



HAL
open science

Les outils et pratiques de contrôle de gestion dans les Scop pour piloter la performance globale

Christophe Maurel, François Pantin

► **To cite this version:**

Christophe Maurel, François Pantin. Les outils et pratiques de contrôle de gestion dans les Scop pour piloter la performance globale. Finance Contrôle Stratégie, 2020, 10. hal-02525165

HAL Id: hal-02525165

<https://univ-angers.hal.science/hal-02525165>

Submitted on 15 Jun 2023

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

Les outils et pratiques de contrôle de gestion dans les Scop pour piloter la performance globale

Résumé : Les outils et pratiques de contrôle de gestion dans les Scop pour piloter la performance globale

Dans un contexte de développement des démarches RSE au sein de l'ensemble des organisations, les entreprises de l'économie sociale et solidaire (ESS), dont les Scop, se doivent de montrer leur valeur ajoutée. Pour caractériser les outils employés et leurs usages visant un pilotage équilibré de la performance globale dans les Scop, les cadres théoriques des leviers de contrôle (Simons 1991, 1995) et des outils de gestion (Hatchuel et Weil, 1992) sont mobilisés. Cinq cas permettent de montrer l'articulation des systèmes de contrôle diagnostique et interactif pour piloter la performance globale et rendre compte de la finalité des Scop sous forme d'utilité sociale.

Mots clés : Contrôle de gestion, Leviers de contrôle, Performance globale, Scop, RSE, Utilité sociale

Abstract: Tools and practices of management control into worker cooperatives to drive the global performance

To show their added value, social economy enterprises, including worker cooperatives (Scop) are developing CSR approaches. To show how the management control tools and practices are mobilized in worker cooperatives, we use the concept of global performance and the theoretical frameworks of control levers (Simons, 1991, 1995) and management tools (Hatchuel and Weil, 1992). Our five case studies emphasize that diagnostic and interactive control systems allow a balance of control levers to drive the global performance and to report the social utility of the Scop.

Key words: Management control, Control levers, global performance, Worker cooperatives, CSR, Social utility

Introduction

Nous assistons ces dernières années à un double phénomène. D'une part, les organisations de l'économie sociale (OES - coopératives, mutuelles, associations et fondations - représentant d'après la dernière enquête INSEE parue le 28 novembre 2017 plus de 11 % de l'emploi salarié national et 9 % des salaires) sont de plus en plus soumises à des marchés concurrentiels (mutuelles et coopératives interviennent sur des secteurs comportant des sociétés privées, des associations gestionnaires sont en concurrence avec des entreprises sur les marchés publics élargis). Cette évolution développe des pratiques d'entreprises parallèlement aux pratiques de gouvernance associative propre à l'économie sociale et solidaire (ESS). D'autre part, les entreprises privées tendent vers un fonctionnement intégrant une responsabilité sociale (démarches RSE obligatoires avec la loi Grenelle 2 de 2010 et l'ordonnance du 19 juillet 2017, ou volontaires pour différentes raisons). Aussi le rapprochement du fonctionnement des OES et des entreprises interroge le système de contrôle de gestion, pour mesurer ou piloter une performance élargie à la RSE (performance globale, au sens du triptyque des performances économiques, sociales et environnementales) et pour montrer la plus-value apportée à la Société, si nous reprenons l'approche offensive et défensive de l'utilité sociale présentée par Noguès (2003) ou la valeur des OES (Deville et Mourey, 2018).

Toutefois, pour traduire la performance des OES, il est difficile d'évaluer un gain économique et social qui n'apparaît pas dans les performances monétaires, avec un profit externalisé qui se manifeste par la réduction de coûts dans les budgets d'autres agents (meilleure formation, moins de stress, de pollution, etc.) générant des bénéfices sociétaux. Dès lors, pour piloter et évaluer la performance adossée aux démarches RSE, le concept de performance globale propose d'intégrer les résultats des performances économiques, sociales et environnementales. Mais le concept peut apparaître comme flou (Pesqueux, 2002) et complexe à piloter car renvoyant à la fois à la dimension objective de la performance (économique et systémique) et à sa dimension subjective (sociale et environnementale).

