 à février 2018, à raison de deux à trois jours de présence par semaine. La durée du processus de collecte de données de plusieurs mois nous a permis d'assister à la naissance et à la disparition de l'incubateur.

Mat a aidé l'équipe dirigeante de l'incubateur à mener ses missions de conseil auprès des entrepreneurs hébergés. Il a également réalisé des prévisions financières, démarché et négocié avec des prospects, et enfin a mis en œuvre des dispositifs de contrôle. Mat est considéré comme un acteur de confiance par les autres acteurs de l'organisation. Il est, par conséquent, intégré comme un membre à part entière à l'équipe dirigeante, et les autres acteurs prennent en compte ses conseils et opinions.

Comme chercheur, Mat a donc pu accéder à l'ensemble des documents créés par l'organisation (prévisions financières, communication, photos, documents de travail, etc.). Nous avons enregistré et retranscrit la majorité des réunions de travail, ainsi que les entretiens avec les entrepreneurs incubés et les autres membres de l'équipe dirigeante. Le tableau 9 fournit une vue d'ensemble de ces données qui correspondent à un total de 94 heures d'enregistrement, soit 1653 pages.

Type de donnée	Unité	Durée	Total
Interviews d'incubés	Client startup 1 : 2 interviews	2 heures	24 heures
	Client startup 2 : 2 interviews	1.5 heure	
	Client startup 3 : 1 interview	1 heure	
	Client startup 4 : 1 interview	1.5 heure	
	Client startup 5 : 1 interview	0.5 heure	
	Client startup 6 : 1 interview	1 heure	
	Client startup 7 : 2 interviews	1.5 heure	
	Client startup 8 : 1 interviews	1 heure	
	Client startup 9 : 8 interviews	9.5 heures	
	Client startup 10 : 1 interview	0.5 heure	
	Client startup 11 : 2 interviews	1.5 heure	
	Client startup 12 : 1 interview	1 heure	
	Client startup 13 : 1 interview	1 heure	
	Client startup 14 : 1 interview	0.5 heure	
Interviews de l'équipe dirigeante	Bob : 2 interviews	1.5 heure	8 heures
	Tod : 5 interviews	5 heures	
	Vin : 2 interviews	1.5 heure	
Réunions	51 réunions (Bob, Tod et Vin)		62 heures

Tableau 9 - Données audio collectées

Pour mener cette observation participante, nous avons décidé d'appliquer les principes et recommandations principalement développés par Lukka et Vinnari (2017). Pour ces chercheurs, l'observation participante nécessite des allers-retours réguliers effectués par les chercheurs entre deux perspectives (étique et émique). Concernant la première perspective (émique), le chercheur se situe dans l'organisation hôte et lui fournit des connaissances qui favorisent son apprentissage. Une fois que les acteurs de l'organisation l'acceptent comme un acteur qualifié et fiable, celui-ci peut interagir et avoir un point de vue interne. La deuxième perspective (étique) consiste à lier les observations avec la théorie pour développer de nouvelles contributions (Lukka & Vinnari, 2017). Afin de relier le matériau récolté aux événements, Mat a en outre tenu un journal de bord qui garantit la traçabilité du processus de recueil et d'analyse des données (Jönsson & Lukka, 2006). Ce journal et l'ensemble des données recueillies (documents, enregistrements, observations) nous ont permis d'avoir une compréhension approfondie de l'organisation et de son fonctionnement, ainsi que de l'évolution temporelle des dispositifs de contrôle, de leurs usages et des relations entre systèmes concernant l'intégration du DD dans la stratégie.

L'examen régulier du matériel empirique collecté et sa mise en perspective avec la littérature académique ont progressivement mis en évidence la pertinence des données collectées pour étudier l'intégration des systèmes de contrôle. Ce processus d'aller-retour entre les deux perspectives (émique et étique) s'est déroulé durant toute la durée de l'observation participante même s'il est parfois délicat à mettre en œuvre. En effet, la perspective étique nécessite un positionnement neutre de la part du chercheur alors que sa présence dans l'organisation l'influence. La présence dans l'organisation d'un seul chercheur sur les trois de l'équipe de recherche a permis de créer un équilibre entre proximité et distance par rapport au terrain. Les deux auteurs qui n'ont pas participé à la collecte de données ont ainsi pu apporter un regard neutre sur le matériau. Cette extériorité a été essentielle pour approfondir l'interprétation des données recueillies et renforcer le lien entre les dimensions émique et étique.

3.3. Analyse des données

Cette étude s'appuie sur un volume de données très important (journal de recherche, documents, interviews) grâce à une présence constante sur le terrain pendant la période d'observation et à une posture d'observation participante attentive. L'étude longitudinale du cas nous a permis d'identifier les évolutions de la stratégie organisationnelle. Les managers ont eu besoin de mettre en œuvre et d'utiliser de nombreux dispositifs de contrôle pour renouveler la stratégie et la déployer. Nous avons analysé les évolutions temporelles des dispositifs mis en œuvre, leurs usages, les systèmes et leurs relations afin de nous aider à identifier les phases.

Les auteurs ont codé séparément le matériau empirique selon trois niveaux de codage, visant à identifier la nature des dispositifs de contrôle mis en œuvre selon la typologie de Malmi et Brown (2008), leurs usages diagnostique et/ou interactif (Simons, 1994), et la nature de la relation du MCS et du SCS (complémentaire ou contradictoire). L'implication régulière de l'un des membres de l'équipe de recherche au sein de l'organisation s'est avérée précieuse pour identifier les usages des dispositifs et la nature des relations.

Le codage individuel des dispositifs mis en œuvre a ensuite donné lieu à une confrontation et à une harmonisation entre chercheurs. Ce processus, ainsi que les exemples fournis par Malmi et Brown (2008), ont permis de traiter les ambivalences. Pour chaque dispositif de contrôle, nous avons caractérisé la manière dont les managers l'ont utilisé (Simons 1994). Ces derniers peuvent les utiliser de manière interactive pour déclencher des évolutions stratégiques ou de manière diagnostique pour déployer des stratégies. Nous avons également codé séparément les usages, puis confronté et harmonisé notre codage. Nous avons ensuite analysé dans quelle

mesure les dispositifs identifiés pouvaient être regroupés en systèmes de contrôle en fonction de la performance visée (économique et DD). La distinction entre les systèmes qui servent à piloter la performance de DD et la performance économique permet de bien identifier l'éventuelle priorité stratégique accordée à l'une ou l'autre des différentes performances visées, ainsi que la manière dont les différents dispositifs de contrôle et leurs usages contribuent à l'éventuelle intégration du DD dans la stratégie (Gond et al., 2012). Une fois les systèmes identifiés, nous avons cherché à caractériser leurs relations (complémentaire ou contradictoire).

L'évolution temporelle des dispositifs mis en œuvre, leurs usages, et leurs relations nous ont permis d'identifier différentes phases temporelles qui structurent notre cas (Gehman et al., 2018; Langley et al., 2013). Nous avons ainsi identifié trois phases (Tableau 10) qui segmentent la vie de l'organisation en fonction de l'évolution de son positionnement stratégique et de l'intégration du DD dans la stratégie. Afin de faciliter la compréhension de nos résultats, pour chaque phase, nous avons établi un tableau de synthèse qui caractérise chaque dispositif utilisé, son usage et la nature de performance contrôlée. Nous avons également représenté chaque phase par une figure qui identifie les systèmes présents, le type de relation et, les dispositifs qui les composent.

Phase	Objectif stratégique
Phase 1	Accompagnement d'entrepreneurs DD
Phase 2	Accompagnement d'entrepreneurs
Phase 3	Création d'une communauté d'entrepreneurs

Tableau 10 - Caractérisation des phases stratégiques d'Incub

La première phase correspond à la mise en œuvre de la stratégie initiale de l'organisation, c'est-à-dire l'accompagnement d'entrepreneurs qui intègrent le DD dans leur projet entrepreneurial. Nous les qualifierons désormais d'entrepreneurs DD. La deuxième phase se caractérise par une pression financière exercée par l'actionnaire. Ceci induit une réorientation de la stratégie mettant l'enjeu économique au centre des priorités pour tenter de satisfaire la demande actionnariale. L'équipe dirigeante décide d'adopter une stratégie de volume et d'accompagner tout type d'entrepreneurs, préoccupés ou non par le DD. À la fin de cette phase, les entrepreneurs DD menacent de partir, car ils ne retrouvent pas la promesse que leur ont faite les managers d'accompagner uniquement des personnes préoccupées par le DD. Durant la troisième phase, l'équipe dirigeante réagit pour endiguer les départs et tente de réintégrer le DD au cœur de sa stratégie. Ils essaient de fédérer les incubés au sein d'une « communauté ». La

communauté doit s'appuyer sur un sentiment d'appartenance et le partage de valeurs, quel que soit le degré de préoccupation des incubés pour le DD. Le DD devient un argument commercial de façade. Ces changements stratégiques induisent des évolutions relatives à la mise en œuvre de dispositifs de contrôle, des changements concernant les interactions entre systèmes de contrôle, et en retour une évolution de l'intégration du DD à la stratégie.

4. Résultats

Nos résultats sont structurés en trois phases qui présentent l'évolution de l'intégration du DD au sein de la stratégie. L'identification de systèmes de contrôle composés de différents dispositifs, de leurs usages et relations à chacune des étapes nous a permis de caractériser cette intégration. Trois tableaux synthétisent l'apparition des nouveaux dispositifs de contrôle et leurs usages à chacune des phases. Trois figures représentent les systèmes de contrôle mis en œuvre et les relations entre systèmes par phase.

4.1. Phase 1 : un découplage stratégique latent

Incub démarre son activité en juillet 2017, avec pour objectif d'accompagner des entrepreneurs ayant un projet lié au DD. Cette mission est clairement définie dans les statuts et soutenue par l'actionnaire. Pour piloter à la fois les objectifs économiques et de DD, les managers mettent en œuvre plusieurs types de dispositifs de contrôle et les utilisent principalement de manière diagnostique (Tableau 11). Ils forment deux systèmes. Les dispositifs qui contrôlent uniquement la performance économique forment le MCS. Ceux focalisés sur la performance DD forment le SCS. Plusieurs dispositifs du SCS servent parfois à contrôler en même temps performance économique et performance DD. Par exemple, le suivi du « nombre d'entrepreneurs démarchés » sert à vérifier à la fois l'atteinte d'un objectif économique (le nombre de prospects) et l'atteinte d'un objectif de DD (les prospects préoccupés par le DD). Les réunions de l'équipe dirigeante constituent un autre exemple de dispositif de contrôle à double finalité : les managers réfléchissent ensemble à des solutions visant tantôt à améliorer la performance économique de l'organisation tantôt à mieux prendre en compte le DD. Malgré l'existence de ces dispositifs de contrôle qui permettent de contrôler les objectifs économiques et de DD, les managers ne font pas le lien entre les deux performances. Ainsi, au cours de cette phase un découplage stratégique latent caractérise les systèmes de contrôle (MCS et SCS) d'*Incub* et l'intégration du DD à la stratégie. Cela se manifeste à la fois à travers la

faible articulation du MCS et du SCS et par des usages majoritairement diagnostiques des différents dispositifs de contrôle, tant pour le MCS que pour le SCS.

Catégories du package et dispositifs de contrôle		Usages	
		MCS	SCS
Administratif	Réunion actionnaire	Diagnostique	Diagnostique
	Statut		Diagnostique
	Sélection entrepreneurs		Diagnostique
Planification	∅		
Cybernétique	Réunion équipe dirigeante	Interactif	Interactif
	Indicateur nombre d'entrepreneurs démarchés	Diagnostique	Diagnostique
	Suivi trésorerie et recettes	Diagnostique	
Récompense	∅		
Culturel	Composition équipe dirigeante	Diagnostique	Diagnostique
	Espace de travail (bien être)		Diagnostique
	Slogan de l'incubateur	Interactif	Interactif

Tableau 11 - Apparition des dispositifs du package de contrôle et leur type d'utilisation

Des dispositifs disjoints pour contrôler deux performances

Dès le début de l'existence de l'organisation, les managers mettent en place plusieurs types de dispositifs de contrôle pour vérifier l'atteinte d'objectifs économiques et de DD : administratif, cybernétique et culturel. Plusieurs de ces dispositifs contrôlent uniquement la performance DD, un seul uniquement la performance économique, et enfin certains permettent potentiellement de s'intéresser à la fois à la performance DD et économique de l'organisation.

Les dispositifs de contrôle focalisés sur les objectifs de DD sont de nature à la fois administrative, cybernétique et culturelle. Ainsi, les statuts de l'incubateur établissent un contrôle administratif formel, en spécifiant que la mission d'*Incub* est d'accompagner et soutenir des entrepreneurs développant des innovations sociales et environnementales. Ce choix est clairement indiqué dans l'extrait ci-dessous et oriente les comportements dans une prospection commerciale tournée exclusivement vers des entrepreneurs DD :

« Favoriser la croissance économique des startups à impact sociétal.

Fédérer une communauté d'entrepreneurs ainsi que leurs investisseurs et partenaires institutionnels autour d'un projet commun : valoriser l'innovation sociale et environnementale » (Statuts d'Incub)

Le processus de sélection des entrepreneurs admis à intégrer l'incubateur constitue également un contrôle administratif. En effet, pour chacun des entrepreneurs, les managers vérifient, au cours d'un entretien, que leur projet entrepreneurial répond bien à une problématique environnementale et/ou sociale. L'enjeu de cet entretien est néanmoins plus de

valider que « la case soit cochée », comme une pièce administrative nécessaire à un dossier de candidature, que d’apprécier les valeurs du candidat et son engagement réel en faveur du DD.

Le contrôle culturel et cognitif repose quant à lui sur l’organisation de l’espace de travail d’une part et sur la composition de l’équipe dirigeante. L’espace de travail qui accueille les entrepreneurs incubés est en effet aménagé de manière à favoriser leur bien-être, dans la perspective de créer une dynamique collective. Ce dispositif de contrôle sert à piloter une dimension sociale des objectifs de DD. Pour cela, les dirigeants de l’incubateur veillent à la qualité des interactions entre les entrepreneurs.

La composition de l’équipe dirigeante renforce le SCS dans sa dimension cognitive et culturelle. Ainsi, Bob a recruté Mat en raison de sa double compétence en gestion et DD. Les compétences de Mat en DD s’avèrent précieuses pour atteindre les objectifs liés au DD notamment lors de la prospection de clients, comme l’illustre le propos ci-dessous extrait d’une confidence de Tod :

Tod : si tu pars (Mat), il y a un risque que Bob et moi poussions vers le côté startups plutôt que DD. (Entretien Tod)

Cependant, Bob ne fait jamais le lien entre ces deux types de compétence. Il les considère comme deux compétences bien distinctes qu’il mobilise à des moments différents pour piloter tantôt les objectifs économiques tantôt ceux de DD de l’organisation. C’est ce que Bob explique à Tod et Vin dans l’extrait ci-dessous lorsqu’il évoque la raison du choix de Mat pour ses compétences en gestion, en faisant abstraction du DD :

Bob : le but c’est aussi qu’on apprenne. Mat son but ce n’est pas de rester toute sa vie dans Incub. Il faut qu’à un moment donné il y ait un transfert de compétences, qu’on maîtrise le business plan. (Réunion équipe dirigeante)

La composition de l’équipe dirigeante est un dispositif de contrôle de nature cognitive et culturelle. En effet, les quatre managers n’ont pas le même parcours de formation et les mêmes compétences. Ils n’ont pas non plus les mêmes valeurs quant au DD et à l’importance qu’il souhaite donner à cette dimension dans le pilotage de l’incubateur. La composition hybride de l’équipe dirigeante constitue donc un facteur potentiellement favorable à une intégration durable du DD à la stratégie, mais elle est également une source éventuelle de tensions selon l’influence respective des différents membres dans les processus de décision.

Trois autres dispositifs de contrôle sont également source d’intégration du DD à la stratégie en raison de leur caractère dual reliant potentiellement MCS et SCS.

Les réunions avec l'actionnaire tout d'abord jouent un rôle important comme dispositif de contrôle administratif. En effet, celles-ci fixent le cadre dans lequel les managers sont supposés piloter l'incubateur. Ainsi, les statuts sont la première expression de ce cadre pendant la phase 1. Néanmoins, durant la réunion hebdomadaire entre Bob et l'actionnaire, ce dernier vérifie la santé économique de l'organisation et la sélection d'entrepreneurs préoccupés par le DD, mais aucun lien n'est établi entre ces deux sujets.

De même, les réunions hebdomadaires de l'équipe dirigeante constituent un dispositif de contrôle cybernétique potentiellement intégrateur qui sert à piloter la mise en œuvre effective des orientations stratégiques. Durant ces réunions, les managers de l'incubateur abordent toutes sortes de sujets, économiques ou liés au DD. Cependant, les managers font rarement le lien entre ces deux dimensions de l'activité.

Enfin, l'un des indicateurs potentiellement intégrateur est le nombre d'entrepreneurs démarchés. Plus ce nombre est élevé, plus l'objectif de DD est atteint. Par la même occasion, l'indicateur assure l'atteinte d'un objectif économique. Cependant, les managers ne font pas le lien entre les deux objectifs. Comme l'illustre l'extrait ci-dessous, Bob est focalisé sur l'objectif économique qui présente un caractère d'urgence, c'est-à-dire avoir le plus grand nombre possible d'entrepreneurs incubés :

Bob : le premier octobre, on n'aura pas 30 entrepreneurs qui vont débarquer. Il faut en avoir le maximum possible. On a des urgences. (Réunion équipe dirigeante)

Cependant, comme les managers ne démarchent que des entrepreneurs DD, ils accomplissent simultanément leurs objectifs économiques et de DD, mais ils ne font pas le lien entre les deux dimensions. Par exemple, il n'y a pas formellement ou informellement d'explicitation d'une stratégie pour l'incubateur qui viserait une performance économique grâce à une offre différenciée de service centrée DD.

Finalement, les dirigeants mettent en œuvre un dispositif qui vise un contrôle centré uniquement sur des objectifs économiques. Ainsi, l'outil de suivi de la trésorerie et des recettes est le dispositif clé qui permet de vérifier la santé économique de l'incubateur. Utilisé en lien avec le compte bancaire, cet outil aide les managers à suivre sommairement le paiement des clients et plus généralement le niveau de trésorerie de l'incubateur. À la fin de cette première période, les managers ressentent le besoin de créer un nouveau dispositif de contrôle orienté performance économique et DD, permettant d'attirer plus d'entrepreneurs préoccupés par cette thématique.

Cette création se déroule lors d'un brainstorming animé par Mat. Durant cet atelier, chaque membre de l'équipe dirigeante décrit avec différents mots ce qu'*Incub* signifie pour lui. Au fil des discussions, le mot « *communauté* » s'impose aux participants. Ce slogan pourrait induire une évolution de la mission de l'incubateur centrée sur l'objectif de créer une communauté, indépendamment de l'objectif de DD initial de l'incubateur. Cependant, tous les managers ne partagent pas cette évolution stratégique. Ceci empêche, pour le moment sa mise œuvre effective. Le projet recentré sur l'objectif de fédérer une communauté reste en sommeil.

En résumé, les managers mettent en place plusieurs dispositifs de contrôle (Figure 4). Les dispositifs de contrôle mis en œuvre sont multiples et donnent une large place à l'objectif de performance DD. Le MCS reste sommaire en termes de dispositifs de contrôle, conformément à ce qui s'observe dans nombre d'organisations naissantes. Le SCS est en revanche relativement dense avec l'utilisation de dispositifs exclusivement centrés sur la performance DD et d'autres à double visée (économique et DD). Ces quatre dispositifs du SCS (réunion actionnaire, indicateur nombre d'entrepreneurs démarchés, réunion équipe dirigeante, composition équipe dirigeante) sont donc potentiellement intégrateurs. Cependant, cette intégration est partielle, car les managers ne font pas un lien direct entre les deux performances. Ceci est particulièrement flagrant lors des réunions de l'équipe dirigeante. Durant celles-ci, les managers n'abordent les sujets liés à la performance économique ou la performance de DD que successivement. Les deux systèmes ont une relation complémentaire, en effet l'atteinte d'objectifs de DD à l'aide du SCS aide à également à atteindre une performance économique et vice-versa.

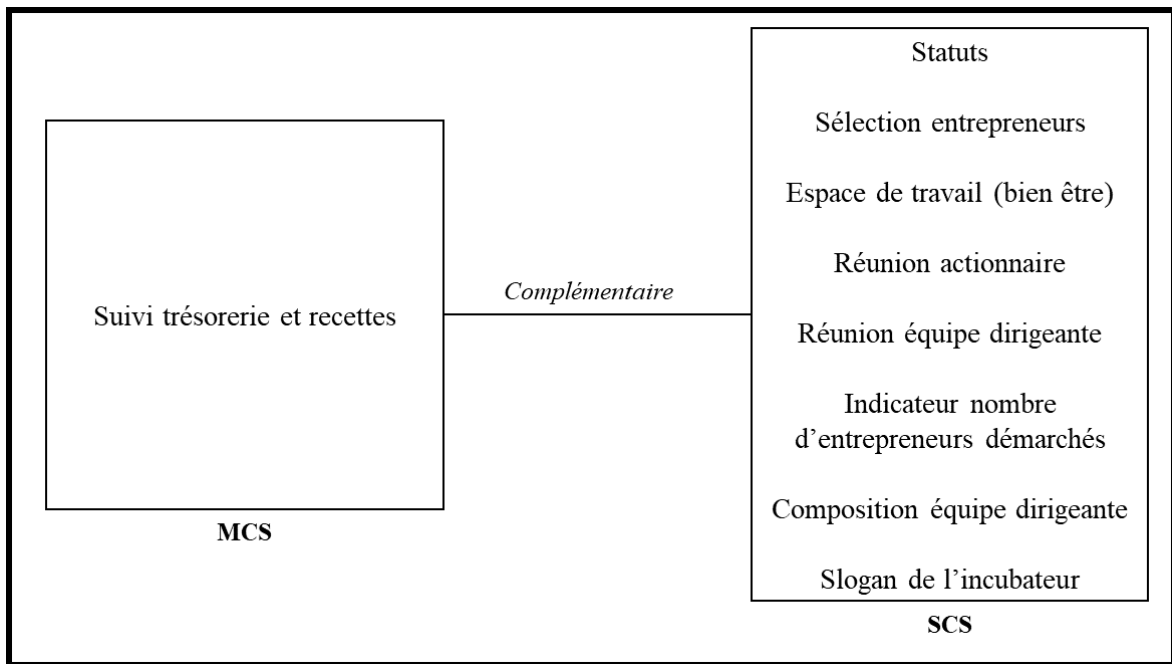


Figure 4 - Représentation de l'intégration du DD via les dispositifs de contrôle (Phase 1)

Un usage diagnostique prédominant de l'ensemble des dispositifs

La caractérisation des usages des dispositifs de contrôle permet d'apprécier la capacité d'une organisation à intégrer le DD. Dans notre cas, l'équipe dirigeante utilise la majeure partie des éléments de contrôle décrits précédemment de manière diagnostique. En effet, pour l'équipe la stratégie à déployer est claire : accompagner des entrepreneurs DD.

Concernant le dispositif de contrôle orienté uniquement vers la performance économique, Bob l'utilise de manière diagnostique. En effet, pour le suivi de la trésorerie et des recettes, il possède un fichier Excel, avec lequel il contrôle régulièrement l'objectif économique de recouvrement des créances clients :

Bob : Il faut que j'aïlle sur le compte bancaire. Que je vérifie qu'untel a bien payé. [...] Ça me stress d'avoir de l'argent dehors et de relancer pour être sûr d'être payé. (Réunion équipe dirigeante)

Les managers utilisent également de nombreux dispositifs de contrôle du SCS de manière diagnostique. Ainsi, les statuts de l'organisation indiquent à l'équipe dirigeante quels types d'entrepreneurs peuvent être accompagnés, ils doivent se focaliser sur ceux qui développent des innovations sociales et/ou environnementales. L'équipe dirigeante utilise également le dispositif de sélection des entrepreneurs de manière diagnostique. Durant un entretien, deux managers de l'incubateur vérifient que le projet entrepreneurial répond bien à une problématique environnementale et/ou sociale. Enfin, concernant l'espace de travail, les managers l'utilisent de manière diagnostique. Ils vérifient le bien-être des entrepreneurs

présents dans l'incubateur. Ce dernier peut notamment varier suite à l'apparition de tensions qui découlent des comportements de quelques entrepreneurs. Par exemple, quelques-uns ont tendance à accaparer l'espace de travail au détriment des autres, qui se sentent lésés. L'observation de ces comportements permet à l'équipe dirigeante d'intervenir pour rétablir un climat de travail qui favorise le bien-être de chacun des incubés, comme Vince l'explique dans l'extrait ci-dessous :

Vince : Le problème c'est qu'effectivement il y en a qui ont leur place. Sauf que tous ceux-là ont pris un bureau entier. Les autres qui arrivent se mettent là où ils peuvent. Par exemple à la table de l'entrepreneur A, il n'y a que quatre personnes alors que tu peux en mettre six. Parce que pour lui, une table, c'est un bureau. C'est ce que m'a dit l'entrepreneur B. Alors que certains sont cinq par table, d'autres sont seuls. Il faut leur expliquer. (Réunion équipe dirigeante)

Concernant les dispositifs potentiellement intégrateurs qui contrôlent la performance de DD et la performance économique, l'équipe dirigeante utilise trois d'entre eux de manière diagnostique. Ainsi les réunions hebdomadaires entre Bob et l'actionnaire aident ce dernier à vérifier la santé économique de l'organisation et la bonne sélection d'entrepreneurs DD. Bob vérifie hebdomadairement, avec les autres membres de l'équipe, l'indicateur du nombre d'entrepreneurs démarchés. S'il considère ce dernier trop bas, une discussion s'engage pour mettre en place des actions correctives. Concernant la composition de l'équipe dirigeante, Bob a préalablement établi les compétences en matière d'entrepreneuriat et de DD de Mat comme nécessaires à l'atteinte des performances économique et de DD de l'incubateur et les a contrôlées lors du recrutement.

Les managers utilisent les réunions hebdomadaires de manière interactive. Durant ces réunions, ils abordent toutes sortes de sujets et peuvent stimuler le développement de nouvelles initiatives stratégiques. Ainsi, dans l'extrait suivant, Bob explique aux autres membres de l'équipe l'utilité de ces réunions concernant l'évolution de la stratégie organisationnelle :

Bob : Le vendredi, je veux qu'on se le garde, sans trucs spécifiques à faire. Pour qu'on puisse réfléchir sur la vision et tous les trucs compliqués et stratégiques sur lesquels on n'est pas encore super bon. (Réunion d'équipe dirigeante)

Concernant la création du slogan de l'incubateur, l'équipe dirigeante l'a utilisé de manière interactive. La création de ce slogan est déclenchée suite à l'identification du risque de ne pas attirer assez d'entrepreneurs préoccupés par le DD pour assurer la survie de l'incubateur. En réponse à ce risque, la création du slogan permet de stimuler et de guider une stratégie émergente. Ce moment d'intense dialogue entre les quatre managers, durant lequel ils échangent leurs points de vue et visions concernant l'organisation, permet le développement

d'une nouvelle stratégie, centrée sur la création d'une communauté. Cependant, aucune action n'est mise en place pour la mise en œuvre effective d'une évolution stratégique.

Pour résumer, durant cette première phase, l'équipe dirigeante sélectionne et intègre continuellement au sein de l'incubateur de nouveaux entrepreneurs DD. Le déploiement de cette stratégie à l'aide de dispositifs du MCS et du SCS principalement utilisés de manière diagnostique leur permet d'intégrer un groupe de vingt-deux incubés en fin de première période. Ils sont suffisants pour assurer la survie économique de l'incubateur et l'atteinte des objectifs de DD. Cependant, l'intégration du DD dans le déploiement de la stratégie n'est pas complètement effective. En effet, les objectifs économiques et de DD de l'organisation ne sont pas explicitement liés dans les pratiques de contrôle des managers. Un dispositif est orienté uniquement vers la performance économique et d'autres uniquement vers la performance DD. Les managers utilisent quatre dispositifs pour contrôler les deux performances, mais en pratique ils ne font pas le lien entre celles-ci. Ils n'ont pas de modèle intégré de performance, mais pilotent les deux performances de manière disjointe. Même les dispositifs qui contrôlent les deux performances ne participent pas à l'intégration, car ils ne rendent pas explicite le lien entre objectifs économiques et objectifs de DD. Par exemple, la réunion avec l'actionnaire sert à vérifier la santé économique de l'organisation puis le choix d'entrepreneurs DD. Malgré ce pilotage disjoint des performances, les systèmes de contrôle sont complémentaires. En effet, l'atteinte des objectifs de DD permet également d'atteindre les objectifs économiques et inversement. Enfin, seule la construction du slogan aborde simultanément l'aspect économique et le DD grâce à l'idée de créer une communauté. Mais cette idée n'est pas déployée à ce stade, l'intégration du DD à la stratégie reste limitée et fragile et, un découplage latent caractérise *Incub*.

4.2. Phase 2 : Une organisation schizophrène qui poursuit des stratégies contradictoires

Durant la deuxième phase du développement d'*Incub*, l'actionnaire Ray se met à exercer une pression financière significative sur l'équipe dirigeante afin que l'incubateur s'acquitte d'un loyer. Les cotisations versées par les entrepreneurs incubés durant la phase précédente sont jugées insuffisantes pour faire face à cette demande : la survie d'*Incub* est menacée. Les managers doivent faire évoluer leur stratégie pour satisfaire l'actionnaire. Grâce à la mise en place et à l'utilisation interactive de dispositifs du MCS (Tableau 12), ils décident d'adopter une stratégie de volume et d'augmenter le chiffre d'affaires. L'équipe se focalise donc sur la

performance économique de l'organisation. Les managers ne sélectionnent plus les entrepreneurs sur des critères de DD, mais sur leur capacité à payer. Cette stratégie va à l'encontre de leur mission initiale d'accompagner des entrepreneurs DD. Afin de focaliser leur attention sur le pilotage financier de l'organisation, les managers font évoluer le MCS en instaurant de nouveaux dispositifs de type planification, contrôle cybernétique et récompenses.

La performance DD n'est cependant pas abandonnée. Ainsi, malgré l'évolution de la stratégie (faire du volume, quelle que soit l'orientation DD des incubés), les managers utilisent toujours des dispositifs du SCS (réunion de l'équipe dirigeante, espace de travail). Ils les renforcent également par de nouveaux dispositifs de type cybernétique et culturel, que les managers utilisent de manière interactive. Ainsi, l'équipe dirigeante mobilise différents dispositifs du MCS et du SCS de manière interactive. Les deux systèmes soutiennent des finalités organisationnelles contradictoires et sont donc, eux aussi en contradiction. *Incub* est donc piloté de manière schizophrénique.

Catégories du package et dispositifs de contrôle		Phase 1		Phase 2	
		MCS	SCS	MCS	SCS
Administratif	Réunion actionnaire	Diagnostique	Diagnostique	<i>Interactif</i>	\emptyset
	Statut		Diagnostique		<i>Dormant</i>
	Sélection entrepreneurs		Diagnostique	<i>Diagnostique</i>	
Planification	Business plan			Interactif	
Cybernétique	Réunion équipe dirigeante	Interactif	Interactif	Interactif	Interactif
	Indicateur nombre d'entrepreneurs démarchés	Diagnostique	Diagnostique	Diagnostique	\emptyset
	Tableau de bord	Diagnostique		Diagnostique	\emptyset
	Budget			Interactif	
	Espace de travail (taux occupation)			Interactif	
	Type d'entrepreneurs accompagnés				Diagnostique
Récompenses	Rémunération variable sur chiffre d'affaires			Diagnostique	
Culturel	Composition équipe dirigeante	Diagnostique	Diagnostique	Diagnostique	Diagnostique
	Espace de travail (bien-être)		Diagnostique		Diagnostique
	Slogan de l'incubateur	Interactif	Interactif	<i>Dormant</i>	<i>Dormant</i>
	Moments de convivialité				Interactif

Tableau 12 - Évolution du package de contrôle : nouveaux dispositifs (en gras), nouveaux usages ou changement de performance contrôlée (en italique)

Priorité à la performance économique et utilisation contradictoire des dispositifs de contrôle.

Suite à la pression de l'actionnaire concernant le paiement d'un loyer, l'équipe dirigeante décide d'adopter une stratégie de volume, visant à augmenter le chiffre d'affaires rapidement. Cette focalisation sur l'objectif de performance économique s'accompagne de la mise en œuvre de nouveaux dispositifs de contrôle. Ainsi des dispositifs de type planification, cybernétique et récompenses renforcent le MCS. Des dispositifs vont également changer de performance contrôlée.

Les réunions hebdomadaires avec l'actionnaire deviennent l'occasion d'après négociations et sont désormais exclusivement focalisées sur la performance économique. L'entretien de sélection, un dispositif de type administratif, joue un rôle important dans le déploiement de la nouvelle stratégie de volume. Alors qu'il visait précédemment à contrôler l'orientation DD du prospect, il sert dorénavant uniquement à vérifier sa capacité financière à verser sa cotisation. Comme l'explique Bob, la survie économique de l'organisation devient la priorité absolue :

Bob : Systématiquement dans les rendez-vous commerciaux il faut savoir... Il faut qu'on vérifie combien de mois de chômage il reste à l'entrepreneur et comment il finance son activité. [...] Est-ce qu'il a de l'argent de côté ou pas ? Et comment il vit ? (Réunion équipe dirigeante)

L'équipe dirigeante s'appuie sur un nouveau dispositif de contrôle prévisionnel : un business plan. Afin d'augmenter le chiffre d'affaires, elle envisage d'ouvrir des antennes d'*Incub* dans d'autres métropoles et le business plan sert à planifier ces ouvertures. L'utilisation de ce nouveau dispositif les aide par exemple à analyser le chiffre d'affaires nécessaire pour atteindre le seuil de rentabilité et à anticiper le résultat prévisionnel de ces potentielles structures. Ce business plan ne fait en aucune manière référence au DD, que ce soit dans la décomposition du chiffre d'affaires, des charges ou quelques aspects de l'activité.

Plusieurs dispositifs de type cybernétique renforcent le MCS. Un tableau de bord est créé. Il est composé de plusieurs indicateurs qui suivent uniquement la performance économique. Ainsi, en plus des recettes et de la trésorerie déjà suivies précédemment, le taux de conversion des prospects en clients et la performance de la communication internet y sont intégrés. L'indicateur du nombre d'entrepreneurs démarchés est dorénavant focalisé sur la performance économique.

Le budget est un autre dispositif de type cybernétique. Les managers l'utilisent pour suivre de nouvelles pistes d'optimisation, telles que le changement de l'offre commerciale (augmentation des prix, diminution du volume d'heures d'accompagnement).

Le contrôle cybernétique s'appuie également sur la vérification de la présence des entrepreneurs. Les managers se servent de l'espace de travail pour détecter les entrepreneurs qui commencent à s'absenter. Des absences répétées de la part d'un incubé révèlent généralement un départ rapide. Ainsi, les managers peuvent anticiper un abandon et démarcher des prospects pour remplacer l'entrepreneur sortant. Leur objectif est d'assurer un taux d'occupation élevé afin d'atteindre un chiffre d'affaires constant et maximal.

Finalement, un contrôle des récompenses renforce spécifiquement le MCS. Dorénavant les rémunérations de Tod et Vince seront indexées sur le chiffre d'affaires. C'est Bob qui prend cette décision et qui l'explique en ces termes à Tod :

Bob : Donc il faut que tu aies en tête que ton salaire c'est toi qui te le fais. Oui. C'est en mode entrepreneur. Tu te fais ton salaire. (Réunion équipe dirigeante)

Malgré l'évolution de la stratégie vers une focalisation sur la performance économique, le pilotage de la performance DD n'est pas complètement abandonné. Le SCS évolue. Ainsi, sa dimension administrative va disparaître. Les statuts de l'organisation ne sont plus suivis et la réunion avec l'actionnaire est dorénavant uniquement focalisée sur la performance économique.

Concernant la dimension cybernétique du SCS, les managers attachés à la performance DD en font un sujet récurrent lors des réunions d'équipe hebdomadaires, mais pour en constater l'échec à ce stade. Ils développent un nouvel indicateur : le type d'entrepreneurs accompagnés (DD ou non DD). Mais ce nouveau dispositif de contrôle cybernétique souffre d'un déficit d'attention en raison de l'impératif de remplissage de l'incubateur pour en garantir la survie. Comme l'explique Bob, la pérennité économique de l'organisation devient la priorité :

Bob : Je ne te dis pas qu'on ne va pas faire du DD. Je te dis qu'on a besoin de vivre. On a besoin aujourd'hui de manger. Au fur et à mesure, on inclura les entrepreneurs DD [...] Pour l'instant, on fait les startups qu'on a sous les yeux. S'il y a des startups DD, c'est tant mieux. (Réunion équipe dirigeante)

Enfin, un dispositif de contrôle du bien-être des entrepreneurs renforce la dimension culturelle du SCS. C'est l'organisation par les managers de moments de convivialité (repas ou *afterworks*) financés par l'incubateur. Ces moments permettent aux managers d'échanger avec les entrepreneurs et ont pour finalité de s'assurer du bien-être des entrepreneurs incubés.

Durant cette phase, les managers modifient les deux systèmes pour contrôler la nouvelle stratégie (Figure 5). Le MCS est renforcé dans plusieurs dimensions (planification, cybernétique et récompense) au contraire du SCS qui est affaibli (administratif et cybernétique). Les deux systèmes semblent entretenir une relation contradictoire. En effet, augmenter rapidement le chiffre d'affaires grâce au MCS (accompagner tout type d'entrepreneur) semble empêcher l'atteinte de la performance de DD (accompagner uniquement des entrepreneurs DD) contrôlée à l'aide du SCS. Inversement, viser une performance DD (accompagner des entrepreneurs DD) semble empêcher une augmentation rapide du chiffre d'affaires (accompagner tout type d'entrepreneurs). L'un des dispositifs révélateurs de cette contradiction est l'indicateur du type d'entrepreneurs accompagnés. Malgré le fait que son utilisation mette

en avant le peu d'entrepreneurs DD intégrés à l'incubateur, Bob décide de passer outre pour assurer la survie de l'incubateur en intégrant des entrepreneurs non DD.

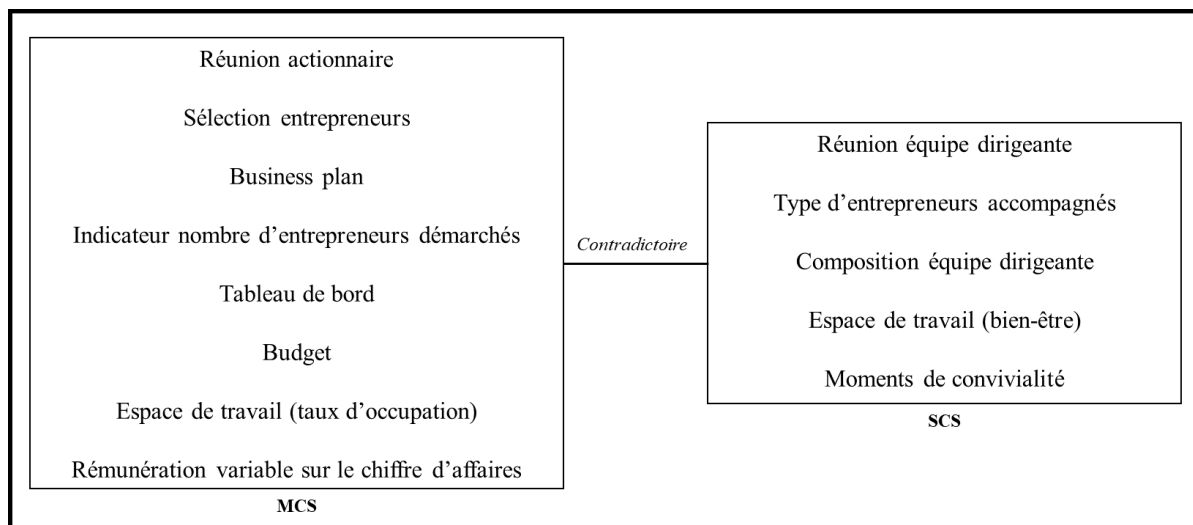


Figure 5 - Représentation de la non-intégration du DD via les dispositifs de contrôle (Phase 2)

Un usage interactif des dispositifs du MCS et du SCS

Un renouvellement de la stratégie s'avère nécessaire pour faire face à la contrainte financière imposée par l'actionnaire et payer le loyer. Pour cela, les managers mobilisent de manière interactive plusieurs dispositifs du MCS.

La réunion avec l'actionnaire servait précédemment à vérifier la santé économique et le suivi d'entrepreneurs DD, c.-à-d. un usage diagnostique. L'actionnaire et les managers l'utilisent maintenant de manière interactive. Elle devient dédiée à la performance économique et est le lieu d'âpres négociations entre les managers et l'actionnaire concernant le paiement du loyer. Ainsi, durant l'une de ces réunions, un représentant de l'actionnaire leur apprend que le DD n'est au final qu'accessoire. L'aspect financier devient prioritaire et les managers doivent se focaliser sur cet aspect :

Ann : le DD c'est essentiellement un bénéfice marketing pour l'instant. On peut se prévaloir d'avoir un incubateur de startups DD. Là où ça pêche, c'est les flux financiers, le paiement du loyer. Pour l'instant l'incubateur, c'est une perte. (Réunion avec l'actionnaire)

L'équipe dirigeante conduit le renouvellement stratégique grâce à un usage interactif de deux nouveaux dispositifs, le business plan et le budget. Concernant le business plan, l'équipe dirigeante y travaille durant plusieurs réunions. Ce dispositif l'aide à développer de nouvelles opportunités stratégiques, telles que l'ouverture de nouveaux incubateurs dans des métropoles,

pour augmenter la performance économique de l'organisation. C'est ce que nous montre l'échange suivant entre Bob et Vince :

Bob : on a une opportunité parisienne. [...] J'aimerais bien avoir l'avis de Mat notamment sur le côté prévisionnel. Je vais aller à Montpellier aussi.

Vince : je veux qu'on fasse un prévisionnel pour Montpellier aussi. On doit analyser les deux. (Réunion équipe dirigeante)

Les managers utilisent également le budget de manière interactive pour faire émerger de nouvelles opportunités stratégiques telles qu'une modification de l'offre commerciale. Ces changements se traduisent par la conception de nouveaux services à proposer à de nouveaux types de clients et notamment l'accompagnement de tout type d'entrepreneurs préoccupés ou non par le DD.

Grâce à ces dispositifs de contrôle utilisés de manière interactive, les managers choisissent de mettre en place une stratégie de volume, traduisant une volonté d'augmenter le chiffre d'affaires. Afin de déployer cette nouvelle stratégie, l'équipe dirigeante utilise différents dispositifs du MCS de manière diagnostique. Ainsi, durant l'entretien de sélection, les managers vérifient dorénavant la capacité à payer de l'entrepreneur et non plus son intérêt pour le DD. Les indicateurs du tableau de bord comme le taux de conversion des prospects en clients participent également à contrôler le déploiement de la stratégie. C'est ce qu'illustre Bob dans l'extrait suivant :

Bob : On a un problème de vente, on ne signe pas suffisamment. Sur le volume de prospects qu'on a, la conversion en clients n'est pas aussi importante que ce qu'on devrait avoir. (Réunion équipe dirigeante)

Enfin, le suivi du taux d'occupation de l'espace de travail et la rémunération variable de Vince et Tod en fonction du chiffre d'affaires sont les derniers dispositifs de contrôle que l'équipe dirigeante utilise de manière diagnostique pour déployer la nouvelle stratégie de volume.