Afin d'étudier l'articulation des systèmes de contrôle pour piloter la performance globale, sous l'angle des outils et des pratiques de contrôle, cette recherche mobilise le cadre théorique d'Hatchuel et Weil (1992) caractérisant le contenu technique et stratégique des outils de gestion et permettant d'aborder la finalité des instruments mobilisés. Mais cette recherche mobilise également le cadre d'analyse de Simons (1991, 1995) présentant quatre leviers ou pratiques de contrôle : contrôle par les règles, par les valeurs, par les résultats (contrôle diagnostique) et le contrôle interactif. En effet, les trois dimensions de la performance globale, associées aux trois

piliers de la RSE, interrogent les chercheurs de gestion quant aux instruments et pratiques utilisés, et la typologie de Simons permet de caractériser les approches développées. À travers la recherche d'un pilotage équilibré des trois dimensions de la performance globale, il s'agit d'élargir le contenu des outils et de renouveler les pratiques en associant un maximum de parties prenantes. En effet, le bon fonctionnement des outils de contrôle diagnostique, spécifiques au contrôle de gestion, n'est pas suffisant et le cadre d'analyse des leviers de contrôle proposé par Simons (1995) fournit une grille de lecture appropriée pour apprécier l'équilibre du système de pilotage.

La problématique de cette recherche se pose ainsi : comment le système de contrôle de gestion, à travers des outils et pratiques évaluant la performance globale, est utilisé au sein d'entreprises de l'économie sociale et solidaire pour un pilotage équilibré ? Nous abordons alors les relations entre les leviers de contrôle mais aussi le contenu des outils de gestion et leur finalité pour rendre compte d'une utilité sociale.

En retenant le terrain des organisations particulières que sont les entreprises de l'économie sociale et solidaire (ESS), à savoir les sociétés coopératives et participatives (Scop), nous supposons que les leviers de contrôle par les règles et valeurs sont présents dans les organisations de l'ESS avec l'importance de la culture, mais aussi le contrôle interactif avec les nombreuses réunions associées aux principes coopératifs, et le contrôle diagnostique pour mesurer le résultat des activités. Ainsi, cette recherche contribue à étudier les articulations entre les modalités de contrôle, notamment les contrôles diagnostique et interactif, mais également les relations entre les performances économique, sociale, environnementale, en prenant le terrain spécifique de Scop ayant fait l'objet de peu d'études malgré l'opportunité d'y trouver différentes modalités de contrôle. En outre, cette recherche permet de montrer comment le contrôle de gestion peut aider à rendre compte de la finalité des entreprises de l'ESS, les Scop, en termes d'utilité sociale.

L'article s'articule autour de trois parties. La première trace les liens entre RSE, performance globale et les outils et pratiques de contrôle de gestion, puis la deuxième expose la méthodologie retenue pour les cas étudiés, et enfin la troisième partie présente les résultats obtenus avant de les discuter.

1. Le pilotage de la performance globale dans les Scop

1.1. La Scop, une performance globale comme reflet de sa responsabilité sociétale

Comme le mettent en exergue de nombreux travaux (Foreman et Whetten, 2002 ; Chédotel et Pujol, 2012), les Scop, à l'instar de nombreuses autres structures s'inscrivant dans le champ de l'ESS, sont caractérisées par une identité duale forte. Leur fonctionnement concilie à la fois des principes tels que la démocratie, la participation et la solidarité, relevant de l'identité normative des Scop, mais également la croissance, la rentabilité et la pérennité, caractérisant l'identité utilitariste de ces structures.

Cette dualité identitaire amène ainsi les Scop à agir dans un environnement concurrentiel répondant aux règles stratégiques de l'économie marchande. À ce titre, ces organisations de l'ESS sont conduites à rechercher une performance économique. Pérotin (2012) fait une synthèse de la littérature économique sur la performance des Scop et montre que leur performance, étudiée avec la productivité, la préservation de l'emploi et la survie, est égale à celle des entreprises traditionnelles, avec quelques particularités sectorielles, et le fait que la participation au capital peut parfois être une variable expliquant une meilleure productivité.

À ce titre, les Scop se différencient des entreprises classiques par leur statut coopératif et participatif, et donc leur fonctionnement démocratique. Ces organisations sont ainsi conduites à rechercher, outre une performance économique, une performance sociale, se matérialisant au travers de leurs pratiques associatives (Côté, 2007), en référence à leurs pratiques d'information, de formation, de consultation et de décision. Notons ici que l'étude statistique de Defourny et Dethier (2015) sur 1200 Scop de 2006 à 2012 montre que la triple participation aux décisions, à la gestion et au capital a une influence significative positive sur la performance économique de l'entreprise.