Malgré cette stratégie de volume, des managers souhaitent toujours accompagner et former des entrepreneurs préoccupés par le DD, notamment en raison du dispositif de contrôle « composition de l'équipe ». Celui-ci induit un attachement durable à cette mission. Ainsi, le dispositif utilisé de manière diagnostique, suivi du type d'entrepreneurs accompagnés, aide à contrôler la présence d'entrepreneurs DD au sein de l'incubateur. Cependant, les managers le prennent peu en compte, car il contrôle une performance DD qui ne constitue pas une priorité au regard de la nouvelle stratégie économique.

Les moments de convivialité constituent un nouvel élément du SCS. Les managers l'utilisent de manière interactive. En discutant avec les entrepreneurs présents aux repas organisés par l'incubateur, ils récoltent des informations pour s'assurer de leur bien-être. Cela les aide à mieux intégrer les attentes des entrepreneurs incubés. Ainsi, Bob explique au reste de l'équipe l'objectif de créer des échanges avec les entrepreneurs lors de ces moments :

Bob : il faut qu'on crée des moments de cohésion. Dès le 23 octobre, il faut qu'on mange ensemble. Le petit-déj. [...] Il faut qu'on ait des moments d'échanges avec eux pour comprendre ce qui va et ne va pas et améliorer les choses. (Réunion équipe dirigeante)

Ce dispositif de contrôle alerte les dirigeants de l'incubateur sur un problème qui découle directement de leur nouvelle stratégie de volume (accompagner tout type d'entrepreneur) et de sa contradiction avec l'intégration du DD (accompagner uniquement des entrepreneurs DD). En effet, les entrepreneurs intégrés durant la phase précédente ne reconnaissent plus la promesse que leur ont faite les managers d'accompagner uniquement des entrepreneurs DD. Plusieurs d'entre eux envisagent désormais de quitter l'incubateur si aucun changement n'est fait. C'est ce que rapporte Bob aux autres membres de l'équipe lors d'une réunion hebdomadaire, toujours utilisée de manière interactive, suite à une discussion avec l'un de ces entrepreneurs :

Bob : Il y a une demande d'un entrepreneur pour qu'on fasse du DD... elle a dit que si on ne le faisait pas, elle partirait. Et ça nous a donné un boost pour le faire. C'est quelque chose qui vient de notre communauté. (Entretien Bob)

En résumé, cette seconde phase voit l'équipe dirigeante d'*Incub* soumise à une forte pression financière de la part de l'actionnaire. Pour y faire face, les managers redéfinissent et déploient une nouvelle stratégie à l'aide de différents dispositifs du MCS. Ainsi, ils mobilisent plusieurs dispositifs de manière interactive comme le business plan ou le budget et décident d'adopter une stratégie de volume avec pour objectif d'augmenter au maximum le chiffre d'affaires. Dorénavant, l'incubateur accompagnera tout type d'entrepreneurs, qu'ils soient préoccupés ou non par le DD. Les responsables de l'incubateur suivent le déploiement de cette stratégie grâce à différents dispositifs de contrôle qu'ils utilisent de manière diagnostique comme un tableau de bord, la politique de rémunération des managers ou une nouvelle politique de sélection des entrepreneurs. Cette nouvelle stratégie est en contradiction avec la stratégie DD initiale de l'incubateur, c'est-à-dire former et accompagner des entrepreneurs DD. Malgré la focalisation sur la performance économique, la composition hybride de l'équipe dirigeante fait que l'incubateur continue à accompagner et à former des entrepreneurs sensibles au DD. Ainsi, ils utilisent toujours un SCS composé de dispositifs utilisés de manière diagnostique et interactive. Il permet à l'équipe dirigeante de se rendre compte des risques de la stratégie de

volume et de sa contradiction avec la performance DD. En effet, plusieurs entrepreneurs DD envisagent de quitter l'incubateur qui ne respecte pas sa promesse d'accompagner uniquement des entrepreneurs DD. Pour conclure cette phase, les deux systèmes sont contradictoires, car ils supportent des stratégies contradictoires. *Incub* devient donc schizoïde suite à la reconfiguration du MCS et du SCS.

4.3. Phase 3 : Glissement stratégique, vers un DD de complaisance

La focalisation de l'équipe dirigeante sur la performance économique a finalement conduit certains entrepreneurs DD à menacer de quitter l'incubateur. Au cours de cette troisième phase, l'équipe dirigeante décide donc de réagir pour endiguer les départs et de réintégrer le DD au cœur de sa stratégie. Le slogan imaginé en phase 1 est mobilisé pour fédérer les incubés au sein d'une communauté. La communauté doit s'appuyer sur un sentiment d'appartenance et le partage de valeurs, quel que soit le degré de préoccupation des incubés pour le DD. Afin de concrétiser cette communauté, les managers renforcent le SCS via la mise en œuvre de nouveaux dispositifs qu'ils utilisent de manière diagnostique (Tableau 13). Suite à ce changement, le SCS devient complémentaire au MCS. En effet, ils aident conjointement à atteindre une performance économique et une performance de DD. Cependant, cette dernière est modifiée et devient un affichage commercial.

Catégories du package et dispositifs de contrôle		Phase 1		Phase 2		Phase 3	
		MCS	SCS	MCS	SCS	MCS	SCS
Administratif	Réunion actionnaire	Diagnostique	Diagnostique	Interactif	∅	Interactif	
	Statut		Diagnostique		Dormant		Dormant
	Sélection entrepreneurs		Diagnostique	Diagnostique		Diagnostique	
	Communauté (règles)						Diagnostique
	Heure de conseil spéciale DD						Diagnostique
Planification	Business plan			Interactif		Interactif	
Cybernétique	Réunion équipe dirigeante	Interactif	Interactif	Interactif	Interactif	Interactif	Interactif
	Indicateur nombre d'entrepreneurs démarchés	Diagnostique	Diagnostique	Diagnostique	∅	Diagnostique	
	Tableau de bord	Diagnostique		Diagnostique		Diagnostique	
	Budget			Interactif		Interactif	
	Espace de travail (taux occupation)			Interactif		Interactif	
	Type d'entrepreneurs accompagnés				Diagnostique		Diagnostique
	Tempête de cerveaux						Diagnostique
	Feedback 360						Diagnostique
Récompense	Rémunération variable sur chiffre d'affaires			Diagnostique		Diagnostique	
Culturel	Composition équipe dirigeante	Diagnostique	Diagnostique	Diagnostique	Diagnostique	Diagnostique	Diagnostique
	Espace de travail (bien-être)		Diagnostique		Diagnostique		Diagnostique
	Slogan de l'incubateur	Interactif	Interactif	<i>Dormant</i>	<i>Dormant</i>	<i>Diagnostique</i>	<i>Diagnostique</i>
	Moments de convivialité				Interactif		Interactif
	Espace de travail (objets)						Diagnostique

Tableau 13 - Évolution du package de contrôle : nouveaux dispositifs (en gras)

Une stratégie DD d’affichage pilotée par des MCS et SCS complémentaires

Grâce aux retours des entrepreneurs préoccupés par le DD, les managers se rendent compte que prioriser la performance économique (augmenter leur chiffre d’affaires coûte que coûte) va à l’encontre de leur performance de DD (accompagner des entrepreneurs préoccupés par le DD). Ils décident d’y remédier. Durant les réunions hebdomadaires, ils réfléchissent donc à ce problème et décident de créer la communauté d’entrepreneurs envisagée durant la phase 1. Grâce à cette communauté, ils espèrent pouvoir garder au sein de l’incubateur les entrepreneurs DD qui menacent de partir. Dans l’extrait suivant, Tod explique que l’appartenance à une communauté fera rester les entrepreneurs :

Tod : Grâce à l’appartenance à une communauté, les gens restent, même s’ils sont déçus. Ils restent parce qu’il y a des gens qui sont autour. Ils restent pour la communauté. On peut y arriver. (Entretien Tod)

Pour créer la communauté et contrôler cette nouvelle performance de DD, les managers mettent en œuvre plusieurs dispositifs qui renforcent le SCS sur plusieurs dimensions (administrative, cybernétique et culturelle).

L’instauration de règles qui s’imposent à l’ensemble des entrepreneurs renforce la dimension administrative du SCS. Dans l’échange suivant, Bob explique à Vince le caractère obligatoire des règles pour tout entrepreneur qui souhaite appartenir à la communauté, notamment concernant leur participation aux évènements :

Vince : Il y en a qui ne veulent pas participer à l’évènement.

Bob : Ils n’ont pas le choix. S’il y en a un qui ne veut pas participer, il s’en va. C’est la règle de l’incubateur. (Réunion d’équipe dirigeante)

Des heures de conseil optionnelles spécifiquement dédiées au DD sont également mises en œuvre. Mat les anime et aide les entrepreneurs qui le souhaitent à intégrer le DD dans leur activité. Ces heures constituent une autre forme de contrôle administratif et permettent de replacer la performance DD au cœur des dispositifs de contrôle.

Deux autres nouveaux dispositifs de type cybernétique sont mobilisés pour faire vivre la communauté. Le premier est un évènement « *Tempête de cerveaux* », qui vise à aider les entrepreneurs à résoudre les problèmes rencontrés dans le développement de leur startup. La présence de tous les entrepreneurs est requise au nom de leur engagement pour la communauté. Pour commencer, l’animateur explique les règles de la session de travail. Ensuite, l’entrepreneur présente son problème. Chaque participant doit partager une anecdote ou une

solution en lien avec la problématique. Puis, le manager anime l'échange du groupe pour approfondir les solutions et faire surgir d'autres idées. Au bout d'un moment, chaque acteur écrit sa solution préférée sur un post-it et la donne à l'entrepreneur. Ce dispositif sert à renforcer le sentiment d'appartenance à la communauté comme l'explique Bob :

Bob : il faut qu'on mette en place des évènements durant lesquels les gens vont travailler sur une problématique. Il faut travailler sur une vision collective. (Réunion équipe dirigeante)

Un deuxième évènement, le « *Feedback workshop* », est organisé pour renforcer la dimension cybernétique du SCS. Il sert à mieux prendre en compte l'avis des entrepreneurs incubés quant au pilotage de l'incubateur et a lieu toutes les deux semaines. Durant cet évènement les managers invitent deux entrepreneurs à leur faire part de leur ressenti concernant les aspects positifs et négatifs de la vie de l'incubateur.

Enfin, le contrôle de la performance DD est renforcé grâce à un dispositif de contrôle culturel. Ainsi, l'équipe dirigeante réaménage l'espace de travail en y installant de nouveaux objets tels que des plantes, des poubelles de tri, un collecteur de piles usagées ou encore des messages encourageant au respect de l'environnement. Des meubles recyclés et des décorations en bois de palettes complètent cet aménagement qui doit contribuer au sentiment d'appartenance à la communauté et fidéliser les entrepreneurs comme le décrit Bob dans l'extrait suivant :

Bob : Ces objets construisent une culture c'est bien, ça fait de la rétention, ça nous permet de pérenniser un CA. (Réunion d'équipe dirigeante)

Pour renforcer ce sentiment de communauté, Vince décide également de construire un totem de bienvenue en palette. Il est immanquable dans l'entrée de la salle de travail. Sur celui-ci est écrit en lettre de mousse et de bois : « *Bienvenue à Incub* ». Il délimite dans l'espace la communauté et par ses matériaux de construction, affiche ses préoccupations DD comme étant au cœur de l'organisation. De plus, sa construction engage les entrepreneurs qui y participent comme l'explique Vince :

Vince : Je fais ce totem pour qu'il y ait une ambiance dans la salle. [...] Pour que les entrepreneurs se sentent chez eux. Pour qu'on voie bien qu'on est chez Incub en rentrant. Ça montre qu'on fait de la récupération de matériel. [...] J'ai mis à contribution des entrepreneurs. Ils se sont engagés. (Entretien Vince)

Durant cette troisième phase, les managers mettent en œuvre plusieurs dispositifs de contrôle qui renforcent différentes dimensions du SCS (Figure 6). Ils essayent de réintégrer le

DD à la stratégie économique de l'incubateur via la création d'une communauté, soit une dimension sociale du DD portée par et pour l'incubateur lui-même. Ce SCS renforcé est désormais complémentaire au MCS. Ce dernier sert à accroître le nombre d'entrepreneurs incubés et le SCS sert à les fidéliser qu'ils soient ou non préoccupés par le DD. Les deux systèmes participent donc conjointement à assurer une survie économique de l'organisation et intègrent une vision édulcorée du DD, reflétée par une décoration, des objets disposés dans la salle et par la présence fidèle de quelques entrepreneurs DD.

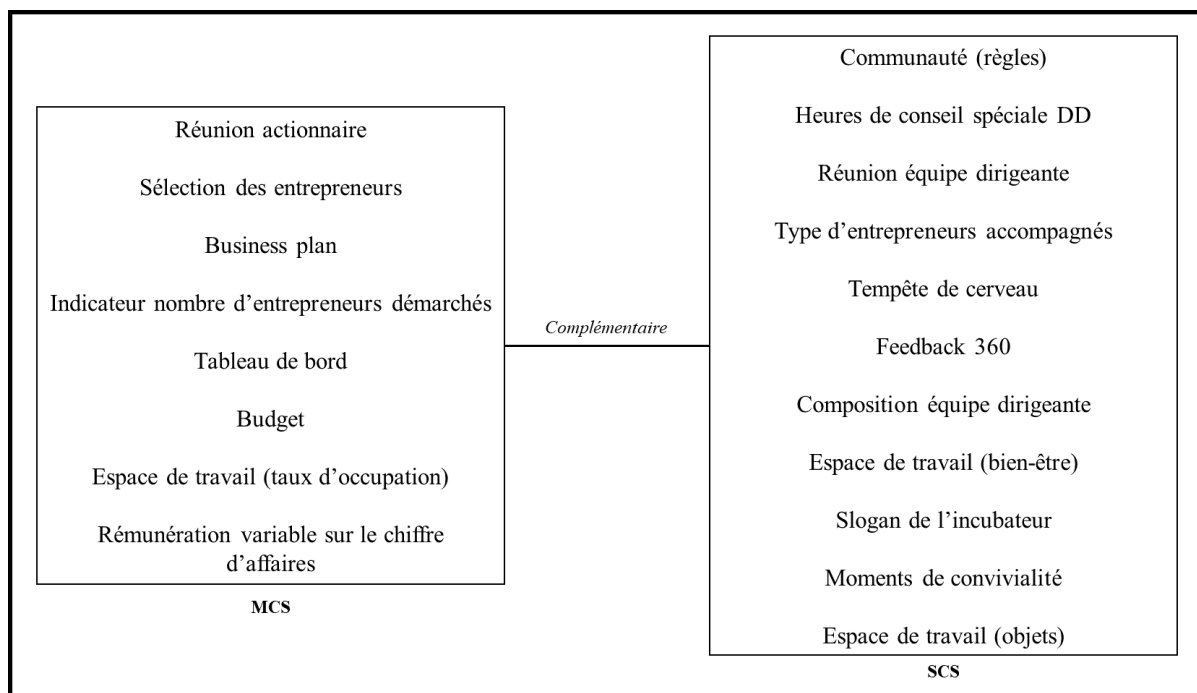


Figure 6 - Représentation de l'intégration du DD via les dispositifs de contrôle (Phase 3)

Un usage diagnostique prédominant des dispositifs du SCS

Les managers utilisent les nouveaux dispositifs du SCS de manière diagnostique pour déployer la nouvelle stratégie, à savoir la création de la communauté. Sous le contrôle de Bob, l'appartenance à la communauté implique également dorénavant le respect de règles par les entrepreneurs, telles que l'obligation d'assister aux nouveaux événements.

L'équipe dirigeante mobilise également les heures de conseils spéciales DD de manière diagnostique. C'est un moyen d'apprécier l'avancée des entrepreneurs dans leur projet de création.

Les managers utilisent l'un des événements, la « tempête de cerveaux », manière diagnostique. Il permet à l'équipe dirigeante d'évaluer l'avancée de chaque entrepreneur dans

son projet de création. Comme les managers animent la session de travail, ils prennent connaissance des problèmes énoncés par les entrepreneurs.

L'évènement hebdomadaire «*Feedback workshop*» facilite également le recueil d'information et focalise l'attention des managers pour renforcer la communauté. L'équipe dirigeante l'utilise de manière diagnostique comme l'illustre Vince dans l'extrait ci-dessous :

Vince : On prend deux entrepreneurs une fois toutes les deux semaines, et on leur demande ce qu'ils apprécient, ce qu'ils aimeraient changer. Ce qu'ils aimeraient avoir en plus. Quel a été le temps fort de leur semaine ? (Réunion équipe dirigeante)

À eux deux, ces dispositifs focalisent l'attention des managers sur les améliorations souhaitées vis-à-vis de l'accompagnement délivré aux incubés, et *in fine* au renforcement de leur désir d'appartenance à la communauté. Enfin, l'équipe dirigeante utilise la décoration et les objets mis en place (totem, plantes, moquettes...) de manière diagnostique pour contrôler le déploiement de la communauté grâce à la création d'un sentiment d'appartenance. Ce nouvel aménagement est accueilli de façons contrastées : plutôt favorablement par les entrepreneurs peu sensibles au DD, avec scepticisme de la part des entrepreneurs orientés DD. Peu enthousiastes, ces derniers restent cependant dans l'incubateur, comme en témoigne l'extrait suivant :

« Est-ce que ceux qui mettent les nouvelles poubelles pensent que l'écologie c'est bien ?... Je m'en fous ! Les meubles, les éco-cups, le tri des mégots... il y a tout un tas d'actions concrètes. Il vaut mieux ça que rien. » (Entretien incubé)

Pour résumer cette troisième phase, l'équipe dirigeante essaye de réintégrer le DD dans sa stratégie grâce à la création d'une communauté composée d'entrepreneurs préoccupés ou non par le DD. Ils focalisent leurs efforts sur la création d'une dynamique collective censée favoriser le bien-être et la satisfaction des entrepreneurs incubés grâce au partage de connaissances et d'expériences. Les managers de l'incubateur ne mettent en place aucun nouveau dispositif de contrôle de la performance économique. En revanche, ils renforcent le SCS sur plusieurs dimensions via des dispositifs qu'ils utilisent de manière diagnostique afin d'opérationnaliser la stratégie de la communauté. Les deux systèmes sont devenus complémentaires suite à l'abandon de l'objectif initial de DD de l'organisation (accompagner uniquement des entrepreneurs DD). En effet, le MCS aide les managers à piloter l'acquisition de nouveaux entrepreneurs (DD ou non) et le SCS les aide à s'assurer de leur bien-être et afin de les fidéliser le plus longtemps possible. Le DD est devenu un argument commercial ou rhétorique pour attirer de nouveaux entrepreneurs et retenir les entrepreneurs DD déjà présents.

Les managers mettent en place une stratégie de DD complaisante (Gond et al., 2012). Le package de contrôle intègre une vision édulcorée du DD reflétée par l'aménagement de l'espace de travail, ainsi que par la présence peu convaincue de quelques entrepreneurs aux finalités DD. En définitive, le DD apparaît comme un argument commercial de façade, trahissant l'échec de l'incubateur dans la mise en œuvre effective de sa stratégie DD initiale. De plus, la nouvelle stratégie de DD, centrée sur l'objectif de faire vivre une communauté dans une atmosphère DD, ne permet pas à elle seule de générer les ressources financières suffisantes pour payer le loyer demandé par l'actionnaire. En conséquence, l'incubateur ferme quand même ses portes, incapable de payer ses charges.

Pour conclure cette partie résultat, nous avons montré comment la mise en place de dispositifs de contrôle, leurs usages et les relations entre systèmes participant (ou non) à l'intégration (ou à la désintégration) du DD au sein de la stratégie de l'organisation. Nos résultats structurés en 3 phases représentent cette évolution de l'intégration.

Dans la première phase, l'équipe dirigeante décide d'accompagner des entrepreneurs DD. Nous observons comment elle accompagne le déploiement de cette stratégie par la mise en place de deux systèmes (MCS et SCS) qui permettent de contrôler la performance économique et de DD avec des dispositifs dédiés. Les managers mobilisent les dispositifs principalement de manière diagnostique. Malgré la présence de dispositifs potentiellement intégrateurs, les managers ne font pas le lien entre la performance de DD et économique. Ainsi, un découplage stratégique latent caractérise *Incub*.

Durant la deuxième phase, l'actionnaire exerce une pression financière sur l'équipe dirigeante de l'incubateur. En conséquence, l'équipe est conduite à mener un renouvellement de la stratégie économique, au profit d'une stratégie de volume. Elle décide d'intégrer dans l'incubateur le plus possible d'entrepreneurs, préoccupés ou non par le DD. Pour ce faire, les managers renforcent le MCS par plusieurs dispositifs qu'ils utilisent de manière interactive et diagnostique. Malgré cette stratégie dominante de volume, certains managers, attachés à l'objectif DD de l'organisation, entretiennent cette finalité à travers des dispositifs de SCS toujours actifs, et continuent à accompagner avec attention des entrepreneurs DD. Cela se traduit par la persistance du SCS et son renforcement par des dispositifs de contrôle que les managers utilisent de manière diagnostique et interactive. Les deux systèmes deviennent contradictoires, car ils soutiennent des stratégies contradictoires. En effet, la stratégie de volume choisie (accompagner tout type d'entrepreneur) va à l'encontre de la stratégie de DD choisie (accompagner uniquement des entrepreneurs DD). Cette situation caractérise une organisation

qui est devenue schizophrène. La nouvelle stratégie choisie scelle quasiment la fin de l'incubateur. En effet, les entrepreneurs DD menacent de partir.

Cependant, dans la troisième phase l'équipe dirigeante essaye d'empêcher les départs d'entrepreneurs DD en réintégrant le DD au sein de la stratégie grâce à la création d'une communauté, qui veille à la qualité de l'intégration et du bien-être de tous les entrepreneurs (DD ou non). Pour cela, l'équipe dirigeante renforce le SCS en mettant en œuvre plusieurs dispositifs qu'elle utilise de manière diagnostique. Les deux systèmes deviennent complémentaires et s'inscrivent dans le cadre du déploiement de cette nouvelle stratégie DD. L'ambition stratégique initiale d'accompagner des entrepreneurs à impact positif en matière environnementale et sociale a été abandonnée sous la pression financière. La finalité DD est devenue un argument stratégique de façade, réduite à un objectif de qualité de vie et d'interactions pour une communauté d'entrepreneurs. Malgré la mise en place de multiples dispositifs de MCS complémentaires de ceux de SCS, l'incubateur périclite rapidement, incapable de payer l'actionnaire.

5. Discussion

Cette étude a pour question de recherche principale : Comment l'intégration des SCS et MCS participe à la mise en œuvre et au renouvellement de stratégies incluant une dimension DD ?

Elle contribue à y répondre dans une approche configurationnelle et nous permet de proposer un modèle (Figure 7) qui caractérise l'intégration des systèmes de contrôle (MCS et SCS) et le lien avec l'intégration du DD à la stratégie.

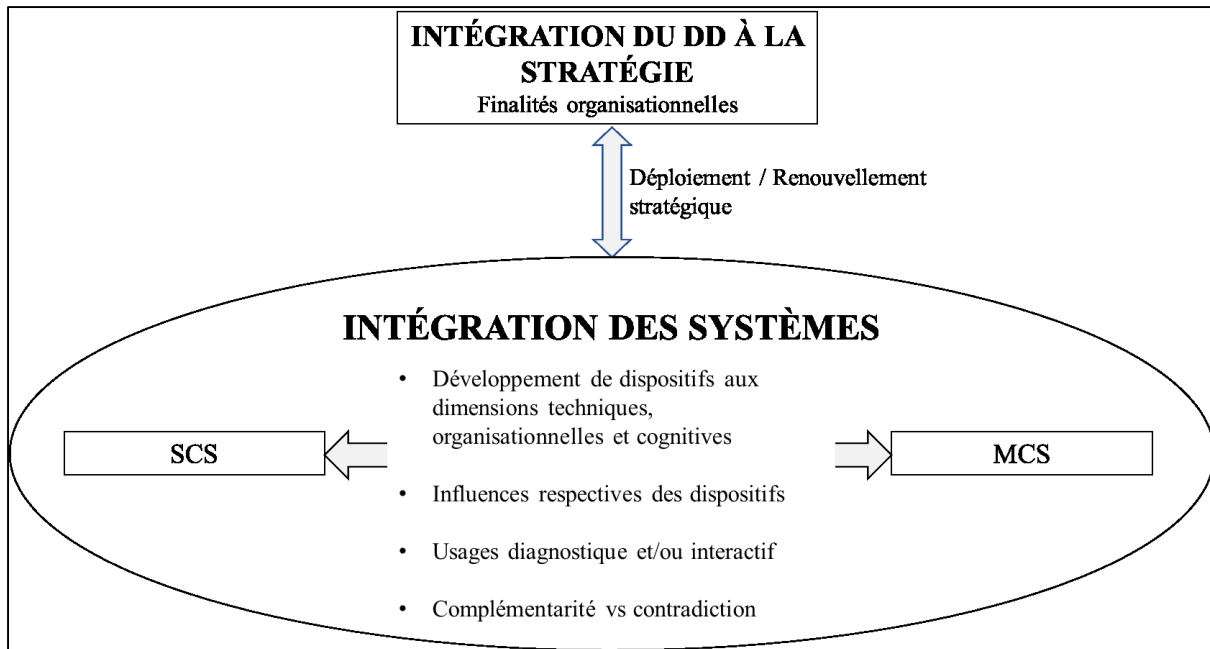


Figure 7 - Caractérisation de l'intégration des systèmes de contrôle et intégration du DD à la stratégie

L'intégration du MCS et du SCS peut se caractériser par quatre composantes principales. Premièrement, les différentes dimensions techniques, organisationnelles et cognitives de l'intégration permettent de comprendre les liens qui peuvent exister entre les systèmes (Battaglia et al., 2016; Gond et al., 2012). La dimension technique représente les liens informationnels entre systèmes, la dimension organisationnelle fait référence aux pratiques individuelles et aux relations entre membres de l'organisation, et la dimension cognitive correspond aux représentations individuelles du DD. Deuxièmement, l'intégration des systèmes se définit également par les différents types de dispositifs mis en œuvre conjointement (administratif, planification, cybernétique, récompense et culturel) et le type de performance qu'ils contrôlent (économique, DD ou les deux) (Crutzen et al., 2017; Guenther et al., 2016; Lueg & Radlach, 2016). Troisièmement, la caractérisation de l'intégration des systèmes nécessite d'analyser comment les acteurs mobilisent, de manière diagnostique ou interactive, les dispositifs du MCS et du SCS afin de comprendre leur contribution à l'émergence et au déploiement de stratégie intégrant une dimension DD (Arjaliès & Mundy, 2013; Crutzen & Herzig, 2013; Gond et al., 2012; Wijethilake et al., 2018). Enfin, la relation entre les deux systèmes, complémentaire ou contradictoire, permet également de caractériser leur intégration en s'intéressant aux tensions qui peuvent exister lors de leur mise en œuvre (Alvesson & Kärreman, 2004; Widener, 2004).

L'intégration du DD dans la stratégie découle en partie du choix des finalités organisationnelles par différentes parties prenantes. L'intégration du DD à la stratégie et l'intégration des systèmes de contrôle s'influencent mutuellement via le déploiement et le renouvellement stratégique. Ainsi, différentes parties prenantes peuvent choisir les finalités organisationnelles lors de la mise en œuvre de dispositifs du SCS et du MCS (Arjaliès & Mundy, 2013; Gomez-Conde et al., 2019; Gond et al., 2012; Rodrigue et al., 2013). Ces finalités organisationnelles influencent également les systèmes de contrôle via la mise en œuvre de dispositifs pour les atteindre (Dey, 2007; Sundin & Brown, 2017).

Grâce à cette étude, nous observons l'évolution temporelle des différentes composantes de l'intégration des systèmes de contrôle et le lien avec l'intégration du DD à la stratégie. Ainsi, nous abordons spécifiquement la manière dont les dimensions techniques, organisationnelles et cognitives participent à l'intégration des systèmes de contrôle et du DD (4.1), en analysant finement les dispositifs constitutifs d'un package de contrôle et son évolution (4.2). Elle nous permet d'étudier en profondeur comment les usages des dispositifs de contrôle participent au déploiement ou au renouvellement d'une stratégie accordant une place différente au DD (4.3) et de mieux comprendre les relations entre systèmes en fonction de l'influence des parties prenantes (4.4). Enfin, l'observation longitudinale d'un cas, aux transformations amples et rapides, nous permet de mettre en évidence la dynamique d'évolution des différents éléments de la configuration de contrôle et d'intégration du DD à la stratégie (4.5).

5.1. La participation des différentes dimensions à l'intégration des systèmes de contrôle

Nos résultats contribuent à la compréhension des dimensions technique, organisationnelle et cognitive de l'intégration du MCS et du SCS (Gond et al., 2012 ; Battaglia et al., 2016). La dimension technique fait référence à la nécessité de considérer les pratiques de contrôle d'un SCS et les liens avec celles du MCS. Par exemple, une intégration technique serait un système d'information commun au SCS et au MCS (Battaglia et al., 2016). L'intégration organisationnelle fait référence aux pratiques des individus et à leurs interactions concernant l'utilisation du MCS et du SCS. Ainsi, pour Gond et al. (2012), les individus doivent « pratiquer » le DD via une définition de leurs rôles et une structure de l'organisation qui facilitent les interactions afin de créer une « communauté de pratiques » (Brown & Duguid, 1991). Notre étude met bien en évidence l'importance de cette dimension organisationnelle dans l'intégration ou la désintégration des systèmes, à travers les rôles que jouent l'actionnaire,

les managers et les entrepreneurs incubés selon leur orientation vis-à-vis du DD. Les individus de la communauté peuvent utiliser des systèmes différents tout en ayant les mêmes pratiques. Enfin, la dimension cognitive fait référence à l'idée que se font les acteurs du DD (Byrch et al., 2015). Cette dimension est cruciale pour l'intégration des systèmes notamment via la création d'un cadre commun de référence ou d'une même perception de la réalité par les individus (Levine et Moreland, 1991 ; Gond et al., 2012). Ces trois dimensions pourraient se compenser et/ou se renforcer mutuellement (Gond et al., 2012). Battaglia et al. (2016) soulignent le fait qu'il faudrait au moins que l'intégration soit achevée dans deux des trois dimensions et particulièrement au niveau de la dimension cognitive pour intégrer les objectifs de DD aux objectifs économiques.

Nos résultats nous permettent de compléter ces études et améliorent notre compréhension du rôle des différentes dimensions dans l'intégration des systèmes. Dans le tableau 14 nous avons caractérisé par phase, la participation des dimensions, selon trois niveaux (faible/moyen/fort), à l'intégration des systèmes.

Phases	Dimensions de l'intégration	Participation à l'intégration	Détails de la caractérisation
Phase 1	Technique	Moyenne	Émergence de dispositifs potentiellement intégrateurs. Peu d'informations communes entre le MCS et le SCS.
	Organisationnelle	Forte	Les rôles respectifs des acteurs semblent clairs et la structure organisationnelle permet des échanges réguliers.
	Cognitive	Moyenne	Les finalités organisationnelles semblent claires et partagées. Chaque manager a sa propre perception du DD.
Phase 2	Technique	Faible	Peu d'informations communes entre le MCS et le SCS. Usages dissociés.
	Organisationnelle	Moyenne	Tension entre actionnaire et managers (finalités organisationnelles changeantes). Tension entre managers et incubés DD. Les acteurs échangent régulièrement.
	Cognitive	Faible	Les finalités organisationnelles sont contradictoires. Chaque manager a sa propre perception du DD.
Phase 3	Technique	Moyenne	Peu d'informations communes entre le MCS et le SCS. De nouveaux dispositifs orientés DD et performance économique.
	Organisationnelle	Moyenne	Émergence d'une nouvelle finalité DD. Les acteurs échangent régulièrement. Complaisance plus que compromis.
	Cognitive	Faible	Nouveaux objectifs DD superficiels. Chaque manager a sa propre perception du DD.

Tableau 14 - Participation des dimensions à l'intégration par phase

Durant aucune de ces trois phases, il n'y a eu une intégration des systèmes. La dimension cognitive a participé à l'intégration à un niveau faible (phase 1) ou moyen (phases 2 et 3). La dimension organisationnelle a participé à un niveau moyen (phases 2 et 3) ou fort (phase 1). L'intégration technique est caractérisée comme participant moyennement durant les phases 1 et 3 et faiblement durant la phase 2.

Ces constats empiriques nous amènent à dire qu'une participation forte de la dimension cognitive semble être la condition *sine qua non* à l'intégration du MCS et du SCS. En effet, dans l'organisation étudiée, chaque manager à sa propre perception du DD et aucun dispositif de contrôle n'est mis en œuvre pour tenter de créer une vision commune (Battaglia et al., 2016). Cependant, cette absence de vision commune a vraisemblablement également empêché une disparition totale du SCS lors de la deuxième phase. Certains managers ont continué à mettre en œuvre et à mobiliser des dispositifs du SCS malgré la priorité imposée par l'actionnaire aux objectifs économiques. Ainsi une intégration faible ou moyenne de la dimension cognitive empêcherait l'intégration des SCS et MCS et du DD à la stratégie, mais elle pourrait également empêcher un total abandon du SCS. Ceci à condition que des usagers du SCS soient attachés aux objectifs de DD et possèdent la liberté de mettre en œuvre et de mobiliser des dispositifs de contrôle. Ce dernier point peut être dû aux caractéristiques de l'organisation observées où la répartition du pouvoir entre les managers leur donnait cette liberté.

5.2. L'évolution des dispositifs du package de contrôle

Nos résultats contribuent à la compréhension de l'évolution du package de contrôle, par l'analyse des nouveaux dispositifs de contrôle mis en œuvre lors des différentes étapes de la transformation organisationnelle. Plusieurs recherches ont étudié leur mise en œuvre dans les petites organisations. Davila, Foster, & Li (2009) identifient ainsi six raisons qui motivent la mise en œuvre de dispositifs de contrôle, deux sont externes à l'organisation (légitimation et contractualisation) et quatre sont internes (expérience des managers, besoin de focalisation des managers, apprentissage et réaction aux péripéties). La croissance de l'organisation et son âge sont également des facteurs d'adoption des dispositifs de contrôle (Davila, Foster, & Oyon, 2009; Davila & Foster, 2007). Les dispositifs de contrôle de planification financière seraient les premiers à apparaître, suivis d'autres comme des dispositifs de planification, de gestion des ressources humaines et des dispositifs de contrôle des ventes (Davila & Foster, 2007). Si les dispositifs sont conçus de manière adéquate, ils facilitent la croissance, mais un manque de dispositifs ou des dispositifs mal conçus peuvent l'empêcher (Akroyd & Kober, 2020).

Notre étude nous permet d’avoir un panorama complet et évolutif du package de contrôle depuis la création jusqu’à la disparition d’une organisation (Davila, 2005) grâce à une méthode longitudinale (Davila, Foster, & Oyon, 2009; Davila & Foster, 2009). Dès le début de l’existence d’Incub, les managers mettent en place des dispositifs de contrôle administratifs, cybernétiques et culturels. Aucun dispositif de planification ou de récompense n’est mis en œuvre. Plusieurs servent à contrôler uniquement les objectifs de DD, un seul les objectifs économiques, et certains les deux types d’objectifs en fonction de leur utilisation. Dans la deuxième phase, suite à la pression de l’actionnaire, les managers modifient les objectifs économiques et vont mettre en œuvre plusieurs dispositifs pour les contrôler. La dimension cybernétique du package est renforcée et les dimensions de planification et de récompense font leur apparition. Des dispositifs de contrôle mis en place en phase 1 sont mis en sommeil (ex. les statuts de l’organisation). Globalement, il y a plus de dispositifs utilisés, qui sont davantage focalisés sur la performance économique. Des dispositifs changent d’objectif contrôlé, passant des objectifs de DD aux objectifs économiques (ex. sélection des entrepreneurs). En phase 3, suite à un nouveau changement d’objectif stratégique, les managers renforcent davantage le package de contrôle avec de nombreux dispositifs de contrôle qui correspondent à l’ensemble des cinq dimensions. Ces nouveaux dispositifs sont mis en œuvre pour contrôler la performance de DD.

Ces constats empiriques améliorent notre compréhension du processus d’élaboration des dispositifs de contrôle qui composent le package (Davila, Foster, & Oyon, 2009). Nous observons que l’objet de contrôle peut changer (économique ou DD) et cela peut être la conséquence du choix que doivent faire les managers dans l’allocation de leur temps. En effet, durant la phase 2, la pression exercée par l’actionnaire focalise l’attention des managers sur les objectifs économiques, qui décident donc de dédier principalement leur temps à l’utilisation des dispositifs focalisés sur ces d’objectifs. Pour cela, ils modifient le type de performance contrôlée par un même dispositif. Par exemple, les managers ont utilisé, en phase 1, l’entretien de sélection des entrepreneurs pour contrôler les objectifs de DD. Durant la phase deux, il sert à contrôler les objectifs économiques. Nous avons également pu observer une évolution des caractéristiques d’un dispositif. Par exemple, les managers enrichissent considérablement le tableau de bord lors du passage de la phase 1 à la phase 2. Ils agglomèrent plusieurs indicateurs de performance. Enfin, l’absence de dispositifs de contrôle est souvent évoquée comme une cause de disparition d’une jeune organisation. Nos résultats nous permettent de mettre en avant qu’un empilement de dispositifs pourrait également avoir les mêmes conséquences. Les

managers pourraient ne pas avoir assez de temps pour utiliser l'ensemble des dispositifs mis en place. Ceci les empêcherait de déployer et contrôler efficacement les stratégies choisies et d'assurer, en même temps, un niveau de production nécessaire à la survie de l'organisation.

5.3. Le rôle des usages des dispositifs de contrôle sur l'intégration du DD

Nos résultats contribuent à la compréhension du rôle des usages interactif et diagnostique des dispositifs de contrôle dans l'intégration des objectifs de DD à la stratégie. Gond et al. (2012) expliquent que l'utilisation d'un dispositif du SCS de manière interactive plutôt que de manière diagnostique pousse l'organisation vers une plus grande intégration des objectifs de DD. Battaglia et al. (2016) ajoutent qu'un changement d'usage interactif vers un usage diagnostique du SCS induit une marginalisation des objectifs de DD. Grâce à l'observation longitudinale et approfondie des évolutions stratégiques et des ajustements concernant les usages interactifs et diagnostiques des dispositifs de contrôle (Simons, 1995), nos résultats améliorent notre compréhension du rôle des usages des dispositifs de contrôle concernant l'intégration du DD.

En phase 1, un découplage stratégique latent caractérise *Incub*. Il est lié à une utilisation des dispositifs du MCS et du SCS de manière principalement diagnostique pour déployer la stratégie choisie, accompagner des entrepreneurs DD. En phase 2, *Incub* va devenir schizoïde. Cette transformation en organisation schizoïde est liée à la pression de l'actionnaire. En effet, pour tenter d'y répondre les managers utilisent les dispositifs du MCS de manière interactive. Cependant, ils utilisent également des dispositifs du SCS de manière interactive. Cette phase génère des tensions fortes qui rendent la configuration instable. Durant la phase 3, les managers tentent de réintégrer les objectifs de DD aux objectifs économiques grâce à un usage diagnostique des dispositifs du SCS. L'équipe dirigeante a revu ses objectifs de DD pour les rendre plus compatibles avec un pilotage centré sur des objectifs économiques.

Ces constats empiriques nous amènent à suggérer que la voie qui mène à la désintégration des objectifs de DD n'est pas liée uniquement à l'utilisation diagnostique des dispositifs du SCS. Ainsi, le passage de l'incubateur d'un découplage stratégique latent à une organisation schizoïde se fait suite à l'utilisation interactive de plusieurs dispositifs du MCS. Suite aux pressions de l'actionnaire, les managers changent les objectifs économiques et décident d'augmenter le chiffre d'affaires quoiqu'il arrive. Cependant, ils ne modifient pas les objectifs de DD (accompagner des entrepreneurs DD), mais l'usage des SCS, de même que les objectifs de DD deviennent marginalisés. Nos résultats montrent néanmoins qu'un usage interactif d'un

dispositif du SCS peut conduire à une intégration des objectifs de DD mais après qu'ils aient été modifiés. Ainsi en phase 3, les managers vont changer les objectifs de DD grâce à l'utilisation interactive de dispositifs du SCS (réunions de l'équipe dirigeante et écoute des entrepreneurs incubés). Ces nouveaux objectifs complaisants de DD sont ensuite contrôlés avec la mise en place et l'utilisation diagnostique de dispositifs du SCS. Ainsi, l'usage diagnostique des dispositifs du SCS ne servirait qu'à déployer et contrôler des objectifs de DD, qu'ils soient ou non intégrables aux objectifs économiques. Leur rôle dans la marginalisation du DD n'est pas direct. C'est l'usage interactif de dispositifs du SCS et du MCS qui peut mener à une intégration ou à une marginalisation des objectifs de DD.

5.4. L'évolution de la relation entre systèmes : l'influence des parties prenantes

Nos résultats contribuent à la compréhension de l'influence des parties prenantes concernant l'évolution des relations entre systèmes de contrôle (van der Kolk et al., 2020). Différents systèmes de contrôle peuvent avoir des relations complémentaires (Grabner et Moers, 2013) ou contradictoires et ces relations peuvent évoluer tout au long de la vie de l'organisation. Les managers doivent en permanence gérer ces relations influencées par les parties prenantes internes et externes à l'organisation pour éviter tout déséquilibre qui conduirait à des contradictions entre systèmes (Mundy, 2010; van der Kolk et al., 2020). Ils peuvent tenter de faire évoluer ces relations (Gibson et Birkinshaw, 2004 ; Mom et al., 2007) grâce à différentes approches (mettre en œuvre des dispositifs supplémentaires, reconnaître la relation ou ignorer les dispositifs problématiques).

Nos résultats nous permettent d'approfondir la compréhension de l'évolution temporelle des relations entre systèmes grâce à la prise en compte de l'influence des parties prenantes. Dans la phase 1, l'incubateur possède deux systèmes de contrôle (MCS et SCS) qui entretiennent une relation complémentaire. Conjointement, ils permettent d'atteindre différents objectifs stratégiques (économiques et DD). En phase 2, suite à la pression de l'actionnaire, les managers changent la stratégie économique et modifient en conséquence les deux systèmes. Cette nouvelle stratégie va à l'encontre des objectifs de DD de l'organisation. Certains managers continuent cependant de contrôler ces derniers à l'aide du SCS. Une tension contradictoire apparaît alors entre les deux systèmes (MCS et SCS). En phase 3, suite à la pression des entrepreneurs DD, les managers changent les objectifs de DD. Ils modifient en

conséquence le SCS. Ils n'apportent aucune modification au MCS. La relation qu'entretiennent les deux systèmes redevient complémentaire.

Ces constats empiriques nous amènent à dire que l'évolution des relations entre systèmes peut être due aux changements stratégiques poussés par des parties prenantes internes et externes ainsi qu'à la mise en œuvre des dispositifs de contrôle. En effet, durant la phase 2, suite à la pression de l'actionnaire l'équipe dirigeante décide de modifier la stratégie de l'organisation. Pour déployer cette nouvelle stratégie, elle renforce le MCS. Cependant, certains managers attachés aux objectifs de DD continuent de contrôler ces derniers via la mise en œuvre de dispositifs spécifiques de contrôle. Suite à ces modifications du MCS et du SCS, une relation contradictoire apparaît entre les deux systèmes. Ainsi, des parties prenantes peuvent mettre en œuvre des dispositifs de contrôle en tensions. Nos résultats nous permettent également d'identifier une réponse supplémentaire de la part des managers pour résoudre la contradiction (van der Kolk et al., 2020). Ainsi, suite aux retours des entrepreneurs DD qui ont rendu « saillante » la relation contradictoire entre systèmes (Lewis et al., 2019, p. 489), les managers ont décidé de faire évoluer l'objectif stratégique de DD de l'organisation et de modifier le système qui le contrôle. Suite à cette modification, la relation entre les deux systèmes est devenue à nouveau complémentaire. Cette observation aide à approfondir notre compréhension des réactions des managers aux tensions entre systèmes de contrôle (Mundy, 2010).

5.5. Vision dynamique : configuration de contrôle et intégration du DD à la stratégie

Nos résultats contribuent à la compréhension de l'évolution temporelle des configurations d'intégration des systèmes de contrôle (Gond et al., 2012 ; Battaglia et al., 2016). Gond et al. (2012) identifient huit configurations (de A à H) qui caractérisent les différentes combinaisons possibles entre usages diagnostique et interactif du MCS et du SCS et le niveau d'intégration de ces systèmes. Les organisations peuvent changer de configuration au cours du temps en fonction de l'usage des dispositifs et de l'intégration du MCS et du SCS. Par exemple, une organisation peut être caractérisée comme ayant un MCS et un SCS utilisés de manière interactive avec une forte intégration entre ces systèmes (configuration H). Elle peut changer de configuration (configuration G) si elle décide d'utiliser le SCS de manière diagnostique. Elle peut changer également de configuration si les deux systèmes deviennent moins intégrés (configuration D). Battaglia et al. (2016) appliquent ces évolutions de configurations et montrent les changements progressifs de configuration sur plusieurs années.

La spécificité de notre cas, une petite organisation naissante, induit que les changements peuvent être amples et rapides. Ce type d'organisation, contrairement aux grandes, est connu pour être en capacité de changer rapidement de stratégie (Moore & Yuen, 2001) notamment sous la pression des parties prenantes essentielles à sa survie comme ce fut le cas pour *Incub*. L'observation d'une telle organisation constitue un atout pour comprendre une dynamique, qui prendrait probablement plus de temps dans une plus grande organisation.

Nos résultats nous permettent ainsi de mettre en évidence la dynamique d'évolution des différents éléments de la configuration de contrôle et d'intégration du DD à la stratégie. Durant la phase 1, un découplage stratégique latent caractérise *Incub* (configuration A). L'orientation stratégique, fixée par les managers, consiste à accompagner des entrepreneurs DD. Pour cela, l'équipe dirigeante met en œuvre de multiples dispositifs du SCS et un dispositif du MCS. Ils sont principalement utilisés de manière diagnostique. L'intégration entre les systèmes est faible, mais sans tension. En effet, leur relation est complémentaire.

En phase 2, suite à la pression de l'actionnaire, les objectifs stratégiques sont modifiés amenant les managers à se focaliser sur les objectifs économiques. Dorénavant une stratégie de volume est suivie et tout type d'entrepreneur est accompagné. Pour cela, différents types de dispositifs du MCS sont mis en œuvre et utilisés de manière interactive. Cependant, les objectifs de DD ne sont pas totalement abandonnés. En effet, certains managers continuent de mettre en œuvre des dispositifs du SCS de manière interactive. Les deux systèmes ne sont pas intégrés et deviennent contradictoires. L'organisation peut être caractérisée comme schizoïde (configuration D).

En phase 3, suite à la pression des entrepreneurs DD, les managers changent leurs objectifs de DD via la création d'une « communauté ». Plusieurs types de dispositifs du SCS sont mis en œuvre de manière diagnostique pour déployer cette stratégie. Les managers continuent de mettre en œuvre les dispositifs du MCS de manière interactive pour contrôler la performance économique. Les deux systèmes ne sont toujours pas intégrés. Cependant, l'adoption du nouvel objectif de DD orienté « communauté » est complaisant vis-à-vis de l'objectif principal de performance économique (configuration C), ce qui permet d'établir une relation complémentaire entre les deux systèmes.

Dans notre cas, l'intégration du MCS et du SCS n'est pas stable, et ne permet pas l'intégration durable du DD à la stratégie. Nos résultats soulignent différents éléments qui participent à cet état de fait. Ainsi, la pression d'une partie prenante (l'actionnaire) empêche l'intégration durable du DD dans les finalités stratégiques de l'organisation et modifie les

relations entre systèmes (van der Kolk et al., 2020). La participation moyenne ou faible de la dimension cognitive ne favorise pas l'intégration du MCS et du SCS (Battaglia et al., 2016; Gond et al., 2012). L'absence de dispositifs de contrôle focalisés à la fois sur la performance DD et la performance économique incite les managers à se focaliser sur un type de performance aux dépens de l'autre. Enfin, l'usage interactif du SCS ne semble pas toujours favoriser l'intégration du DD à la stratégie, il peut également conduire à une intégration de façade.

6. Conclusion

L'objet de cette étude est de contribuer à la compréhension de l'intégration du MCS et du SCS comme dimension influençant la mise en œuvre et le renouvellement de stratégies incluant une dimension DD. Pour cela, nous avons conduit une observation participante dans un incubateur qui accompagne des créateurs d'entreprise ayant un projet à dimension sociale et/ou environnementale.

Nous avons montré comment la mise en place de dispositifs de contrôle, leurs usages et les relations entre systèmes participent ou non à l'intégration du DD à la stratégie de l'organisation. Nos résultats structurés en trois phases présentent cette évolution de l'intégration. Dans la première phase, nous observons comment les managers pilotent le déploiement de la stratégie grâce à la mise en place de deux systèmes qui permettent de contrôler la performance économique et de DD avec des dispositifs dédiés. Malgré la présence de dispositifs potentiellement intégrateurs et une complémentarité entre les systèmes, les managers ne font pas le lien entre les objectifs de DD et les objectifs économiques. Ainsi, un découplage stratégique latent caractérise *Incub*. Durant la deuxième phase, l'équipe dirigeante est conduite à mener un renouvellement de la stratégie économique. Pour ce faire, les managers renforcent le MCS par plusieurs dispositifs qu'ils utilisent de manière interactive et diagnostique. Cette nouvelle stratégie vient à l'encontre des objectifs de DD. Malgré cela, certains managers persistent à utiliser le SCS et le renforcent par des dispositifs de contrôle qu'ils utilisent de manière interactive et diagnostique. Ceci caractérise une organisation devenue schizoïde. Le MCS et le SCS deviennent contradictoires, car ils soutiennent des stratégies contradictoires. Cette stratégie a mis à mal l'organisation. Dans la troisième phase, l'équipe dirigeante modifie les objectifs DD poursuivis pour les réintégrer à la stratégie. Pour cela, elle renforce le SCS et met en œuvre plusieurs dispositifs qu'elle utilise de manière

diagnostique. Les deux systèmes deviennent complémentaires suite au déploiement de ces nouveaux objectifs de DD. Ces derniers deviennent un argument stratégique de façade.

Ces résultats nous permettent de contribuer de différentes manières à la littérature. Premièrement, nous proposons un modèle qui caractérise l'intégration des systèmes de contrôle (MCS et SCS) et établit le lien avec l'intégration du DD à la stratégie. L'intégration du MCS et du SCS est caractérisée par quatre composantes : les dimensions techniques, organisationnelles et cognitives de l'intégration (Battaglia et al., 2016; Gond et al., 2012), les différents types de dispositifs mis en œuvre conjointement dans le cadre d'un package de contrôle (Crutzen et al., 2017; Guenther et al., 2016; Lueg & Radlach, 2016), comment les acteurs mobilisent ces dispositifs de manière diagnostique et/ou interactive (Arjaliès & Mundy, 2013; Crutzen & Herzig, 2013; Gond et al., 2012; Wijethilake et al., 2018) et enfin, la relation existant entre les deux systèmes (complémentaire ou contradictoire) (Alvesson & Kärreman, 2004; Widener, 2004). Chacune de ces dimensions de l'intégration est analysée de manière approfondie pour en saisir l'influence sur l'intégration des systèmes de contrôle et du DD à la stratégie. Notre modèle souligne ainsi la manière dont l'intégration du DD à la stratégie et l'intégration des systèmes de contrôle s'influencent mutuellement via le déploiement et le renouvellement stratégique (Arjaliès & Mundy, 2013; Gomez-Conde et al., 2019; Gond et al., 2012; Rodrigue et al., 2013).

Concernant l'influence des dimensions technique, organisationnelle et cognitive sur l'intégration du MCS et du SCS (Gond et al., 2012 ; Battaglia et al., 2016). Nous montrons que la dimension cognitive semble être la condition *sine qua non* à l'intégration des systèmes. En effet, dans l'organisation étudiée, chaque manager à sa propre perception du DD et aucun dispositif de contrôle n'est mis en œuvre pour tenter de créer une vision commune (Battaglia et al., 2016). Cette absence de vision commune semble empêcher l'intégration des systèmes. Cependant, elle a aussi empêché une disparition totale du SCS notamment lors de la deuxième phase. En effet, certains managers ont continué à mettre en œuvre et à mobiliser des dispositifs du SCS malgré une priorisation des objectifs économiques par l'organisation.

Nos résultats contribuent à la littérature concernant l'évolution du package de contrôle. Plusieurs études ont étudié la mise en œuvre de dispositifs de contrôle dans les petites organisations (Akroyd & Kober, 2020; Davila, Foster, & Li, 2009; Davila & Foster, 2007). Nous observons que la performance contrôlée par un dispositif peut évoluer. Les managers ont un temps restreint à allouer à la mise en œuvre de dispositifs de contrôle. Ils peuvent faire le choix de seulement changer la performance visée par un dispositif et ensuite de continuer de

l'utiliser plutôt que d'en concevoir et en mettre en œuvre de nouveaux. Nous avons également pu observer l'enrichissement d'un dispositif de contrôle. Les managers ont décidé d'agglomérer plusieurs dispositifs focalisés chacun sur un indicateur pour n'avoir qu'un seul dispositif qui contrôle l'ensemble de ces indicateurs. Ceci peut également s'expliquer par une limite au temps que les managers allouent à l'utilisation de plusieurs dispositifs de contrôle. La prise en compte du temps disponible des individus dans les études qui observent la mise en œuvre ou la modification des dispositifs de contrôle semblent être un facteur encore peu exploré par la littérature.

Cette étude permet également d'améliorer la compréhension du rôle des usages des dispositifs de contrôle (diagnostique et interactif) dans l'intégration des objectifs de DD à la stratégie. Gond et al. (2012) soulignent que l'utilisation de dispositifs du SCS de manière interactive plutôt que de manière diagnostique pousse vers une plus grande intégration des objectifs de DD. Battaglia et al. (2016) ajoutent qu'un changement d'usage interactif vers un usage diagnostique de dispositifs du SCS induit une marginalisation des objectifs de DD. Nos résultats soulignent que la voie qui mène à l'intégration ou à la désintégration des objectifs de DD est principalement liée à l'usage interactif. Dans notre cas, les managers utilisent des dispositifs du MCS de manière interactive pour changer les objectifs économiques tout en marginalisant les objectifs de DD. En conséquence, la désintégration des objectifs de DD devient flagrante et plus prononcée. Notre cas illustre également comment l'usage interactif du SCS peut conduire à une intégration des objectifs de DD. Cependant, cette intégration s'est révélée possible suite à une évolution des objectifs de DD pour les rendre complaisants aux objectifs économiques. Ces nouveaux objectifs complaisants sont ensuite contrôlés avec un usage diagnostique de dispositifs du SCS. L'usage diagnostique des dispositifs du SCS ne servirait donc qu'à déployer et contrôler des objectifs de DD.

En outre, cette étude clarifie le rôle que jouent les parties prenantes dans l'évolution des relations entre systèmes de contrôle. Des systèmes de contrôle peuvent avoir des relations complémentaires ou contradictoires (Grabner & Moers, 2013; van der Kolk et al., 2020). Nous montrons l'influence des parties prenantes dans l'évolution de ces relations. Nos résultats nous amènent à dire que les changements stratégiques déclenchés par l'influence des parties prenantes et les modifications des systèmes de contrôle qui en découle font évoluer les relations entre systèmes. Nous montrons également que la mise en œuvre de dispositifs de contrôle par des parties prenantes peut également déclencher des tensions entre systèmes (van der Kolk et al., 2020).

Enfin, l'étude met en évidence la dynamique des éléments de la configuration de contrôle et d'intégration du DD à la stratégie (Battaglia et al., 2016; Gond et al., 2012). Nous montrons l'instabilité de l'intégration des systèmes. Celle-ci empêche une intégration durable du DD à la stratégie. Plusieurs éléments participent à cette instabilité comme la pression des parties prenantes, la participation moyenne ou faible de la dimension cognitive à l'intégration des systèmes (Battaglia et al., 2016; Gond et al., 2012), l'absence de différents types de dispositifs focalisés sur les deux performances et enfin, l'usage interactif du SCS qui ne semble pas toujours favoriser l'intégration du DD à la stratégie.

Notre étude permet d'apporter un éclairage empirique approfondi sur l'intégration du MCS et du SCS dans la mise en œuvre et le renouvellement éventuel d'une stratégie incluant une dimension DD. Cependant, elle n'est pas exempte de limites. En particulier, les spécificités du contexte étudié (une organisation émergente, composée d'acteurs aux relations contractuelles souples) donnent un caractère contingent aux résultats mis en évidence. Ainsi, des recherches conduites dans d'autres contextes organisationnels pourraient utilement compléter cette étude. Par ailleurs, nous sommes conscients que nous n'avons pas analysé de manière suffisamment approfondie à ce stade la relation que chaque dispositif de contrôle entretient avec les autres.

Les résultats de cette recherche ont également des implications managériales. Ils peuvent aider les managers à réfléchir à la manière dont les différents objectifs sont définis et pilotés dans leur organisation. Nous avons vu que l'organisation étudiée cherchait à intégrer plusieurs objectifs, mais qu'elle n'y arrivait qu'au prix d'une vision superficielle du DD. Les managers doivent rester vigilants quant au risque que représente un tel glissement des objectifs DD et à l'impact qu'une telle évolution peut avoir vis-à-vis des attentes de leurs parties prenantes, au risque de les mécontenter. Enfin, nous attirons l'attention des managers désireux de mettre en œuvre des dispositifs de contrôle orientés vers l'intégration du DD, quant à l'intérêt d'impliquer dans leur démarche des acteurs attachés aux dimensions sociale et environnementale de la performance. En effet, ces derniers sont susceptibles de jouer un rôle important de réajustement dans l'équilibre fragile entre les objectifs économiques et de DD.

7. Bibliographie

- ABERNETHY M A, & CHUA W F. (1996). A field study of control system “redesign”: the impact of institutional processes on strategic choice. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 13, No. 2, p. 569-606.
- AKROYD C, & KOBER R. (2020). Imprinting founders’ blueprints on management control systems. *Management Accounting Research*, Vol. 46, p. 100645.
- ALVESSON M, & KÄRREMAN D. (2004). Interfaces of control. Technocratic and socio-ideological control in a global management consultancy firm. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 29, No. 3-4, p. 423-444.
- ARJALIÈS D-L, & MUNDY J. (2013). The use of management control systems to manage CSR strategy: A levers of control perspective. *Management Accounting Research*, Vol. 24, No. 4, p. 284-300.
- BATTAGLIA M, PASSETTI E, BIANCHI L, & FREY M. (2016). Managing for integration: a longitudinal analysis of management control for sustainability. *Journal of Cleaner Production*, Vol. 136, p. 213-225.
- BEBBINGTON J, & GRAY R. (2001). An Account of Sustainability: Failure, Success and a Reconceptualization. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 12, No. 5, p. 557-587.
- BEDFORD D S, & MALMI T. (2015). Configurations of control: An exploratory analysis. *Management Accounting Research*, Vol. 27, p. 2-26.
- BHIMANI A, & LANGFIELD-SMITH K. (2007). Structure, formality and the importance of financial and non-financial information in strategy development and implementation. *Management Accounting Research*, Vol. 18, No. 1, p. 3-31.
- BISBE J, BATISTA-FOGUET J-M, & CHENHALL R. (2007). Defining management accounting constructs: A methodological note on the risks of conceptual misspecification. *Accounting, organizations and society*, Vol. 32, No. 7-8, p. 789-820.
- BONACCHI M, & RINALDI L. (2007). DartBoards and Clovers as new tools in sustainability planning and control. *Business Strategy and the Environment*, Vol. 16, No. 7, p. 461-473.
- BOUTEN L, & HOOZÉE S. (2016). Let’s do it safely: how Altrad Balliauw configured a package of control systems. *Journal of Cleaner Production*, Vol. 136, p. 172-180.
- BROWN J S, & DUGUID P. (1991). Organizational learning and communities-of-practice: Toward a unified view of working, learning, and innovation. *Organization science*, Vol. 2, No. 1, p. 40-57.
- BURRITT R L, & SCHALTEGGER S. (2010). Sustainability accounting and reporting: fad or trend? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 23, No. 7, p. 829-846.
- BYRCH C, MILNE M J, MORGAN R, & KEARINS K. (2015). Seeds of hope? Exploring business actors’ diverse understandings of sustainable development. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 28, No. 5, p. 671-705.
- CARDINAL L B, SITKIN S B, & LONG C P. (2004). Balancing and Rebalancing in the Creation and Evolution of Organizational Control. *Organization Science*, Vol. 15, No. 4, p. 411-431.
- CRUTZEN N, & HERZIG C. (2013). A review of the empirical research in management control, strategy and sustainability. In L. Songini, A. Pistoni, & C. Herzig (Éd.), *Studies*

- in Managerial and Financial Accounting* (Vol. 26, p. 165-195). Emerald Group Publishing Limited.
- CRUTZEN N, ZVEZDOV D, & SCHALTEGGER S. (2017). Sustainability and management control. Exploring and theorizing control patterns in large European firms. *Journal of Cleaner Production*, Vol. 143, p. 1291-1301.
- DAVILA A. (2005). An exploratory study on the emergence of management control systems: formalizing human resources in small growing firms. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 30, No. 3, p. 223-248.
- DAVILA A, & FOSTER G. (2007). Management control systems in early-stage startup companies. *The Accounting Review*, Vol. 82, No. 4, p. 907–937.
- DAVILA A, & FOSTER G. (2009). The Adoption and Evolution of Management Control Systems in Entrepreneurial Companies: Evidence and a Promising Future. In *Handbooks of Management Accounting Research* (Vol. 3, p. 1323-1336). Elsevier.
- DAVILA A, FOSTER G, & LI M. (2009). Reasons for management control systems adoption: Insights from product development systems choice by early-stage entrepreneurial companies. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 34, No. 3-4, p. 322-347.
- DAVILA A, FOSTER G, & OYON D. (2009). Accounting and Control, Entrepreneurship and Innovation: Venturing into New Research Opportunities. *European Accounting Review*, Vol. 18, No. 2, p. 281-311.
- DEY C. (2007). Social accounting at Traidcraft plc: A struggle for the meaning of fair trade. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 20, No. 3, p. 423-445.
- DURDEN C. (2008). Towards a socially responsible management control system. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 21, No. 5, p. 671-694.
- FERREIRA A, & OTLEY D. (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, Vol. 20, No. 4, p. 263-282.
- GEHMAN J, GLASER V L, EISENHARDT K M, GIOIA D, LANGLEY A, & CORLEY K G. (2018). Finding theory–method fit: A comparison of three qualitative approaches to theory building. *Journal of Management Inquiry*, Vol. 27, No. 3, p. 284–300.
- GIBSON C B, & BIRKINSHAW J. (2004). The antecedents, consequences, and mediating role of organizational ambidexterity. *Academy of management Journal*, Vol. 47, No. 2, p. 209-226.
- GOMEZ-CONDE J, LUNKES R J, & ROSA F S. (2019). Environmental innovation practices and operational performance: The joint effects of management accounting and control systems and environmental training. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 32, No. 5, p. 1325-1357.
- GOND J-P, GRUBNIC S, HERZIG C, & MOON J. (2012). Configuring management control systems: Theorizing the integration of strategy and sustainability. *Management Accounting Research*, Vol. 23, No. 3, p. 205-223.
- GRABNER I, & MOERS F. (2013). Management control as a system or a package? Conceptual and empirical issues. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 38, No. 6-7, p. 407-419.

- GUENTHER E, ENDRIKAT J, & GUENTHER T W. (2016). Environmental management control systems: a conceptualization and a review of the empirical evidence. *Journal of Cleaner Production*, Vol. 136, p. 147-171.
- HENRI J-F. (2006). Management control systems and strategy: A resource-based perspective. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 31, No. 6, p. 529-558.
- JÖNSSON S, & LUKKA K. (2006). There and Back Again: Doing Interventionist Research in Management Accounting. In *Handbooks of Management Accounting Research* (Vol. 1, p. 373-397). Elsevier.
- LAGUIR L, LAGUIR I, & TCHEMENI E. (2019). Implementing CSR activities through management control systems: A formal and informal control perspective. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 32, No. 2, p. 531-555.
- LANGLEY A, SMALLMAN C, TSOUKAS H, & VAN DE VEN A H. (2013). Process studies of change in organization and management: Unveiling temporality, activity, and flow. *Academy of management journal*, Vol. 56, No. 1, p. 1-13.
- LEVINE J M, & MORELAND R L. (1991). Culture and socialization in work groups.
- LEWIS R L, BROWN D A, & SUTTON N C. (2019). Control and empowerment as an organising paradox: implications for management control systems. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 32, No. 2, p. 483-507.
- LUEG R, & RADLACH R. (2016). Managing sustainable development with management control systems: A literature review. *European Management Journal*, Vol. 34, No. 2, p. 158-171.
- LUKKA K, & VINNARI E. (2017). Combining actor-network theory with interventionist research: present state and future potential. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 30, No. 3, p. 720-753.
- MALMI T, & BROWN D A. (2008). Management control systems as a package—Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, Vol. 19, No. 4, p. 287-300.
- MERRIMAN K K, & SEN S. (2012). Incenting managers toward the triple bottom line: An agency and social norm perspective. *Human Resource Management*, Vol. 51, No. 6, p. 851-871.
- MOM T J M, VAN DEN BOSCH F A J, & VOLBERDA H W. (2007). Investigating Managers' Exploration and Exploitation Activities: The Influence of Top-Down, Bottom-Up, and Horizontal Knowledge Inflows. *Journal of Management Studies*, Vol. 44, No. 6, p. 910-931.
- MOORES K, & YUEN S. (2001). Management accounting systems and organizational configuration: a life-cycle perspective. *Accounting, organizations and society*, Vol. 26, No. 4, p. 351-389.
- MUNDY J. (2010). Creating dynamic tensions through a balanced use of management control systems. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 35, No. 5, p. 499-523.
- NARO G, & NOGUERA F. (2008). L'intégration du développement durable dans le pilotage stratégique de l'entreprise : enjeux et perspectives des « Sustainability Balanced Scorecards ». *Revue de l'Organisation Responsable*, Vol. 3, No. 1, p. 24-38.

- NORRIS G, & O'DWYER B. (2004). Motivating socially responsive decision making: the operation of management controls in a socially responsive organisation. *The British Accounting Review*, Vol. 36, No. 2, p. 173-196.
- RAMUS C A. (2002). Encouraging innovative environmental actions: what companies and managers must do. *Journal of world business*, Vol. 37, No. 2, p. 151-164.
- RODRIGUE M, MAGNAN M, & BOULIANNE E. (2013). Stakeholders' influence on environmental strategy and performance indicators: A managerial perspective. *Management Accounting Research*, Vol. 24, No. 4, p. 301-316.
- SIMONS R. (1994). *Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Harvard Business Press.
- SIMONS R. (1995). Control in an age of empowerment. *Harvard business review*, Vol. 73, No. 2, p. 80-88.
- STRAUSS E, & ZECHER C. (2013). Management control systems: a review. *Journal of Management Control*, Vol. 23, No. 4, p. 233-268.
- STUBBLEFIELD LOUCKS E, MARTENS M L, & CHO C H. (2010). Engaging small- and medium-sized businesses in sustainability. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, Vol. 1, No. 2, p. 178-200.
- SUNDIN H, & BROWN D A. (2017). Greening the black box: integrating the environment and management control systems. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 30, No. 3, p. 620-642.
- VAN DER KOLK B, VAN VEEN-DIRKS P M, & TER BOGT H J. (2020). How combinations of control elements create tensions and how these can be managed: An embedded case study. *Management Accounting Research*, p. 100677.
- WEINBERG M L, ALLEN D N, & SCHERMERHORN JR J R. (1991). Interorganizational challenges in the design and management of business incubators. *Review of Policy Research*, Vol. 10, No. 2-3, p. 149-160.
- WIDENER S K. (2004). An empirical investigation of the relation between the use of strategic human capital and the design of the management control system. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 29, No. 3-4, p. 377-399.
- WIJETHILAKE C, MUNIR R, & APPUHAMI R. (2017). Strategic responses to institutional pressures for sustainability: The role of management control systems. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 30, No. 8, p. 1677-1710.
- WIJETHILAKE C, MUNIR R, & APPUHAMI R. (2018). Environmental Innovation Strategy and Organizational Performance: Enabling and Controlling Uses of Management Control Systems. *Journal of Business Ethics*, Vol. 151, No. 4, p. 1139-1160.

8. Résumé du Chapitre III

Pour cette étude, nous avons étudié la transformation organisationnelle en faveur du DD à l'aide d'une observation participante dans un incubateur dédié à l'accompagnement de startups focalisées sur des problématiques environnementales et sociales. Plus précisément, nous étudions comment l'intégration du contrôle de gestion et du CDGDD participe à la mise en œuvre et au renouvellement de stratégies incluant le DD. Cette organisation nous a semblé pertinente pour étudier la transformation organisationnelle en faveur du DD et les interactions entre les différentes dimensions de cette transformation. À la suite d'une immersion de huit mois, nos résultats nous permettent de proposer un modèle dynamique de la caractérisation des systèmes de contrôle (MCS et SCS) et qui établit le lien avec l'intégration du DD à la stratégie. Il souligne le rôle primordial de la dimension cognitive dans l'intégration des systèmes de contrôle. Ils donnent également un éclairage sur les dynamiques d'évolution du package de contrôle. Ils nous permettent également de mieux comprendre l'articulation des usages diagnostique et interactif des dispositifs de CDGDD dans l'intégration du DD à la stratégie de l'organisation. Enfin, ces résultats mettent en lumière la dynamique de la configuration de contrôle et d'intégration du DD à la stratégie.

Chapitre IV

Un pilotage durable est-il seulement possible ? Une étude d'une coopérative militante de l'énergie renouvelable

Résumé : Dans cet article, nous nous intéressons à l'utilisation d'outils comptables et de contrôle – i.e. d'indicateurs, de budgets et de reporting, mais aussi de dispositifs de délibération et de prise de décision – au service du pilotage du développement durable. Nous cherchons plus précisément à comprendre comment un « pilotage durable » – c'est-à-dire la conduite d'une activité économique par la prise en compte systématique de ses conséquences à long terme – peut s'évanouir dès l'instant où il est mis en pratique à l'aide de ces outils. À partir d'entretiens et d'observations non participantes dans une coopérative militante engagée dans la production d'énergie renouvelable, nous montrons les difficultés que rencontre un pilotage durable (1) pour traduire sa raison d'être en pratique, (2) pour représenter et (3) pour délibérer de ses conséquences à long terme. Nous nous proposons ainsi de mettre à jour les situations et les difficultés dont des acteurs même militants et engagés font l'expérience, pour piloter une activité selon ses conséquences à long terme.

Mots-clés : pilotage, développement durable, contrôle, énergie, recherche qualitative.

Abstract: In this article, we analyze the use of accounting and management control tools – i.e. indicators, budgets and reporting, but also deliberative and decision making processes – for sustainable development. More specifically, we want to understand how a “sustainable management” – i.e. conducting business by systematically considering long term consequences – may vanish as soon as it must be driven through accounting and management control tools. On the basis of interviews and non-participant observations in a militant cooperative producing renewable electricity, we show that the difficulties faced by a sustainable management are (1) the translation of its raison d'être in practice, (2) its representation and (3) the deliberation of long term consequences. We propose to highlight situations and challenges faced by actors, even though they are activist, to manage an activity by considering long term consequences.

Keywords: sustainable management, sustainability, accounting, control, energy, qualitative research.

1. Introduction

Le développement durable et la conduite d'une activité économique durable au moyen d'outils comptables et de contrôle ont fait l'objet de nombreux travaux depuis plusieurs décennies (Bebbington & Gray, 2001; Deegan, 2017; Johnstone, 2020; Mathews, 1997; Norris & O'Dwyer, 2004; Taïbi et al., 2020).

Les recherches suggèrent qu'il est difficile de délimiter les contours du développement durable et en particulier de s'accorder sur les activités et les modes de gestion qu'il recouvre (Gray & Collison, 2002). En effet, la littérature montre qu'une multiplicité d'objectifs organisationnels, parfois même incompatibles, peuvent être revendiqués pour définir le développement durable comme se mettre en conformité avec les réglementations environnementales (Lamberton, 2000), réduire les déchets (Guenther et al., 2016), les émissions de CO² (Phan et al., 2018), la consommation de matières premières (Bouten & Hoozée, 2013) et d'énergie (Phan et al., 2018). La coexistence d'objectifs si nombreux s'explique par la multitude des visions et des paradigmes qui tentent de définir la notion de développement durable. Plusieurs travaux défendent l'idée d'une compatibilité du développement économique avec la préservation durable de l'environnement (Bocken et al., 2014), au moyen de cercles vertueux associant une amélioration de la qualité des services ou des objets produits par la prise en compte de leur impact environnemental (Joyce & Paquin, 2016). Pour d'autres au contraire, le développement économique est par définition antinomique avec le maintien durable des ressources naturelles et des écosystèmes (Lorek & Fuchs, 2013). Pour ces derniers, seule une décroissance choisie, c'est-à-dire la réduction de l'activité économique globale par la limitation drastique des activités à l'utilité la plus discutable, garantirait un développement réellement durable (Schneider et al., 2010). De cette diversité de visions et d'acceptations dans la littérature, il ressort qu'il est toujours difficile d'élaborer une définition générale et consensuelle du développement durable (Byrch et al., 2015). Il est toutefois possible d'en construire des définitions locales, des acceptations temporaires et imparfaites parce que contingentes à un contexte ou à un type d'activité économique. S'il est difficile de s'accorder sur ce qu'est ou n'est pas le développement durable, la littérature montre ainsi qu'il existe des manières de produire et de consommer durablement dans différents secteurs comme celui de l'eau (Egan, 2014; Moore, 2013), du tourisme (Parker & Chung, 2018), de l'alimentation (Durden, 2008), voire de la finance (Sundin & Brown, 2017) et de l'énergie (Contrafatto & Burns, 2013). L'énergie est même considérée comme cruciale puisqu'une grande part des conséquences environnementales de l'activité économique en dépend (Sáez-Martínez et al., 2016).

Pour qu'une activité soit considérée comme au service du développement durable, il est alors intéressant de se demander si elle peut être pilotée grâce à des outils comptables et de contrôle – i.e. indicateurs, budgets et reportings mais aussi modes de délibération et de prise de décision – n'incluant pas seulement des priorités financières, mais s'attachant à prendre en compte ses conséquences environnementales et sociales.

Les recherches en comptabilité soulignent la difficulté de traduire l'impact à long terme d'une activité économique en des termes pilotables. Elles montrent la complexité de la traduction d'une mission au service du développement durable et donc de l'intérêt général, dans des outils comptables et des indicateurs quantifiés conçus initialement pour piloter et suivre des paramètres financiers (Gond et al., 2012). En effet, le pilotage d'une activité durable peut se heurter à des difficultés de conception des outils comptables et de contrôle (Gibassier & Alcouffe, 2018), telles que l'articulation de leurs horizons temporels (Antonini & Larrinaga, 2017; Milne & Gray, 2013) ou la délimitation du périmètre de responsabilité de l'organisation (Gray, 2010). D'autant plus qu'une activité durable est même souvent rétive à la quantification et plus difficile à réduire à des métriques actionnables (Bebbington et al., 2017). Cette durabilité difficilement commensurable peut ainsi rendre plus mal aisée sa traduction en outils comptables et de contrôle utiles à son pilotage. Les recherches montrent également que l'instrumentation de gestion est toujours imbriquée dans des relations de pouvoir au sein des organisations. Par-delà la conception d'un outil ou d'un indicateur, sa capacité à être mis en pratique au service du pilotage de l'activité dépend aussi de l'influence de ses concepteurs ou promoteurs (Passetti et al., 2018; Phan et al., 2018) comme de la perception des parties prenantes (Conaty & Robbins, 2018). La littérature consacrée aux professionnels comptables, notamment les contrôleurs, montre combien leurs outils sont par exemple indissociables de leur pouvoir d'influence et du degré d'alphabétisation financière de leurs interlocuteurs (Farjaudon & Morales, 2013; Oakes et al., 1998). Dans le cas du pilotage d'une activité durable, l'importance de ces relations sociales et de ces enjeux de pouvoir peut être exacerbée par sa dimension militante et sa volonté transformatrice. En plus de rendre l'activité pilotable, les outils comptables et de contrôle doivent être en mesure de montrer les progrès réalisés et comment l'idéal poursuivi se rapproche ou se traduit concrètement dans l'activité (Contrafatto et al., 2015). Pour être utiles au pilotage, il convient donc que les outils comptables et de contrôle soient défendus par des acteurs influents et écoutés dans l'organisation (Bouten & Hoozée, 2013; Passetti et al., 2018), au risque sinon d'être rapidement abandonnés.

Il ressort de ces différents travaux que le « pilotage durable » d'une activité par l'utilisation d'outils comptables et de contrôle soulève de nombreuses difficultés. Ces outils doivent être utiles aux acteurs de l'organisation pour piloter l'activité et, en même temps, réussir à montrer que ce qui est produit participe de l'idéal recherché. Alors qu'ils sont initialement conçus pour représenter et mettre en valeur des données financières, les outils comptables et de contrôle doivent également réussir à être mis au service d'une activité souvent difficilement commensurable. Pour cette raison, ils courent le risque d'être en permanence contestés ou rejetés par les acteurs de l'organisation, parfois prompts à douter de leur pertinence dans ce contexte spécifique. De même, des modes de délibération et de prise de décision peuvent en pratique être déstabilisés par les limites de leur pouvoir de représentation et de leur capacité à refléter les progrès accomplis. Notre question de recherche est donc la suivante : comment la dimension durable du pilotage peut-elle s'évanouir une fois mis en œuvre avec des outils comptables et de contrôle ?

Pour répondre à cette question, nous avons réalisé une recherche qualitative à partir de l'étude d'une société coopérative militante dénommée « COGIP »², produisant et vendant de l'électricité issue d'énergies renouvelables. Sur une période de quinze mois, de janvier 2018 à mars 2019, nous avons conduit dix entretiens avec des acteurs clés de l'organisation et mené des observations non participantes dans leurs locaux, représentant quarante-six heures d'enregistrement au total et 838 pages une fois retranscrits. Cette démarche est pertinente pour nous permettre de nous situer au plus près des difficultés du pilotage durable d'une activité par l'utilisation d'outils comptables et de contrôle, comme de comprendre les préoccupations des différents acteurs.

À partir de l'analyse inductive de nos données, nous suggérons que le « pilotage durable » d'une activité – focalisé sur ses conséquences environnementales ou sociales à long terme – peut s'évanouir avec l'utilisation d'outils comptables et de contrôle par sa difficulté (1) à traduire sa raison d'être en pratique, (2) à représenter et (3) à délibérer de ses conséquences à long terme. Il est important de souligner que notre travail ne cherche pas à condamner l'hypocrisie d'organisations se revendiquant durables (Cho et al., 2015, 2018). Il se propose plutôt d'éclairer les difficultés que rencontrent des acteurs pourtant militants et engagés, pour piloter une activité selon ses conséquences à long terme, afin de mieux les comprendre et de contribuer à y répondre (Bebbington et al., 2017; Gendron, 2018).

² Pour des raisons de confidentialité, l'organisation a été anonymisée.

Notre recherche contribue à la littérature de trois façons. Tout d'abord, nos observations nous permettent d'apprécier le développement durable dans sa réalité intermédiaire, à savoir les difficultés que peuvent rencontrer les acteurs d'une organisation pour faire advenir un pilotage durable dédié à la prise en compte des conséquences sociales et environnementales d'une activité. Deuxièmement, notre travail contribue aux recherches critiques en comptabilité en soulignant l'inertie propre aux outils comptables et de contrôle. Même lorsqu'ils sont conçus au service de la prise en compte des conséquences à long terme d'une activité, leur pouvoir de représentation, d'explication et d'organisation peut faire évoluer les comportements vers des modalités inattendues. Enfin, nos résultats ont des implications pratiques. Ils soulignent la disproportion existant entre la fragilité des outils et des agencements mis au service du développement durable, et l'ampleur de la cause qu'ils cherchent à servir.

2. Du développement durable à la possibilité d'un pilotage durable au moyen d'outils comptables et de contrôle

2.1. La difficile définition du développement durable

La définition la plus connue du concept de développement durable est peut-être aujourd'hui celle proposée par le rapport Brundtland. Le développement durable y est défini comme un mode de développement qui « répond aux besoins des générations présentes sans compromettre la capacité des générations futures de répondre aux leurs³ » (Brundtland et al., 1987, p. 8). Cette définition générale permet de lier les enjeux du développement humain aux inquiétudes environnementales et sociales pour faire du développement durable un « concept global » (Cohen et al., 1998). Mais elle explique les difficultés rencontrées aujourd'hui par les recherches comptables pour en appréhender le tout et non seulement une portion (Bebbington & Larrinaga, 2014).

En effet, ces difficultés à circonscrire conceptuellement le développement durable sont particulièrement manifestes dans les recherches académiques (Bebbington & Thomson, 2013). Sans toujours chercher ou espérer pouvoir les résoudre, la littérature s'intéresse ainsi plutôt aux modalités particulières du développement durable, c'est-à-dire à ses différentes composantes spécifiques et manifestations comptables, comme la comptabilité carbone par exemple (Bebbington & Larrinaga, 2014). Ceci explique la coexistence aujourd'hui d'une multitude

³ Traduit de l'anglais par nos soins.

d'interprétations et de paradigmes se revendiquant différemment du développement durable, notamment lorsqu'il s'agit de préciser ses liens avec l'activité économique (Byrch et al., 2015). Certains travaux considèrent notamment que le développement durable est compatible avec la poursuite d'une activité économique plus soucieuse de la préservation de l'environnement. Des innovations continues des modèles d'affaires et organisationnels (Bocken et al., 2014), ou la production et l'utilisation de biens ou services grâce à l'intégration des externalités environnementales (Joyce & Paquin, 2016), permettraient selon ces recherches de réconcilier développement durable et développement économique. Pour d'autres au contraire, la poursuite d'une croissance économique est par nature contradictoire avec le développement durable (Lorek & Fuchs, 2013). Seule une décroissance « choisie », à savoir l'arrêt des productions de produits et services considérés comme non essentiels et une focalisation exclusive sur leur contribution à l'équité sociale ou à la préservation de l'environnement, favoriserait un développement réellement durable (Schneider et al., 2010).

Cette définition difficile du développement durable sur le plan conceptuel revêt en outre des conséquences importantes en pratique. Elle semble permettre aux entreprises d'y associer toutes sortes d'activités et de modes de gestion afin de communiquer intensément sur leurs efforts en matière de développement durable (Gray & Collison, 2002; Gray & Milne, 2004). Plusieurs travaux suggèrent que les rapports de développement durable produits et diffusés par les entreprises s'apparentent souvent à des fictions détachées des pratiques organisationnelles (Cho et al., 2015, 2018). Ces communications sont associées à des artifices dédiés à la mise en valeur de pratiques, pourtant plus ou moins compatibles avec le développement durable (Llewellyn et Milne, 2007; Laine, 2009). D'autant plus qu'elles concernent des enjeux aussi variés que celui de la réduction des déchets (Guenther et al., 2016), du respect des réglementations environnementales (Lamberton, 2000), de la réduction de la consommation de matières premières et d'énergie (Bouten & Hoozée, 2013), ou encore des émissions de CO² (Phan et al., 2018).

2.2. Des outils comptables et de contrôle au service du développement durable

Les recherches permettent alors de mesurer combien cette difficile définition du développement durable rend sa traduction en outils comptables et de contrôle d'autant plus problématique. En effet, la diversité des visions et des actions derrière la notion de développement durable (Byrch et al., 2015) semble favoriser la multiplication des outils

comptables – i.e. indicateurs, budgets et reporting – et de contrôle – i.e. de dispositifs de délibération et de prise de décision – au service de la prise en compte des conséquences sociales et environnementales des activités économiques.

Les recherches montrent tout d’abord que les outils comptables et de contrôle peuvent être adaptés de manière à représenter les conséquences sociales et environnementales de l’activité d’une organisation, en plus de fournir des données financières. De nombreux travaux étudient ainsi le discours des organisations sur le développement durable (Spence, 2009) et en particulier leur reporting environnemental (Gazzola et al., 2019 ; Journeault et al., 2020). Ces publications sont associées à des moyens de rendre visibles les activités de l’entreprise qui sont considérées ou labélisées comme durables pour les parties prenantes de l’organisation (Tregidga et al., 2014), ou de les impliquer et de discuter avec elles des activités durables à entreprendre (Brown, 2009). Plusieurs travaux s’intéressent plus précisément à la possibilité de rendre le développement durable plus concret en pratique par la construction d’outils comptables et de contrôle spécifiques (Bebbington & Larrinaga, 2014). Les calculs de coûts sont par exemple envisagés comme des moyens de mettre en lumière les pratiques « non durables » d’une organisation, en assignant une valeur aux services que fournissent l’environnement et la nature (Antheaume, 2004; Bebbington & Gray, 2001; Lamberton, 2000). Cette méthode est également utilisée pour donner une valeur comptable aux externalités sociales et environnementales d’une organisation (Bebbington & Larrinaga, 2014).

Mais les recherches ne se limitent pas aux manières de représenter les activités d’une organisation selon leur caractère plus ou moins durable. Une partie s’intéresse également à la question du pilotage d’une activité à l’aide d’indicateurs de performance dédiés à la prise en compte de sa durabilité. Ceci peut se traduire en la conception d’outils aux objectifs de long terme (Bonacchi & Rinaldi, 2007) et à une réflexion sur la manière de les suivre malgré les contraintes de court terme (Arjaliès & Mundy, 2013). De même, des outils incitatifs à base de récompenses sont envisagés comme des façons de modifier les décisions individuelles (Merriman & Sen, 2012), pour orienter et encourager les comportements vers des modalités plus durables (Ramus, 2002). Mais les recherches insistent aussi sur la nécessité d’impliquer chacune des parties prenantes de l’organisation pour faire du développement durable une réalité puisqu’une organisation seule ne peut concevoir les conséquences à long terme de son action sans les impliquer (Gray et al., 1997) et les prendre en compte (Baker & Schaltegger, 2015).