Par ailleurs, dans le cadre de leurs activités, les Scop sont en relation avec un environnement externe étendu intégrant de nombreuses parties prenantes (au sens de Freeman, 1984) telles les réseaux coopératifs, d'autres structures de l'ESS, des acteurs institutionnels locaux et/ou nationaux, ou bien encore des organisations du champ concurrentiel. Cette insertion dans de nombreux réseaux implique alors une recherche de performance sociétale et/ou environnementale (au sens large) afin de satisfaire les attentes des parties prenantes externes et faire face à la responsabilité de la Scop envers celles-ci.

A la lumière de l'ensemble de ces caractéristiques liées à l'identité duale des Scop, il est donc mis en exergue que celles-ci sont intrinsèquement orientées vers la recherche d'une performance globale (Maurel et Pantin, 2014), définie comme l'agrégation des performances économiques et sociales et environnementales. La performance globale et son pilotage deviennent alors le reflet des stratégies de développement durable et de responsabilités sociale et sociétale des organisations (Capron et Quairel-Lanoizelée, 2007). Ces derniers considèrent

en effet que : « *La RSE constitue les modalités de réponse de l'entreprise (...) aux interpellations sociétales en produisant des stratégies, des dispositifs de management, de conduite du changement et des méthodes de pilotage, de contrôle, d'évaluation et de reddition incorporant (du moins en principe) de nouvelles conceptions de performance* » (Capron et Quairel-Lanoizelée, 2007, p.16).

Les démarches RSE sont mobilisées par les réseaux coopératifs, dont la Confédération Générale des Scop (CGScop) pour les sociétés coopératives, pour montrer que les entreprises de l'ESS ont un niveau avancé relativement aux dimensions sociales et sociétales mais investissent également les dimensions économiques et environnementales, formant les différents piliers de la RSE, au sens des normes internationales (GRI et ISO 26000). La CGScop a ainsi organisé son congrès annuel en 2012 sur le thème de la RSE et a instauré des groupes de travail, dont l'un portant sur un partenariat avec Afnor certification pour un label qui sera obtenu en juin 2015 pour le secteur du bâtiment (label RSE SCOP BTP s'appuyant sur le modèle d'évaluation AFAQ 26000, modèle reconnu comme le plus abouti du marché au regard de la norme internationale de la responsabilité sociétale qu'est l'ISO 26000). En outre, cette recherche de conciliation de la performance économique et la dimension sociopolitique du projet des coopératives se retrouve dans la centralité du concept de valeur, qui ressort de l'analyse textuelle menée par Deville et Mourey (2018) portant sur 12 recherches récentes de coopératives. Pour piloter ces trois piliers de la RSE et de la performance globale, pouvant aboutir à des tensions dans les finalités poursuivies (les valeurs), le système de contrôle de gestion peut fournir des outils et des modalités de contrôle adaptés.

1.2. Les apports du contrôle de gestion au pilotage de la performance globale

Le contrôle de gestion en s'intéressant au pilotage permet de réfléchir aux outils adaptés (1), à la cohérence des pratiques (2) et de rendre compte de la finalité de l'organisation (3).

(1) La performance globale est un concept multidimensionnel difficile à mesurer techniquement car renvoyant à « *une conception holistique cherchant à désigner une intégration des performances (économique, sociale, environnementale) dans une approche synthétique. Cette intégration sous-entend une cohérence entre les trois dimensions avec des modèles de causalité reliant différents facteurs issus de dimensions différentes* » (Capron et Quairel-Lanoizelée, 2007, p.7). En effet, les dispositifs d'évaluation pour mesurer les progrès réalisés grâce aux démarches RSE n'apportent pas de réponses satisfaisantes car il apparaît difficile de mesurer les interactions entre les trois dimensions de la performance (économique, sociale et

environnementale). Excepté un modèle intégrant les interactions entre les impacts proposé par Maurel et Tensaout (2014), les outils existants évaluent les performances de manière juxtaposée tels que les axes des tableaux de bord durables (*sustainability balanced scorecard*, Hockerts, 2001) ou bien le *reporting* par l'outil *Triple Bottom Line* (Elkington, 1997) ou encore par le standard du *Global Reporting Initiative* (GRI). Or les outils de gestion, pour être en phase avec le concept de performance globale, devraient adopter des caractéristiques spécifiques.