Cependant, la conception et l’utilisation d’outils comptables et de contrôle se heurtent à des difficultés en pratique (Gibassier & Alcouffe, 2018). L’imbrication des horizons temporels des

objectifs à poursuivre (Antonini & Larrinaga, 2017; Milne & Gray, 2013) comme la délimitation du périmètre de responsabilité de l'organisation (Gray, 2010), rendent la conception et l'utilisation de ces outils particulièrement mal aisées en pratique. D'autant plus que la notion de durabilité est souvent rétive à la quantification et donc difficile à traduire en métriques actionnables (Bebbington et al., 2017). En outre, l'intégration des parties prenantes aux prises de décision d'une organisation est également souvent problématique. Même les outils comptables et de contrôle les plus participatifs et délibératifs ne suffisent pas toujours à impliquer réellement les parties prenantes (Adams, 2004; Godowski et al., 2019). Et même lorsque ces dernières sont impliquées, la recherche d'un consensus entre leurs positions (Unerman et Bennett, 2004) tend à réintroduire une priorité à l'atteinte d'objectifs financiers facilement formulables dans l'organisation (Brown & Tregidga, 2017).

Il ressort de ces travaux qu'il ne suffit donc pas de concevoir des outils comptables et de contrôle au service du développement durable pour qu'advienne en pratique un pilotage plus durable, c'est-à-dire un pilotage véritablement dédié à la prise en compte des conséquences sociales et environnementales à long terme de l'activité économique.

2.3. La possibilité d'un pilotage durable grâce aux outils comptables et de contrôle

Il est alors intéressant de s'interroger sur la manière dont ce « pilotage durable » peut exister en pratique et permettre de circonscrire plus précisément la notion de développement durable.

En effet, étudier comment une organisation peut être pilotée par la prise en compte systématique de ses conséquences sociales et environnementales à long terme, revient à déterminer comment des individus plus ou moins engagés et militants dotent le développement durable d'une substance et d'une réalité observables. Ce changement de perspective permet de focaliser l'analyse sur la « matière » du développement durable et d'apprécier comment il se condense en pratique en outils et situations dans les organisations, plutôt que sur ses « manières » à savoir le périmètre de pratiques et de situations qu'il recouvre. Afin d'élaborer des définitions du développement durable ainsi plus locales et temporaires mais néanmoins substantielles grâce à la notion de « pilotage durable », il est crucial de se demander si ce dernier peut reposer sur des outils comptables et de contrôle dans les organisations.

Les recherches en contrôle de gestion soulignent effectivement toute la difficulté de mettre des outils comptables et de contrôle au service d'une finalité, et donc du pilotage d'une activité. Les outils comptables et de contrôle s'insèrent dans des chaînes plus ou moins complexes d'interactions entre les acteurs d'une organisation, en plus de susciter de nouvelles routines et comportements. Par-delà leur conception, leur capacité à être mis au service du pilotage dépend ainsi de leurs concepteurs et promoteurs (Battaglia et al., 2016; Lisi, 2015; Passetti et al., 2018; Phan et al., 2018), autant que des perceptions de leurs utilisateurs (Conaty & Robbins, 2018). Pour être utiles au pilotage durable, les outils comptables et de contrôle doivent donc être défendus par des acteurs influents ou écoutés dans l'organisation (Bouten & Hoozée, 2013; Passetti et al., 2018; Soderstrom et al., 2017) au risque d'être autrement rapidement abandonnés. Leur pouvoir d'influence dépend aussi des profils des acteurs de l'organisation, de leur degré d'alphabétisation financière (Ezzamel & Burns, 2005; Farjaudon & Morales, 2013; Morales & Lambert, 2013; Oakes et al., 1998) ou environnementale (Gibassier et al., 2018). Mais il peut être contrarié par le fait qu'ils ne relèvent d'aucune juridiction professionnelle à proprement dit (Abbott, 1988). Opérationnels, managers, contrôleurs, responsables financiers peuvent tous être potentiellement investis de leur conception à partir de modèles standards facilement utilisables (Masanet-Llodra, 2006).

Ensuite, en cherchant à réduire un idéal de durabilité à un ensemble de paramètres gouvernables, les outils comptables et de contrôle reposent toujours sur une logique de parcimonie qui limite leur potentiel d'adaptation aux situations. Par exemple, quelles que soient les adaptations d'un tableau de bord à la prise en compte des enjeux sociaux et environnementaux, cet outil reste une forme de mesure et donc d'abstraction quantifiée d'une réalité. Une quantification dont il est impossible de s'extraire complètement sans finalement nier la raison d'être de l'outil et de sa contribution au pilotage de l'activité.

D'autant plus que les outils comptables et de contrôle au service d'un pilotage durable ne se contentent pas de « réduire ». En tant que représentations et explications, ils visent aussi « à produire » une réalité. Il est en effet particulièrement intéressant d'observer que même lorsque les indicateurs et les métriques en faveur du développement durable réduisent une réalité complexe à un nombre limité de paramètres, ils produisent des résultats le plus souvent qualitatifs et sujets à interprétation. Les indicateurs quantifiés de performance environnementale (Deegan, 2017) aboutissent le plus souvent à produire de nouvelles qualités, plus ou moins difficilement quantifiables. Ils promettent par exemple de renforcer la « responsabilité » de l'organisation (Deegan, 2017), la « transparence » ou le « dialogue » entre

parties prenantes (Killian, 2010). Or – et pour ne citer que ces exemples – « responsabilité », « transparence » et « dialogue » sont des qualités aux nuances difficiles à formaliser et à interpréter. De façon paradoxale, les outils comptables et de contrôle peuvent donc échouer à faire apparaître de façon non équivoque les progrès accomplis par l'organisation dans la prise en compte des conséquences environnementales à long terme de son activité, i.e. comment l'idéal poursuivi se rapproche et se traduit concrètement dans l'activité (Contrafatto et al., 2015).

Dans ce texte, nous cherchons donc à comprendre si le « pilotage durable » d'une activité peut reposer sur des outils comptables et de contrôle. Nous suggérons que cette forme de pilotage – privilégiant la prise en compte des conséquences à long terme de l'activité – n'a rien d'évident tant elle confronte les individus et les organisations à toute la difficulté de traduire l'idée de durabilité en des termes concrets et actionnables. La possibilité d'un pilotage durable d'une activité tient ainsi, c'est notre argument, à sa capacité à s'accommoder de l'imperfection, de la fragilité et de l'inertie de son instrumentation de gestion.

3. Méthode de recherche

3.1. Collecte des données

Cette étude s'appuie sur la réalisation d'entretiens semi-directifs, d'observations non participantes et sur l'analyse de documentations internes et externes chez « COGIP », une société coopérative militante produisant et vendant de l'électricité issue d'énergies renouvelables.

Créée en 2015, COGIP est une Société Coopérative d'Intérêt Collectif (SCIC) ayant pour objet de produire ou fournir des biens et services d'intérêt collectif « qui présentent un caractère d'utilité sociale ». Bien qu'étant une entreprise encore jeune, COGIP ne cesse de se développer depuis sa création. Fin 2018, elle dégage un chiffre d'affaires d'environ 350 000 euros grâce à la distribution d'énergie durable à plus de 6 000 clients et emploie à temps plein dix salariés. Elle est en outre en mesure de développer son activité grâce à un capital de 1 200 000 euros apportés par plus de 2 300 militants, lui permettant de financer ses propres installations de production électrique. Le reste de l'énergie vendue – exclusivement d'origine éolienne, solaire ou hydroélectrique – est acheté à des producteurs régionaux dont COGIP garantit la provenance

locale et le caractère renouvelable grâce à un certificat. Et ce alors que l'énergie offerte par COGIP est d'un prix environ 15% supérieur à celle du plus grand fournisseur français.

La spécificité du modèle d'affaires de COGIP et sa vocation explicitement militante en faveur d'une énergie renouvelable sont ainsi particulièrement pertinentes pour notre recherche. Elles nous permettent d'étudier la manière dont des acteurs fortement mobilisés en faveur du développement durable cherchent à traduire leur engagement dans le pilotage durable d'une organisation, i.e. à décider et à agir en fonction de ses conséquences sociales et environnementales à long terme.

Afin de comprendre les difficultés que rencontrent les acteurs de COGIP pour animer un pilotage durable à partir d'outils comptables et de contrôle, nous avons suivi une méthodologie qualitative interprétativiste. Cette démarche est pertinente car elle permet de comprendre la « réalité » telle que l'expérimentent les individus, pour révéler le sens qu'ils lui donnent (Van Maanen, 1979). Ceci permet de faire émerger des données qui sont des interprétations de la réalité, subjectives et contextuelles (Kaufmann, 2011). Entre janvier 2018 et mars 2019, nous avons conduit dix entretiens avec les acteurs clés de l'organisation. L'accès au terrain de recherche n'a rien eu d'évident. Il nous a fallu gagner la confiance des acteurs de l'organisation. Les deux premiers entretiens avec le Président et le Directeur de COGIP ont joué un rôle clé. Ils nous ont permis d'instaurer une confiance réciproque nous autorisant à prolonger librement nos recherches au sein de l'organisation et notamment de poursuivre les entretiens. Huit entretiens supplémentaires avec des salariés et des militants impliqués dans la gestion de l'organisation ont ainsi été réalisés. Les entretiens ont duré entre 41 et 106 minutes, pour une durée moyenne de 67 minutes. Ils ont été enregistrés puis intégralement retranscrits, représentant un total de 205 pages. Dans le Tableau 15, nous détaillons les caractéristiques des entretiens réalisés en précisant leur durée et les principales responsabilités des personnes interrogées.

Entretien	Fonction⁴ et principales responsabilités des interviewés	Durée (en minutes)	Nombre de pages
E1	Directeur Membre fondateur. Applique la politique et les orientations définies par le Conseil d'Administration. Très impliqué dans les activités et les prises de décisions.	95	29
E2	Président Membre fondateur. Représente la coopérative lors d'évènements publics. Très impliqué dans les activités et les prises de décisions.	75	20
E3	Salarié 1 Membre fondateur. Responsable de la gestion.	72	25
E4	Salarié 2 Responsable de la vie coopérative et de la communication.	68	16
E5	Salarié 3 Responsable de la commercialisation.	106	20
E6	Administrateur sociétaire militant Membre fondateur. Dirigeant d'une coopérative spécialisée dans l'innovation environnementale et sociale. Très impliqué dans les prises de décisions et participe aux actions.	61	16
E7	Administrateur sociétaire militant Membre fondateur. Ingénieur informaticien dans une entreprise aéronautique. Très impliqué dans les prises de décisions et investi dans les actions militantes.	57	25
E8	Administrateur sociétaire militant Membre fondateur. Responsable politique local depuis plusieurs années, très impliqué dans les prises de décisions. Participe peu aux actions.	51	27
E9	Sociétaire militant En recherche d'emploi. S'est impliqué tout récemment dans les activités de COGIP. Ne participe pas aux décisions.	46	15
E10	Sociétaire Banque partenaire Banque coopérative qui finance des activités ayant des dimensions écologiques, sociales ou culturelles. Elle est également sociétaire de la coopérative.	41	12
	Total	672	205

Tableau 15 - Détail des entretiens réalisés chez COGIP

⁴ Afin de maintenir la confidentialité et l'anonymat des personnes rencontrées, les titres des fonctions sont ici toujours exprimés au masculin sans néanmoins renvoyer à un genre.

Tous les entretiens ont été réalisés selon un guide d'entretien (Grawitz, 1972). Celui-ci débute par des questions introductives visant à obtenir des éléments de contexte, après avoir rappelé aux répondants que toutes les informations collectées satisfont à une stricte confidentialité. Cette protection apportée à nos répondants nous a permis d'instaurer un climat de confiance propice à un échange libre et sincère sur leur travail quotidien, leur parcours et les motivations de leur engagement chez COGIP. Nous avons ainsi pu approfondir autant que nous le souhaitons notre compréhension des outils comptables et de contrôle utilisés pour piloter l'organisation au regard des conséquences sociales et environnementales à long terme de son activité.

En plus des entretiens, nous avons également conduit des observations non participantes chez COGIP de janvier 2018 à mars 2019. En particulier nous avons eu accès à plusieurs événements de la vie de l'organisation – Assemblée Générale, réunions et séminaires thématiques – et obtenu l'autorisation d'y enregistrer les échanges entre les participants. Le choix de réaliser ces observations non participantes plutôt que des entretiens supplémentaires n'était pas prévu au départ. Il s'est imposé lorsqu'à la suite des premiers entretiens, il est ressorti clairement que les réunions et événements organisés par COGIP étaient déterminants pour mieux comprendre comment les outils comptables et de contrôle sont utilisés. Cette impression s'est totalement confirmée lorsque nous avons assisté à une Assemblée Générale avec l'ensemble des membres, aux séminaires stratégiques avec les salariés et le Conseil d'Administration ou aux réunions entre des salariés et des membres du Conseil d'Administration. Ces événements, riches de discussions denses et animées, ont duré entre 76 et 449 minutes (durée moyenne 176 minutes) et ont été intégralement enregistrés puis retranscrits. Au total, l'ensemble de ce matériau empirique représente plus de 35 heures d'enregistrement, soit 633 pages une fois retranscrit comme le précise le Tableau 16.

Date	Observations non participantes	Durée (en minutes)	Nombre de pages
05/05/2018	Assemblée générale Ateliers de travail et Assemblée Générale annuelle (présentation du rapport de gestion, présentation et vote des résolutions) enregistrés. Visite d'un parc solaire avec question/réponse, inauguration du premier parc solaire de COGIP, repas ; apéritif de clôture, Participants : président, directeur, huit salariés, plusieurs dizaines de sociétaires.	119	39
30/05/2018	Réunion 1 « Gouvernance », problématiques concernant la répartition des tâches dans l'organisation ; « Triage », résolution de problèmes liés à l'activité. Participants : président, sept salariés, un membre du conseil d'administration, trois stagiaires.	220	57
05/06/2018	Réunion 2 « Indicateurs », chaque salarié présente ses indicateurs d'activité ; « Triage », résolution problèmes liés à l'activité. Participants : directeur, six salariés, un membre du conseil d'administration, trois stagiaires.	183	59
10/09/2018	Réunion 3 « Indicateurs », chaque salarié présente ses indicateurs d'activité ; « Triage », résolution de problèmes mineurs liés à l'activité. Participants : sept salariés, un membre du conseil d'administration.	154	40
12/11/2018	Réunion 4 Présentation au conseil d'administration de l'avancée des travaux concernant la révision du plan stratégique. Participants : directeur, président, deux salariés, six membres du conseil d'administration.	166	56
20/11/2018	Réunion 5 « Triage », résolution de problèmes liés à l'activité. Participants : président, neuf salariés	76	20
11/12/2018	Réunion 6 Présentation aux salariés du travail en cours de renouvellement du plan stratégique. Participants : président, quatre salariés, un membre du conseil d'administration	142	49
08/01/2019	Réunion 7 « Gouvernance », problématiques concernant la répartition des tâches dans l'organisation. Participants : président, six salariés, deux membres du conseil d'administration, un stagiaire.	82	24
19/01/2019	Réunion 8	130	39

	« Transverse », discussion de questions transversales sur la gestion de l'organisation. Participants : président, sept salariés, un membre du conseil d'administration.		
29/01/2019	Réunion 9 « Indicateurs », chaque salarié présente ses indicateurs d'activité. Participants : directeur, président, cinq salariés, deux membres du conseil d'administration, un stagiaire.	212	56
26/01/2019	Séminaire stratégique 1 Renouvellement du plan stratégique. Participants : directeur, président, neuf salariés, six membres du conseil d'administration.	449	122
27/01/2019	Séminaire stratégique 2 Renouvellement du plan stratégique. Participants : directeur, président, neuf salariés, six membres du conseil d'administration.	184	72
Total		2 117	633

Tableau 16 - Détail des observations non participantes réalisées chez COGIP.

En plus des enregistrements réalisés, une prise de note lors de chaque période d'observation nous a permis d'alimenter un journal d'observation conformément à l'approche retenue par Morales et Lambert (2013). Ce journal rassemble des descriptions précises des lieux, situations, participants et des échanges survenus lors des événements pour nous permettre de mieux comprendre les dispositifs de délibération et les circuits de décision spécifiques à l'organisation. Il agrège également des photographies des lieux, de la disposition des personnes réunies lors de l'Assemblée Générale et des documents affichés dans les locaux de l'organisation.

Nous avons également collecté un ensemble de documents internes produits par COGIP. Nous avons ainsi pu accéder à l'ensemble des documents préparatoires à l'Assemblée Générale (comptes rendus, retours des sociétaires sur les activités), aux différentes versions du Plan stratégique ou encore aux règlements internes codifiant la participation aux délibérations et décisions. En plus de cette documentation interne, nous avons également obtenu l'accès à la plateforme de discussion en ligne mise en service par COGIP pour ses membres. Munis d'un profil utilisateur, nous avons pu accéder aux échanges entre salariés, sociétaires militants ou bénévoles rassemblés sur ce forum. Le tableau de l'Annexe 1 précise la documentation interne ainsi collectée.

Enfin, nous avons collecté les différentes publications et communications externes de l'entreprise. Ces dernières se composent en particulier des statuts juridiques, de la Charte de

valeurs, des offres d'emplois ou encore des communications à destination des réseaux sociaux. Le tableau de l'Annexe 2 détaille l'ensemble de la documentation externe ainsi rassemblée.

3.2. Analyse des données

L'analyse des données a suivi une logique inductive (Glaser & Strauss, 1967; Strauss & Corbin, 1990). Cette méthode permet de produire par contraste et comparaison des catégories de codage ancrées dans les situations du terrain et conformes aux préoccupations des individus rencontrés.

L'analyse des données a ainsi permis de révéler tout d'abord la difficulté d'utiliser des outils comptables et de contrôle au service d'un pilotage durable de l'organisation, puis d'identifier différents sous-thèmes. Dès qu'un sous-thème s'est révélé récurrent et significatif, l'ensemble des auteurs a contribué à le labelliser en utilisant autant que possible le vocabulaire des acteurs interrogés, sans négliger d'y associer des extraits de données empiriques (Strauss & Corbin, 1990). À partir de cette première analyse, nous avons procédé à un codage axial et sélectif plus systématique (Glaser & Strauss, 1967) faisant émerger trois difficultés inhérentes à l'utilisation des outils comptables et de contrôle pour le pilotage chez COGIP. Nous avons ensuite analysé et approfondi les relations entre ces catégories qui représentent nos construits de second ordre (Strauss & Corbin, 1990) et étudié leur influence sur la possibilité d'un pilotage durable focalisé sur les conséquences à long terme de l'activité. La Figure 8 détaille la structure des données empiriques ainsi obtenue.

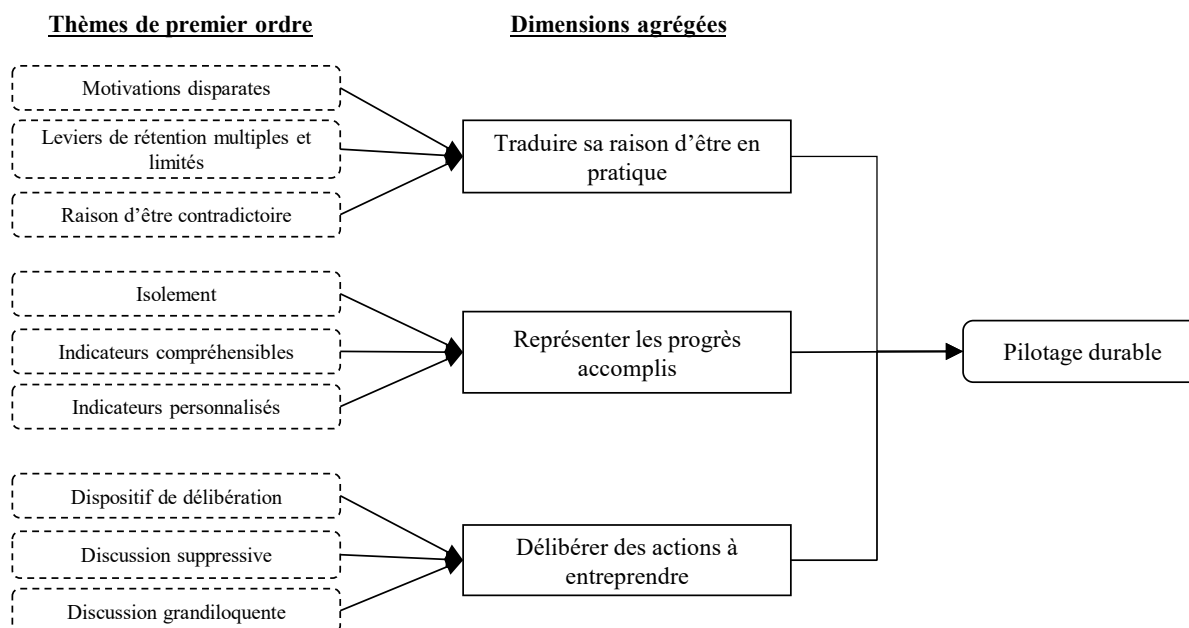


Figure 8 - Structure des données

L'ensemble des données empiriques collectées et analysées représente un matériau empirique riche d'une multiplicité de situations. Comme pour toute recherche qualitative, leur présentation dans nos résultats consiste nécessairement en une réduction de la richesse des situations vécues et des difficultés rencontrées par les personnes interrogées. Les données présentées dans les parties suivantes ont ainsi été retenues en raison de leur pertinence pour comprendre l'utilisation des outils comptables et de contrôle au service d'un pilotage durable chez COGIP.

4. Présentation de COGIP

Afin de mieux comprendre comment COGIP utilise des outils comptables et de contrôle au service d'un pilotage durable, il convient de préciser les spécificités de son engagement en faveur du développement durable et la dimension participative de son fonctionnement quotidien.

4.1. Une coopérative militante

Comme évoqué dans la partie précédente, COGIP est une société coopérative. Dans le droit français, ce type de coopérative a pour objet « la production ou la fourniture de biens et de services d'intérêt collectif qui présentent un caractère d'utilité sociale ». Il s'agit ainsi d'une

entreprise qui peut générer des profits grâce à la vente de biens et services (Heras-Saizarbitoria, 2014) mais à laquelle il est interdit de les redistribuer à ses actionnaires, nommés « sociétaires ».

En plus d'œuvrer à la production d'une énergie plus durable, ce statut coopératif est conçu comme le moyen de faire advenir un pilotage lui aussi plus durable. L'implication active des parties prenantes de l'entreprise est ainsi envisagée comme le moyen de favoriser la prise en compte systématique des conséquences à long terme de l'activité, pour un développement durable de sa communauté (Birchall, 2011, 2013). Voici pourquoi les statuts de COGIP précisent que ses activités peuvent être multiples et variées à la seule condition qu'elles prennent en compte leurs conséquences sociales et environnementales à long terme sur sa zone d'opération.

« COGIP concourt au développement durable dans ses dimensions économique, sociale, environnementale et participative ainsi qu'à la transition énergétique à l'échelle du territoire de [sa] région (...). Ce concours s'inscrit dans un double objectif de développement du lien social et de renforcement de la cohésion territoriale dans le domaine de l'énergie. » (Statuts COGIP, p. 8)

Cette vocation militante s'associe chez COGIP à la recherche d'une implication active des parties prenantes, dans l'espoir d'une économie plus solidaire et porteuse d'emplois locaux. Cette dimension participative souhaitée par la coopérative repose en pratique sur ses salariés, c'est-à-dire ses membres rémunérés travaillant à temps plein aux côtés des bénévoles attachés à l'organisation. Les salariés n'hésitent pas d'ailleurs à faire de cet engagement militant ce qui alimente leur motivation et les inspire dans leur travail au quotidien.

30 mai 2018, 15h03 : Le Responsable commercialisation prend la parole en réunion pour rappeler l'importance des valeurs et de l'engagement. « C'est super de se dire qu'avec notre côté militant on montre qu'on change les choses et qu'on n'est pas une entreprise comme les autres ! » (Journal d'observation)

S'il concerne le temps professionnel, i.e. aussi bien l'activité de l'entreprise que la manière d'y travailler, cet engagement est également conçu comme une disposition particulière des individus œuvrant dans l'organisation comme l'explique l'un de ses fondateurs.

« J'ai basculé dans l'économie sociale et solidaire par militantisme, même si depuis longtemps à côté de ma vie professionnelle j'ai des activités dans le secteur associatif. J'ai co-créé une AMAP⁵ et j'ai participé à la création d'une école associative bilingue avec une pédagogie alternative. Mes enfants y sont inscrits. Et en plus de tout ceci je suis co-président [chez COGIP] depuis la création. » (E3)

⁵ Association pour le Maintien d'une Agriculture Paysanne. Organisation cherchant à promouvoir un lien direct entre un exploitant agricole et les consommateurs géographiquement proches.

Loin de n'être que revendiquée, cette implication de tous dans les décisions de la coopérative est véritablement expérimentée en pratique. Par exemple, les profits réalisés ne sont réinvestis dans l'organisation qu'après une consultation collective sur leur usage futur.

La passion et l'engagement qui animent les salariés de COGIP expliquent sans doute son développement rapide dans un secteur pourtant difficile. Son militantisme rappelle également ses objectifs extrêmement ambitieux. COGIP souhaite en effet d'après ses statuts « la réappropriation citoyenne des enjeux énergétiques et des moyens de production [de l'énergie] ».

4.2. Des outils comptables et de contrôle pour impliquer, coordonner et piloter

Bien qu'étant une coopérative, COGIP est possédée par des propriétaires nommés « sociétaires ». Bénévoles puisque la société ne distribue pas de dividendes, ceux-ci sont chargés de représenter les parties prenantes de l'organisation, à savoir ses salariés mais aussi les responsables politiques, producteurs d'énergie, collectivités territoriales ou même les consommateurs. Ils peuvent s'impliquer dans les activités régulières de la coopérative et s'associer aux prises de décisions. En particulier, il leur revient de nommer le Président du Conseil d'Administration et le Directeur de COGIP, tous deux également bénévoles. Les sociétaires contribuent également aux événements commerciaux organisés par la coopérative ou apportent leurs compétences en participant aux réunions et séminaires stratégiques. Leur participation est très importante pour le fonctionnement de l'organisation. Elle permet de mieux coordonner les actions et initiatives individuelles, pour les mettre en adéquation avec les objectifs poursuivis à long terme.

En plus de compter sur l'aide de ses sociétaires, le travail quotidien au sein de COGIP est organisé grâce à des « rôles » attribués à ses salariés. Cinq « rôles » coexistent ainsi dans l'organisation : « commercialisation », « approvisionnement en électricité », « production d'électricité », « gestion [de l'organisation] » et « vie coopérative et communication ». Selon son importance, chaque rôle est assuré par un ou plusieurs salariés. Pour faciliter le travail, deux systèmes d'information sont utilisés pour la production et la commercialisation, en plus de « fiches actions » qui permettent de coordonner les sociétaires volontaires en leur précisant les tâches à accomplir et le salarié auquel ils doivent rendre compte. Le travail des salariés est ainsi complètement spécialisé dans un domaine. Par exemple, le salarié en charge de la « vie coopérative et communication » ne s'occupe que de cela. Mais en énonçant les rôles de chacun exclusivement en rapport à un domaine, cette division du travail laisse les salariés parfaitement

libres de s'activer à leur « rôle » par tous les moyens qu'ils estiment nécessaires ou utiles. COGIP cherche ainsi à se passer de l'existence de relations hiérarchiques entre ses membres. Grâce à ces « rôles », aucun salarié ne doit en principe obéir aux ordres d'un responsable.

Les salariés ont donc toute liberté pour construire leurs outils comptables et de contrôle. Ils peuvent notamment recourir aux indicateurs de performance de leur choix s'ils estiment qu'ils les aident dans leur travail et leur permettent d'accomplir leur rôle. Les salariés chargés de la « gestion » ont néanmoins la responsabilité de construire des budgets au début de chaque année pour mieux contrôler les dépenses de l'organisation. Tous les cinq ans, l'ensemble du personnel de COGIP s'active à la formalisation d'un Plan stratégique, rappelant et précisant les objectifs poursuivis à long terme. Les sociétaires peuvent s'impliquer dans les décisions avec le forum de discussion en ligne créé pour permettre aux salariés de les écouter. Les réunions sont cruciales pour permettre aux membres de proposer leurs initiatives afin d'améliorer le fonctionnement de l'organisation ou résoudre des problèmes identifiés.

Cette multiplicité d'outils comptables et de contrôle est ainsi entretenue dans l'espoir de favoriser des décisions plus collectives et plus compatibles avec la prise en compte des conséquences à long terme de l'activité de COGIP.

5. Des outils au service d'un pilotage durable : traduire, représenter et délibérer

Nous montrons dans cette partie que les outils comptables et de contrôle mis en place chez COGIP sont difficilement utilisés au service d'un pilotage durable, en raison de la complexité (1) de traduire sa raison d'être en pratique, (2) de représenter les progrès accomplis et (3) de délibérer des actions à entreprendre.

5.1. Traduire la raison d'être en pratique : motivations disparates, leviers de rétention multiples et raison d'être contradictoire

Depuis sa création, COGIP est animée d'une vocation militante indéniable. Toutefois, si tous ses membres et salariés partagent un même désir de faire évoluer la production d'énergie vers des modalités plus durables, tous ne perçoivent pas de la même manière les façons d'y parvenir. En effet, les acteurs de l'organisation proviennent d'horizons très divers et ne partagent pas forcément les mêmes références militantes, voire ne formulent pas de la même manière ce qui anime leur engagement. Le Président de COGIP insiste ainsi sur l'existence de

motivations disparates dans l'organisation, en évoquant la difficulté de recruter des personnes suffisamment militantes et compatibles avec la vision de l'organisation.

« Au début, on prenait celui qui était super militant... Maintenant, je préfère prendre celui qui est d'accord avec nos principes, mais surtout qui a les compétences plutôt que de prendre un type qui est seulement super militant. » (E2)

Si les motivations des candidats sont disparates et le recrutement peu aisé pour cette raison, la rareté du profil recherché est aussi une difficulté pour la coopérative. En effet, les offres d'emplois diffusées par COGIP s'apparentent davantage à un « idéal » de candidat, voire à celui d'un salarié travaillant déjà depuis de nombreuses années dans l'organisation, plutôt qu'à un profil type qui pourrait être trouvé comme l'illustre l'offre suivante.

The image shows a job advertisement from COGIP. The advertisement is enclosed in a rectangular box with a 'COGIP' logo in the top right corner. The text includes:

- Soutien logistique à la vie coopérative**
- Gestion administrative des sociétaires**
- Commercial : suivi, relance, appuis**
 - Traitement et suivi des nouveaux contrats
 - Relance mail et/ou téléphonique des prospects
 - Mise à jour de la base de données clients/prospects
 - Soutien logistique à l'organisation de salons et événements
- Profil recherché**
- Formation**

Vous avez une formation commerciale de niveau Bac +2 à 5 de préférence et possédez idéalement une première expérience sur une fonction commerciale

Vous avez une forte sensibilité aux questions environnementales, à la transition énergétique, à l'économie sociale et solidaire et à ses valeurs et vous justifiez d'un parcours en ce sens.
- Aptitudes nécessaires**
 - Etre organisé(e), méthodique, rigoureux(se) et force de proposition
 - Sens de l'écoute et de l'accueil,
 - Excellent relationnel,
 - Aisance orale et bonnes capacités rédactionnelles,
 - Savoir concilier travail en équipe et autonomie
 - Créatif(ve) et curieux(se)
- Caractéristiques du poste**
 - Type de contrat : CDD de 6 mois évolutif vers un CDI
 - Prise de fonction : dès que possible
 - Temps de travail : mi-temps
 - COGIP
 - Rémunération : 1800 € brut en temps plein.

At the bottom, it says: "Merci d'envoyer CV et lettre de motivation dans un seul fichier pdf nommé NOM-PRENOM-Poste-ADV.pdf par courrier électronique uniquement, à COGIP".

To the right of the advertisement is a callout box with the title "Contenu de l'encadré :" and the text: "« Vous avez une forte sensibilité aux questions environnementales et sociales, à la transition énergétique, à l'économie sociale et solidaire et à ses valeurs et vous justifiez d'un parcours en ce sens. »". An arrow points from this callout box to the highlighted text in the advertisement.

Figure 9 - Offre d'emploi diffusée sur la page COGIP d'un réseau social

Si les offres d'emplois récemment publiées par la coopérative tendent à attirer un profil hautement engagé et militant dans le secteur, il demeure que des individus aux motivations hétérogènes coexistent dans l'organisation. Tandis que certains se sont engagés pour satisfaire à leurs aspirations profondes en faveur de l'environnement, d'autres n'y voient qu'un emploi comme les autres.

Le Responsable gestion rapporte les propos d'un ancien salarié lors de son embauche. « Bien sûr, je vois les plus anciens et certains qui sont à fond... Mais moi, si je touche le même salaire, je vais avoir une pression de devoir faire comme eux. De m'impliquer autant qu'eux. Et je n'ai pas envie. J'ai juste envie de faire mes 35 heures. » (E3)

Cette hétérogénéité n'est alors pas sans poser problème pour le pilotage durable de l'organisation, i.e. la prise en compte systématique des conséquences environnementales et sociales de son activité. En effet, elle dévie souvent l'attention des salariés et bénévoles de la coopérative sur ce qui conduit les uns ou les autres à s'engager, plus qu'elle ne les réunit toujours autour du sens commun qu'ils peuvent donner à leur présence au service d'une production d'énergie plus durable.

Le 30 mai 2018, 15h09 : Je suis installé avec d'autres autour de la table centrale. Le Responsable gestion évoque le niveau de militantisme dans la coopérative. « Si ça se trouve, il y a même des salariés pas vraiment militants. Mais ça tu n'y peux rien. Tu ne peux pas non plus avoir que des salariés militants dans une coopérative. On sait très bien qu'on a le cas chez nous... On est sur quelque chose d'hybride pour lequel un juste milieu n'existe pas. » (Journal d'observation)

Ce « juste milieu » ainsi évoqué, i.e. cet équilibre entre des motivations très concrètes de court terme et l'engagement suffisant au service d'une activité plus durable, s'apparente même finalement à un objet flou dans l'organisation. Flou car mal défini et surtout difficilement « visible » en pratique, même pour les fondateurs de COGIP. Alors que la coopérative est ouvertement militante, la raison de la présence de ses membres n'a rien de véritablement identifiable au quotidien. Ces motivations disparates sont alors d'autant plus problématiques que les raisons qui poussent les individus à rester dans la durée n'ont également rien d'évident du fait de la diversité des leviers de rétention utilisés dans l'organisation.

En effet, selon leur degré initial de motivation et leur volonté d'engagement, la coopérative réserve différents statuts à ses membres. Trois statuts aux rémunérations différentes sont offerts aux salariés selon leur degré d'investissement personnel. Tout d'abord, il existe des salariés « en observation » qui doivent faire leurs preuves pendant six mois. Ensuite les salariés « de base » qui ont fait leurs preuves, mais qui ne souhaitent pas s'engager autant que les salariés « premium », qui ne comptent ni leurs efforts ni leurs heures au service de la coopérative.

« On a un salaire intermédiaire qui est le salaire où on ne te demande rien, tu fais ton job. Mais si tu veux aller au salaire de référence, effectivement on ne veut pas t'entendre dire : dimanche, j'ai eu un appel, j'ai dû répondre... » (E3)

Ainsi, différentes trajectoires individuelles coexistent parmi les salariés. Le passage d'un statut à l'autre n'a rien d'automatique. Il repose autant sur la bonne volonté du salarié que sur sa réputation et la reconnaissance dont il jouit au sein de la coopérative. Mais les « sociétaires », c'est-à-dire les propriétaires de la coopérative, sont aussi susceptibles de travailler à des degrés divers pour l'organisation. Bien qu'ils soient regroupés sous un même nom, ces sociétaires peuvent être des individus ou des organisations, des entreprises privées voire même des tutelles

administratives locales. Chaque sociétaire est alors libre de s'engager autant qu'il le souhaite pour réaliser bénévolement les mêmes tâches et travaux que les salariés. Cette spécificité est même un sujet d'ironie entre les salariés et leur Président, quant à leur « chance » d'être rémunérés pour faire le même travail que celui des bénévoles.

Le 30 mai 2018, 15h11 : Les discussions sont animées. Le Président est peu enclin à accepter la proposition d'un salarié souhaitant l'octroi d'une journée militante. Pour appuyer ses propos, il rappelle que le travail que font les salariés est déjà du militantisme. « J'étais en train de me dire, toutes les journées que vous passez ici ce sont des journées militantes ». Le Responsable gestion, visiblement piqué au vif, ironise « On devrait peut-être alors bosser gratos nous aussi... » (Journal d'observation)

Cet échange est important. Il révèle combien les différents acteurs de COGIP suivent en pratique des trajectoires parallèles plutôt qu'un même chemin répondant aux mêmes objectifs et motivations. Les récompenses conçues par la coopérative pour retenir ses membres exacerbent d'ailleurs cette situation. Les sociétaires qui participent activement peuvent en effet être nommés « Ambassadeurs » de la coopérative et davantage compter sur son soutien pour appuyer leurs initiatives.

« On veille à apporter tout ce qu'il faut à nos sociétaires en termes de support, information, aide logistique, et en retour ils nous font remonter de l'information. On les appelle 'Ambassadeurs' de la coopérative car ce sont eux qui vont au final essayer de faire vivre notre cause sur le territoire. » (E3)

Cette implication des parties prenantes grâce à des récompenses distinctives symboliques est cruciale. Elle représente une dimension importante du pilotage durable de la coopérative, i.e. de l'implication la plus large possible de ses membres au service de la défense à long terme de l'environnement. Une dimension qu'un salarié n'hésite pas à décrire comme « hyper importante ».

« C'est important en fait ce statut... C'est de bien dire et rappeler en permanence que tout le monde peut s'impliquer et peut décider de comment évolue la structure dans le temps. Et c'est hyper important. » (E4)

Ainsi, le jeu de la diversité des leviers de rétention actionnés par COGIP fournit souvent à ses membres une multiplicité de raisons particulières de rester plus ou moins durablement engagés, plutôt qu'une même cause autour de laquelle se rassembler. Alors que tous partagent en principe une même motivation militante au service du développement durable, ces dispositifs aboutissent à la multiplication des motivations particulières, fluctuantes et plus ou moins étrangères les unes aux autres. La coexistence de ces motivations disparates et de différents leviers de rétention s'explique alors peut-être par le caractère intrinsèquement problématique de la raison d'être de la coopérative.

En effet, la raison d'être de COGIP est selon ses statuts de fournir « tout produit ou service contribuant à une transition énergétique écologique et citoyenne ». Mais par-delà cette énonciation qui semble claire et simple, cet objectif se révèle particulièrement ambigu. Les statuts adjoignent à cette cible productive la promotion d'une société plus sobre sur le plan énergétique. Le salarié en charge de la communication exprime alors toute la difficulté d'articuler la recherche d'un succès en des termes productifs à la défense d'une activité plus durable.

« Dans notre démarche, il y a à la fois 'développer les énergies renouvelables' et 'atteindre la sobriété énergétique'. Parce que ça ne suffit pas de produire de l'énergie renouvelable, il faut aussi pouvoir réduire la consommation d'énergie. » (E4)

Le rapport de la coopérative à ses clients cristallise tout l'inconfort qui peut résulter de cette double raison d'être, à la fois productive et durable. En effet, pour son Directeur, l'atteinte des objectifs fixés passe autant par la vente directe d'électricité issue d'énergies renouvelables, que par un soutien aux projets citoyens privilégiant des « boucles locales » de production d'énergie promettant à tous les clients de s'émanciper un jour de leurs fournisseurs d'électricité.

« Pour nous, réussir c'est aussi accompagner les clients sur les manières de consommer le moins possible. Quand on soutient des projets citoyens, on soutient nos 'disrupteurs' dans ce sens. » (E1)

De façon étonnante, le succès de l'organisation et la conquête de nouveaux clients sont ainsi associés non à la croissance de l'organisation, mais à sa nécessaire disparition à plus ou moins long terme. Le pilotage durable de l'activité de COGIP vise donc non seulement à transformer le marché de l'énergie et les mentalités de ses clients, mais aussi à s'évanouir une fois ce changement advenu.

« Lorsqu'une structure a atteint la taille pour essaimer, comment elle se met dans un système de décroissance ? (...) On ne sait pas gérer la décroissance. Il n'y a aucun indicateur qui est content dans la décroissance. Il faut bien disparaître à un moment. » (E1)

Loin d'être anecdotique, cette formulation de la raison d'être de l'entreprise est même visible dans ses publications en ligne à destination du public et de ses parties prenantes. La coopérative n'hésite pas à y affirmer que « l'énergie la moins polluante est celle qu'on ne consomme pas ».



Figure 10 - Publication de COGIP sur un réseau social

La raison d'être de l'organisation est donc de croître pour mieux disparaître, même s'il n'est pas certain que ceci soit possible en pratique.

Même avec la mise en place d'outils comptables et de contrôle, COGIP semble ainsi échouer à traduire sa raison d'être en pratique. L'instrumentation de gestion déployée ne parvient que très imparfaitement à reléguer les motivations disparates de ses membres, la variation de leur engagement dans la durée et la nature contradictoire des objectifs poursuivis, derrière la prise en compte systématique de la vocation durable de son activité.

5.2. Représenter les progrès accomplis^o: isolement des salariés, indicateurs compréhensibles et personnalisés

Si de nombreuses parties prenantes participent au pilotage de COGIP, une de ses particularités tient à ce que des acteurs internes – salariés et bénévoles – et externes – « sociétaires » notamment – concourent ensemble à l'activité. Chaque partie prenante doit en effet rendre compte de ce qui est fait, discuter de ce qui est souhaité et ainsi participer activement à la prise de décision. Or, tous ces acteurs provenant d'horizons divers ne possèdent pas forcément les compétences nécessaires pour résoudre les difficultés rencontrées et pour formaliser les solutions à développer. Pour le Directeur, la circulation de l'information dans

l'organisation est problématique pour cette raison, voire menace l'existence d'un pilotage réellement durable.

« Il est important de donner de la visibilité à tout le monde sur la réalité de ce que l'on fait, mais ce n'est pas toujours évident... Comme faire de la décision réellement collective ? Le point délicat c'est la communication d'informations qui permet une participation vraiment consciente à la prise de décision. Notre angle durable le plus fort il est là, mais c'est aussi le plus difficile ! » (E1)

La création d'indicateurs communicables et facilement compréhensibles est donc considérée comme cruciale dans cette perspective. Mais elle n'est pas chose aisée, pour deux raisons principales. Premièrement, il est difficile d'élaborer des métriques et des indicateurs qui sont à la fois fidèles au terrain, à l'activité, et en même temps compréhensibles par l'ensemble des parties prenantes internes et externes. Deuxièmement, la petite taille et les faibles ressources de l'organisation excluent que ses salariés – en charge de la préparation des indicateurs – bénéficient des conseils d'experts externes en la matière.

« On n'a pas d'argent pour imaginer des indicateurs. On se retrouve bloqué par ça. On peut avoir toutes les bonnes stratégies que l'on veut, s'il n'y a pas des gens qui y consacrent du temps, il ne se passe pas grand-chose. » (E1)

Compte tenu de ces difficultés, les salariés optent pour un petit nombre d'indicateurs relativement classiques – comme le coût de production de l'énergie produite, son prix de vente, ou encore le nombre de sociétaires et de clients. Ces indicateurs sont perçus comme suffisamment « parlants » – même si imparfaits – pour représenter l'activité de la coopérative et contribuer à son pilotage. Cependant, leur utilisation ne suscite pas vraiment l'adhésion des salariés et semble plutôt traduire une certaine résignation face à la représentation imparfaite du projet politique et militant de COGIP. L'utilisation faite du « taux de pénétration des points de livraison » permet de mieux comprendre cette difficulté.

« Niveau indicateur, on suit beaucoup notre taux de pénétration des points de livraison. C'est avec ça qu'on un indicateur de projet politique. » (E1)

Si cet indicateur est vu comme un estimateur de la réalisation du projet politique de l'organisation, il ne fait en réalité que mesurer le rapport entre le nombre de clients de COGIP et le nombre total de clients potentiels sur la même zone géographique. S'il est parfaitement en phase avec le projet de contribuer à une transition énergétique, il n'est qu'une représentation imparfaite puisque contingente aux délimitations géographiques retenues, au bon recensement des compteurs installés, etc. Mais surtout, il n'intègre pas du tout l'objectif militant de l'organisation, à savoir la promotion d'une société plus sobre et « l'éducation » des consommateurs aux vertus d'une énergie renouvelable. Alors que le pilotage durable suppose

l'implication de toutes les parties prenantes grâce à une bonne circulation de l'information à partir d'indicateurs simples et compréhensibles, les indicateurs utilisés semblent ainsi échouer à rendre compte de la diversité des actions menées.

En outre, cette circulation difficile de l'information est exacerbée par le relatif isolement des salariés. Alors que les bénévoles évoluent librement d'une tâche à une autre selon les contextes et les besoins de l'organisation, les salariés de COGIP sont spécialisés dans un rôle strict et bien défini. Néanmoins, au sein du rôle qui lui est confié, chaque salarié bénéficie d'une grande latitude d'action en n'ayant pas à se justifier auprès d'un supérieur hiérarchique. Si le salarié est libre d'animer son « rôle » comme bon lui semble et par tous les moyens qu'il estime nécessaires, son action ne doit toutefois pas avoir d'impact sur les rôles des autres salariés. Cette liberté contrainte n'a rien d'évident ou d'automatique pour les salariés. Cette absence de « cadre », censée permettre à chaque salarié d'innover et d'exceller, est même perçue comme problématique.

« On n'accompagne pas forcément très bien les salariés. Surtout au départ, on n'avait pas du tout identifié qu'il pouvait y avoir un problème parce que la personne a besoin d'un cadre. On essaye d'expliquer mieux aux nouveaux maintenant... Même si nous, ce qu'on attend, c'est qu'il n'y ait pas de chef et donc pas d'ordres... On cherche plutôt à expliquer et à répondre aux questions sur les rôles. » (E3)

Aucun objectif individuel n'est ainsi réellement mis en place pour aider les salariés à structurer leur travail afin de maintenir et de préserver leur indépendance. Les salariés doivent finalement agir au quotidien à la façon d'entrepreneurs autonomes dans la conduite de leur rôle, sans objectifs individuels autres que celui de contribuer à un pilotage durable.

« Il n'y a pas de déclinaison d'objectifs individuels. On est sur le travail à faire. Il y a des rôles. » (E3)

Cette organisation du travail, jointe à l'absence d'indicateurs pouvant servir d'objectifs ou de références individuelles, confère une très grande importance aux initiatives prises par les salariés. Pour l'un des fondateurs, elle permet de libérer l'organisation des relations hiérarchiques qui pourraient menacer son pilotage durable.

« On explique bien aux nouveaux salariés qu'il n'y a pas de chef. C'est la cause qui compte. » (E3)

Mais en conséquence, chaque salarié doit constamment remettre en question ses activités et ses choix afin d'accomplir son rôle. Chacun doit se questionner sur le bien-fondé de chaque initiative ou décision, au regard des objectifs à long terme de la coopérative.

« Dans nos activités, tout le monde a un devoir de prise d'initiatives. Il n'y a pas de chef qui va dire quoi faire, qui va stimuler ou dire que ce que je fais n'est pas bien. C'est la responsabilité de tous. » (E1)

Le fonctionnement des « rôles » et l'absence de relations hiérarchiques au sein de la coopérative peuvent ainsi alimenter un sentiment d'isolement chez les salariés. Tant que leurs actions n'impactent pas celles d'un autre, ils n'ont en effet aucun besoin d'interagir ou même de consulter leurs collègues. Ceci peut leur donner l'impression de travailler comme des automates, uniquement chargés de conduire leur « rôle », sans toujours distinguer leur contribution effective au pilotage durable et au projet politique.

10 septembre 2018, 15h47 : J'assiste à une réunion dite de « triage ». Ce type de réunion sert à évacuer les problèmes « légers » qui émergent de l'activité des uns et des autres. Le Responsable vie coopérative et communication s'interroge et cherche la validation d'une action qu'il souhaite mener. « Est-ce que je dois faire valider ce que je veux faire par quelqu'un ? Par un groupe comme le Comité de direction ? » Le Responsable gestion lui répond : « Quand tu veux conduire une action qui touche les fonctions de quelqu'un d'autre, tu discutes avec lui. Mais fais attention car si tu penses que tu es dans ton rôle et que tu n'impactes personne, c'est mieux que tu le fasses. » (Journal d'observation)

Cette autonomie accordée aux salariés peut être d'autant plus mal vécue qu'elle les confronte à de véritables difficultés. Face à l'échec, ceux-ci savent qu'ils doivent se débrouiller seuls.

« C'est très ancré chez nous. Sachant qu'il n'y a personne qui est missionné pour résoudre les problèmes, on n'a pas de chef à qui dire 'mon problème, c'est ton problème'. Mon problème, c'est toujours et ça restera toujours, mon problème. » (E1)

La création des « rôles » et l'absence de « chef » contribuent en définitive à ce que chacun des salariés de COGIP travaille effectivement, ou ait l'impression de travailler, dans un certain isolement et même un relatif désintérêt. Et ce alors que ces outils sont conçus comme des moyens de favoriser une gestion participative et engagée pour un pilotage durable.

L'absence d'indicateurs fidèles et compréhensibles, jointe au relatif isolement qui caractérise le travail des salariés dans leur « rôle », contraignent ces derniers à mettre constamment en valeur leurs réalisations. Pour répondre à ses besoins de pilotage, la coopérative doit en effet à la fois disposer de détails sur les actions individuelles entreprises et d'une vue d'ensemble des réalisations. Or ceci n'a rien d'évident.

« Et c'est là où l'on rentre dans une difficulté : comment rendre visibles à tous des choses dans lesquelles tous ne sont pas impliqués ? » (E1)

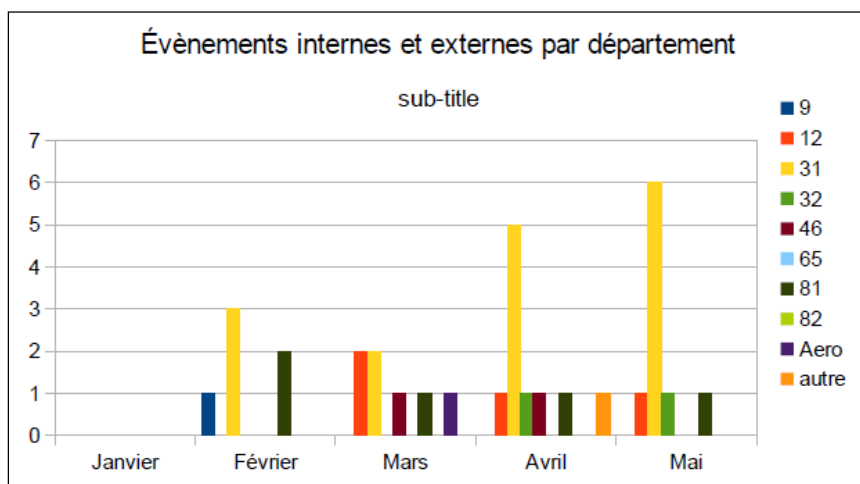
Afin de résoudre cette problématique, chaque trimestre, COGIP organise une réunion « indicateurs » avec ses salariés et les membres les plus impliqués de son Conseil

d'Administration. Lors de cette réunion, chaque salarié doit montrer comment il est parvenu à remplir son rôle de façon satisfaisante à partir des indicateurs qu'il a lui-même préparés.

29 janvier 2019, 14h09 : C'est la troisième réunion « indicateurs » à laquelle j'assiste. Dès le début, le Directeur rappelle en détail les objectifs de la réunion et affirme : « Le travail de chacun est invisible pour les autres... C'est pourquoi cette réunion 'indicateurs' est importante pour nous permettre de savoir comment on peut le rendre visible. » (Journal d'observation)

Cette volonté de rendre les actions de chacun visibles se traduit donc par la création d'indicateurs personnalisés. Chaque salarié crée ses propres indicateurs selon ce qu'il trouve pertinent de rendre compte aux autres acteurs de la coopérative. De nombreux indicateurs aux paramètres divers, aux temporalités différentes et avec des objets variés sont ainsi créés et utilisés. Néanmoins, ils ne renvoient toujours qu'à une représentation limitée de ce qui est fait, en particulier lorsqu'il s'agit de mesurer l'implication militante de chacun. Le Responsable vie coopérative et communication confie ainsi réaliser des tableaux et graphiques mesurant la mobilisation des sociétaires lors des événements organisés par COGIP, tout en reconnaissant ses limites.

5 juin 2018, 14h38 : Première réunion « indicateurs ». Le Responsable vie coopérative et communication présente ses « chiffres » avec des diapositives remplies de tableaux, textes et graphiques. L'un des graphiques se propose de mesurer la participation des sociétaires aux événements de COGIP.



Le Responsable vie coopérative et communication ne semble pas forcément convaincre et reconnaît qu'il est difficile de se faire une idée. (Journal d'observation)

Même s'il est relativement simple, ce graphique est intéressant. Bien qu'offrant un dénombrement exhaustif des participations des sociétaires aux événements selon leur répartition géographique, il ne permet guère de mesurer et de donner à voir leur implication

réelle, par exemple leur « activisme » lors de ces manifestations. Le même salarié confirme ainsi les difficultés qu'il rencontre pour élaborer des indicateurs adaptés à l'action militante.

« Je trouve que c'est difficile de trouver de bons indicateurs chiffrés pour des activités non commerciales. Je suis toujours à la recherche d'indicateurs plus pertinents, et je compte en ajouter d'autres la prochaine fois, mais ça reste compliqué. » (E4)

Compte tenu de ces difficultés, les réunions « indicateurs » prévoient qu'il peut être exigé des salariés qu'ils revoient et modifient les métriques proposées. Les échanges à ce sujet peuvent même être vifs, voire presque conflictuels.

10 septembre 2018, 14h39 : Le Responsable vie coopérative et communication présente les activités menées. Avec force détails de chiffres et de texte, il présente les réalisations des ambassadeurs durant les trois derniers mois, département par département. À la fin de sa présentation, Le Responsable commercialisation rétorque : « Je ne vois pas ce que ces informations viennent faire là ! ». Le Responsable gestion se porte au secours du Responsable vie coopérative et communication en proposant que celui-ci réalise une carte des actions : « Ça pourrait être intéressant d'avoir une carte de la région où l'on pourrait localiser les groupes et savoir où c'est dynamique ou pas... Car pour le moment dans ta présentation on ne peut pas visualiser mentalement et retenir l'info. » (Journal d'observation)

Les indicateurs produits par les salariés sont ainsi des constructions fragiles, qui peuvent être contestées et remises en cause lors de chaque réunion au regard de leur contribution à un pilotage durable.

29 janvier 2019, 14h22 : Le Responsable production d'électricité présente ses activités. Il détaille les nouveaux moyens de production installés. Il ne précise que l'argent qu'ils ont permis de générer. Le Président l'arrête : « Ces nouvelles installations électriques, c'est possible d'avoir les puissances électriques installées ? Parce que là on gagne du fric c'est bien mais... ce serait bien de voir le type d'énergie qu'on produit... Parce que là on voit des chiffres, mais on ne sait pas d'où ils sortent ni ce qu'ils veulent dire... » (Journal d'observation)

Loin de permettre la construction d'une vision d'ensemble, l'initiative laissée aux salariés pour préparer et présenter les indicateurs utiles au pilotage durable participe à une multiplication des représentations et ne conduit pas forcément à une meilleure prise en compte des conséquences environnementales et sociales de l'activité. Si la raison d'être de COGIP est problématique, la représentation de ses objectifs à long terme n'a également rien d'aisée. En n'ayant pas d'indicateurs satisfaisants à présenter et à partager, les acteurs de l'organisation s'ignorent et agissent souvent dans un relatif isolement.

5.3. Délibérer des actions à entreprendre : gestion par consentement, discussions suppressive et grandiloquente

Conformément à sa vocation militante, réunions et consultations sont au cœur du fonctionnement de COGIP. Cinq types de rencontres ayant chacune leur périodicité sont organisées. Les réunions de « triage », se déroulant chaque semaine avec les salariés et les sociétaires les plus impliqués, traitent des difficultés opérationnelles. Les réunions « indicateurs », organisées chaque trimestre avec les mêmes participants, présentent les actions entreprises. Chaque trimestre également, les réunions « gouvernance » et « transverse » réunissent salariés et sociétaires pour discuter de la structure de l'organisation. Enfin, les comités de direction et d'administration sont organisés généralement une fois par trimestre pour permettre au Directeur de rendre compte aux sociétaires des actions entreprises.

L'originalité de ces rencontres tient à leur mode de délibération, censé faciliter les discussions et les décisions. Appelé « gestion par consentement », ce mode de délibération consiste en un dispositif dans lequel aucun acteur ne peut en principe imposer ses vues et ses décisions aux autres sans leur accord. Il prévoit que chaque membre de la coopérative peut, s'il le souhaite, exprimer ses besoins et écouter ceux des autres, pour favoriser des délibérations collectives indispensables au pilotage durable.

« Comment on sort de la logique 'je suis le plus fort, j'ai le pouvoir et j'impose ma vue aux autres' ? En disant : 'je suis un acteur, j'ose affirmer mes besoins aux autres, et je sais entendre le besoin des autres'. C'est la logique de décision intégrative, de décision par consentement. » (E1)

Afin de comprendre l'importance de ce mode de délibération pour le pilotage durable, il est utile de présenter son fonctionnement. Nous avons en effet pu assister à toutes les délibérations relatives à la proposition d'un jour de militantisme offert. La gestion par consentement débute lorsqu'un individu, le « Proposeur », suggère ici l'octroi d'un jour de congé supplémentaire aux salariés pour leur permettre de s'engager davantage dans des activités militantes.

30 mai 2018, 14h22 : Début de la réunion « gouvernance ». Le Responsable commercialisation prend la parole. « Ce que je propose c'est qu'un jour par an de militantisme soit accordé par salarié, pour aller faire une manifestation en lien avec la transition énergétique. Donc ma proposition est 'un jour de congé militant supplémentaire par an'. » (Journal d'observation)

Que ce soit au début de la réunion ou dans le logiciel utilisé pour la préparer, le Proposeur annonce ainsi « déclencher » la décision par consentement. Face aux membres présents, il doit alors argumenter pour que sa proposition soit adoptée. Il doit par exemple présenter l'impact

potentiel de sa proposition et détailler les bienfaits escomptés. Une fois ses arguments énoncés, un premier tour de table est organisé. Chaque acteur présent pose ses questions pour mieux comprendre la proposition dans son ensemble. Le Proposeur doit ensuite répondre à chacun en cherchant à clarifier sa proposition à mesure de l'avancée du tour de table. L'objectif est d'éviter ainsi toute incompréhension et de faciliter l'échange entre les membres présents pour mieux s'assurer de leur consentement éclairé.

30 mai 2018, 14h28 : Un sociétaire très engagé dans la coopérative prend la parole : « Qui déciderait de l'action militante éligible pour ce jour supplémentaire ? Parce que des actions militantes, tu peux en faire tous les jours. » Le Proposeur répond : « Peu importe, tu as le droit à un jour par an. Chacun décide pour lui-même. » (Journal d'observation)

Une fois ce premier tour de table effectué, un deuxième tour est organisé. C'est celui des « ressentis » durant lequel chacun exprime son « sentiment » par rapport à la proposition, pour aider le Proposeur à reformuler sa proposition et la rendre plus acceptable encore.

30 mai 2018, 14h46 : C'est le tour des « ressentis ». Un salarié souhaite s'exprimer. « Ce que je trouve dommage c'est que ça nous oblige à juger des engagements des uns et des autres, et des manifestations militantes à laquelle participer. Mais bon c'est comme ça et dans l'état, je suis plutôt favorable. » (Journal d'observation)

À la suite de ces « ressentis », le Proposeur peut préciser, modifier ou retirer sa proposition s'il juge finalement qu'elle n'est plus pertinente. S'il la maintient, le tour des « objections » est organisé. Durant ce tour, seules les objections au projet sont autorisées et doivent être argumentées pour être considérées comme valables. Il est interdit d'émettre un ressenti ou une nouvelle proposition. Si tout le monde se tait, la proposition est adoptée.

30 mai 2018, 15h06 : Tour des « objections ». Plusieurs se taisent. Le sociétaire très engagé dans la coopérative reprend la parole. « Le coût de cette journée de militantisme n'est quand même pas neutre. Pour moi c'est une objection parce que le budget c'est important. Et on n'a pas un budget illimité. » (Journal d'observation)

Même liminaire, il suffit ici qu'une objection soit formulée et paraisse argumentée pour être considérée comme une objection valide. Le Proposeur et même l'ensemble du groupe peuvent alors essayer de la lever en argumentant. S'ils ne le souhaitent pas ou s'ils n'y parviennent pas, la proposition est abandonnée ; s'ils réussissent à lever l'objection, elle est adoptée.

Cette délibération autour d'un jour de militantisme supplémentaire est particulièrement intéressante. Elle montre la complexité de la chaîne délibérative en vigueur au sein de la coopérative. Alors que le dispositif est conçu pour favoriser les discussions et mettre l'accent sur l'obtention d'un accord ne heurtant personne, il ne parvient pas à s'extraire complètement

des arguments d'autorité. Et ceci alors que les espaces de délibération et de discussion sont, en pratique, circonscrits à certains moments, certains sujets et certains acteurs.

En effet, la gestion par consentement étant par nature chronophage, elle peut donner l'impression aux salariés et aux acteurs de COGIP qu'ils passent plus de temps à discuter qu'à agir. Pour remédier à ce problème, ce processus est réservé à l'adoption de nouvelles manières de travailler ou à la mise en œuvre de nouvelles routines au sein des rôles. De nombreux sujets sont donc exclus des délibérations. À tel point que toutes les pratiques récurrentes et établies deviennent ainsi relativement indiscutables.

« Il y a des récurrences dans l'activité, dans notre fonctionnement. Mais on a clairement dit que les récurrences, on n'en parle pas. On parle surtout de ce qui n'est pas récurrent. » (E1)

Alors que les décisions se veulent délibératives et collectives, il est par conséquent plutôt difficile d'exprimer une critique vis-à-vis de ce qui existe déjà dans l'organisation. D'autant que selon leur degré d'implication et leur ancienneté, tous les acteurs n'ont pas les mêmes moyens ou ne sont pas identiquement fondés à donner leur avis pour participer aux discussions. Et ce, alors que le règlement intérieur de la coopérative insiste sur l'importance de rechercher la participation la plus large possible des sociétaires dans les décisions.

COGIP

COGIP **RÈGLEMENT INTÉRIEUR**

Préambule

Ce règlement définit un ensemble de règles applicables aux instances de gouvernance de la Scic

COGIP

Principe démocratique

Les règles légales, statutaires ou du présent règlement doivent être comprises comme des minimums à appliquer. Dans la pratique, la participation la plus large possible de l'ensemble des sociétaires aux débats et aux décisions sera recherchée par l'organisation de rencontres, de réunions, d'échanges et de communications par tout moyen raisonnable.

Principe de communication des instances décisionnaires

Les différentes instances décisionnaires de la Scic veilleront à :

- prendre les décisions de toute nature en ayant au préalable organisé une discussion à une échelle et un rythme adaptés entre les points de vue des différentes catégories de sociétaires ;
- organiser la communication sur les débats et les décisions pour en favoriser l'accès au plus grand nombre possible de sociétaires et en gardant confidentiel le minimum.

Principe de prise de décision

Les différentes instances décisionnaires de la Scic veilleront à :

- privilégier la décision par consentement et ne décider par vote qu'après expression des différents points de vue et approfondissement suivant la nécessité d'arbitrage ;
- rechercher toujours, quel que soit le degré d'urgence, une prise de décision collective, si besoin en convoquant une réunion exceptionnelle du comité de direction, du conseil d'administration ou d'un groupe ad hoc.

Principe de communication des échanges économiques avec prises d'intérêt légitimes

Les échanges économiques entre les sociétaires et la Scic sont inscrits dans ses objectifs, mais il est nécessaire :

- d'appliquer la grille salariale COGIP ainsi que ses pratiques de remboursement des frais et indemnités éventuelles ;
- de préciser les projets dans lesquels des sociétaires seraient particulièrement impliqués économiquement (professionnels, actionnaires...) en amont des décisions et de publier de façon transparente la liste des « bénéficiaires » de ces projets ;
- de veiller à l'esprit coopératif et à l'intérêt collectif dans ces échanges.

Contenu de l'encadré :

« Dans la pratique, la participation la plus large possible de l'ensemble des sociétaires aux débats et aux décisions sera recherchée par l'organisation de rencontres, de réunions, d'échanges et de communications par tout moyen raisonnable. »

Figure 11 - Extrait règlement intérieur de COGIP

La participation de tous aux délibérations et aux décisions doit donc être nuancée en pratique. Pour l'un des salariés, seuls les sociétaires reconnus comme les plus engagés ou comme les plus gros contributeurs, ont réellement le pouvoir de décider.

« Il y a quand même un certain cercle de sociétaires qu'on sait compétents pour venir alimenter les réflexions. (...) Ce n'est pas le sociétaire qui a mis 100 euros qui change la donne... » (E3)

Les outils comptables et de contrôle jouent un rôle clé dans cette forme suppressive de discussion, c'est-à-dire dans la mise à distance d'un grand nombre de préoccupations et l'anathème de certains acteurs. D'autant plus que même s'ils ne sont pas toujours très sophistiqués, les indicateurs comptables et préoccupations budgétaires sont très souvent mobilisés au cours des délibérations, pour appuyer les objections notamment.

« On a une politique de maîtrise des dépenses qui est terrible ! Celui qui tient les cordons de la bourse, il faut le convaincre, c'est clair. » (E1)

Mais la référence aux valeurs de l'organisation peut également servir à influencer et à faire échouer les délibérations. En apposant un cadre aux discussions, elle peut servir d'appui aux objections ou empêcher l'adoption d'une nouvelle pratique par sa condamnation morale. Le Directeur en est parfaitement conscient lorsqu'il souligne l'importance de la « Charte des valeurs » de la coopérative pour délimiter les discussions.

« Même lorsque ça pourrait être économiquement très intéressant, si on juge que c'est politiquement inacceptable, on ne le fait pas ! Pourquoi ? Parce qu'on a une charte, qui a pris 18 mois d'élaboration, qui est construite et assez solide pour éviter ça. » (E1)

Alors que la gestion par consentement se veut délibérative et participative au service de la prise en compte des intérêts de toutes les parties prenantes, seuls certains sujets et certains acteurs privilégiés y disposent du pouvoir réel d'alimenter et de clore les discussions.

Ce silence relatif en interne semble alors trancher avec la communication de COGIP à l'externe. En effet, la coopérative n'hésite pas à utiliser toutes les possibilités qu'offrent les nouvelles technologies et les réseaux sociaux pour rendre compte du moindre détail de ses réalisations. Le Directeur s'en explique en rappelant l'importance d'établir une certaine transparence entre l'organisation et ses parties prenantes.

« Bien sûr, on rend des comptes grâce à une Assemblée Générale. Mais on a aussi une newsletter, un forum virtuel, une Assemblée Générale virtuelle permanente ! (...) Car comment on remet de l'équité pour tous dans l'accès aux informations ? C'est forcément en multipliant les canaux. » (E1)

Si une certaine transparence semble ici recherchée, cet effort de communication se veut aussi au service de la mission pédagogique de l'organisation. En plus de la volonté d'expliquer

ce qui est fait, COGIP espère réussir de cette manière « à éduquer » ses parties prenantes et la population dans son ensemble à la complexité de la production d'une énergie renouvelable.

« On fait de l'éducation populaire. Regardez ce qu'on produit, regardez ce que vous consommez ! Comment tout ça interagit, fonctionne ? C'est un système complexe. » (E3)

Pourtant, la communication de la coopérative relaye en pratique des sujets à l'importance discutable. Tous les deux jours, COGIP annonce ses prochains évènements et ceux d'autres organisations militantes, diffuse les annonces de manifestations pour le climat ou encore des informations plus générales sur les dangers du nucléaire. Sa communication est d'ailleurs souvent assortie de publicités en faveur de la coopérative ou de témoignages vidéos de clients satisfaits. Le contenu de ce reporting n'est donc pas toujours alimenté de nouvelles d'importance et il est intéressant de remarquer qu'il ne semble guère suivi. Même si l'organisation souhaite s'adresser à la « population », au 15 mars 2020 seules 1 579 personnes suivent ses actualités sur un célèbre réseau social. Et ce, alors que la coopérative compte plus de 6 600 clients et plus de 2 300 sociétaires.



Figure 12 - Page d'accueil de COGIP sur un réseau social

Ce relatif anonymat peut suggérer que seule une fraction très militante de ses parties prenantes est finalement active et que la coopérative évolue dans un entre soi. L'étude du forum virtuel de discussion mis en place par COGIP, son « Assemblée Générale virtuelle », est alors très intéressante pour observer comment ceci instille un certain silence au cœur de sa

communication. Malgré les relances régulières du salarié « modérateur » en charge de son animation, rares sont les sociétaires à participer. Le salarié en charge de la gestion reconnaît même que c'est une difficulté pour espérer réellement impliquer toutes les parties prenantes.

« La difficulté qu'on a c'est de réussir à trouver comment informer, comment mettre à niveau tous les sociétaires et les impliquer au service du projet. Oui, c'est un problème et on ne l'a pas encore résolu. » (E3)

Alors que l'organisation encourage la délibération, souhaite informer et communiquer avec l'ensemble de ses parties prenantes internes et externes, elle rencontre des difficultés importantes pour faire émerger un pilotage participatif et durable, malgré l'utilisation d'outils comptables et de contrôle.

6. Discussion

Cette étude d'une coopérative militante de l'énergie renouvelable nous permet de mieux comprendre comment la dimension durable du pilotage peut s'évanouir avec l'utilisation d'outils comptables et de contrôle.

Nos observations montrent que si le « pilotage durable » peut être défini comme la prise en compte des conséquences sociales et environnementales de l'activité à long terme, sa mise en œuvre par l'utilisation d'outils comptables et de contrôle n'a rien d'évident. En effet, nos résultats montrent que ces outils confrontent une organisation, pourtant engagée et militante en faveur du développement durable, à une triple difficulté : (1) traduire sa raison d'être en pratique, (2) représenter et (3) délibérer de ses réalisations comme de leurs conséquences. Si nos observations détaillent les situations vécues par les membres de COGIP à un instant donné, elles ne doivent pas cependant faire oublier la dynamique complexe d'interactions entre acteurs et outils sur laquelle elles reposent. C'est cette dynamique qu'il convient à présent de discuter de façon plus abstraite.

Tout d'abord, les outils comptables et de contrôle – indicateurs, « rôles », modes de délibération et de décision – s'apparentent à des moyens de « réduire » la complexité des situations et des fins poursuivies par l'organisation. Les outils possèdent ainsi une fonction de représentation au service du pilotage durable, en fournissant aux membres de COGIP un aperçu des actions menées et à conduire. Mais ils fournissent simultanément une explication au pilotage durable, en énonçant et en rappelant les finalités poursuivies. Toutefois, cette fonction de représentation et d'explication échappe en partie aux desseins qui ont inspiré l'utilisation de

ces outils. Elle dote également les outils d'un pouvoir de « production ». Ces derniers conduisent souvent au suivi de métriques qui finalement n'ont pas grand intérêt au regard de l'action militante de l'organisation. Par exemple, l'utilisation du taux de pénétration des points de livraison chez COGIP ne parvient pas à rendre compte du projet politique et des progrès accomplis par l'organisation en faveur d'une plus grande sobriété énergétique. En fournissant des représentations et des explications tantôt imparfaites, tantôt inattendues, les outils comptables et de contrôle peuvent ainsi dévier l'organisation de la prise en compte des conséquences sociales et environnementales de son activité.

Mais les outils comptables et de contrôle ont aussi une fonction d'organisation. Par leur seule existence, ils produisent des comportements et de nouvelles routines. Ainsi, ils favorisent souvent des interactions imprévues, involontaires, parfois même inconscientes. Par exemple, alors que les acteurs de COGIP sont engagés et sensibles à la possibilité offerte de participer activement aux décisions, le seul fonctionnement de la « décision par consentement » de par la nécessité de clore *in fine* les délibérations, confère une influence démesurée aux plus anciens ou aux plus militants. S'il se veut participatif, ce mode de délibération s'accommode mal des motivations disparates des acteurs de la coopérative et donc des raccourcis ou des tactiques qu'ils utilisent au service de leurs intérêts. Le « mérite » supplante le collectif sans qu'il soit vraiment possible d'identifier la chaîne d'interactions qui a conduit à cette hiérarchie imprévue. Les outils comptables et de contrôle suscitent ainsi une chaîne complexe d'actions et d'interactions, elles aussi capables de dévier le pilotage de l'organisation de la prise en compte de ses conséquences sociales et environnementales.

Ces deux fonctions des outils comptables et de contrôle n'opèrent alors pas nécessairement de façon cohérente et synchronisée selon qu'elles relèvent de la traduction, représentation ou discussion d'un objectif durable. L'évocation du coût budgétaire – fonction de représentation et d'explication – d'une journée militante offerte suffit par exemple à contrecarrer l'adoption de cette proposition issue des délibérations – fonction d'organisation. En cherchant à rapprocher cette double fonction des outils comptables et de contrôle de nos observations, nous pouvons ainsi identifier **trois types de déviations** de l'organisation dans la prise en compte des conséquences sociales et environnementales à long terme de son activité.

Premièrement, même lorsque les outils comptables et de contrôle utilisés sont suffisamment élaborés pour permettre de représenter et de justifier l'idéal durable à atteindre, ils peuvent échouer à diriger les comportements vers cet objectif dans l'organisation. Cette situation permet de comprendre la nature évanescence du « durable » recherché, i.e. sa

propension à s'évanouir lorsqu'il doit être piloté en pratique. Cette « **évanescence** » est particulièrement perceptible dans nos observations lorsque COGIP cherche à poursuivre simultanément des objectifs productifs et militants, à savoir augmenter sa part de marché et éduquer les consommateurs à la sobriété énergétique. De même, alors que les trajectoires individuelles des salariés sont différenciées pour récompenser pécuniairement et symboliquement l'engagement militant, elles ne parviennent pas forcément à aligner les motivations disparates des membres de l'organisation. Au lieu de reposer sur des objectifs accessibles et un collectif déterminé en faveur de l'idéal durable défendu par la coopérative, la prise en compte des conséquences sociales et environnementales à long terme de l'activité semble ainsi s'évanouir avec l'utilisation d'outils comptables et de contrôle.

Deuxièmement, les outils comptables et de contrôle peuvent à la fois échouer à représenter et à justifier l'idéal durable à atteindre, autant qu'à diriger les comportements de l'organisation vers cet objectif. Cette configuration permet de comprendre l'« **ignorance** » possible du durable recherché, i.e. sa propension à être finalement mal circonscrit et défendu en pratique malgré les outils comptables et de contrôle qui lui sont pourtant dédiés. Cette ignorance est particulièrement observable dans la manière dont sont construits les « rôles » dans lesquels les salariés de COGIP sont spécialisés. Alors qu'ils doivent favoriser autonomie et prise d'initiative en faveur de l'idéal durable défendu par la coopérative, ils concourent à un certain isolement voire au découragement de chacun malgré l'existence d'indicateurs censés permettre de suivre et de valoriser les initiatives. Ainsi, même lorsque les salariés préparent des indicateurs personnalisés pour expliquer leurs réalisations et en rendre compte aux autres, ils ne parviennent que rarement à les rendre utiles à leurs actions pour démontrer effectivement les progrès accomplis pour se rapprocher de l'idéal recherché.

Troisièmement, même s'ils représentent et justifient imparfaitement l'idéal durable à atteindre, les outils comptables peuvent réussir à diriger les comportements de l'organisation vers cet objectif. Cette configuration permet de mieux comprendre la difficulté de délibérer du durable recherché, i.e. le « **silence** » qui peut découler de la volonté de faire participer et d'impliquer largement les parties prenantes de l'organisation. La « gestion par consentement » retenue par COGIP est censée alimenter un dialogue permanent entre salariés et « sociétaires », au service de la réalisation de son engagement militant. Mais en l'absence d'indicateurs ou de représentations comptables suffisamment sophistiqués, les délibérations reposent sur une structure insuffisamment élaborée et qui décourage les discussions. Ainsi, après plusieurs tours de délibérations et d'échanges, l'évocation d'un coût budgétaire suffit à éteindre la proposition

d’offrir une journée militante supplémentaire. De même, la communication grandiloquente de l’organisation sur les réseaux sociaux ne parvient pas réellement à favoriser la participation de ses sociétaires à son forum virtuel de discussion. Alors que la concertation était conçue comme le moyen de prendre en compte les conséquences sociales et environnementales de l’activité par l’implication de toutes les parties prenantes, les outils comptables et de contrôle peuvent au contraire supprimer les discussions ou les vider de tout contenu.

La possibilité d’un pilotage durable semble ainsi dépendre d’un équilibre précaire et fragile dès lors qu’il suppose l’utilisation d’outils comptables et de contrôle. La propension de ces outils à représenter et à justifier la prise en compte des conséquences de l’activité mais aussi à diriger les comportements, repose sur une dynamique d’interactions dont les termes sont relativement imprévisibles. Par conséquent, le pilotage durable semble relever autant de l’idéal – par définition inatteignable – que de la contingence – obtenue par accident. C’est cette réalité intermédiaire du pilotage durable dont nous nous proposons de fournir une représentation graphique au moyen de la Figure 13.

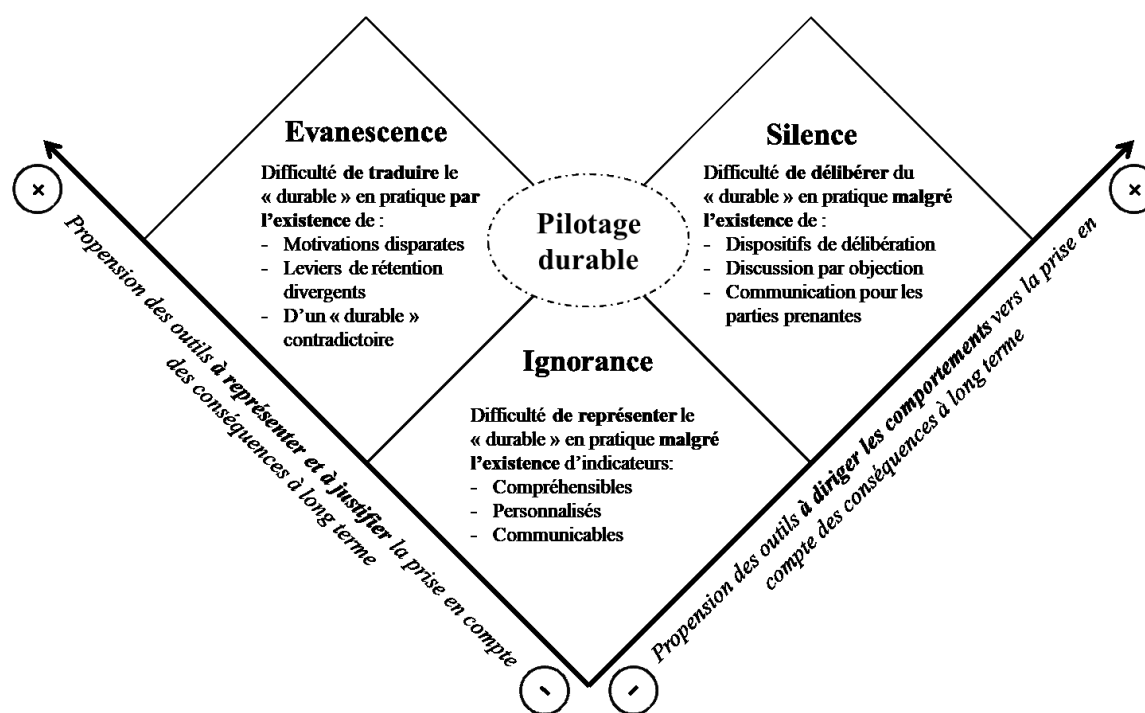


Figure 13 - Typologie des déviations du pilotage durable par l'utilisation d'outils comptables et de contrôle

Cette difficulté du pilotage durable par l’utilisation d’outils comptables et de contrôle permet finalement d’envisager différemment la notion de développement durable. S’il s’agit d’un concept « global » (Cohen et al., 1998) variant selon les représentations (Byrch et al.,

2015), difficile à situer dans l'espace (Gray, 2010) et dans le temps (Antonini & Larrinaga, 2017; Milne & Gray, 2013), c'est peut-être aussi parce qu'il s'agit finalement d'un concept « négatif ». Un concept négatif, c'est-à-dire un concept qui s'énonce en se référant à ce qu'il n'est pas, ne doit pas être ou ce qu'il peut être en théorie, plutôt qu'à ce qu'il est en pratique. Ceci n'est d'ailleurs pas surprenant puisque l'idée même de « nature » au cœur du concept de développement durable est problématique pour cette même raison. Elle s'énonce toujours par rapport aux productions humaines – la nature est ce qui existe indépendamment de l'activité humaine, la précède ou lui survit – et donc par rapport à ce qu'elle n'est pas, plus que par ce qu'elle est. Cette nature reste en effet relativement muette sur ce que sont ses caractéristiques propres, celles qui la rendent proprement indépendante de l'homme et des productions humaines. À l'exception de cette idée d'éternité et de permanence qui lui est associée – de « durabilité » dans notre cas – même si c'est à nouveau par contraste avec l'éphémère qui caractérise l'existence humaine. Or, cette durabilité comme « négatif » de l'existence humaine – au sens photographique du terme – n'offre aucune prise à la démonstration, ne peut être confirmée ni par l'expérience ni reposer sur des preuves empiriques, observables, puisque son éternité la situe au-delà de l'existence humaine. À leur échelle, les difficultés observées chez COGIP pour faire advenir un pilotage durable au moyen d'outils comptables et de contrôle résultent finalement de la même tension conceptuelle. L'idéal du pilotage durable semble se dérober au moment où l'on pense le saisir pour réapparaître comme un nouveau point à atteindre sur l'horizon, mais un point qui disparaît à mesure que l'on pense s'en rapprocher.

7. Contributions et conclusion

Notre étude de l'utilisation d'outils comptables et de contrôle au service d'un pilotage durable chez COGIP contribue de trois façons à la littérature. Premièrement, elle montre comment la conduite d'une activité économique en fonction de ses conséquences environnementales et sociales à long terme peut s'évanouir avec sa mise en pratique. Deuxièmement, elle permet de mieux comprendre la dynamique complexe d'interactions suscitée par l'utilisation d'outils comptables et de contrôle au service d'un pilotage durable. Troisièmement, elle invite à s'interroger sur une certaine disproportion entre les moyens dont dispose le développement durable et les fins qu'il poursuit.

Nous montrons tout d'abord le pilotage du développement durable dans sa réalité intermédiaire, à savoir la manière dont une organisation militante et engagée peut chercher à

piloter les conséquences sociales et environnementales de son activité avec l'utilisation d'outils comptables et de contrôle. Ceci nous permet de montrer que s'il s'agit d'un concept « global » (Cohen et al., 1998), c'est aussi un concept « négatif », difficile à formaliser autrement que comme un futur à poursuivre. Cette propension du développement durable à s'énoncer surtout par ce qu'il n'est pas, ne doit pas être ou peut être plus que par ce qu'il est, permet de mieux comprendre les difficultés des recherches à le circonscrire conceptuellement (Bebbington & Larrinaga, 2014; Bebbington & Thomson, 2013). Nous montrons qu'il est très complexe de le définir en termes concrets et certains, qu'il s'agisse de responsabilités organisationnelles indiscutables (Gray, 2010) ou même d'horizons temporels à privilégier (Antonini & Larrinaga, 2017; Milne & Gray, 2013). Nous suggérons au contraire qu'il y a tout à gagner à le considérer comme un possible, c'est-à-dire comme une dynamique toujours locale et incertaine d'interactions. Une dynamique locale puisqu'au niveau d'une organisation on peut réduire la production de déchets (Guenther et al., 2016), la consommation de matières premières et d'énergie (Bouten & Hoozée, 2013), ou encore les émissions de CO² (Phan et al., 2018) à l'aide d'outils comptables et de contrôle. Mais une dynamique incertaine tant il n'est pas évident que ces pratiques servent pour autant une « nature » ou une « durabilité » difficiles à appréhender de façon globale et à définir autrement que comme un idéal à poursuivre. En ce sens, nos résultats viennent nuancer l'hypocrisie d'organisations se revendiquant durables (Cho et al., 2015, 2018). Ils montrent les difficultés conceptuelles et pratiques sur lesquelles peuvent aussi échouer des acteurs pourtant militants et engagés pour piloter une activité selon ses conséquences environnementales et sociales à long terme (Gendron, 2018).

Nos résultats permettent ensuite de réintroduire l'inertie propre aux outils comptables et de contrôle dans les recherches consacrées à l'instrumentation de gestion au service du développement durable. En étant intrinsèquement dotés d'une double fonction – de représentation et d'explication d'une part, d'organisation d'autre part – ces outils transforment les manières de penser et d'agir dans l'organisation. Ils suscitent des chaînes d'interactions relativement imprévisibles et aux conséquences toujours incertaines. C'est cette dynamique complexe qui façonne alors aussi le pilotage de l'organisation, voire l'anime au quotidien plus que les ambitions initiales de ses acteurs. Cette inertie propre aux outils peut alors participer à transformer ce qui est tenu pour « vrai » (Morales & Lambert, 2013) ou désirable au regard de l'idéal poursuivi (Brown, 2009; da Silva et al., 2017; Roberts, 2018). Tout en souhaitant introduire plus de participation et d'implication des parties prenantes pour un pilotage plus durable (Brown & Tregidga, 2017), les dispositifs de délibération peuvent ainsi favoriser des

consensus par nature asymétriques (Farjaudon & Morales, 2013), des situations dans lesquelles certains obtiennent plus ou sont davantage écoutés que d'autres. De façon étonnante, la parole au service du développement durable peut devenir silencieuse, mais d'un silence bavard et imprécis. Silence bavard puisqu'il tient à la relative insuffisance de l'idée de durabilité pour s'énoncer ou se formuler autrement que dans une discussion qui semble forcée, grandiloquente et finalement de façade. Imprécise, puisque sa présentation, grâce à des indicateurs par exemple, n'est jamais définie par avance mais se construit au gré des interactions qu'ils suscitent dans l'organisation.

Enfin, notre étude de l'utilisation d'outils comptables et de contrôle au service d'un pilotage durable se veut au service des praticiens et des professionnels engagés sur le terrain. Elle rappelle la disproportion frappante entre les fins du développement durable et les moyens dont il dispose. Si les idées d'éternité et de permanence caractérisent la durabilité à défendre, nos résultats montrent toute la fragilité et le caractère éphémère des interactions sur lesquelles repose le pilotage d'une activité au regard de ses conséquences sociales et environnementales. Nos observations suggèrent que la durabilité exige aussi d'être appréciée avec souplesse, comme l'ensemble des équilibres fragiles et des situations toujours imparfaites dans lesquels s'engagent les individus et les organisations en pratique.