A ce titre, Hatchuel et Weil (1992) propose un cadre d'analyse des outils de gestion associant les caractéristiques techniques et la finalité attribuée à l'instrument. Dans ce cadre, l'outil de gestion est constitué de trois éléments de nature différente mais en interaction qu'ils nomment « *substrat technique* » (le support tangible de l'outil), « *philosophie gestionnaire* » (la signification de l'outil orientant les comportements) et « *vision simplifiée des relations organisationnelles* » (pour circonscrire la scène et les acteurs de la scène dont l'outil vient régler le jeu). Ces critères permettent d'étudier si l'outil est conçu pour concerner l'ensemble des dimensions de la performance globale, et l'ensemble des parties prenantes.

En reprenant les trois composantes développées par Hatchuel et Weil (1992), sont attendus un "substrat technique" intégrant les dimensions économique, sociale et environnementale-sociétale (en référence aux trois piliers de la performance globale), une "vision des relations organisationnelles" incluant les parties prenantes internes et externes (en référence à la théorie des parties prenantes associée à la RSE), et une "philosophie gestionnaire" dépassant la maximisation du profit à court terme (en référence à la vision long terme de la performance globale).

La complexité de l'élaboration d'un outil de mesure global amène certains auteurs (Berland et Dohou, 2007) à s'interroger sur le caractère conventionnel de la mesure de la performance globale, qui serait alors une convention sociale co-construite et négociée entre l'organisation et ses différentes parties prenantes. Pour d'autres (ainsi les auteurs des lignes directrices du GRI), il est possible de rechercher des indicateurs intégrés prenant la forme d'indicateurs systémiques et d'indicateurs croisés. Les indicateurs systémiques permettent de comprendre dans quelle mesure la performance d'une entreprise peut influencer celle d'un système plus large (ainsi, le nombre total d'accidents du travail d'une organisation rapportée à son secteur d'activité nous renseigne sur sa performance par rapport à un système plus global). Les indicateurs croisés relient sous la forme d'un ratio plusieurs dimensions de la performance globale, par exemple, les quantités de déchets recyclés par unité de produit vendu. Néanmoins, les indicateurs croisés se limitent à deux dimensions (Stéphany, 2003), et il n'existe pas encore de croisement entre les trois dimensions de la performance globale. D'où la proposition de recourir à une

modélisation (Maurel et Tensaout, 2014) mais qui est lourde à mettre en œuvre dans une petite structure, ou bien de recourir à des indicateurs juxtaposés dans un tableau de bord stratégique éventuellement négocié entre les parties prenantes.

(2) Parallèlement à la recherche d'un outil de mesure global, faisant référence au système de contrôle diagnostique de Simons (1991), le pilotage nécessite des pratiques de contrôle dans lesquelles s'investissent les dirigeants et permettant des débats, relevant du contrôle interactif au sens de Simons (1991, 1995). Ce dernier propose de recourir à quatre leviers de contrôle pour piloter les organisations en croisant les systèmes permettant de rechercher des opportunités ou bien de se focaliser sur les facteurs clés de succès ou de risque. Ces deux modalités comprennent chacune deux systèmes selon qu'il s'agisse d'encadrer la stratégie ou de la formuler et de la mettre en œuvre. La première modalité comprend les systèmes de contraintes (les règles de conduite telles les guides de procédures, les chartes éthiques, afin que les acteurs se comportent dans le sens attendu par les dirigeants) et les systèmes de croyances (les valeurs partagées dans l'organisation). La seconde comprend d'une part les systèmes de contrôle diagnostique. Selon Simons (1995, p. 59), c'est le contrôle de gestion traditionnel, avec la capacité de mesurer les *outputs* d'un processus, l'existence de standards prédéterminés que l'on compare avec les résultats actuels et la capacité de corriger les écarts aux standards. Elle comprend d'autre part les systèmes de contrôle interactif, selon Simons (1995, p.97), caractérisés par :

- des systèmes qui demandent une attention fréquente des managers opérationnels, où l'information est importante pour le top management ;
- des données interprétées et discutées dans des réunions intégrant des supérieurs, des subordonnés et des pairs ;
- des débats sur les données sous-jacentes et les plans d'actions qui contribuent ainsi à l'apprentissage organisationnel en boucle double.