8. Bibliographie

- ABBOTT A. (1988). *The system of professions: An essay on the division of expert labor*. University of Chicago press.
- ADAMS C A. (2004). The ethical, social and environmental reporting-performance portrayal gap. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 17, No. 5, p. 731-757.
- ANTHEAUME N. (2004). Valuing external costs—from theory to practice: implications for full cost environmental accounting. *European Accounting Review*, Vol. 13, No. 3, p. 443-464.
- ANTONINI C, & LARRINAGA C. (2017). Planetary boundaries and sustainability indicators. A survey of corporate reporting boundaries. *Sustainable Development*, Vol. 25, No. 2, p. 123-137.
- ARJALIÈS D-L, & MUNDY J. (2013). The use of management control systems to manage CSR strategy: A levers of control perspective. *Management Accounting Research*, Vol. 24, No. 4, p. 284-300.
- BATTAGLIA M, PASSETTI E, BIANCHI L, & FREY M. (2016). Managing for integration: a longitudinal analysis of management control for sustainability. *Journal of Cleaner Production*, Vol. 136, p. 213-225.
- BEBBINGTON J, & GRAY R. (2001). An Account of Sustainability: Failure, Success and a Reconceptualization. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 12, No. 5, p. 557-587.
- BEBBINGTON J, & LARRINAGA C. (2014). Accounting and sustainable development: An exploration. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 39, No. 6, p. 395-413.
- BEBBINGTON J, RUSSELL S, & THOMSON I. (2017). Accounting and sustainable development: Reflections and propositions. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 48, p. 21-34.
- BEBBINGTON J, & THOMSON I. (2013). Sustainable development, management and accounting: Boundary crossing. *Management Accounting Research*, Vol. 24, No. 4, p. 277-283.
- BIRCHALL J. (2011). People-centred businesses. In *People-Centred Businesses* (p. 1–19). Springer.
- BIRCHALL J. (2013). The potential of co-operatives during the current recession; theorizing comparative advantage. *Journal of entrepreneurial and organizational diversity*, Vol. 2, No. 1, p. 1–22.
- BOCKEN N M P, SHORT S W, RANA P, & EVANS S. (2014). A literature and practice review to develop sustainable business model archetypes. *Journal of Cleaner Production*, Vol. 65, p. 42-56.
- BONACCHI M, & RINALDI L. (2007). DartBoards and Clovers as new tools in sustainability planning and control. *Business Strategy and the Environment*, Vol. 16, No. 7, p. 461-473.
- BOUTEN L, & HOOZÉE S. (2013). On the interplay between environmental reporting and management accounting change. *Management Accounting Research*, Vol. 24, No. 4, p. 333-348.
- BROWN J. (2009). Democracy, sustainability and dialogic accounting technologies: Taking pluralism seriously. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 20, No. 3, p. 313-342.

- BROWN J, & TREGIDGA H. (2017). Re-politicizing social and environmental accounting through Rancière: On the value of dissensus. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 61, p. 1-21.
- BRUNDTLAND G H, KHALID M, AGNELLI S, AL-ATHEL S, & CHIDZERO B. (1987). Our common future. *New York*.
- BYRCH C, MILNE M J, MORGAN R, & KEARINS K. (2015). Seeds of hope? Exploring business actors' diverse understandings of sustainable development. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 28, No. 5, p. 671-705.
- CHO C H, LAINE M, ROBERTS R W, & RODRIGUE M. (2015). Organized hypocrisy, organizational façades, and sustainability reporting. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 40, p. 78-94.
- CHO C H, LAINE M, ROBERTS R W, & RODRIGUE M. (2018). The frontstage and backstage of corporate sustainability reporting: Evidence from the Arctic National Wildlife Refuge Bill. *Journal of Business Ethics*, Vol. 152, No. 3, p. 865-886.
- COHEN S, DEMERITT D, ROBINSON J, & ROTHMAN D. (1998). Climate change and sustainable development: towards dialogue. *Global Environmental Change*, Vol. 8, No. 4, p. 341-371.
- CONATY F, & ROBBINS G. (2018). A stakeholder salience perspective on performance and management control systems in non-profit organisations. *Critical Perspectives on Accounting*, p. 102052.
- CONTRAFATTO M, & BURNS J. (2013). Social and environmental accounting, organisational change and management accounting: A processual view. *Management Accounting Research*, Vol. 24, No. 4, p. 349-365.
- CONTRAFATTO M, THOMSON I, & MONK E A. (2015). Peru, mountains and los niños: Dialogic action, accounting and sustainable transformation. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 33, p. 117-136.
- DA SILVA J B, LLEWELLYN N, & ANDERSON-GOUGH F. (2017). Oral-aural accounting and the management of the Jesuit corpus. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 59, p. 44-57.
- DEEGAN C. (2017). Twenty five years of social and environmental accounting research within Critical Perspectives of Accounting: Hits, misses and ways forward. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 43, p. 65-87.
- DURDEN C. (2008). Towards a socially responsible management control system. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 21, No. 5, p. 671-694.
- EGAN M. (2014). Making water count: water accountability change within an Australian university. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 27, No. 2, p. 259-282.
- EZZAMEL M, & BURNS J. (2005). Professional competition, economic value added and management control strategies. *Organization studies*, Vol. 26, No. 5, p. 755-777.
- FARJAUDON A-L, & MORALES J. (2013). In search of consensus: The role of accounting in the definition and reproduction of dominant interests. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 24, No. 2, p. 154-171.
- GAZZOLA P, AMELIO S, PAPAGIANNIS F, & MICHAELIDES Z. (2019). Sustainability reporting practices and their social impact to NGO funding in Italy. *Critical Perspectives on Accounting*, p. 102085.

- GENDRON Y. (2018). On the elusive nature of critical (accounting) research. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 50, p. 1-12.
- GIBASSIER D, & ALCOUFFE S. (2018). Environmental Management Accounting: The Missing Link to Sustainability? *Social and Environmental Accountability Journal*, Vol. 38, No. 1, p. 1-18.
- GIBASSIER D, RODRIGUE M, & ARJALIÈS D-L. (2018). Integrated reporting is like God: no one has met Him, but everybody talks about Him. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 31, No. 5, p. 1349-1380.
- GLASER B, & STRAUSS A. (1967). Grounded theory: The discovery of grounded theory. *Sociology The Journal Of The British Sociological Association*, Vol. 12, p. 27-49.
- GODOWSKI C, NÈGRE E, & VERDIÈRE M-A. (2019). Toward dialogic accounting? Public accountants' assistance to works councils— A tool between hope and illusion. *Critical Perspectives on Accounting*, p. 102095.
- GOND J-P, GRUBNIC S, HERZIG C, & MOON J. (2012). Configuring management control systems: Theorizing the integration of strategy and sustainability. *Management Accounting Research*, Vol. 23, No. 3, p. 205-223.
- GRAWITZ M. (1972). *Méthodes des sciences sociales*.
- GRAY R. (2010). Is accounting for sustainability actually accounting for sustainability...and how would we know? An exploration of narratives of organisations and the planet. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 35, No. 1, p. 47-62.
- GRAY R, & COLLISON D. (2002). Can't see the wood for the trees, can't see the trees for the numbers? Accounting education, sustainability and the public interest. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 13, No. 5-6, p. 797-836.
- GRAY R, & MILNE M. (2004). Towards reporting on the triple bottom line: mirages, methods and myths. In A. Henriques & J. Richardson (Éd.), *The triple bottom line: Does it all add up* (p. 70-80). London: Routledge.
- GUENTHER E, ENDRIKAT J, & GUENTHER T W. (2016). Environmental management control systems: a conceptualization and a review of the empirical evidence. *Journal of Cleaner Production*, Vol. 136, p. 147-171.
- HERAS-SAIZARBITORIA I. (2014). The ties that bind? Exploring the basic principles of worker-owned organizations in practice. *Organization*, Vol. 21, No. 5, p. 645–665.
- JOHNSTONE L. (2020). A systematic analysis of environmental management systems in SMEs: Possible research directions from a management accounting and control stance. *Journal of Cleaner Production*, Vol. 244, p. 118802.
- JOURNEAULT M, LEVANT Y, & PICARD C-F. (2020). Sustainability performance reporting: A technocratic shadowing and silencing. *Critical Perspectives on Accounting*, p. 102145.
- JOYCE A, & PAQUIN R L. (2016). The triple layered business model canvas: A tool to design more sustainable business models. *Journal of cleaner production*, Vol. 135, p. 1474-1486.
- KAUFMANN J-C. (2011). *L'entretien compréhensif*. Armand Colin.
- KILLIAN S. (2010). “No accounting for these people”: Shell in Ireland and accounting language. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 21, No. 8, p. 711-723.

- LAINE M. (2009). Ensuring legitimacy through rhetorical changes? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 22, No. 7, p. 1029-1054.
- LAMBERTON G. (2000). Accounting for Sustainable Development—A Case Study of City Farm. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 11, No. 5, p. 583-605.
- LISI I E. (2015). Translating environmental motivations into performance: The role of environmental performance measurement systems. *Management Accounting Research*, Vol. 29, p. 27-44.
- LLEWELLYN S, & MILNE M J. (2007). Accounting as codified discourse. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 20, No. 6, p. 805-824.
- LOREK S, & FUCHS D. (2013). Strong sustainable consumption governance—precondition for a degrowth path? *Journal of cleaner production*, Vol. 38, p. 36-43.
- MASANET-LLODRA M J. (2006). Environmental Management Accounting: A Case Study Research on Innovative Strategy. *Journal of Business Ethics*, Vol. 68, No. 4, p. 393-408.
- MATHEWS M R. (1997). Twenty-five years of social and environmental accounting research: is there a silver jubilee to celebrate? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 10, No. 4, p. 481–531.
- MERRIMAN K K, & SEN S. (2012). Incenting managers toward the triple bottom line: An agency and social norm perspective. *Human Resource Management*, Vol. 51, No. 6, p. 851-871.
- MILNE M J, & GRAY R. (2013). W (h)ither ecology? The triple bottom line, the global reporting initiative, and corporate sustainability reporting. *Journal of business ethics*, Vol. 118, No. 1, p. 13-29.
- MOORE D R J. (2013). Sustainability, institutionalization and the duality of structure: Contradiction and unintended consequences in the political context of an Australian water business. *Management Accounting Research*, Vol. 24, No. 4, p. 366-386.
- MORALES J, & LAMBERT C. (2013). Dirty work and the construction of identity. An ethnographic study of management accounting practices. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 38, No. 3, p. 228-244.
- NORRIS G, & O'DWYER B. (2004). Motivating socially responsive decision making: the operation of management controls in a socially responsive organisation. *The British Accounting Review*, Vol. 36, No. 2, p. 173-196.
- OAKES L S, TOWNLEY B, & COOPER D J. (1998). Business planning as pedagogy: Language and control in a changing institutional field. *Administrative Science Quarterly*, p. 257–292.
- PARKER L D, & CHUNG L H. (2018). Structuring social and environmental management control and accountability: Behind the hotel doors. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 31, No. 3, p. 993-1023.
- PASSETTI E, CINQUINI L, & TENUCCI A. (2018). Implementing internal environmental management and voluntary environmental disclosure: Does organisational change happen. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 31, No. 4, p. 1145-1173.
- PHAN T N, BAIRD K, & SU S. (2018). Environmental activity management: its use and impact on environmental performance. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 31, No. 2, p. 651-673.

- RAMUS C A. (2002). Encouraging innovative environmental actions: what companies and managers must do. *Journal of world business*, Vol. 37, No. 2, p. 151-164.
- ROBERTS J. (2018). Managing only with transparency: The strategic functions of ignorance. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 55, p. 53-60.
- SÁEZ-MARTÍNEZ F J, LEFEBVRE G, HERNÁNDEZ J J, & CLARK J H. (2016). Drivers of sustainable cleaner production and sustainable energy options. *Journal of cleaner production*, Vol. 138, p. 1-7.
- SCHNEIDER F, KALLIS G, & MARTINEZ-ALIER J. (2010). Crisis or opportunity? Economic degrowth for social equity and ecological sustainability. Introduction to this special issue. *Journal of cleaner production*, Vol. 18, No. 6, p. 511-518.
- SODERSTROM K M, SODERSTROM N S, & STEWART C R. (2017). Sustainability/CSR Research in Management Accounting: A Review of the Literature. In M. A. Malina (Éd.), *Advances in Management Accounting* (Vol. 28, p. 59-85). Emerald Publishing Limited.
- SPENCE C. (2009). Social accounting's emancipatory potential: A Gramscian critique. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 20, No. 2, p. 205-227.
- STRAUSS A, & CORBIN J. (1990). *Basics of qualitative research*. Sage publications.
- SUNDIN H, & BROWN D A. (2017). Greening the black box: integrating the environment and management control systems. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 30, No. 3, p. 620-642.
- TAÏBI S, ANTHEAUME N, & GIBASSIER D. (2020). Accounting for strong sustainability: an intervention-research based approach. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*.
- TREGIDGA H, MILNE M, & KEARINS K. (2014). (Re) presenting 'sustainable organizations'. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 39, No. 6, p. 477-494.
- UNERMAN J, & BENNETT M. (2004). Increased stakeholder dialogue and the internet: towards greater corporate accountability or reinforcing capitalist hegemony? *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 29, No. 7, p. 685-707.
- VAN MAANEN J. (1979). The fact of fiction in organizational ethnography. *Administrative science quarterly*, Vol. 24, No. 4, p. 539-550.

9. Annexes

Documentation interne	Nombre et nature	Nombre de pages
Plan stratégique de COGIP Comptes rendus de réunions, comptes rendus de groupes de travail thématiques, différentes versions du plan stratégique, planification du travail.	17 documents	135
Document de formation des sociétaires Document expliquant le marché de l'énergie en France, les valeurs de COGIP, ses actions et, les implications possibles pour les sociétaires militants dans les activités de COGIP.	1 document	46
Étude interne sur les sociétaires Synthèse d'un questionnaire envoyé aux sociétaires concernant leurs profils, leur représentation de COGIP et sa mission et, leur implication dans la coopérative.	1 document	23
« Fiches actions » à destination des sociétaires Concernant la réalisation d'une cartographie des sociétaires, la recherche de terrains pour construire des parcs solaires, la saisie de données informatiques.	3 documents	5
Photos Assemblée Générale 2018	7 photos	7
Photos Assemblée Générale 2017	14 photos	14
Règlement intérieur de COGIP Document présentant le fonctionnement interne de COGIP.	1 document	6
	Total	236

Annexe 1 - Documentation interne collectée chez COGIP

Documentation Externe	Nombre et nature	Nombre de pages
Assemblée Générale 2016, 2017, 2018 et 2019 Programme, propositions de résolutions, procès-verbaux, liste des sociétaires à accepter, deux rapports du commissaire aux comptes, rapport de gestion, comptes annuels.	28 documents	550
Répartition géographique des sociétaires	Captures d'écran	1
Charte de valeurs	1 document	2
Chiffres clés 2017	1 document	1
Communication groupes ambassadeurs Documents de sensibilisation aux énergies renouvelables, questions/réponses.	4 documents	81
Communication réseaux sociaux	Captures d'écran	21
Documents de pré-création COGIP Invitations, appel à souscription au capital, compte rendu journées de travail, convocations Assemblée Générale extraordinaire de création, lettres d'information.	12 documents	28
Foire aux questions 2017	1 document	19
Messages clefs	1 document	1
Newsletter	9 documents	45
Offres d'emploi	2 documents	5
Plan d'entreprise	1 document	3
Communication d'une souscription régionale	2 documents	4
Statuts juridiques	1 document	44
	Total	805

Annexe 2 - Documentation externe collectée chez COGIP

10. Résumé du Chapitre IV

Cette étude cherche à explorer comment un « pilotage durable » – c'est-à-dire la conduite d'une activité économique par la prise en compte systématique de ses conséquences à long terme – peut s'évanouir dès l'instant où il est mis en pratique à l'aide du CDGDD. À partir d'entretiens et d'observations non participantes dans une coopérative militante engagée dans la production d'énergie renouvelable, nous montrons les difficultés que rencontre un pilotage durable (1) pour traduire sa raison d'être en pratique (2) pour représenter et (3) pour délibérer de ses conséquences à long terme. Cette étude contribue à la littérature de différentes manières. Tout d'abord, nos observations nous permettent de montrer les difficultés du CDGDD à organiser et représenter de manière cohérente la vie de l'organisation. Ainsi, nous identifions trois types de déviations concernant la prise en compte à long terme des conséquences sociales et environnementales d'une organisation. Premièrement, le CDGDD peut échouer à diriger les comportements des individus vers l'idéal de durabilité même lorsqu'il est suffisamment élaboré pour le représenter. Deuxièmement, le CDGDD peut orienter les comportements des individus vers l'idéal de durabilité même s'il le représente imparfaitement. Enfin, le CDGDD peut à la fois échouer à représenter l'idéal de durabilité à atteindre d'une organisation et orienter les comportements en ce sens.

Conclusion générale

1. Discussion

De nombreux défis environnementaux et sociaux menacent les sociétés humaines. Pour y répondre, des organisations adoptent des objectifs de DD. Pour définir et déployer des stratégies intégrant le DD, les organisations peuvent s'appuyer sur des dispositifs de contrôle de CDGDD qui ont pour vocation d'orienter les comportements dans le sens des objectifs de DD. La mise en œuvre de ces dispositifs soulève la question de leur potentiel transformateur des comportements organisationnels. Ainsi, l'objectif de ce travail de thèse est de comprendre dans quelle mesure le CDGDD est vecteur de transformation organisationnelle en faveur du DD.

Pour cela, nous avons mené trois études qualitatives qui explorent les dimensions cognitive, normative, technique et, politique de cette transformation et leurs interactions. La première étude s'intéresse spécifiquement à la dimension cognitive grâce à un examen du programme de formation des « professionnels comptables », complété par des interviews. Pour la deuxième étude, nous avons participé directement à une transformation organisationnelle en faveur du DD. Nous avons réalisé une observation participante dans un incubateur focalisé sur l'accompagnement de start-ups à impact positif en matière environnementale et sociale. Concernant la troisième étude, nous avons observé une coopérative militante de l'énergie renouvelable. Nous avons mis en lumière comment la conduite d'une activité économique par la prise en compte de ses conséquences environnementales et sociales à long terme pouvait disparaître lorsqu'elle est mise en œuvre à l'aide de dispositifs de CDGDD.

Ce chapitre de conclusion générale vise tout d'abord à faire une synthèse des principaux résultats obtenus dans chacune des études. Ensuite, nous développerons des contributions générales pour ce travail de thèse avant d'en exposer les limites. Enfin, nous envisagerons des pistes de recherche futures sur le rôle du CDGDD dans la transformation organisationnelle en faveur du DD.

2. Principaux résultats

La **première étude** examine comment les « professionnels comptables » sont formés au DD en France. Pour cela, nous analysons le programme de formation de deux diplômes, le DCG et le DSCG. Grâce à une analyse qualitative et quantitative de documents et à la conduite d'une série d'entretiens, nous montrons que le DD est peu intégré aux programmes de formation. Nos résultats soulignent un paradoxe. Alors que la législation française oblige des organisations à

produire et certifier des informations sociales et environnementales, les diplômés du DCG et du DSCG n'incluent pas les compétences nécessaires pour que les « professionnels comptables » puissent remplir ces missions. Nos résultats soulignent la volonté de l'État de diminuer ses dépenses pour la formation et sa conception étroite du professionnel comptable. Ceci conduit à une faible intégration du DD dans les programmes de formation.

En conséquence, les élèves diplômés du DCG, du DSCG et des autres diplômes qui s'inspirent de ces formations sont peu formés au DD. Leur compréhension du concept est limitée (Deegan, 2017; Mangion, 2006). Ils restent focalisés sur la performance financière d'une organisation et se désintéressent du DD (Mangion, 2006; Thomson & Bebbington, 2005). Nos résultats montrent également que des individus, tels les ingénieurs, formés à une vision holistique de l'organisation, sont plus à même d'intégrer le DD et de transformer les organisations.

Avec la **deuxième étude**, nous cherchons à comprendre comment l'intégration d'un système de contrôle de gestion (MCS) et d'un système de CDGDD (SCS) participe à la mise en œuvre et au renouvellement de stratégies incluant une dimension DD. Pour cela, nous avons conduit une observation participante dans un incubateur focalisé sur l'accompagnement d'entrepreneurs qui répondent à des problématiques environnementales et sociales.

Ces résultats nous permettent de contribuer de plusieurs manières à la littérature. Premièrement, nous proposons un modèle caractérisant l'intégration des différents systèmes de contrôle et le lien avec l'intégration du DD à la stratégie dans une perspective dynamique. L'intégration des deux systèmes peut se caractériser par quatre composantes : les dimensions de l'intégration (Battaglia et al., 2016; Gond et al., 2012), les types de dispositifs mis en œuvre conjointement dans le cadre d'un package de contrôle (Crutzen et al., 2017; Guenther et al., 2016; Lueg & Radlach, 2016), comment les acteurs mobilisent ces dispositifs de manière diagnostique et/ou interactive (Arjaliès & Mundy, 2013; Crutzen & Herzig, 2013; Gond et al., 2012; Wijethilake et al., 2018) et enfin, la relation existante entre le MCS et le SCS (complémentaire ou contradictoire) (Alvesson & Kärreman, 2004; Widener, 2004). Notre modèle met en lumière la manière dont l'intégration du DD à la stratégie et l'intégration des systèmes de contrôle s'influencent mutuellement via le déploiement et le renouvellement stratégique (Arjaliès & Mundy, 2013; Gomez-Conde et al., 2019; Gond et al., 2012; Rodrigue et al., 2013).

Deuxièmement, notre étude souligne le rôle primordial de la dimension cognitive dans l'intégration du MCS et du SCS (Battaglia et al., 2016; Gond et al., 2012). Ainsi, une participation forte de cette dimension semble nécessaire à l'intégration des systèmes. En effet,

dans l'incubateur, les managers ont chacun leur propre interprétation du DD et aucun dispositif de contrôle n'est mis en œuvre pour tenter de les harmoniser (Battaglia et al., 2016). Cette disparité des représentations semble aller à l'encontre de l'intégration des systèmes.

Troisièmement, nos résultats nous éclairent sur l'évolution du package de contrôle (Davila et al., 2009). Nous observons que l'objet du contrôle et le type de performance visée par un dispositif peuvent changer. Nous avons également pu souligner l'évolution des caractéristiques d'un dispositif de contrôle. Ainsi, les managers de l'incubateur ont modifié continuellement un tableau de bord en fonction de l'évolution des objectifs stratégiques.

Quatrièmement, nos résultats mettent en lumière l'articulation entre les usages diagnostique et interactif de dispositifs de contrôle dans l'intégration du DD à la stratégie (Battaglia et al., 2016; Gond et al., 2012). Ainsi, nous observons que la désintégration des objectifs de DD est liée uniquement à l'usage interactif de dispositifs du MCS et du SCS. L'usage diagnostique ne semble pas jouer un rôle dans l'intégration ou la désintégration des objectifs de DD à la stratégie de l'organisation.

Cinquièmement, nous montrons l'influence des parties prenantes dans l'évolution des relations entre le SCS et le MCS. En effet, elles peuvent déclencher des évolutions stratégiques et mettre en œuvre des dispositifs de contrôle qui font évoluer les relations entre systèmes de contrôle (van der Kolk et al., 2020).

Enfin, l'étude souligne l'évolution des différents éléments de la configuration de contrôle et d'intégration du DD à la stratégie. Elle met en évidence l'instabilité des systèmes qui conduit à leur non-intégration. Nous identifions plusieurs éléments qui contribuent à cette instabilité, la pression des parties prenantes, la participation moyenne ou faible de la dimension cognitive (Battaglia et al., 2016; Gond et al., 2012), l'absence de dispositifs focalisés sur les deux performances à la fois et enfin, l'usage interactif du MCS et du SCS.

Dans la **troisième étude**, nous observons comment un « pilotage durable » – c'est-à-dire la conduite d'une activité économique par la prise en compte systématique de ses conséquences à long terme – peut s'évanouir dès l'instant où il est mis en pratique à l'aide du CDGDD. Pour cela, nous avons réalisé une observation non participante dans une coopérative militante qui produit et qui vend de l'électricité issue d'énergie renouvelable. Nous identifions trois difficultés majeures que rencontrent les acteurs lors de la mise en œuvre d'un pilotage durable à l'aide du CDGDD et qui conduisent à son évanouissement. Tout d'abord, il est difficile de traduire, en pratique, la raison d'être de l'organisation à l'aide du CDGDD. Ensuite, il est compliqué pour les individus de la coopérative de représenter les conséquences à long terme de

l'activité de l'organisation via la mise en œuvre du CDGDD. Enfin il est ardu, pour ces acteurs, de délibérer de ces mêmes conséquences à l'aide du CDGDD.

Nos résultats montrent également que les capacités du CDGDD à représenter et organiser la vie de la coopérative ne sont pas nécessairement à l'œuvre de façon cohérente. Ceci nous permet d'identifier trois types de déviation concernant la prise en compte des conséquences sociales et environnementales à long terme de l'activité économique d'une organisation.

Premièrement, le CDGDD peut échouer à diriger les comportements individuels vers l'idéal de durabilité d'une organisation même lorsqu'il est suffisamment élaboré pour le représenter. En effet, dans la coopérative, l'utilisation de dispositifs de CDGDD ne permet pas de rendre les objectifs compréhensibles et d'harmoniser un collectif en faveur de l'idéal durable. La prise en compte des conséquences à long terme de l'activité semble ainsi s'évanouir.

Deuxièmement, même s'il représente imparfaitement l'idéal de durabilité à atteindre de l'organisation, le CDGDD parvient à orienter tout de même les comportements individuels vers cet objectif. Cette déviation permet de mieux saisir la difficulté à débattre de l'objectif durable à atteindre. En effet, les dispositifs de CDGDD peuvent supprimer les discussions ou les vider de leur substance malgré la volonté d'intégrer aux échanges, les multiples parties prenantes de l'organisation.

Enfin, le CDGDD peut à la fois échouer à représenter l'idéal de durabilité d'une organisation et à orienter les comportements des individus en ce sens. Cette dernière déviation peut conduire au découragement des acteurs. Elle permet de comprendre la propension du durable à être mal défini et concrétisé malgré les outils de CDGDD. En effet, dans la coopérative observée, des dispositifs de CDGDD sont mis en œuvre pour favoriser l'autonomie et la prise d'initiative pour atteindre l'idéal durable de l'organisation. Cependant, ces dispositifs contribuent à un isolement des individus et n'arrivent pas à représenter comment les actions conduites aident à se rapprocher de l'idéal durable visé.

Ces trois études mettent en valeur les défis de nature technique, cognitive, normative ou politique, que rencontrent les organisations qui souhaitent intégrer le DD dans leurs priorités organisationnelles. Chacune de ces études apporte un éclairage sur certaines dimensions de la transformation organisationnelle en faveur du DD et permet ainsi d'améliorer notre compréhension de ce processus complexe et incertain.

3. Contributions générales

Ces trois études permettent de mieux comprendre, conjointement, dans quelle mesure le CDGDD est vecteur de transformations organisationnelles en faveur du DD. Elles montrent comment les acteurs les plus puissants utilisent les dispositifs de CDGDD pour définir les objectifs de DD de l'organisation en fonction de leurs intérêts et renforcer leur pouvoir (3.1). Elles mettent en lumière les conséquences d'une non-harmonisation des représentations et des valeurs des individus concernant le DD ainsi que leur manque de connaissances à ce sujet (3.2). Enfin, elles soulignent le rôle des usages interactif et diagnostique et la difficulté à formaliser le DD malgré la diversité des types de dispositifs mis en œuvre (3.3).

3.1. Dimension politique : le rôle majeur des acteurs puissants

La littérature a identifié l'importance des acteurs puissants dans la transformation organisationnelle en faveur du DD (Bebbington et al., 2017; Taïbi et al., 2020). Ces derniers peuvent conduire la transformation et définir les objectifs organisationnels (Abernethy & Chua, 1996). Des individus peuvent également entrer en résistance à ces changements (Demers & Gond, 2020). Plusieurs mécanismes peuvent être mis en œuvre pour diminuer la résistance comme une modification graduelle de la conception du DD de l'organisation (Lueg & Radlach, 2016; Riccaboni & Leone, 2010) ou la communication d'objectifs précis de DD.

Nos résultats identifient un autre mécanisme qui peut être mis en œuvre pour minimiser la résistance. Grâce à notre deuxième étude, nous avons pu observer comment la coalition dominante, à l'aide de dispositifs de CDGDD, arrive à faire correspondre les objectifs d'autres individus avec les siens. En effet, suite à la pression que l'actionnaire a exercée sur les managers pour se faire rémunérer, ces derniers ont modifié les dispositifs de contrôle de gestion et de CDGDD pour aligner les comportements dans le sens des intérêts de l'actionnaire. En réaction, des entrepreneurs DD sont entrés en résistance et ont menacé de quitter l'incubateur. Cependant, cette résistance s'est avérée vaine. En effet, les managers ont réussi à aligner les intérêts des entrepreneurs DD avec ceux de l'actionnaire à l'aide de dispositifs de CDGDD. Ainsi, nos résultats montrent comment la coalition dominante peut mobiliser des dispositifs de CDGDD pour diminuer la résistance au changement organisationnel en faveur du DD en confondant les objectifs stratégiques de différentes parties prenantes avec les siens.

La littérature souligne que l'utilisation de dispositifs, initialement utilisés pour réduire les asymétries de pouvoir lors de transformations organisationnelles en faveur du DD (Acosta et

al., 2019; Byrch et al., 2015; Gond & Nyberg, 2017; Gray et al., 1997), peut être dévoyée pour renforcer « l'ordre néo-libéral dominant » (Brown & Tregidga 2017, p.2). Nos résultats viennent compléter cette étude et montrent que tout acteur peut mobiliser les dispositifs de CDGDD pour renforcer son pouvoir et pousser ses intérêts. Ainsi, la coopérative observée lors de notre troisième étude met en œuvre des dispositifs de CDGDD initialement pensés pour donner la possibilité à tout acteur de s'exprimer et limiter les asymétries de pouvoir. Cependant, nous avons observé comment les acteurs les plus militants utilisent ces dispositifs, tels que les réunions de prises de décision, pour pousser leurs intérêts et affirmer leur pouvoir. En effet, les individus les plus militants ont tendance à prendre davantage la parole, à être plus écoutés et à avoir moins besoin d'argumenter que d'autres personnes. Ils peuvent donc plus facilement influencer les décisions prises comme ce fut le cas avec la proposition du « jour de congé militant ». De plus, comme ce sont eux qui s'expriment le plus et qui sont le plus écoutés, la mise en œuvre des dispositifs de CDGDD renforce continuellement leur pouvoir. En effet, les autres acteurs les perçoivent toujours comme étant plus militants. Ainsi, tout individu peut donc mobiliser des dispositifs de CDGDD lors de la transformation organisationnelle en faveur du DD pour pousser ses intérêts et renforcer continuellement son pouvoir.

Nos études montrent comment les individus les plus puissants cadrent, à l'aide de la dimension technique, la transformation organisationnelle en faveur du DD. Nos résultats montrent notamment qu'ils utilisent les dispositifs de contrôle pour définir les finalités organisationnelles en fonction de leurs propres intérêts. Notre travail souligne également la façon dont ils mettent en œuvre des dispositifs de CDGDD pour diminuer les résistances à la transformation organisationnelle et renforcer continuellement leur pouvoir.

3.2. Dimension cognitive : génératrice de résistances à la transformation

La littérature a souligné l'influence de la dimension cognitive et normative sur la dimension technique (Antheaume, 2013; Villesèque-Dubus et al., 2018). Cependant, elle a peu étudié la provenance des représentations et connaissances du DD des individus et leurs conséquences directes sur la transformation organisationnelle en faveur du DD. Notre première étude permet d'apporter un éclairage original sur cette question. Ainsi, elle révèle que les élèves qui suivent les formations du DCG, du DSCG ou des formations qui s'inspirent de ces diplômes sont peu formés au DD. Ceci est dû à une faible intégration du concept dans les programmes de formation et une présentation du DD comme un risque pour les organisations. En conséquence, les élèves ont une compréhension limitée du DD et peu d'intérêt pour ce sujet (Deegan, 2017;

Mangion, 2006). Une fois en poste, ils auront tendance à se focaliser sur des indicateurs financiers et accorderont peu d'importance aux conséquences sociales et environnementales de l'activité économique (Mangion, 2006; Thomson & Bebbington, 2005). Ainsi, ils peuvent avoir des difficultés à mettre en œuvre des dispositifs de CDGDD. D'autre part, leurs faibles connaissances pourraient les inciter à entrer en résistance. En effet, focalisés sur la performance financière de l'organisation, ils ne verraient pas l'intérêt de se préoccuper de la transformation organisationnelle en faveur du DD (Adams & Larrinaga-González, 2007; Adams & McNicholas, 2007).

Notre deuxième étude montre les conséquences d'une non-harmonisation des représentations et valeurs des individus concernant le DD. La littérature souligne le déclenchement d'actes de résistance à la transformation organisationnelle en faveur du DD lorsque la représentation individuelle du DD est différente de celle de l'organisation (George et al., 2018). Notre deuxième étude identifie un nouveau type d'acte de résistance : la mise en œuvre de dispositifs de CDGDD. Ainsi, dans l'incubateur chaque membre de l'équipe dirigeante a sa propre conception du DD (Byrch et al., 2015) qu'aucun dispositif de contrôle ne vient harmoniser (Gond & Nyberg, 2017; Naro & Noguera, 2008). Si cette absence de vision commune empêche en partie l'intégration du MCS et SCS, elle empêche également la disparition totale de ce dernier. En effet, nous avons pu observer que suite à la pression de l'actionnaire, l'organisation s'est focalisée sur la performance économique. Cependant, les managers attachés aux valeurs de DD décident de continuer à mettre en œuvre des dispositifs de CDGDD afin que les objectifs de DD ne soient pas totalement abandonnés. Ainsi, notre étude permet de mettre en avant un nouvel acte de résistance, la mise en œuvre de dispositifs de CDGDD.

La littérature souligne que pour diminuer les résistances, il conviendrait d'harmoniser les représentations et valeurs concernant le DD (Ditillo & Lisi, 2014; George et al., 2018; Gibassier & Alcouffe, 2018; Perron et al., 2006; Riccaboni & Leone, 2010). Les résultats de notre troisième étude montrent une autre manière d'empêcher la résistance, l'orchestration de la non-harmonisation des représentations et valeurs du DD. La coopérative étudiée souhaite que chacun puisse s'impliquer dans l'organisation sans avoir à modifier ses valeurs ou représentations du DD. Ainsi, la coopérative organise leur travail par « rôle » à l'aide de dispositifs de contrôle administratif qui limite les interactions entre individus et leur donne la possibilité de conduire leurs actions de manière autonome. Conjointement à cette organisation du travail, plusieurs dispositifs de type récompenses sont mis en œuvre. Ils ne sont pas fondés sur des performances environnementales ou sociales comme cela a pu être identifié par la

littérature (Gond et al., 2011; Grubnic et al., 2015), mais sur l'implication des individus à la réussite de leur « rôle ». Ainsi, chaque individu peut trouver de multiples raisons de rester impliqué dans la coopérative sans entrer en résistance grâce à la conduite en solitaire de son activité, les récompenses associées, et la non-harmonisation des représentations du DD.

Notre travail de thèse souligne le rôle potentiel générateur de résistance de la dimension cognitive et normative et les conséquences sur la dimension technique. Nos résultats soulignent que les personnes ayant peu de connaissances concernant le DD peuvent avoir des difficultés à concevoir et mettre en œuvre des dispositifs du CDGDD. Ces personnes pourraient même entrer en résistance. Nous montrons également les conséquences d'une diversité des représentations et valeurs concernant le DD. Ainsi, des individus peuvent entrer en résistance et décider de mettre en œuvre des dispositifs de CDGDD quand bien même la performance économique est priorisée. Nous montrons également une nouvelle manière de limiter la résistance, une non-harmonisation des valeurs et représentations du DD orchestrée via la mise en œuvre de différents types de dispositifs de CDGDD.

3.3. Dimension technique : une influence limitée et contrainte

La littérature souligne le rôle que peut jouer l'usage interactif de dispositif formel de CDGDD dans la transformation organisationnelle en faveur du DD notamment en ce qui concerne l'échange de connaissances et l'évolution des représentations individuelles du DD (Arjaliès & Mundy, 2013; Byrch et al., 2015; Gomez-Conde et al., 2019; Travaillé & Naro, 2017). Nos résultats viennent nuancer le rôle de l'usage interactif dans la modification des représentations individuelles. Durant la deuxième étude, nous avons pu observer directement des échanges de connaissances entre individus notamment lors des réunions. Cependant, nous n'avons pas noté d'évolution des représentations individuelles du DD. En effet, malgré les échanges parfois intenses autour de ces problématiques, les acteurs présents ne semblent pas faire évoluer leurs conceptions du DD (Weick, 1995). Nous avons pu observer ceci également lors de la troisième étude. Dans la coopérative, malgré les nombreux dispositifs de CDGDD que les individus mobilisent de manière interactive, les participants à ces discussions ne semblent pas modifier leurs représentations du DD. Ainsi, nos résultats soulignent que l'usage interactif ne conduit pas systématiquement à une modification des représentations concernant le DD. Ce phénomène pourrait être lié à l'absence de volonté d'harmonisation des représentations du DD dans les organisations observées. En effet, les individus ne ressentent aucune pression à modifier leurs représentations que ce soit dans l'incubateur ou dans la

coopérative. Cette absence de modification pourrait également être due aux différences de représentations individuelles du DD au sein des organisations. Par exemple, dans l'incubateur l'un des managers se définit comme « capitaliste » alors qu'un autre a participé à des luttes environnementales. Il semble difficile pour ces deux individus de modifier leur représentation personnelle du DD malgré l'utilisation interactive de dispositifs de CDGDD.

La littérature souligne que l'usage diagnostique peut être mobilisé pour inciter les individus à agir contrairement à leur valeur et contrecarrer leur tendance à prioriser les objectifs économiques (Gond et al., 2012; Arjaliès et Mundy, 2013 ; Gomez-Conde et al., 2019). Nos résultats montrent que l'usage diagnostique peut également être mobilisé volontairement pour garder intactes les différentes représentations individuelles du DD. Ainsi dans la coopérative, l'organisation du travail par rôle, la création personnelle d'indicateurs et l'utilisation de la charte de valeur uniquement pour cadrer les décisions n'obligent pas les individus à changer leurs représentations du DD. Au contraire, afin de les garder impliqués dans les activités de la coopérative, l'usage diagnostique de ces dispositifs est privilégié pour garder leurs représentations du DD intactes.

La littérature a identifié de nombreux types de dispositifs de CDGDD utilisés pour formaliser le DD et contribuer aux transformations organisationnelles (Crutzen et al., 2017; Grubnic et al., 2015; Guenther et al., 2016; Lueg & Radlach, 2016; Sundin & Brown, 2017). Cependant, nos études révèlent également les nombreuses difficultés que rencontrent les acteurs pour concrétiser le DD. Ceci peut être dû au manque de connaissance des individus concernant ce concept comme nous le révèle la première étude. Cela peut également être lié aux difficultés à définir les responsabilités organisationnelles (Gray, 2010), les horizons temporels (Antonini & Larrinaga, 2017; Milne & Gray, 2013) ou aux difficultés à créer des indicateurs qui soient à la fois fidèles au terrain, à l'activité, et en même temps compréhensibles par l'ensemble des parties prenantes. Nos résultats nous permettent également de souligner le rôle des parties prenantes dans la difficulté à concrétiser le DD. En effet, dans la deuxième étude, la pression de différentes parties prenantes rend les finalités organisationnelles instables ce qui entraîne des modifications continues des dispositifs de CDGDD pour déployer ces finalités. En conséquence, il peut être difficile pour les acteurs qui mettent en œuvre ces dispositifs de s'accorder sur une représentation du DD.

Nos résultats améliorent notre compréhension de l'articulation des usages diagnostique et interactif des dispositifs de CDGDD pour transformer l'organisation en faveur du DD. Gond et al. (2012) soulignent que l'usage interactif entraîne une plus grande intégration des objectifs de DD. Battaglia et al. (2016) signalent quant à eux que l'usage diagnostique des dispositifs de

CDGDD induit une marginalisation des objectifs de DD. Nos résultats montrent que l'usage interactif des dispositifs de CDGDD peut également conduire à une marginalisation des objectifs de DD. En effet, dans la deuxième étude nous avons pu observer que les managers ont mis en œuvre, de manière interactive, des dispositifs de CDGDD pour rendre complaisants les objectifs de DD aux objectifs économiques afin de les faire correspondre aux attentes de l'actionnaire. Ils ont ensuite déployé ces objectifs à l'aide de l'usage diagnostique des dispositifs du CDGDD. Ainsi, l'usage interactif peut conduire à une désintégration des objectifs de DD, l'usage diagnostique ne servirait qu'à déployer ces objectifs, qu'ils soient intégrés ou non à la stratégie.

Notre travail de thèse souligne donc une influence possiblement limitée et contrainte de la dimension technique dans la transformation organisationnelle en faveur du DD. L'influence limitée est due à son incapacité à modifier les représentations individuelles du DD. Elle est également limitée par son impossibilité à concrétiser le DD. Cette dimension est contrainte par la dimension cognitive. En effet, les dispositifs de CDGDD sont mis en œuvre en fonction des représentations individuelles du DD. Elle est également contrainte par la dimension politique, car sujette aux changements qui découlent des finalités stratégiques choisies par les acteurs les plus puissants.

Ainsi, nos résultats, dans leur globalité, nous permettent de proposer un modèle (Figure 14) qui représente la transformation organisationnelle en faveur du DD et les interactions entre les différentes dimensions. Il permet de représenter dans quelle mesure le CDGDD est vecteur de transformation organisationnelle en faveur du DD. Ce modèle est bien sûr contingent aux observations que nous avons faites et aux particularités de nos cas. Il souligne cependant des mécanismes qui améliorent notre compréhension de la transformation organisationnelle en faveur du DD.