Si des critiques portent sur l'imprécision des modalités de contrôle interactif et l'équilibrage entre usage interactif et usage diagnostique (Dambrin et Löning, 2008), et l'approche verticale excluant les processus horizontaux (Gautier, 2002), le cadre d'analyse des leviers de contrôle a été régulièrement utilisé pour étudier les relations qu'entretiennent les systèmes de contrôle pour le pilotage organisationnel.

Dans ce cadre global, les instruments de mesure et de pilotage de la performance (budgets, tableaux de bord, plans financiers, calculs de coûts, systèmes d'incitation, etc.) font l'objet d'un usage diagnostique ou interactif. Simons (2000) indique que ces leviers ne sauraient être utilisés

séparément car c'est la dynamique créée par leur interaction qui permet de contrôler la mise en œuvre de la stratégie et de provoquer l'émergence de nouvelles stratégies.

En s'interrogeant sur la complémentarité entre les systèmes, Simons (1994) a montré comment une relation dialectique peut se mettre en place là où des systèmes, d'abord utilisés de manière diagnostique, se transforment en système interactif en fonction de l'usage qu'en font les managers. Cette relation est importante pour le contrôle de la RSE car l'information sert souvent à produire des reportings internes et externes et, comme le rappelle Renaud (2013), si ces « *informations sont aussi utilisées de manière interactive afin de faire face aux incertitudes stratégiques et managériales posées par la RSE, on ne peut ignorer ses interactions avec le système de contrôle diagnostique* ».

Pour dépasser la vision successive des leviers, certains auteurs (Widener, 2007 ; Naro et Travaillé, 2010) ont évoqué les interactions entre ces deux leviers de contrôle, en dépassant l'approche alternative, pour en explorer les éventuelles complémentarités. Ainsi, le système interactif, qui est mobilisé avec le système diagnostique pour la mise en œuvre d'une stratégie, peut être complété, par exemple, par le système de croyance au sein des Scop.

Dans le cas du pilotage de la performance globale d'une organisation de l'ESS, c'est une simultanéité qui serait recherchée avec des échanges nombreux entre parties prenantes permettant de nourrir la stratégie et avec des informations collectées amenées aux débats pour faciliter la prise de décision et la mise en œuvre. Renaud (2013) évoque notamment cette possibilité dans les entreprises de vins où les acteurs du contrôle de gestion mobilisent les indicateurs environnementaux comme leviers de contrôle diagnostique et interactif non pas au fil du temps mais simultanément.

Par ailleurs, l'interactivité peut être sous une forme verticale, comme Simons (1995) l'observait, mais aussi horizontale (Gautier, 2002), ou même externe (Renaud, 2011). Dans ces trois modalités, les parties prenantes intervenantes dans ce contrôle interactif sont différentes. Par exemple, en étudiant cette forme d'interactivité dans les activités de développement de produits nouveaux, Gautier (2002, p.8) note que « *le contrôle réside dans une information partagée par interactions verticales mais aussi par interaction horizontale entre les différents participants au projet de conception* ».

Il paraîtrait alors rationnel de trouver dans le pilotage des Scop une pratique des leviers de contrôle associant le système de croyance, à travers les valeurs coopératives, le contrôle diagnostique pour évaluer les actions menées sous l'angle des trois dimensions de la performance globale, et le contrôle interactif horizontal à travers les réunions des membres de

la Scop. Le système de contrôle de gestion est alors légitime pour proposer une certaine équilibrage de ces leviers.

(3) Par ailleurs, le contrôle de gestion peut aider à rendre compte et décliner la finalité recherchée des OES, à savoir l'utilité sociale.

Comme l'indique Noguès (2003), si l'utilité sociale des OES apparaît normale car elle s'inscrit au cœur des règles retenues à cette fin, elle pèse comme une contrainte sur ces organisations pour souligner les plus-values sociales générées par leurs activités. Elles doivent soit montrer « *une utilité sociale dont elles seraient les champions* », soit « *justifier leur accès aux subsides publics et leurs avantages fiscaux* » (Noguès, 2003). Mettre en évidence cette utilité est d'autant plus important que les récents débats et développements des démarches de RSE soumettent les OES à prouver leurs apports. En cherchant à préciser les deux termes ambigus d'« utilité » et de « sociale », Noguès (2003) parle d'impossible consensus tant le « *flottement du vocabulaire ajoute à la confusion* ». Aussi une solution est de faire le lien entre les valeurs de l'organisation, ses activités, et l'utilité sociale associée (Sépari, 2008). En effet, les valeurs d'une OES, issues de ses missions et projets, peuvent être traduites, de manière concrète et explicite, par les utilités produites par les activités. Ainsi apparaît une articulation opératoire possible : les valeurs, les domaines d'activités par valeur, la liste des utilités sociales par activité, puis les listes d'indicateurs par utilité.

Dès lors, l'utilité sociale, en tant que déclinaison opérationnelle des valeurs sociales d'une organisation, peut constituer une étape parallèle pour élaborer un tableau de bord présentant des indicateurs de la RSE. Le système de contrôle de gestion peut alors alimenter les données sélectionnées et permettre les échanges. Ce faisant, il peut favoriser le rapprochement avec la notion d'entreprises solidaires dont Laville et al. (2016) ont défini un idéal-type à partir de neuf indicateurs, qui se recoupent dans la pratique :

- Indicateurs économiques : hybridation des principes économiques et logiques de solidarité ; cohérence de l'engagement social, économique et environnemental ; valorisation du travail (privilégie les relations de travail entre associés et limite le recours à des travailleurs salariés qui ne sont pas membres de l'organisation) ;
- Indicateurs sociaux : finalité de transformation et réparation (une attention aux conséquences humaines du changement social) ; solidarité démocratique (la participation active des bénéficiaires à la définition et la mise en œuvre de la mission de l'entreprise) ; autonomie de gestion ;

- Indicateurs politiques : dimension publique (formulation de problèmes publics à partir de l'expression de citoyens) ; espaces publics intermédiaires (regroupements territoriaux sectoriels pour impulser des évolutions) ; encastrement politique (influer sur les modes d'action publique).

Le *reporting* nécessaire à ces indicateurs est alors fourni par le système de contrôle de gestion. De cette revue de littérature il ressort a priori une faible spécificité des outils de suivi RSE dans les Scop, comprenant des outils classiques sur la dimension économique car liés à l'environnement concurrentiel (Pérotin 2012), des outils développés sur la dimension sociale car associés à l'identité ESS (Chédotel et Pujol 2012), et des outils plus ou moins développés sur la dimension environnementale selon l'engagement de l'organisation. La spécificité des Scop vis-à-vis des autres entreprises peut venir des pratiques associées au système de contrôle de gestion, avec le système de valeurs coopératives et le système de contrôle interactif a priori plus développé dans les structures coopératives, mais pour lesquels l'articulation est complexe. Nous proposons de répondre à la problématique en étudiant les outils et pratiques mobilisés dans les Scop pour piloter la performance globale.

2. Cadre méthodologique retenu en vue d'apprécier les pratiques et outils de contrôle pour piloter la performance globale

Cette recherche est essentiellement exploratoire dans la mesure où la problématique amène à analyser un phénomène mal connu - l'articulation des systèmes de contrôle pour rendre compte du pilotage de la performance globale - sur un terrain peu mobilisé que sont les SCOP. Dans cette perspective, l'étude de cas est particulièrement adaptée, car elle permet « *de saisir le sens subjectif et intersubjectif d'une activité humaine concrète à partir des perceptions et des actions des différents acteurs en présence. (...) le comportement humain et organisationnel ne peut se comprendre et s'expliquer qu'en relation avec les significations que les personnes donnent aux choses et à leurs actions* » (Hlady-Rispal, 2002, p.62).

L'étude de cas multi-sites a été retenue pour recueillir des données sur le phénomène étudié. En effet, dans une recherche exploratoire analysant des outils et pratiques de contrôle de gestion, plusieurs observations sur site sont nécessaires afin de pouvoir prendre en compte les spécificités des secteurs d'activités et des moyens mis en œuvre.