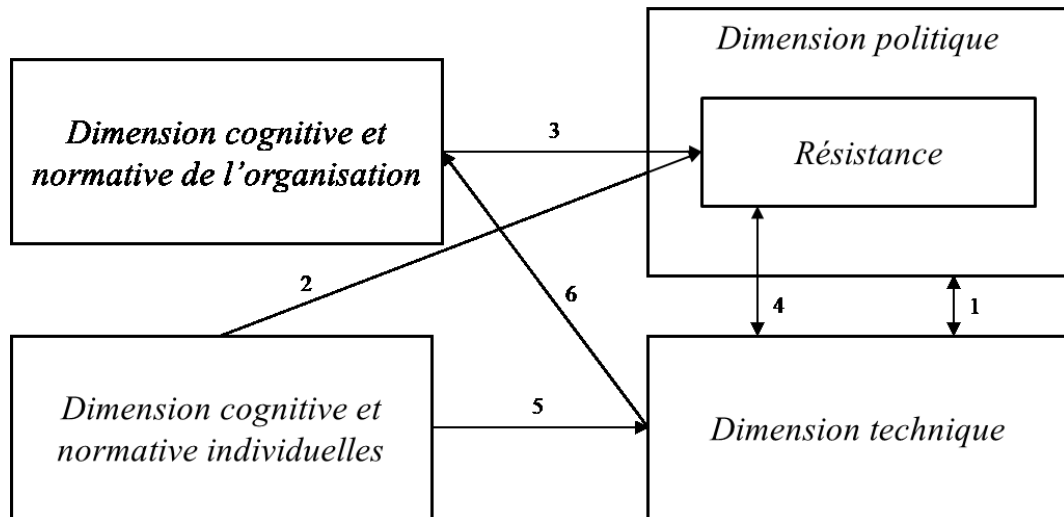


Figure 14 - Représentation des interactions des dimensions de la transformation organisationnelle en faveur du DD

Dans ce modèle sont représentées la dimension technique, la dimension politique et la dimension cognitive et normative. Concernant la dimension politique, il nous a paru nécessaire de souligner la notion de résistance. En effet, cette dernière permet d’approfondir la compréhension de jeux de pouvoir et l’interaction de la dimension politique avec les autres. Concernant la dimension cognitive et normative, nous avons décidé de séparer celle de l’organisation et celle de l’individu. En effet, nos études révèlent parfois de grandes différences entre les deux, que nous avons souhaité souligner dans notre modèle.

Le modèle souligne l’influence de la dimension politique sur la dimension technique. En effet, nos résultats montrent que les acteurs les plus puissants définissent les objectifs de DD de l’organisation et choisissent les dispositifs à mettre en œuvre pour les atteindre (1). Nos résultats soulignent également l’influence de la dimension technique sur la dimension politique (1) notamment lorsque les acteurs les plus puissants utilisent les dispositifs de CDGDD pour renforcer leur pouvoir et pousser leurs intérêts.

Le modèle met en avant l’influence de la dimension cognitive dans le déclenchement d’acte de résistance à la transformation organisationnelle en faveur du DD. Ainsi, nos résultats soulignent que lorsque la représentation du DD de l’organisation et celle de l’individu sont trop différentes, des actes de résistances peuvent apparaître (2, 3). Cette résistance peut influencer directement la dimension technique (4). En effet, les individus résistants peuvent choisir de mettre en œuvre (ou non) des dispositifs de CDGDD. Ils peuvent également refuser d’utiliser ceux présents dans l’organisation. La dimension technique peut être mobilisée par les acteurs dominants (4) pour contrecarrer ces résistances. Nos résultats de la deuxième étude montrent

notamment comment les managers ont aligné les objectifs de parties prenantes avec ceux de l'acteur dominant à l'aide de dispositifs de CDGDD.

Nous soulignons l'influence de la dimension cognitive et normative individuelle sur la dimension technique (5). En effet, les individus mettent en œuvre des dispositifs de CDGDD en fonction de leurs représentations et connaissances du DD. Contrairement à la littérature, nos résultats soulignent le peu d'influence que peut avoir la dimension technique sur les représentations individuelles du DD. Ils relèvent également que différents types de dispositifs de CDGDD peuvent être mis spécifiquement en œuvre afin de ne pas modifier les représentations individuelles du DD.

Enfin, notre modèle souligne l'influence de la dimension technique sur la représentation organisationnelle du DD (6). En effet, nos résultats relèvent la difficulté et la complexité de créer une représentation stable du DD au niveau organisationnel malgré la diversité des types de dispositifs mis en œuvre. Notre troisième étude en particulier souligne cette difficulté.

4. Implications managériales

Nous souhaitons que les connaissances produites par nos travaux soient utiles et aident les praticiens lors de la transformation des organisations en faveur du DD. Ainsi, en plus des comptes-rendus que nous avons faits aux praticiens, à la fin de chacune de nos études, nous soulignons ici plusieurs implications managériales de ce travail de thèse.

La première implication managériale de nos travaux s'adresse aux acteurs des petites organisations. Nous avons montré la nécessité d'avoir des individus formés au concept du DD pour faciliter la transformation organisationnelle en faveur du DD. Si les grandes organisations peuvent avoir les ressources nécessaires pour tenter d'harmoniser les représentations et valeurs de leurs membres, cela peut s'avérer bien plus difficile pour les petites organisations. En effet, malgré leur volontarisme, ces dernières peuvent ne pas avoir les ressources nécessaires (Stubblefield Loucks et al., 2010). Ainsi, nous trouvons que les dispositifs de contrôle mis en œuvre par la coopérative observée dans notre troisième étude sont des moyens ingénieux, même si forcément imparfaits, de recruter et de garder des individus investis dans le projet de l'organisation. La coopérative affiche des valeurs fortes concernant le DD lors de ses processus de recrutement afin d'attirer des individus qui ont connaissance de ces enjeux. Ensuite, la mise en œuvre d'une organisation du travail par « rôle », associée à différents niveaux de rémunération et à une non-homogénéisation des interprétations du DD permet à chaque individu d'y trouver son compte. Cependant, plusieurs inconvénients peuvent émerger de cette

organisation du travail comme l'accumulation de connaissances par chaque individu qui handicaperait l'organisation en cas de départ ou l'apparition des tensions entre acteurs aux représentations personnelles trop différentes concernant les missions de l'organisation.

La deuxième implication managériale concerne l'utilisation des dispositifs de contrôle par les individus les plus puissants pour pousser leurs intérêts. Ainsi, même lorsque des dispositifs sont pensés et mis en œuvre pour éviter cette prise de pouvoir, des individus peuvent les détourner de leur but premier et les utiliser à leur profit. Pour éviter cela, il paraît nécessaire de connaître les biais qui peuvent exister lors de la mise en œuvre de ces dispositifs et de les rappeler régulièrement pour que chacun puisse les déceler et mettre en lumière le dévoiement de ces dispositifs.

La troisième implication managériale concerne la mise en œuvre de dispositifs spécifiques de contre-pouvoir afin d'empêcher la domination d'individus dans la vie de l'organisation. L'objectif de ces dispositifs serait d'empêcher l'accumulation et la mobilisation des ressources qui renforce le pouvoir individuel (Parker & Chung, 2018). Ces dispositifs pourraient également servir à modifier la représentation des autres acteurs quant à leur pouvoir relatif (Baker & Schaltegger, 2015). Un exemple de dispositif de contre-pouvoir peut être une organisation du travail spécifique par laquelle les individus changent régulièrement de tâches. Même si cela semble difficile dans les métiers très techniques, cette organisation du travail peut empêcher l'accumulation de connaissances et « démystifier » le travail des individus reconnus comme les plus puissants.

Enfin, nous souhaitons que les acteurs s'investissent dans la formalisation du DD au niveau organisationnel grâce à la mise en œuvre de dispositifs de contrôle. Notre travail a mis en avant le caractère imparfait que prennent les dispositifs lors de leur conception et de leur mise en œuvre. Cependant, sans des individus volontaires, précurseurs, innovants et qui montrent l'exemple, la possibilité de répondre aux enjeux écologiques et sociaux auxquels nous sommes confrontées semble bien faible.

5. Limites et perspectives de recherche

Comme tout travail de recherche, notre thèse comporte plusieurs limites méthodologiques et théoriques qui permettent de contextualiser nos résultats et de dégager de nouvelles pistes de recherche à explorer.

5.1. Au niveau méthodologique

Comme toute recherche, ce travail de thèse souffre de plusieurs limites méthodologiques. La première est liée au choix des méthodes de recherche. Concernant la première étude, il aurait été intéressant de compléter la collecte des données par l'étude du processus de révision des programmes du DCG et du DSCG en assistant directement aux réunions de travail. Cependant malgré nos sollicitations, nous n'avons pas obtenu l'autorisation d'assister à ces réunions. Grâce à l'observation directe des discussions entre acteurs, de futures études pourraient observer les jeux de pouvoir et les mécanismes d'arbitrage à l'œuvre lors de la révision des programmes de formation pour comprendre plus en profondeur la non-intégration du DD.

La deuxième limite méthodologique est le choix des personnes interrogées. Concernant la première étude, nous n'avons pas interrogé d'étudiants. Ils auraient certainement pu approfondir nos connaissances concernant leur interprétation du DD, leurs valeurs et l'influence des formations qu'ils suivent sur ces dernières. De plus, malgré nos sollicitations, nous n'avons pas pu interroger les personnes des ministères qui valident les maquettes des programmes de formations. Cela aurait pu nous apporter un éclairage direct sur les motivations qui guident leur choix. Concernant la deuxième étude, nous n'avons pu interroger tous les individus qui ont interagi avec l'incubateur. De plus, et malgré de multiples sollicitations, nous n'avons pu interviewer l'actionnaire. Notre connaissance de son influence est issue de l'étude de ses demandes écrites et des retours des autres managers. Enfin, concernant la troisième étude, nous n'avons pu interroger tous les salariés de la coopérative. Nous avons préféré dédier notre temps d'observation aux réunions. Nous avons estimé qu'elles étaient un lieu et un moment idéal pour observer la transformation organisationnelle en faveur du DD.

La troisième limite méthodologique concerne l'étendue temporelle de la collecte des données. Ainsi, celle de la première étude s'est déroulée sur trois mois. Elle ne couvre pas l'ensemble du processus de révision des programmes du DCG et du DSCG. D'autres études pourraient observer en totalité ce processus pour étudier l'évolution des maquettes des programmes de formation, dans une perspective longitudinale.

Enfin, les méthodes qualitatives choisies nous ont permis d'observer ce que les individus rencontrés ont bien voulu nous dire lors de nos entretiens et ce que nos observations nous ont permis de voir. En conséquence, il est possible que des faits nous aient échappé en dehors de ces « zones de contact » avec le monde empirique (Ahrens & Chapman, 2006). Ainsi, les choix faits durant ces années, les rencontres et les discussions qui en ont découlé ont bien sûr influencé

le résultat final de ce travail de thèse. Cela constitue une approche inhérente à une approche interprétativiste.

5.2. Au niveau théorique

Ce travail de thèse comporte également plusieurs limites théoriques. Premièrement, nous avons construit notre travail de thèse sur des choix théoriques que le lecteur peut trouver contestables. Ainsi nous n'avons mobilisé aucune théorie pour analyser les données. Nous avons décidé de conduire, pour chaque étude, une analyse inductive pour comprendre un phénomène émergent et encore peu exploré. Cependant d'autres choix auraient été possibles. Par exemple, nous aurions pu analyser nos données à l'aune de la théorie néo-institutionnelle afin de chercher à comprendre comment différentes logiques se diffusent grâce aux programmes de formations du DCG et du DSCG (Lounsbury & Pollack, 2001). Nous aurions pu chercher à comprendre comment l'émergence d'une logique se traduit au travers des dispositifs de contrôle dans l'incubateur grâce au « bricolage institutionnel » des managers (Christiansen & Lounsbury, 2013). Enfin, nous aurions pu chercher à comprendre en quoi les dispositifs de contrôle aident la coopérative à jouer son rôle d'entrepreneur institutionnel (Hardy & Maguire, 2008). Analyser nos données à l'aide de choix théoriques différents est une piste de recherche que nous souhaitons suivre lors de nos prochains travaux.

Deuxièmement, les méthodes que nous avons choisies nous ont conduit à faire des aller-retour constants entre la dimension « émique » et la dimension « étique » (Lukka & Vinnari, 2017) qui limitent et cadrent notre travail. Nous avons nourri ces derniers grâce à de nombreuses lectures et discussions qui nous ont ouvert de nombreuses perspectives de recherche. Ainsi, nous pensons qu'un possible développement de ce travail de thèse est une étude plus approfondie des relations de pouvoir entre individus. Nous souhaitons analyser les influences exercées sur les individus pour les subordonner aux intérêts établis et parfois même, les rendre complices de leur propre marginalisation (Bourdieu & Passeron, 1990; Courpasson, 2006; Gendron, 2018) lors de la transformation organisationnelle en faveur du DD.

Troisièmement, pour ce travail de thèse, nous avons choisi de ne pas analyser séparément les dimensions cognitive et normative, car les deux sont étroitement liées. En effet, les représentations et connaissances du DD sont établies en fonction des croyances et valeurs individuelles (Brown & Fraser, 2006; Byrch et al., 2015; Gond et al., 2017; Larsen, 2008; Moser & Gond, 2019; Söderbaum, 2007). Nous pensons qu'un possible développement de ce travail de thèse est de comprendre les liens qui unissent ces deux dimensions.

Enfin, il peut être difficile de différencier le rôle du contrôle de gestion et de la comptabilité dans la transformation organisationnelle. En effet, les deux sont créateurs de sens pour les individus et le lieu de jeux de pouvoir. Ainsi, nous avons choisi de ne pas différencier comptabilité et contrôle de gestion dans notre analyse. L'interaction entre les deux est une piste de recherche à explorer pour mieux comprendre l'intégration du DD dans les pratiques organisationnelles (Gibassier & Alcouffe, 2018).

6. Dernières remarques

Le temps dédié à la réalisation de ce travail de thèse est une chance inespérée qui permet de murir de nombreuses réflexions personnelles. Toutes les lectures, les rencontres et tous les échanges que nous avons eus nous ont convaincus d'une chose : les chercheurs doivent sortir de leur tour d'ivoire et s'engager. Peu importe l'engagement (enseignements, articles de presse, interviews...), chaque pierre apportée pour une transformation des organisations en faveur d'un DD est nécessaire. En effet, les défis environnementaux et sociétaux que nos sociétés doivent surmonter nécessitent l'implication de tous.

Un des engagements que nous aimerions conduire est une implication directe dans la révision des programmes de formation du DCG et du DSCG. Nous voulons influencer le contenu de ces programmes afin qu'ils intègrent davantage de connaissances concernant le DD et forment les élèves à l'intégrer aux organisations. En effet, notre expérience d'enseignement et notre première étude nous ont convaincu d'une chose, les élèves qui suivent ces formations sont en grande partie ignorants du concept et des transformations organisationnelles en faveur du DD à conduire pour répondre aux défis environnementaux et sociaux.

Un autre engagement que nous souhaitons poursuivre est la méthode de l'observation participante pour conduire nos futures activités de recherche. En effet, parmi les différentes méthodes de recherche mobilisées lors de notre travail de thèse, l'observation participante a été pour nous la plus fructueuse. Quand bien même elle implique une vigilance accrue du chercheur, notamment pour éviter une capture managériale, elle permet son implication et la création d'un lien direct entre les dimensions émique et étique. Grâce à elle, nous avons pu expérimenter et jouer un rôle de garde-fou dans l'organisation hôte. Elle donne de la « matière » pour enseigner et montrer aux étudiants que des pratiques différentes de celles qui nous ont amenés dans l'impasse actuelle sont envisageables. Enfin, la constitution d'une équipe de recherche de plusieurs chercheurs qui participeraient, ensemble, à des observations participantes pourrait permettre de lier différents champs académiques pour pousser davantage

ce projet de transformation des organisations en faveur d'un DD. Ainsi, lors de notre future carrière académique, nous souhaitons continuer à conduire ce type de recherche afin de nourrir notre engagement et agir pour une transformation des organisations en faveur du DD.

7. Bibliographie

- ABERNETHY M A, & CHUA W F. (1996). A field study of control system “redesign”: the impact of institutional processes on strategic choice. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 13, No. 2, p. 569-606.
- ACOSTA P, ACQUIER A, & GOND J-P. (2019). Revisiting Politics in Political CSR: How coercive and deliberative dynamics operate through institutional work in a Colombian company. *Organization Studies*.
- ADAMS C A, & LARRINAGA-GONZÁLEZ C. (2007). Engaging with organisations in pursuit of improved sustainability accounting and performance. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 20, No. 3, p. 333-355.
- ADAMS C A, & MCNICHOLAS P. (2007). Making a difference: Sustainability reporting, accountability and organisational change. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 20, No. 3, p. 382-402.
- AHRENS T, & CHAPMAN C S. (2006). Doing qualitative field research in management accounting: Positioning data to contribute to theory. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 31, No. 8, p. 819-841.
- ANTHEAUME N. (2013). Le contrôle de gestion environnemental. État des lieux, état de l’art. *Comptabilité - Contrôle - Audit*, Vol. 19, No. 3, p. 9-34.
- ANTONINI C, & LARRINAGA C. (2017). Planetary boundaries and sustainability indicators. A survey of corporate reporting boundaries. *Sustainable Development*, Vol. 25, No. 2, p. 123-137.
- ARJALIÈS D-L, & MUNDY J. (2013). The use of management control systems to manage CSR strategy: A levers of control perspective. *Management Accounting Research*, Vol. 24, No. 4, p. 284-300.
- BAKER M, & SCHALTEGGER S. (2015). Pragmatism and new directions in social and environmental accountability research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 28, No. 2, p. 263-294.
- BATTAGLIA M, PASSETTI E, BIANCHI L, & FREY M. (2016). Managing for integration: a longitudinal analysis of management control for sustainability. *Journal of Cleaner Production*, Vol. 136, p. 213-225.
- BEBBINGTON J, RUSSELL S, & THOMSON I. (2017). Accounting and sustainable development: Reflections and propositions. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 48, p. 21-34.
- BOURDIEU P, & PASSERON J-C. (1990). *Reproduction in education, society and culture* (Vol. 4). Sage.
- BROWN J, & FRASER M. (2006). Approaches and perspectives in social and environmental accounting: an overview of the conceptual landscape. *Business Strategy and the Environment*, Vol. 15, No. 2, p. 103-117.
- BYRCH C, MILNE M J, MORGAN R, & KEARINS K. (2015). Seeds of hope? Exploring business actors’ diverse understandings of sustainable development. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 28, No. 5, p. 671-705.
- CHRISTIANSEN L H, & LOUNSBURY M. (2013). Strange Brew: Bridging Logics Via Institutional Bricolage and the Reconstitution of Organizational Identity. In *Research in*

- the Sociology of Organizations* (Vol. 39 Part B, p. 199-232). Bingley, Emerald Group Publishing.
- COURPASSON D. (2006). « Soft constraint: Liberal organizations and domination ».
- CRUTZEN N, ZVEZDOV D, & SCHALTEGGER S. (2017). Sustainability and management control. Exploring and theorizing control patterns in large European firms. *Journal of Cleaner Production*, Vol. 143, p. 1291-1301.
- DAVILA A, FOSTER G, & LI M. (2009). Reasons for management control systems adoption: Insights from product development systems choice by early-stage entrepreneurial companies. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 34, No. 3-4, p. 322-347.
- DEEGAN C. (2017). Twenty five years of social and environmental accounting research within Critical Perspectives of Accounting: Hits, misses and ways forward. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 43, p. 65-87.
- DEMERS C, & GOND J-P. (2020). The moral microfoundations of institutional complexity: Sustainability implementation as compromise-making at an oil sands company. *Organization Studies*, Vol. 41, No. 4, p. 563-586.
- DITILLO A, & LISI I E. (2014). Towards a More Comprehensive Framework for Sustainability Control Systems Research. In *Advances in Environmental Accounting & Management* (Vol. 5, p. 23-47). Emerald Group Publishing Limited.
- GENDRON Y. (2018). On the elusive nature of critical (accounting) research. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 50, p. 1-12.
- GEORGE R A, SITI-NABIHA A K, & JALALUDIN D. (2018). Sustainability institutionalisation: A mechanistic approach to control change. *Journal of Cleaner Production*, Vol. 205, p. 36-48.
- GIBASSIER D, & ALCOUFFE S. (2018). Environmental Management Accounting: The Missing Link to Sustainability? *Social and Environmental Accountability Journal*, Vol. 38, No. 1, p. 1-18.
- GOMEZ-CONDE J, LUNKES R J, & ROSA F S. (2019). Environmental innovation practices and operational performance: The joint effects of management accounting and control systems and environmental training. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 32, No. 5, p. 1325-1357.
- GOND J-P, EL AKREMI A, SWAEN V, & BABU N. (2017). The psychological microfoundations of corporate social responsibility: A person-centric systematic review. *Journal of Organizational Behavior*, Vol. 38, No. 2, p. 225-246.
- GOND J-P, GRUBNIC S, HERZIG C, & MOON J. (2012). Configuring management control systems: Theorizing the integration of strategy and sustainability. *Management Accounting Research*, Vol. 23, No. 3, p. 205-223.
- GOND J-P, IGALENS J, SWAEN V, & EL AKREMI A. (2011). The human resources contribution to responsible leadership: An exploration of the CSR–HR interface. In *Responsible leadership* (p. 115-132). Springer.
- GOND J-P, & NYBERG D. (2017). Materializing power to recover corporate social responsibility. *Organization Studies*, Vol. 38, No. 8, p. 1127-1148.
- GRAY R. (2010). Is accounting for sustainability actually accounting for sustainability...and how would we know? An exploration of narratives of organisations and the planet. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 35, No. 1, p. 47-62.

- GRAY R, DEY C, OWEN D, EVANS R, & ZADEK S. (1997). Struggling with the praxis of social accounting: Stakeholders, accountability, audits and procedures. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 10, No. 3, p. 325-364.
- GRUBNIC S, HERZIG C, GOND J-P, & MOON J. (2015). A New Era—Extending Environmental Impact to a Broader Sustainability Agenda: The Case of Commercial Group. *Social and Environmental Accountability Journal*, Vol. 35, No. 3, p. 176-193.
- GUENTHER E, ENDRIKAT J, & GUENTHER T W. (2016). Environmental management control systems: a conceptualization and a review of the empirical evidence. *Journal of Cleaner Production*, Vol. 136, p. 147-171.
- HARDY C, & MAGUIRE S. (2008). Institutional entrepreneurship. *The Sage handbook of organizational institutionalism*, Vol. 1, p. 198-217.
- LARSEN G L. (2008). An inquiry into the theoretical basis of sustainability: Ten propositions. In *Understanding the social dimension of sustainability* (p. 61-98). Routledge.
- LOUNSBURY M, & POLLACK S. (2001). Institutionalizing civic engagement: Shifting logics and the cultural repackaging of service-learning in US higher education. *Organization*, Vol. 8, No. 2, p. 319-339.
- LUEG R, & RADLACH R. (2016). Managing sustainable development with management control systems: A literature review. *European Management Journal*, Vol. 34, No. 2, p. 158-171.
- LUKKA K, & VINNARI E. (2017). Combining actor-network theory with interventionist research: present state and future potential. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 30, No. 3, p. 720-753.
- MANGION D. (2006). Undergraduate education in social and environmental accounting in Australian universities. *Accounting Education: an international journal*, Vol. 15, No. 3, p. 335-348.
- MILNE M J, & GRAY R. (2013). W (h)ither ecology? The triple bottom line, the global reporting initiative, and corporate sustainability reporting. *Journal of business ethics*, Vol. 118, No. 1, p. 13-29.
- MOSER C, & GOND J-P. (2019). The reconciliation of fraternal twins: Integrating the psychological and sociological approaches to ‘micro’corporate social responsibility. *Human Relations*.
- NARO G, & NOGUERA F. (2008). L’intégration du développement durable dans le pilotage stratégique de l’entreprise : enjeux et perspectives des « Sustainability Balanced Scorecards ». *Revue de l’Organisation Responsable*, Vol. 3, No. 1, p. 24-38.
- PARKER L D, & CHUNG L H. (2018). Structuring social and environmental management control and accountability: Behind the hotel doors. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 31, No. 3, p. 993-1023.
- PERRON G M, CÔTÉ R P, & DUFFY J F. (2006). Improving environmental awareness training in business. *Journal of Cleaner Production*, Vol. 14, No. 6-7, p. 551-562.
- RICCABONI A, & LEONE E. (2010). Implementing strategies through management control systems: the case of sustainability. *International Journal of Productivity and Performance Management*, Vol. 59, No. 2, p. 130-144.
- SIMONS R. (1995). Control in an age of empowerment. *Harvard business review*, Vol. 73, No. 2, p. 80-88.

- SÖDERBAUM P. (2007). Issues of paradigm, ideology and democracy in sustainability assessment. *Ecological Economics*, Vol. 60, No. 3, p. 613-626.
- STUBBLEFIELD LOUCKS E, MARTENS M L, & CHO C H. (2010). Engaging small- and medium-sized businesses in sustainability. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, Vol. 1, No. 2, p. 178-200.
- SUNDIN H, & BROWN D A. (2017). Greening the black box: integrating the environment and management control systems. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 30, No. 3, p. 620-642.
- TAÏBI S, ANTHEAUME N, & GIBASSIER D. (2020). Accounting for strong sustainability: an intervention-research based approach. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*.
- THOMSON I, & BEBBINGTON J. (2005). Social and environmental reporting in the UK: a pedagogic evaluation. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 16, No. 5, p. 507-533.
- TRAVAILLÉ D, & NARO G. (2017). Management control facing the challenges of overall performance: A study carried out with management controllers. *Society and Business Review*, Vol. 12, No. 2, p. 175-199.
- VILLESÈQUE-DUBUS F, AMAT O, & LAFONT A-L. (2018). Internes, externes ou hybrides : quels facteurs d'adoption des outils de contrôle de gestion sociétal en Espagne ? *La Revue des Sciences de Gestion*, Vol. 291-292, No. 3-4, p. 141-156.
- WEICK K E. (1995). What Theory is Not, Theorizing Is. *Administrative Science Quarterly*, Vol. 40, No. 3, p. 385.

8. Résumé du Chapitre V

Ce chapitre conclut ce travail de thèse. Il synthétise les principaux résultats de chaque étude. Ensuite, nous développons plusieurs contributions générales. Premièrement, nous soulignons le rôle majeur des acteurs puissants dans la transformation organisationnelle en faveur du DD. Deuxièmement, nous mettons en valeur que la dimension cognitive est source de résistance lors de transformations organisationnelles en faveur du DD. Troisièmement, nous soulignons le rôle limité et contraint de la dimension technique lors de telles transformations. Enfin, nous proposons un modèle qui nous permet d'articuler nos différentes contributions. Il représente la transformation organisationnelle en faveur du DD et les interactions entre les différentes dimensions. Ce travail nous permet de proposer également des contributions managériales. Ce chapitre expose ensuite les différentes limites théoriques et méthodologiques qui cadrent ce travail de thèse. Nous proposons également des pistes de recherches futures qui permettraient de continuer l'exploration du rôle du CDGDD dans la transformation organisationnelle en faveur du DD.

Bibliographie générale

- ABBOTT A. (1988). *The system of professions: An essay on the division of expert labor*. University of Chicago press.
- ABERNETHY M A, & CHUA W F. (1996). A field study of control system “redesign”: the impact of institutional processes on strategic choice. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 13, No. 2, p. 569-606.
- ACOSTA P, ACQUIER A, & GOND J-P. (2019). Revisiting Politics in Political CSR: How coercive and deliberative dynamics operate through institutional work in a Colombian company. *Organization Studies*.
- ADAMS C A. (2004). The ethical, social and environmental reporting-performance portrayal gap. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 17, No. 5, p. 731-757.
- ADAMS C A, & LARRINAGA-GONZÁLEZ C. (2007). Engaging with organisations in pursuit of improved sustainability accounting and performance. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 20, No. 3, p. 333-355.
- ADAMS C A, & MCNICHOLAS P. (2007). Making a difference: Sustainability reporting, accountability and organisational change. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 20, No. 3, p. 382-402.
- AHRENS T, & CHAPMAN C S. (2004). Accounting for flexibility and efficiency: A field study of management control systems in a restaurant chain. *Contemporary accounting research*, Vol. 21, No. 2, p. 271-301.
- AHRENS T, & CHAPMAN C S. (2006). Doing qualitative field research in management accounting: Positioning data to contribute to theory. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 31, No. 8, p. 819-841.
- AKROYD C, & KOBER R. (2020). Imprinting founders’ blueprints on management control systems. *Management Accounting Research*, Vol. 46, p. 100645.
- ALCOUFFE S, BERLAND N, & DREVEYTON B. (2013). L’influence des parties prenantes sur les coûts environnementaux: l’exemple des coûts de désamiantage. *Revue de l’Organisation Responsable*, Vol. 8, No. 1, p. 54-65.
- ALCOUFFE S, BERLAND N, & LEVANT Y. (2008). Actor-networks and the diffusion of management accounting innovations: A comparative study. *Management Accounting Research*, Vol. 19, No. 1, p. 1-17.
- ALVESSON M. (2003). Beyond neopositivists, romantics, and localists: A reflexive approach to interviews in organizational research. *Academy of management review*, Vol. 28, No. 1, p. 13-33.
- ALVESSON M, & KÄRREMAN D. (2004). Interfaces of control. Technocratic and socio-ideological control in a global management consultancy firm. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 29, No. 3-4, p. 423-444.
- ANTHEAUME N. (2004). Valuing external costs—from theory to practice: implications for full cost environmental accounting. *European Accounting Review*, Vol. 13, No. 3, p. 443-464.

- ANTHEAUME N. (2013). Le contrôle de gestion environnemental. État des lieux, état de l'art. *Comptabilité - Contrôle - Audit*, Vol. 19, No. 3, p. 9-34.
- ANTHONY R N. (1965). *Planning and control systems; a framework for analysis*. Boston, Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University, 1965.
- ANTONINI C, & LARRINAGA C. (2017). Planetary boundaries and sustainability indicators. A survey of corporate reporting boundaries. *Sustainable Development*, Vol. 25, No. 2, p. 123-137.
- ARENA C, MICHELON G, & TROJANOWSKI G. (2018). Big Egos Can Be Green: A Study of CEO Hubris and Environmental Innovation: CEO Hubris and Environmental Innovation. *British Journal of Management*, Vol. 29, No. 2, p. 316-336.
- ARJALIÈS D-L, & MUNDY J. (2013). The use of management control systems to manage CSR strategy: A levers of control perspective. *Management Accounting Research*, Vol. 24, No. 4, p. 284-300.
- AVELINO F, & ROTMANS J. (2011). A dynamic conceptualization of power for sustainability research. *Journal of Cleaner Production*, Vol. 19, No. 8, p. 796-804.
- BAKER M, & SCHALTEGGER S. (2015). Pragmatism and new directions in social and environmental accountability research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 28, No. 2, p. 263-294.
- BATTAGLIA M, PASSETTI E, BIANCHI L, & FREY M. (2016). Managing for integration: a longitudinal analysis of management control for sustainability. *Journal of Cleaner Production*, Vol. 136, p. 213-225.
- BEBBINGTON J, BROWN J, FRAME B, & THOMSON I. (2007). Theorizing engagement: the potential of a critical dialogic approach. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 20, No. 3, p. 356-381.
- BEBBINGTON J, & GRAY R. (2001). An Account of Sustainability: Failure, Success and a Reconceptualization. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 12, No. 5, p. 557-587.
- BEBBINGTON J, & LARRINAGA C. (2014). Accounting and sustainable development: An exploration. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 39, No. 6, p. 395-413.
- BEBBINGTON J, RUSSELL S, & THOMSON I. (2017). Accounting and sustainable development: Reflections and propositions. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 48, p. 21-34.
- BEBBINGTON J, & THOMSON I. (2013). Sustainable development, management and accounting: Boundary crossing. *Management Accounting Research*, Vol. 24, No. 4, p. 277-283.
- BEDFORD D S, & MALMI T. (2015). Configurations of control: An exploratory analysis. *Management Accounting Research*, Vol. 27, p. 2-26.
- BEDFORD D S, MALMI T, & SANDELIN M. (2016). Management control effectiveness and strategy: An empirical analysis of packages and systems. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 51, p. 12-28.
- BEN HAMADI Z, CHAPPELLIER P, & VILLESÈQUE-DUBUS F. (2014). Innovations budgétaires en PME : l'influence du secteur d'activité et du profil du dirigeant. *Innovations*, Vol. 43, No. 1, p. 223-252.

- BERRY A J, COAD A F, HARRIS E P, OTLEY D T, & STRINGER C. (2009). Emerging themes in management control: A review of recent literature. *The British Accounting Review*, Vol. 41, No. 1, p. 2-20.
- BHIMANI A, & LANGFIELD-SMITH K. (2007). Structure, formality and the importance of financial and non-financial information in strategy development and implementation. *Management Accounting Research*, Vol. 18, No. 1, p. 3-31.
- BIRCHALL J. (2011). People-centred businesses. In *People-Centred Businesses* (p. 1–19). Springer.
- BIRCHALL J. (2013). The potential of co-operatives during the current recession; theorizing comparative advantage. *Journal of entrepreneurial and organizational diversity*, Vol. 2, No. 1, p. 1–22.
- BISBE J, BATISTA-FOGUET J-M, & CHENHALL R. (2007). Defining management accounting constructs: A methodological note on the risks of conceptual misspecification. *Accounting, organizations and society*, Vol. 32, No. 7-8, p. 789-820.
- BOCKEN N M P, SHORT S W, RANA P, & EVANS S. (2014). A literature and practice review to develop sustainable business model archetypes. *Journal of Cleaner Production*, Vol. 65, p. 42-56.
- BOITIER M. (2002). « Management Control Function facing the organisational and technological transformation of enterprises. Example of Enterprise Resource Planning (ERP). » (Thèse). Université des Sciences Sociales - Toulouse I. Consulté à l'adresse <https://tel.archives-ouvertes.fr/tel-00476507>
- BOITIER M. (2015). Les systèmes de contrôle de gestion, objets et vecteurs de transformations organisationnelles et sociales. *Mémoire en vue de l'obtention du diplôme d'Habilitation à Diriger des Recherches*.
- BONACCHI M, & RINALDI L. (2007). DartBoards and Clovers as new tools in sustainability planning and control. *Business Strategy and the Environment*, Vol. 16, No. 7, p. 461-473.
- BONNER S E, & SPRINKLE G B. (2002). The effects of monetary incentives on effort and task performance: theories, evidence, and a framework for research. *Accounting, organizations and society*, Vol. 27, No. 4-5, p. 303-345.
- BOTES V, LOW M, & CHAPMAN J. (2014). Is accounting education sufficiently sustainable? *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, Vol. 5, No. 1, p. 95-124.
- BOURDIEU P, & PASSERON J-C. (1990). *Reproduction in education, society and culture* (Vol. 4). Sage.
- BOUTEN L, & HOOZÉE S. (2013). On the interplay between environmental reporting and management accounting change. *Management Accounting Research*, Vol. 24, No. 4, p. 333-348.
- BOUTEN L, & HOOZÉE S. (2016). Let's do it safely: how Altrad Balliauw configured a package of control systems. *Journal of Cleaner Production*, Vol. 136, p. 172-180.
- BROADBENT J, & LAUGHLIN R. (2005). Organisational and accounting change: theoretical and empirical reflections and thoughts on a future research agenda. *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 1, No. 1, p. 7-25.
- BROWN H S, DE JONG M, & LESSIDRENSKA T. (2009). The rise of the Global Reporting Initiative: a case of institutional entrepreneurship. *Environmental politics*, Vol. 18, No. 2, p. 182-200.

- BROWN J S, & DUGUID P. (1991). Organizational learning and communities-of-practice: Toward a unified view of working, learning, and innovation. *Organization science*, Vol. 2, No. 1, p. 40-57.
- BROWN J. (2009). Democracy, sustainability and dialogic accounting technologies: Taking pluralism seriously. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 20, No. 3, p. 313-342.
- BROWN J, & FRASER M. (2006). Approaches and perspectives in social and environmental accounting: an overview of the conceptual landscape. *Business Strategy and the Environment*, Vol. 15, No. 2, p. 103-117.
- BROWN J, & TREGIDGA H. (2017). Re-politicizing social and environmental accounting through Rancière: On the value of dissensus. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 61, p. 1-21.
- BRUNDTLAND G H, KHALID M, AGNELLI S, AL-ATHEL S, & CHIDZERO B. (1987). Our common future. *New York*.
- BURNELL G, & MORGAN G. (1979). *Sociological paradigms and organizational analysis: Elements of the sociology of corporate life*. Routledge.
- BURRITT R L, & SCHALTEGGER S. (2010). Sustainability accounting and reporting: fad or trend? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 23, No. 7, p. 829-846.
- BYRCH C, KEARINS K, MILNE M, & MORGAN R. (2007). Sustainable “what”? A cognitive approach to understanding sustainable development. *Qualitative Research in Accounting & Management*, Vol. 4, No. 1, p. 26-52.
- BYRCH C, MILNE M J, MORGAN R, & KEARINS K. (2015). Seeds of hope? Exploring business actors’ diverse understandings of sustainable development. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 28, No. 5, p. 671-705.
- CABINET DE SAINT FRONT. (2018). Responsabilité sociale des entreprises : les efforts de la MSA sont jugés positifs”,. Consulté à l’adresse <http://www.cabinetdesaintfront.fr/article-agrapress-novembre-2016-responsabilite-sociale-des-entreprises%E2%80%89-les-efforts-de-la-msa-sont-jugespositifs>
- CARDINAL L B, SITKIN S B, & LONG C P. (2004). Balancing and Rebalancing in the Creation and Evolution of Organizational Control. *Organization Science*, Vol. 15, No. 4, p. 411-431.
- CARTER C, & SPENCE C. (2014). Being a successful professional: An exploration of who makes partner in the Big 4. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 31, No. 4, p. 949-981.
- CHAUVEY J-N, NARO G, & SEIGNOUR A. (2015). Rhétorique et mythe de la Performance Globale L’analyse des discours de la Global Reporting Initiative. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 33, p. 79-91.
- CHENHALL R H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, organizations and society*, Vol. 28, No. 2, p. 127–168.
- CHO C H, LAINE M, ROBERTS R W, & RODRIGUE M. (2015). Organized hypocrisy, organizational façades, and sustainability reporting. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 40, p. 78-94.

- CHO C H, LAINE M, ROBERTS R W, & RODRIGUE M. (2018). The frontstage and backstage of corporate sustainability reporting: Evidence from the Arctic National Wildlife Refuge Bill. *Journal of Business Ethics*, Vol. 152, No. 3, p. 865-886.
- CHRISTIANSEN L H, & LOUNSBURY M. (2013). Strange Brew: Bridging Logics Via Institutional Bricolage and the Reconstitution of Organizational Identity. In *Research in the Sociology of Organizations* (Vol. 39 Part B, p. 199-232). Bingley, Emerald Group Publishing.
- COHEN S, DEMERITT D, ROBINSON J, & ROTHMAN D. (1998). Climate change and sustainable development: towards dialogue. *Global Environmental Change*, Vol. 8, No. 4, p. 341-371.
- COLLISON D, FERGUSON J, & STEVENSON L. (2014). Sustainability accounting and education. In *Sustainability accounting and accountability* (p. 30).
- CONATY F, & ROBBINS G. (2018). A stakeholder salience perspective on performance and management control systems in non-profit organisations. *Critical Perspectives on Accounting*, p. 102052.
- CONTRAFATTO M, & BURNS J. (2013). Social and environmental accounting, organisational change and management accounting: A processual view. *Management Accounting Research*, Vol. 24, No. 4, p. 349-365.
- CONTRAFATTO M, THOMSON I, & MONK E A. (2015). Peru, mountains and los niños: Dialogic action, accounting and sustainable transformation. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 33, p. 117-136.
- COURPASSON D. (2006). « Soft constraint: Liberal organizations and domination ».
- COVALESKI M A, & DIRSMITH M W. (1990). Dialectic tension, double reflexivity and the everyday accounting researcher: on using qualitative methods. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15, No. 6, p. 543-573.
- CRIFO P, DURAND R, & GOND J-P. (2019). Encouraging investors to enable corporate sustainability transitions: The case of responsible investment in France. *Organization & Environment*, Vol. 32, No. 2, p. 125-144.
- CRUTZEN N, & HERZIG C. (2013). A review of the empirical research in management control, strategy and sustainability. In L. Songini, A. Pistoni, & C. Herzig (Éd.), *Studies in Managerial and Financial Accounting* (Vol. 26, p. 165-195). Emerald Group Publishing Limited.
- CRUTZEN N, ZVEZDOV D, & SCHALTEGGER S. (2017). Sustainability and management control. Exploring and theorizing control patterns in large European firms. *Journal of Cleaner Production*, Vol. 143, p. 1291-1301.
- DA SILVA J B, LLEWELLYN N, & ANDERSON-GOUGH F. (2017). Oral-aural accounting and the management of the Jesuit corpus. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 59, p. 44-57.
- DANONE. (2018). Executive Committee. Consulté à l'adresse <http://www.danone.com/en/foryou/investors/governance/executive-committee>
- DANONE. (2019). Rapport financier annuel 2019. Consulté à l'adresse https://www.danone.com/content/dam/danone-corp/danone-com/investors/fr-all-publications/2019/registrationdocuments/URD2019_FR.pdf

- DAVILA A. (2005). An exploratory study on the emergence of management control systems: formalizing human resources in small growing firms. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 30, No. 3, p. 223-248.
- DAVILA A, & FOSTER G. (2007). Management control systems in early-stage startup companies. *The Accounting Review*, Vol. 82, No. 4, p. 907–937.
- DAVILA A, & FOSTER G. (2009). The Adoption and Evolution of Management Control Systems in Entrepreneurial Companies: Evidence and a Promising Future. In *Handbooks of Management Accounting Research* (Vol. 3, p. 1323-1336). Elsevier.
- DAVILA A, FOSTER G, & LI M. (2009). Reasons for management control systems adoption: Insights from product development systems choice by early-stage entrepreneurial companies. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 34, No. 3-4, p. 322-347.
- DAVILA A, FOSTER G, & OYON D. (2009). Accounting and Control, Entrepreneurship and Innovation: Venturing into New Research Opportunities. *European Accounting Review*, Vol. 18, No. 2, p. 281-311.
- DEEGAN C. (2017). Twenty five years of social and environmental accounting research within Critical Perspectives of Accounting: Hits, misses and ways forward. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 43, p. 65-87.
- DÉJEAN F, & MARTINEZ I. (2009a). Communication environnementale des entreprises du SBF120: déterminants et conséquences sur le coût du capital actions. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Vol. 15, No. 1, p. 55-77.
- DÉJEAN F, & MARTINEZ I. (2009b). Environmental disclosure and the cost of equity: the French case. *Accounting in Europe*, Vol. 6, No. 1, p. 57-80.
- DELOITTE. (2018). « Bio Intelligent Service by Deloitte ». Consulté à l'adresse <http://www.ecometals.org/partners/bio-intelligent-service-by-deloitte.html>
- DEMERS C, & GOND J-P. (2020). The moral microfoundations of institutional complexity: Sustainability implementation as compromise-making at an oil sands company. *Organization Studies*, Vol. 41, No. 4, p. 563-586.
- DENZIN N. (1983). *Interpretive Interactionism. Beyond Method*. Sage.
- DEY C. (2007). Social accounting at Traidcraft plc: A struggle for the meaning of fair trade. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 20, No. 3, p. 423-445.
- DITILLO A, & LISI I E. (2014). Towards a More Comprehensive Framework for Sustainability Control Systems Research. In *Advances in Environmental Accounting & Management* (Vol. 5, p. 23-47). Emerald Group Publishing Limited.
- DOUCIN M. (2013). The French legislation on extra-financial reporting: built on consensus. *Ministry of Ecology, sustainable development and Energy, France*. Consulté à l'adresse <https://www.globalreporting.org/SiteCollectionDocuments/GoFPara47PoliciesInitiatives-France.pdf>
- DRYZEK J S. (2013). *The politics of the earth: Environmental discourses*. Oxford university press.
- DUMAY J C. (2010). A critical reflective discourse of an interventionist research project. *Qualitative Research in Accounting & Management*, Vol. 7, No. 1, p. 46-70.
- DURDEN C. (2008). Towards a socially responsible management control system. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 21, No. 5, p. 671-694.