Pour apprécier les outils et pratiques utilisés pour piloter la performance globale, nous avons identifié différentes Scop engagées dans des démarches RSE en retenant quatre critères :

- la stratégie environnementale, avec des Scop pouvant être qualifiées de « proactive » (autrement dit allant au-delà des réglementations) jusqu'à des Scop dites « attentistes » faces aux démarches du réseau coopératif ou de leur fédération sectorielle ;
- les secteurs d'activité, car le secteur BTP a adopté un label SCOP RSE-BTP en 2016 fondé sur l'AFAQ 26000, qui incite les structures à formaliser leurs pratiques sur un référentiel commun, alors que le secteur tertiaire, a priori peu polluant est moins incité ;
- les anciennetés différentes dans les démarches RSE afin d'apprécier les routines et moyens engagés par les Scop ;
- la taille de la SCOP (en termes d'effectifs et de chiffre d'affaires), pour apprécier l'effet des moyens engagés, avec des structures supérieures à la moyenne nationale située à vingt-deux personnes en équivalent temps plein (ETP) afin d'avoir des observations sur des pratiques de contrôle de gestion qui sont peu fréquentes en dessous de vingt personnes (Van Caillie 2003). L'objectif est ainsi de pouvoir faire apparaître des régularités ou disparités entre les cas pour discuter des modalités de contrôle de gestion diagnostique et interactif. Il est à noter que toutes les Scop ont une performance économique financière acceptable, c'est-à-dire des résultats comptables positifs durant les trois dernières années, avec des niveaux de profitabilité assez proches (cf. tableau 1 pour plus de détails).

Tableau 1 : Caractéristiques des cinq Scop étudiées

	SCOP1	SCOP2	SCOP3	SCOP4	SCOP5
Secteur d'activité et périmètre d'intervention	BTP, International	BTP, National	Paysagiste, Régional	BTP, Régional	Alimentation, Départemental
Effectifs (en ETP)	1250	182	85	70	26
Taux de sociétariat *	94%	95%	100%	92%	88%
CA et Résultat comptable (en millions d'€)	390 11	21,1 1	5,5 0,4	7,4 0,35	1,9 0,12
Ancienneté de la démarche RSE	RSE développée (AFAQ 26000 de niveau 3, Label RSE SCOP-BTP) **	RSE développée (AFAQ 26000 de niveau 2, Label RSE SCOP-BTP)	RSE développée (AFAQ 26000 de niveau 3 et Qualipaysage (qualité de prestations respectant l'environnement))	RSE en cours (Label RSE SCOP-BTP en cours)	RSE en cours

*Le taux tend vers 100% car les salariés sont obligés après quelques années (selon les statuts de la Scop) de devenir sociétaire de la Scop ; aussi les taux inférieurs correspondent à des nouveaux recrutés n'ayant pas encore fait la démarche de sociétariat.

** Scop certifiée par l'AFNOR en référence à l'ISO 26000 de l'AFAQ 26000 au niveau de maturité 3 (sur 4) et Scop ayant le label RSE SCOP BTP qui s'appuie sur l'AFAQ 26000 mais est délivré par le comité de labellisation composé des différentes parties prenantes (institutionnels et associatifs) du secteur BTP.

Dans chaque cas, nous avons recueilli les documents relatifs à la démarche RSE, les données comptables, et réalisé un entretien avec les membres de la direction impliqués dans les démarches RSE. Cette focalisation sur les dirigeants s'explique, à l'instar des travaux de Simons (1991), par leur utilisation des systèmes de contrôle de gestion qui permet de distinguer les leviers de contrôle diagnostique et interactif. Ainsi, des entretiens semi-directifs (cf. ci-après pour plus de détails) ont été menés auprès des principaux managers impliqués dans la démarche RSE entre 2014 et 2017, avec pour chacun le même guide d'entretien. Ce dernier comportait une partie sur la présentation de la démarche RSE (objectifs, moyens dédiés, résultats attendus), les outils associés à la démarche et les pratiques existantes pour piloter la performance de la coopérative et de la démarche RSE et enfin les améliorations prévues (le fait de s'inscrire dans une démarche longitudinale sur quatre années a permis de suivre les améliorations envisagées). Ces questions permettaient notamment d'échanger sur les documents fournis et les informations issues des précédents entretiens. En outre, l'observation de pratiques sur chaque site dans le cadre d'une journée de visite des différents services a permis de relever des interrogations qui ont fait l'objet d'échanges ultérieurs.