- EGAN M. (2014). Making water count: water accountability change within an Australian university. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 27, No. 2, p. 259-282.
- ELKINGTON J. (1998). Partnerships from cannibals with forks: The triple bottom line of 21st-century business. *Environmental Quality Management*, Vol. 8, No. 1, p. 37-51.
- EZZAMEL M, & BURNS J. (2005). Professional competition, economic value added and management control strategies. *Organization studies*, Vol. 26, No. 5, p. 755-777.
- FARJAUDON A-L, & MORALES J. (2013). In search of consensus: The role of accounting in the definition and reproduction of dominant interests. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 24, No. 2, p. 154-171.
- FERREIRA A, & OTLEY D. (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, Vol. 20, No. 4, p. 263-282.
- FREE C, SALTERIO S E, & SHEARER T. (2009). The construction of auditability: MBA rankings and assurance in practice. *Accounting, Organizations and society*, Vol. 34, No. 1, p. 119-140.
- FREY C B, & OSBORNE M A. (2013). The future of employment : how susceptible are jobs to computerisation. *Oxford Martin School*.
- GASNIER A. (2019). « Rapport du Président - DCG ».
- GAZZOLA P, AMELIO S, PAPAGIANNIS F, & MICHAELIDES Z. (2019). Sustainability reporting practices and their social impact to NGO funding in Italy. *Critical Perspectives on Accounting*, p. 102085.
- GEHMAN J, GLASER V L, EISENHARDT K M, GIOIA D, LANGLEY A, & CORLEY K G. (2018). Finding theory–method fit: A comparison of three qualitative approaches to theory building. *Journal of Management Inquiry*, Vol. 27, No. 3, p. 284–300.
- GENDRON Y. (2018). On the elusive nature of critical (accounting) research. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 50, p. 1-12.
- GENDRON Y, & BARRETT M. (2004). Professionalization in action: Accountants' attempt at building a network of support for the WebTrust seal of assurance. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 21, No. 3, p. 563-602.
- GENDRON Y, & SPIRA L F. (2009). What went wrong? The downfall of Arthur Andersen and the construction of controllability boundaries surrounding financial auditing. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 26, No. 4, p. 987-1027.
- GEORGE R A, SITI-NABIHA A K, & JALALUDIN D. (2018). Sustainability institutionalisation: A mechanistic approach to control change. *Journal of Cleaner Production*, Vol. 205, p. 36-48.
- GIBASSIER D, & ALCOUFFE S. (2018). Environmental Management Accounting: The Missing Link to Sustainability? *Social and Environmental Accountability Journal*, Vol. 38, No. 1, p. 1-18.
- GIBASSIER D, EL OMARI S, & NACCACHE P. (2017). Institutional Work in the Birth of a Carbon Accounting Profession. *Working paper*.
- GIBASSIER D, RODRIGUE M, & ARJALIÈS D-L. (2018). Integrated reporting is like God: no one has met Him, but everybody talks about Him. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 31, No. 5, p. 1349-1380.

- GIBSON C B, & BIRKINSHAW J. (2004). The antecedents, consequences, and mediating role of organizational ambidexterity. *Academy of management Journal*, Vol. 47, No. 2, p. 209-226.
- GILLET-MONJARRET C, & MARTINEZ I. (2012). La vérification sociétale des entreprises du SBF 120: l'impact de la structure de propriété et du conseil d'administration. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Vol. 18, No. 3, p. 43-66.
- GIOIA D A, & PITRE E. (1990). Multiparadigm perspectives on theory building. *Academy of management review*, Vol. 15, No. 4, p. 584-602.
- GLASER B, & STRAUSS A. (1967). Grounded theory: The discovery of grounded theory. *Sociology The Journal Of The British Sociological Association*, Vol. 12, p. 27-49.
- GODOWSKI C, NÈGRE E, & VERDIER M-A. (2019). Toward dialogic accounting? Public accountants' assistance to works councils— A tool between hope and illusion. *Critical Perspectives on Accounting*, p. 102095.
- GOMEZ-CONDE J, LUNKES R J, & ROSA F S. (2019). Environmental innovation practices and operational performance: The joint effects of management accounting and control systems and environmental training. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 32, No. 5, p. 1325-1357.
- GOND J-P, EL AKREMI A, SWAEN V, & BABU N. (2017). The psychological microfoundations of corporate social responsibility: A person-centric systematic review. *Journal of Organizational Behavior*, Vol. 38, No. 2, p. 225-246.
- GOND J-P, GRUBNIC S, HERZIG C, & MOON J. (2012). Configuring management control systems: Theorizing the integration of strategy and sustainability. *Management Accounting Research*, Vol. 23, No. 3, p. 205-223.
- GOND J-P, IGALENS J, SWAEN V, & EL AKREMI A. (2011). The human resources contribution to responsible leadership: An exploration of the CSR–HR interface. In *Responsible leadership* (p. 115-132). Springer.
- GOND J-P, & HERRBACH O. (2006). Social reporting as an organisational learning tool? A theoretical framework. *Journal of Business Ethics*, Vol. 65, No. 4, p. 359-371.
- GOND J-P, & NYBERG D. (2017). Materializing power to recover corporate social responsibility. *Organization Studies*, Vol. 38, No. 8, p. 1127-1148.
- GRABNER I, & MOERS F. (2013). Management control as a system or a package? Conceptual and empirical issues. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 38, No. 6-7, p. 407-419.
- GRAWITZ M. (1972). *Méthodes des sciences sociales*.
- GRAY R. (2010). Is accounting for sustainability actually accounting for sustainability...and how would we know? An exploration of narratives of organisations and the planet. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 35, No. 1, p. 47-62.
- GRAY R, DEY C, OWEN D, EVANS R, & ZADEK S. (1997). Struggling with the praxis of social accounting: Stakeholders, accountability, audits and procedures. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 10, No. 3, p. 325-364.
- GRAY R, & COLLISON D. (2002). Can't see the wood for the trees, can't see the trees for the numbers? Accounting education, sustainability and the Public Interest. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 13, No. 5-6, p. 797-836.

- GRAY R, & MILNE M. (2004). Towards reporting on the triple bottom line: mirages, methods and myths. In A. Henriques & J. Richardson (Éd.), *The triple bottom line: Does it all add up* (p. 70-80). London: Routledge.
- GRUBNIC S, HERZIG C, GOND J-P, & MOON J. (2015). A New Era—Extending Environmental Impact to a Broader Sustainability Agenda: The Case of Commercial Group. *Social and Environmental Accountability Journal*, Vol. 35, No. 3, p. 176-193.
- GUENTHER E, ENDRIKAT J, & GUENTHER T W. (2016). Environmental management control systems: a conceptualization and a review of the empirical evidence. *Journal of Cleaner Production*, Vol. 136, p. 147-171.
- HARDY C, & MAGUIRE S. (2008). Institutional entrepreneurship. *The Sage handbook of organizational institutionalism*, Vol. 1, p. 198-217.
- HENRI J-F. (2006). Management control systems and strategy: A resource-based perspective. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 31, No. 6, p. 529-558.
- HERAS-SAZARBITORIA I. (2014). The ties that bind? Exploring the basic principles of worker-owned organizations in practice. *Organization*, Vol. 21, No. 5, p. 645–665.
- HIMICK D. (2016). Actuarialism as biopolitical and disciplinary technique. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 54, p. 22-44.
- HOPPER T, & POWELL A. (1985). Making sense of research into the organizational and social aspects of management accounting: a review of its underlying assumptions. *Journal of management Studies*, Vol. 22, No. 5, p. 429-465.
- IAESB. (s. d.). *Handbook of international education pronouncements*. New York, NY, International Federation of Accountants.
- IFAC. (2012). Policy Position 5: A Definition of the Public Interest. Consulté à l'adresse <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/PPP%205%20%282%29.pdf>
- ISAE. (2013). International Standard on Assurance Engagements, ISAE 3000 (Revised), assurance engagements other than audits or reviews of historical financial information. Consulté à l'adresse <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/ISAE%203000%20Revised%20-%20for%20IAASB.pdf>
- JILES L. (2014). Management accounting career readiness: shaping your curriculum. *Strategic Finance*, Vol. 96, No. 2, p. 38-42.
- JO H, & HARJOTO M A. (2012). The causal effect of corporate governance on corporate social responsibility. *Journal of business ethics*, Vol. 106, No. 1, p. 53-72.
- JOHNSTONE L. (2018). Theorising and modelling social control in environmental management accounting research. *Social and Environmental Accountability Journal*, Vol. 38, No. 1, p. 30-48.
- JOHNSTONE L. (2020). A systematic analysis of environmental management systems in SMEs: Possible research directions from a management accounting and control stance. *Journal of Cleaner Production*, Vol. 244, p. 118802.
- JÖNSSON S. (2010). Interventionism—an approach for the future? *Qualitative Research in Accounting & Management*, Vol. 7, No. 1, p. 124-134.

- JÖNSSON S, & LUKKA K. (2006). There and Back Again: Doing Interventionist Research in Management Accounting. In *Handbooks of Management Accounting Research* (Vol. 1, p. 373-397). Elsevier.
- JOURNEAULT M. (2016). The Influence of the Eco-Control Package on Environmental and Economic Performance: A Natural Resource-Based Approach. *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 28, No. 2, p. 149-178.
- JOURNEAULT M, LEVANT Y, & PICARD C-F. (2020). Sustainability performance reporting: A technocratic shadowing and silencing. *Critical Perspectives on Accounting*, p. 102145.
- JOYCE A, & PAQUIN R L. (2016). The triple layered business model canvas: A tool to design more sustainable business models. *Journal of cleaner production*, Vol. 135, p. 1474-1486.
- KAUFMANN J-C. (2011). *L'entretien compréhensif*. Armand Colin.
- KILLIAN S. (2010). "No accounting for these people": Shell in Ireland and accounting language. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 21, No. 8, p. 711-723.
- KING M, & ATKINS J. (2016). *The Chief Value Officer: Accountants Can Save the Planet*. Routledge.
- LABONNE J. (2006). A comparative analysis of the environmental management, performance and innovation of SMEs and larger firms. *European Commission, Directorate-General Environment*, p. 1-44.
- LAGUIR L, LAGUIR I, & TCHEMENI E. (2019). Implementing CSR activities through management control systems: A formal and informal control perspective. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 32, No. 2, p. 531-555.
- LAINE M. (2009). Ensuring legitimacy through rhetorical changes? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 22, No. 7, p. 1029-1054.
- LAMBERTON G. (2000). Accounting for Sustainable Development—A Case Study of City Farm. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 11, No. 5, p. 583-605.
- LANDE E. (2019). « Rapport du Président - DSCG ».
- LANGLEY A, SMALLMAN C, TSOUKAS H, & VAN DE VEN A H. (2013). Process studies of change in organization and management: Unveiling temporality, activity, and flow. *Academy of management journal*, Vol. 56, No. 1, p. 1-13.
- LARSEN G L. (2008). An inquiry into the theoretical basis of sustainability: Ten propositions. In *Understanding the social dimension of sustainability* (p. 61-98). Routledge.
- LAWSON R A, BLOCHER E J, BREWER P C, COKINS G, SORENSEN J E, STOUT D E, ... WOUTERS M J. (2014). Focusing accounting curricula on students' long-run careers: Recommendations for an integrated competency-based framework for accounting education. *Issues in Accounting Education*, Vol. 29, No. 2, p. 295-317.
- LEBRETON L, SLAT B, FERRARI F, SAINTE-ROSE B, AITKEN J, MARTHOUSE R, ... LEVIVIER A. (2018). Evidence that the Great Pacific Garbage Patch is rapidly accumulating plastic. *Scientific reports*, Vol. 8, No. 1, p. 4666.
- LECA B, BARIN CRUZ L, & GOND J-P. (2014). Building 'Critical Performativity Engines' for deprived communities: The construction of popular cooperative incubators in Brazil. *Organization*, Vol. 21, No. 5, p. 683-712.

- LEVINE J M, & MORELAND R L. (1991). Culture and socialization in work groups.
- LEWIS R L, BROWN D A, & SUTTON N C. (2019). Control and empowerment as an organising paradox: implications for management control systems. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 32, No. 2, p. 483-507.
- LILLIS A M. (2002). Managing multiple dimensions of manufacturing performance—an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 27, No. 6, p. 497-529.
- LISI I E. (2015). Translating environmental motivations into performance: The role of environmental performance measurement systems. *Management Accounting Research*, Vol. 29, p. 27-44.
- LLEWELLYN S, & MILNE M J. (2007). Accounting as codified discourse. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 20, No. 6, p. 805-824.
- LOREK S, & FUCHS D. (2013). Strong sustainable consumption governance—precondition for a degrowth path? *Journal of cleaner production*, Vol. 38, p. 36-43.
- LOUNSBURY M, & POLLACK S. (2001). Institutionalizing civic engagement: Shifting logics and the cultural repackaging of service-learning in US higher education. *Organization*, Vol. 8, No. 2, p. 319-339.
- LUEG R, & RADLACH R. (2016). Managing sustainable development with management control systems: A literature review. *European Management Journal*, Vol. 34, No. 2, p. 158-171.
- LUKKA K, & MODELL S. (2010). Validation in interpretive management accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 35, No. 4, p. 462-477.
- LUKKA K, & SUOMALA P. (2014). Relevant interventionist research: balancing three intellectual virtues. *Accounting and Business Research*, Vol. 44, No. 2, p. 204-220.
- LUKKA K, & VINNARI E. (2017). Combining actor-network theory with interventionist research: present state and future potential. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 30, No. 3, p. 720-753.
- MACRON'S LAW. (2014). Loi n° 2015-990, Article 62, du 6 août 2015 pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques. Consulté à l'adresse <https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000030978561&categorieLien=id>.
- MALMI T, & BROWN D A. (2008). Management control systems as a package—Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, Vol. 19, No. 4, p. 287-300.
- MANGION D. (2006). Undergraduate education in social and environmental accounting in Australian universities. *Accounting Education: an international journal*, Vol. 15, No. 3, p. 335-348.
- MASANET-LLODRA M J. (2006). Environmental Management Accounting: A Case Study Research on Innovative Strategy. *Journal of Business Ethics*, Vol. 68, No. 4, p. 393-408.
- MATHEWS M R. (1997). Twenty-five years of social and environmental accounting research: is there a silver jubilee to celebrate? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 10, No. 4, p. 481-531.
- MCCALL G J, & SIMMONS J L. (1969). *Issues in participant observation: A text and reader* (Vol. 7027). Addison-Wesley Pub. Co.

- MEADOWS D H, MEADOWS D L, RANDERS J, & BEHRENS W W. (1972). The limits to growth. *New York*, Vol. 102, p. 27.
- MERCHANT K A, & OTLEY D T. (2006). A Review of the Literature on Control and Accountability. In *Handbooks of Management Accounting Research* (Vol. 2, p. 785-802). Elsevier.
- MERRIMAN K K, & SEN S. (2012). Incenting managers toward the triple bottom line: An agency and social norm perspective. *Human Resource Management*, Vol. 51, No. 6, p. 851-871.
- MILES M B, HUBERMAN A M, & SALDANA J. (2013). *Qualitative data analysis*. Sage.
- MILNE M J, & GRAY R. (2013). W (h)ither ecology? The triple bottom line, the global reporting initiative, and corporate sustainability reporting. *Journal of business ethics*, Vol. 118, No. 1, p. 13-29.
- MINISTÈRE DE L'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR ET DE LA RECHERCHE. Bulletin officiel N°14 du 3 Avril 2014 (2014). Consulté à l'adresse https://cache.media.enseignementsuprecherche.gouv.fr/file/14/59/3/programme-dcg-dscg_311593.pdf
- MOBUS J L. (2011). Developing collective intentionality and writing the rules of the game for environmental reporting: A content analysis of SOP 96-1 comment letters. *Accounting and the Public Interest*, Vol. 11, No. 1, p. 68-95.
- MOM T J M, VAN DEN BOSCH F A J, & VOLBERDA H W. (2007). Investigating Managers' Exploration and Exploitation Activities: The Influence of Top-Down, Bottom-Up, and Horizontal Knowledge Inflows. *Journal of Management Studies*, Vol. 44, No. 6, p. 910-931.
- MOORE D R J. (2013). Sustainability, institutionalization and the duality of structure: Contradiction and unintended consequences in the political context of an Australian water business. *Management Accounting Research*, Vol. 24, No. 4, p. 366-386.
- MOORES K, & YUEN S. (2001). Management accounting systems and organizational configuration: a life-cycle perspective. *Accounting, organizations and society*, Vol. 26, No. 4, p. 351-389.
- MORALES J, & LAMBERT C. (2013). Dirty work and the construction of identity. An ethnographic study of management accounting practices. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 38, No. 3, p. 228-244.
- MOSER C, & GOND J-P. (2019). The reconciliation of fraternal twins: Integrating the psychological and sociological approaches to 'micro'corporate social responsibility. *Human Relations*.
- MUNDY J. (2010). Creating dynamic tensions through a balanced use of management control systems. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 35, No. 5, p. 499-523.
- NARO G, & NOGUERA F. (2008). L'intégration du développement durable dans le pilotage stratégique de l'entreprise : enjeux et perspectives des « Sustainability Balanced Scorecards ». *Revue de l'Organisation Responsable*, Vol. 3, No. 1, p. 24-38.
- NARO G, & TRAVAILLÉ D. (2019). De la conception collective d'un Balanced Scorecard à son abandon: l'apprentissage organisationnel en question (s). *Comptabilité - Contrôle - Audit*, Vol. 25, No. 1, p. 13-54.

- NAVARRO V. (2020). *Neoliberalism, globalization, and inequalities: Consequences for health and quality of life*. Routledge.
- NEUFELD L, STASSEN F, SHEPPARD R, & GILMAN T. (2016). The new plastics economy: rethinking the future of plastics. Présenté à World Economic Forum.
- NEWBERRY S, & PALLOT J. (2004). Freedom or coercion?: NPM incentives in New Zealand central government departments. *Management Accounting Research*, Vol. 15, No. 3, p. 247–266.
- NORRIS G, & O'DWYER B. (2004). Motivating socially responsive decision making: the operation of management controls in a socially responsive organisation. *The British Accounting Review*, Vol. 36, No. 2, p. 173-196.
- O'DWYER B. (2011). The case of sustainability assurance: Constructing a new assurance service. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 28, No. 4, p. 1230-1266.
- O'DWYER B, OWEN D, & UNERMAN J. (2011). Seeking legitimacy for new assurance forms: The case of assurance on sustainability reporting. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 36, No. 1, p. 31-52.
- OAKES L S, TOWNLEY B, & COOPER D J. (1998). Business planning as pedagogy: Language and control in a changing institutional field. *Administrative Science Quarterly*, p. 257–292.
- OTLEY D. (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, Vol. 10, No. 4, p. 363-382.
- OWEN G. (2013). Integrated reporting: A review of developments and their implications for the accounting curriculum. *Accounting Education*, Vol. 22, No. 4, p. 340-356.
- OXFAM. (2019). « Services publics ou fortunes privées? » Consulté à l'adresse <https://www.oxfamfrance.org/wp-content/uploads/2019/01/rapport-davos-2019-oxfam-services-publics-ou-fortunes-privees.pdf>
- PARKER L D, & CHUNG L H. (2018). Structuring social and environmental management control and accountability: Behind the hotel doors. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 31, No. 3, p. 993-1023.
- PASSETTI E, CINQUINI L, & TENUCCI A. (2018). Implementing internal environmental management and voluntary environmental disclosure: Does organisational change happen. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 31, No. 4, p. 1145-1173.
- PATHWAYS COMMISSION,. (2012). Charting a National Strategy for the Next Generation of Accountants. Consulté à l'adresse <http://commons.aaahq.org/posts/a3470e7ffa>
- PERRON G M, CÔTÉ R P, & DUFFY J F. (2006). Improving environmental awareness training in business. *Journal of Cleaner Production*, Vol. 14, No. 6-7, p. 551-562.
- PERROW C. (1991). A Society of Organizations. *Theory and Society*, Vol. 20, No. 6, p. 725–762.
- PHAN T N, BAIRD K, & SU S. (2018). Environmental activity management: its use and impact on environmental performance. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 31, No. 2, p. 651-673.
- PIKE K L. (1967). *Language in relation to a unified theory of the structure of human behavior* (Vol. 24). Walter de Gruyter GmbH & co KG.

- PORTER M E, & KRAMER M R. (2011). Creating shared value: Redefining capitalism and the role of the corporation in society. *Harvard Business Review*, Vol. 89, No. 1/2, p. 62-77.
- POWER M. (1997). Expertise and the construction of relevance: accountants and environmental audit. *Accounting, organizations and society*, Vol. 22, No. 2, p. 123-146.
- POWER M K. (2003). Auditing and the production of legitimacy. *Accounting, organizations and society*, Vol. 28, No. 4, p. 379-394.
- PWC FRANCE. (2018). Ecobilan. Consulté à l'adresse <https://ecobilan.pwc.fr/fr/>
- QU S Q, & DUMAY J. (2011). The qualitative research interview. *Qualitative research in accounting & management*, Vol. 8, No. 3, p. 238-264.
- RAMUS C A. (2002). Encouraging innovative environmental actions: what companies and managers must do. *Journal of world business*, Vol. 37, No. 2, p. 151-164.
- RENAUD A. (2014). Le contrôle de gestion environnemental: quels rôles pour le contrôleur de gestion? *Comptabilité - Contrôle - Audit*, Vol. 20, No. 2, p. 67-94.
- RICCABONI A, & LEONE E. (2010). Implementing strategies through management control systems: the case of sustainability. *International Journal of Productivity and Performance Management*, Vol. 59, No. 2, p. 130-144.
- RICHINS G, STAPLETON A, STRATOPOULOS T C, & WONG C. (2017). Big Data Analytics: Opportunity or Threat for the Accounting Profession? *Journal of Information Systems*.
- ROBERTS J. (2018). Managing only with transparency: The strategic functions of ignorance. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 55, p. 53-60.
- RODRIGUE M, MAGNAN M, & BOULIANNE E. (2013). Stakeholders' influence on environmental strategy and performance indicators: A managerial perspective. *Management Accounting Research*, Vol. 24, No. 4, p. 301-316.
- RUSSELL S L, & THOMSON I. (2009). Analysing the role of sustainable development indicators in accounting for and constructing a Sustainable Scotland (Vol. 33, p. 225-244). Présenté à Accounting Forum, Elsevier.
- SÁEZ-MARTÍNEZ F J, LEFEBVRE G, HERNÁNDEZ J J, & CLARK J H. (2016). Drivers of sustainable cleaner production and sustainable energy options. *Journal of cleaner production*, Vol. 138, p. 1-7.
- SARAVANAMUTHU K. (2015). Instilling a sustainability ethos in accounting education through the Transformative Learning pedagogy: A case-study. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 32, p. 1-36.
- SCHMELZER M. (2015). The growth paradigm: History, hegemony, and the contested making of economic growthmanship. *Ecological Economics*, Vol. 118, p. 262-271.
- SCHNEIDER F, KALLIS G, & MARTINEZ-ALIER J. (2010). Crisis or opportunity? Economic degrowth for social equity and ecological sustainability. Introduction to this special issue. *Journal of cleaner production*, Vol. 18, No. 6, p. 511-518.
- SHAUKI E. (2011). Is This a Case of Self-Enlightened Interest or Genuine Accountability: A Study on Different Reporting Media in the Australian Retail Industry. *Asia Pacific Journal of Accounting and Finance*, Vol. 2, No. 1, p. 51-76.

- SIEGEL G, SORENSEN J E, KLAMMER T, & RICHTERMEYER S B. (2010). The ongoing preparation gap in management accounting education: a guide for change. *Management Accounting Quarterly*, Vol. 11, No. 4, p. 29.
- SILVERMAN D. (2006). *Interpreting qualitative data: Methods for analyzing talk, text and interaction*. Sage.
- SIMONS R. (1987). Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis. *Accounting, organizations and society*, Vol. 12, No. 4, p. 357-374.
- SIMONS R. (1990). The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives. *Accounting, organizations and society*, Vol. 15, No. 1-2, p. 127-143.
- SIMONS R. (1994). *Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Harvard Business Press.
- SIMONS R. (1995). Control in an age of empowerment. *Harvard business review*, Vol. 73, No. 2, p. 80-88.
- SÖDERBAUM P. (2007). Issues of paradigm, ideology and democracy in sustainability assessment. *Ecological Economics*, Vol. 60, No. 3, p. 613-626.
- SÖDERBAUM P, & BROWN J. (2010). Democratizing economics: pluralism as a path toward sustainability. *Annals of the New York Academy of Sciences*, Vol. 1185, No. 1, p. 179-195.
- SODERSTROM K M, SODERSTROM N S, & STEWART C R. (2017). Sustainability/CSR Research in Management Accounting: A Review of the Literature. In M. A. Malina (Ed.), *Advances in Management Accounting* (Vol. 28, p. 59-85). Emerald Publishing Limited.
- SPENCE C. (2009). Social accounting's emancipatory potential: A Gramscian critique. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 20, No. 2, p. 205-227.
- SPENCE L J, & RINALDI L. (2014). Governmentality in accounting and accountability: A case study of embedding sustainability in a supply chain. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 39, No. 6, p. 433-452.
- STRAUSS A, & CORBIN J. (1990). *Basics of qualitative research*. Sage publications.
- STRAUSS E, & ZECHER C. (2013). Management control systems: a review. *Journal of Management Control*, Vol. 23, No. 4, p. 233-268.
- STUBBLEFIELD LOUCKS E, MARTENS M L, & CHO C H. (2010). Engaging small- and medium-sized businesses in sustainability. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, Vol. 1, No. 2, p. 178-200.
- SUNDIN H, & BROWN D A. (2017). Greening the black box: integrating the environment and management control systems. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 30, No. 3, p. 620-642.
- SUNDING L, & ODENRICK P. (2010). A method for action research interventions to improve joint problem solving in operational teams in the Swedish construction industry. *Qualitative Research in Accounting & Management*, Vol. 7, No. 1, p. 97-123.
- SUOMALA P, & LYLY-YRJÄNÄINEN J. (2012). *Management accounting research in practice: Lessons learned from an interventionist approach*. Routledge.
- SUOMALA P, LYLY-YRJÄNÄINEN J, & LUKKA K. (2014). Battlefield around interventions: A reflective analysis of conducting interventionist research in management accounting. *Management Accounting Research*, Vol. 25, No. 4, p. 304-314.

- TAÏBI S, ANTHEAUME N, & GIBASSIER D. (2020). Accounting for strong sustainability: an intervention-research based approach. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*.
- THOMSON I, & BEBBINGTON J. (2005). Social and environmental reporting in the UK: a pedagogic evaluation. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 16, No. 5, p. 507-533.
- TRAVAILLÉ D, & NARO G. (2017). Management control facing the challenges of overall performance: A study carried out with management controllers. *Society and Business Review*, Vol. 12, No. 2, p. 175-199.
- TREGIDGA H, MILNE M, & KEARINS K. (2014). (Re) presenting ‘sustainable organizations’. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 39, No. 6, p. 477-494.
- UNERMAN J, & BENNETT M. (2004). Increased stakeholder dialogue and the internet: towards greater corporate accountability or reinforcing capitalist hegemony? *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 29, No. 7, p. 685-707.
- VAN DE VEN A H, & POOLE M S. (1995). Explaining development and change in organizations. *Academy of management review*, Vol. 20, No. 3, p. 510-540.
- VAN DER KOLK B, VAN VEEN-DIRKS P M, & TER BOGT H J. (2020). How combinations of control elements create tensions and how these can be managed: An embedded case study. *Management Accounting Research*, p. 100677.
- VAN MAANEN J. (1979). The fact of fiction in organizational ethnography. *Administrative science quarterly*, Vol. 24, No. 4, p. 539-550.
- VILLESÈQUE-DUBUS F, AMAT O, & LAFONT A-L. (2018). Internes, externes ou hybrides : quels facteurs d’adoption des outils de contrôle de gestion sociétal en Espagne ? *La Revue des Sciences de Gestion*, Vol. 291-292, No. 3-4, p. 141-156.
- VITOUSEK P M. (1994). Beyond global warming: ecology and global change. *Ecology*, Vol. 75, No. 7, p. 1861-1876.
- WAAGE S A. (2007). Re-considering product design: a practical “road-map” for integration of sustainability issues. *Journal of Cleaner production*, Vol. 15, No. 7, p. 638-649.
- WADDOCK S. (2005). Hollow men and women at the helm... hollow accounting ethics? *Issues in Accounting Education*, Vol. 20, No. 2, p. 145-150.
- WALKER S P. (2004). The genesis of professional organisation in English accountancy. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 29, No. 2, p. 127-156.
- WEICK K E. (1995). *Sensemaking in organizations* (Vol. 3). Sage.
- WEICK K E. (1995). What Theory is Not, Theorizing Is. *Administrative Science Quarterly*, Vol. 40, No. 3, p. 385.
- WEICK K E. (2007). The generative properties of richness. *Academy of management journal*, Vol. 50, No. 1, p. 14-19.
- WEINBERG M L, ALLEN D N, & SCHERMERHORN JR J R. (1991). Interorganizational challenges in the design and management of business incubators. *Review of Policy Research*, Vol. 10, No. 2-3, p. 149-160.
- WIDENER S K. (2004). An empirical investigation of the relation between the use of strategic human capital and the design of the management control system. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 29, No. 3-4, p. 377-399.

- WIDENER S K. (2007). An empirical analysis of the levers of control framework. *Accounting, organizations and society*, Vol. 32, No. 7-8, p. 757-788.
- WIJETHILAKE C, MUNIR R, & APPUHAMI R. (2017). Strategic responses to institutional pressures for sustainability: The role of management control systems. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 30, No. 8, p. 1677–1710.
- WIJETHILAKE C, MUNIR R, & APPUHAMI R. (2018). Environmental Innovation Strategy and Organizational Performance: Enabling and Controlling Uses of Management Control Systems. *Journal of Business Ethics*, Vol. 151, No. 4, p. 1139-1160.
- WILLIAMS A A, KAROLY D J, & TAPPER N. (2001). The sensitivity of Australian fire danger to climate change. *Climatic change*, Vol. 49, No. 1-2, p. 171-191.
- WILSON E O. (2002). *The future of life*. Vintage.
- YIN R K. (2013). *Case study research: Design and methods*. Sage publications.
- ZVEZDOV D, SCHALTEGGER S, & BENNETT M. (2010). The increasing involvement of accountants in corporate sustainability management. *Journal of the Asia-Pacific centre for environmental accountability*, Vol. 16, No. 4, p. 20-31.

Liste des tableaux

Chapitre 1

Tableau 1 - Méthodes de collecte de données des trois études	19
Tableau 2 - Nombre et durée des interviews de la première étude	23
Tableau 3 - Récapitulatif des thèmes inductifs et déductifs utilisés pour le codage	23
Tableau 4 - Mots clefs utilisés par l'analyse de fréquence	24
Tableau 5 - Récapitulatif données audio	27
Tableau 6 - Récapitulatif données audio observation non participante.....	28

Chapitre 2

Table 7 - Keywords used for content analysis	73
Table 8 - Description of Interviewees	73

Chapitre 3

Tableau 9 - Données audio collectées	93
Tableau 10 - Caractérisation des phases stratégiques d'Incub	95
Tableau 11 - Apparition des dispositifs du package de contrôle et leur type d'utilisation	97
Tableau 12 - Évolution du package de contrôle : nouveaux dispositifs (en gras), nouveaux usages ou changement de performance contrôlée (en italique).....	104
Tableau 13 - Évolution du package de contrôle : nouveaux dispositifs (en gras).....	111
Tableau 14 - Participation des dimensions à l'intégration par phase	120

Chapitre 4

Tableau 15 - Détail des entretiens réalisés chez COGIP	149
Tableau 16 - Détail des observations non participantes réalisées chez COGIP	152

Liste des figures

Chapitre 1

Figure 1 - Package de contrôle (adapté de Malmi et Brown, 2008)..... 9

Chapitre 2

Figure 2 - Integrated Competency Framework for Accounting Education..... 49

Chapitre 3

Figure 3 - Acteurs d'Incub 92

Figure 4 - Représentation de l'intégration du DD via les dispositifs de contrôle (Phase 1) .. 101

Figure 5 - Représentation de la non-intégration du DD via les dispositifs de contrôle (Phase 2)
..... 107

Figure 6 - Représentation de l'intégration du DD via les dispositifs de contrôle (Phase 3) .. 114

Figure 7 - Caractérisation de l'intégration des systèmes de contrôle et intégration du DD à la
stratégie 118

Chapitre 4

Figure 8 - Structure des données 154

Figure 9 - Offre d'emploi diffusée sur la page COGIP d'un réseau social 158

Figure 10 - Publication de COGIP sur un réseau social..... 162

Figure 11 - Extrait règlement intérieur de COGIP 170

Figure 12 - Page d'accueil de COGIP sur un réseau social 172

Figure 13 - Typologie des déviations du pilotage durable par l'utilisation d'outils comptables
et de contrôle 176

Chapitre 5

Figure 14 - Représentation des interactions des dimensions de la transformation
organisationnelle en faveur du DD..... 200

Liste des annexes

Chapitre IV

Annexe 1 - Documentation interne collectée chez COGIP	185
Annexe 2 - Documentation externe collectée chez COGIP	186

Liste des acronymes, symboles et sigles

AAA : American Accounting Association
AACSB°: Association to Advance Collegiate Schools of Business
ACCA°: Association of Chartered Certified Accountants
AICPA°: Association of International Certified Professional Accountants
AU°: Auditor
CDGDD : Contrôle De Gestion du Développement Durable
CDP°: Continuing Professional Development
CFO°: Chief Financial Officer
CFPC°: Centre de Formation de la Profession Comptable
COFRAC : Comité Français d'Accréditation
COSO°: Committee of Sponsoring Organizations
CPA°: Chartered Professional Accountant
CSR°: Corporate Social Responsibility
DCG : Diplôme de Comptabilité et de Gestion
DD : Développement Durable
DEC : Diplôme d'Expertise Comptable
DFCG°: Directeurs Financiers et de Contrôle de Gestion
DSCG : Diplôme Supérieur de Comptabilité et de Gestion
ECF°: Expert-comptables et Commissaires aux comptes de France :
GR°: government representative
GRI°: Global Reporting Initiative
IAESB°: International Accounting Education Standards Board
ICAEW°: Institute of Chartered Accountants in England and Wales
IES°: International Education Standard
IFAC°: International Federation of Accountants
IFOR°: Institution de Formation
IMA°: Institute of Management Accountants
MC : Map Committee
MCS : Management Control System
NRE°: Nouvelles Régulations Economiques
ONG°: Organisation non gouvernementale
PA : Public Accountant

PWC : Pricewaterhouse Coopers

SCIC : Société Coopérative d'Intérêt Collectif

SCS : Sustainability Control System

UE : Unité d'Enseignement

Table des matières

Remerciements	i
Table des matières	iii
Chapitre introductif (I)	2
1. Introduction.....	3
2. Le contrôle de gestion du DD et la transformation organisationnelle en faveur du DD ..	5
2.1. Le contrôle de gestion du DD	5
2.2. La transformation organisationnelle en faveur du DD : un processus incertain....	10
3. Questions de recherche et présentation des trois études	15
3.1. Étude 1 : La (non) intégration du DD dans le programme de formation des professionnels comptables.....	16
3.2. Étude 2 : L'intégration du DD dans la stratégie, l'influence de la variété et des usages des dispositifs de contrôle : le cas d'un incubateur de start-ups.....	17
3.3. Étude 3 : Un pilotage durable est-il seulement possible ? Étude d'une coopérative militante de l'énergie renouvelable	18
4. La démarche méthodologique.....	19
4.1. Rapport à l'objet de recherche et conséquences sur le déroulement du travail de thèse.....	20
4.2. Étude 1 : l'entretien.....	22
4.3. Étude 2 : L'observation participante.....	24
4.4. Étude 3 : L'observation non participante.....	27
5. Conclusion du chapitre introductif.....	30
6. Bibliographie	32
7. Résumé du Chapitre 1	41
Chapitre II	43
1. Introduction.....	45
2. Literature review and framework	47
2.1. What is sustainability?	47
2.2. The importance of including sustainability within accounting education	47
2.3. The American Accounting Association–Institute of Management Accountants framework for accounting education.....	48
3. Institutional setting	51
3.1. The landscape of sustainability in France	51
3.2. The landscape of accounting education in France: pre-designation	52
3.3. Continuing professional development: post-designation.....	53
4. Method.....	53
5. Analysis and results	55

5.1.	Analysis of sustainability competencies in the Diplôme de Comptabilité et de Gestion and the Diplôme Supérieur de Comptabilité et Gestion	55
5.2.	Analysis of continuing professional development	57
5.3.	Emerging themes on sustainability education.....	58
5.4.	The education program and the revision process.....	58
5.5.	Impact of budgetary constraints on the education program content	60
5.6.	Specialization in sustainability.....	61
5.7.	Sustainability coverage in the French education program – a summary	64
6.	Discussion, conclusions and future research	64
7.	Notes	71
8.	Tables.....	73
9.	References.....	74
10.	Résumé du Chapitre II	78
Chapitre III		80
1.	Introduction.....	82
2.	L'utilisation du package de contrôle au service de l'intégration du DD dans la stratégie	84
2.1.	Un package de contrôle diversifié pour piloter plusieurs performances.....	84
2.2.	L'intégration du DD dépendante des usages des dispositifs de contrôle.....	86
2.3.	L'intégration du DD : une utilisation complémentaire des éléments du package de contrôle	88
3.	Présentation du cas et méthode de recherche.....	90
3.1.	Un incubateur de startups aux multiples performances	90
3.2.	Collecte des données	92
3.3.	Analyse des données	94
4.	Résultats.....	96
4.1.	Phase 1 : un découplage stratégique latent.....	96
4.2.	Phase 2 : Une organisation schizophrène qui poursuit des stratégies contradictoires	103
4.3.	Phase 3 : Glissement stratégique, vers un DD de complaisance.....	110
5.	Discussion.....	117
5.1.	La participation des différentes dimensions à l'intégration des systèmes de contrôle.....	119
5.2.	L'évolution des dispositifs du package de contrôle	121
5.3.	Le rôle des usages des dispositifs de contrôle sur l'intégration du DD	123
5.4.	L'évolution de la relation entre systèmes : l'influence des parties prenantes.....	124
5.5.	Vision dynamique : configuration de contrôle et intégration du DD à la stratégie	125
6.	Conclusion	127

7. Bibliographie	131
8. Résumé du Chapitre III.....	135
Chapitre IV	137
1. Introduction.....	139
2. Du développement durable à la possibilité d'un pilotage durable au moyen d'outils comptables et de contrôle.....	142
2.1. La difficile définition du développement durable.....	142
2.2. Des outils comptables et de contrôle au service du développement durable	143
2.3. La possibilité d'un pilotage durable grâce aux outils comptables et de contrôle	145
3. Méthode de recherche	147
3.1. Collecte des données.....	147
3.2. Analyse des données	153
4. Présentation de COGIP	154
4.1. Une coopérative militante	154
4.2. Des outils comptables et de contrôle pour impliquer, coordonner et piloter	156
5. Des outils au service d'un pilotage durable : traduire, représenter et délibérer.....	157
5.1. Traduire la raison d'être en pratique : motivations disparates, leviers de rétention multiples et raison d'être contradictoire	157
5.2. Représenter les progrès accomplis ^o : isolement des salariés, indicateurs compréhensibles et personnalisés.....	162
5.3. Délibérer des actions à entreprendre : gestion par consentement, discussions suppressive et grandiloquente	168
6. Discussion.....	173
7. Contributions et conclusion	177
8. Bibliographie	180
9. Annexes	185
10. Résumé du Chapitre IV.....	187
Conclusion générale	189
1. Discussion.....	190
2. Principaux résultats.....	190
3. Contributions générales	194
3.1. Dimension politique : le rôle majeur des acteurs puissants	194
3.2. Dimension cognitive : génératrice de résistances à la transformation.....	195
3.3. Dimension technique : une influence limitée et contrainte.....	197
4. Implications managériales	201
5. Limites et perspectives de recherche	202
5.1. Au niveau méthodologique	203
5.2. Au niveau théorique	204

6. Dernières remarques	205
7. Bibliographie	207
8. Résumé du Chapitre V	211
Bibliographie générale	213
Liste des tableaux	231
Liste des figures	232
Liste des annexes.....	233
Liste des acronymes, symboles et sigles	234
Table des matières	236
Résumé	240
Abstract	241

Résumé

Trois essais sur le rôle du contrôle de gestion dans la transformation organisationnelle en faveur du Développement Durable

Résumé : Notre planète et nos sociétés humaines sont menacées par de nombreux défis sociaux et environnementaux. Pour les relever, des organisations se transforment en faveur d'un développement plus durable. Ces transformations induisent la mise en œuvre d'un contrôle de gestion afin d'orienter les comportements individuels dans le sens des fins organisationnelles. Cette transformation à l'aide du contrôle de gestion présente des dimensions techniques, cognitives, normatives et politiques qui s'influencent dans des processus complexes. Afin de comprendre le rôle du contrôle de gestion dans la transformation organisationnelle en faveur du développement durable, nous avons conduit trois études qualitatives. La première explore comment sont construites les représentations et connaissances individuelles du développement durable. Grâce à une analyse de documents et des entretiens, nous analysons comment les « professionnels comptables » sont formés au développement durable. Nos résultats montrent que les individus qui suivent ces formations ont une compréhension et des connaissances limitées du développement durable, ce qui peut influencer la transformation organisationnelle en faveur du développement durable. Pour la deuxième étude, nous avons conduit une observation participante dans un incubateur dédié à des start-ups à impact positif en matière environnementale et sociale. Nos résultats nous permettent notamment de proposer un modèle dynamique de l'intégration des systèmes de contrôle et de l'intégration du développement durable à la stratégie. Pour la troisième étude, nous avons conduit une observation non participante dans une coopérative militante de l'énergie renouvelable. Nos résultats soulignent les difficultés du contrôle de gestion à organiser et représenter de manière cohérente la vie de l'organisation et la transformation en faveur du développement durable. L'ensemble de ces résultats nous permettent de proposer un modèle qui contribue à améliorer notre compréhension du rôle du contrôle de gestion dans la transformation organisationnelle en faveur du développement durable.

Mots-clés : contrôle de gestion - développement durable - méthode qualitative - transformation organisationnelle

Abstract

<p>Three essays on the role of management control regarding the organizational transformation towards sustainable development</p>

Abstract: Our planet and our human societies are threatened by numerous social and environmental challenges. To meet them, organizations are transforming themselves in favor of a more sustainable development. These transformations lead to the implementation of management control in order to guide individual behaviors towards organizational goals. This transformation thanks to management control presents technique, cognitive, normative and political dimensions which themselves interact through complex processes. In order to understand the role of management control in the organizational transformation in favor of sustainable development, we conducted three qualitative studies. The first one explores how individual representations and knowledge of sustainable development are constructed. Through document analysis and interviews, we analyze how "professional accountants" are trained in sustainable development. Our results show that individuals who take these trainings have a limited understanding and knowledge of sustainable development, which can influence organizational transformation in favor of sustainable development. For the second study, we conducted a participant observation in an incubator helping start-ups with positive environmental and social impacts. Our results allow us to propose a dynamic model of the integration of control systems and the integration of sustainable development into strategy. For the third study, we conducted a non-participant observation in a renewable energy activist cooperative. Our results underline the difficulties of management control in organizing and representing, in a coherent way, the life of the organization and the transformation in favor of sustainable development. All of these results allow us to propose a model that contributes to improving our understanding of the role of management control in organizational transformation in favor of sustainable development.

Keywords: management control – sustainability – qualitative method – organizational transformation