En synthèse, sur la période de l'étude 2014-2017, nous avons conduit 35 entretiens de 1h00 à 1h30 auprès des interlocuteurs suivants :

- pour SCOP1 : PDG (2 entretiens), Responsable RSE (2), Contrôleur de gestion (2), Responsable RH (1) et Responsable production (1) ;
- pour SCOP2 : PDG (3 entretiens), Responsable RSE (3), Contrôleur de gestion (1), Responsable comptable et financier (1), Responsable RH (1), Responsable production (1) ;
- pour SCOP3 : PDG (3 entretiens), Responsable RSE (3), Contrôleur de gestion (2), Responsable comptable et financier (1), Responsable RH (1), Responsable production (2) ;
- pour SCOP4 : PDG (3 entretiens – également en charge du contrôle de gestion), Responsable RSE (3), Responsable comptable et financier (1), Responsable RH (1), Responsable production (2) ;
- pour SCOP5 : PDG (3 entretiens), Responsable comptable et financier (1 – également en charge du contrôle de gestion), Responsable RH (1).

Ces données primaires recueillies (par entretiens et observations) ont été comparées aux données secondaires (documents internes et externes¹) pour trianguler le recueil de données. Selon Miles et Huberman (2003), il est ainsi possible de montrer que les informations tirées vont dans le même sens et de garantir la validité interne de la recherche. Après collecte des données, nous avons effectué une analyse de contenu thématique. Cette analyse consistait à « repérer des noyaux de sens [des thèmes] qui composent la communication [i.e. le corpus des retranscriptions d'entretiens et des documents] et dont la présence ou la fréquence d'apparition pourront signifier quelque chose pour l'objectif analytique choisi » (Bardin, 2013, p.137). Le traitement manuel des documents et des retranscriptions a été réalisé, en mobilisant la grille d'analyse élaborée à partir de la littérature (et utilisée dans le guide d'entretien), selon les recommandations de Miles et Huberman (2003).

Le codage a consisté à détailler les outils de pilotage et les pratiques de contrôle en les caractérisant par rapport à la revue de littérature :

- Les outils de pilotage ont été classés, d'une part, sur une ou sur les trois dimensions de la performance globale. D'autre part, suivant les trois composantes de Hatchuel et Weil (1992), ils ont été caractérisés dans leur contenu technique (en vue d'interroger la présence d'une dimension privilégiée), dans leur stratégie sous-jacente pour le pilotage de la performance globale (interrogeant la philosophie poursuivie en lien avec le projet coopératif sur le plan social et sociétal, mais également la RSE comme fin ou moyen), et dans leur vision de l'organisation (outils orientés vers les acteurs internes ou outils intégrant des parties prenantes externes dans une vision de la SCOP encadrée dans la Société) ;
- Les pratiques de contrôle ont été détaillées d'après les critères listés par Simons (1991, 1995) sur les contrôles diagnostique et interactif. Puis nous avons intégré les interactions possibles entre ces modalités de contrôle, c'est-à-dire des pratiques de contrôle utilisées de manière différée ou simultanée.

Aussi, les outils de suivi de la performance globale sont étudiés à partir de leurs caractéristiques segmentées selon les trois critères de Hatchuel et Weil et les pratiques de gestion sont exposées à partir de leurs références aux leviers de contrôle de type diagnostique ou interactif définis par Simons.

¹ Les documents internes recueillies sont les données comptables sur trois années, les documents sur la démarche RSE (compte-rendu de réunions, dossier de certification, etc.) et la dernière révision coopérative. Les documents externes mobilisés sont les sites web des Scop ainsi que des Unions Régionales des Scop (URSCOP).

3. Outils et pratiques de contrôle au service du pilotage de la performance globale : des résultats convergents au sein des Scop

Nous présentons désormais, de manière transversale aux cas, les résultats relatifs aux outils de contrôle, puis aux pratiques de contrôle.

3.1. Les outils de pilotage de la performance globale

Le tableau 2 de synthèse croise les trois composantes de Hatchuel et Weil (1992) caractérisant un outil de gestion et les trois dimensions de la performance globale. Les outils observés dans chaque Scop dénotent une absence de spécificités dans la dimension économique, une formalisation développée pour la dimension sociale de la performance globale et peu développée en dimension environnementale.

Tableau 2 : Caractéristiques des outils de suivi de la performance globale

	Dimension économique	Dimension sociale	Dimension environnementale
Substrat technique des outils de contrôle de gestion	Tableaux informatisés pour le suivi économique et financier : données recueillies chaque année (CA, capitaux propres, bénéfices, résultats, participation, investissements) pour le rapport en AG et mensuellement pour le suivi des SIG (SCOP 1 à 5) ; Calculs de coûts complets mensuels par produit ; Budgets mensuels des activités (SCOP 1 à 5) ; Programme pluriannuel des investissements (SCOP 1 à 3)	Tableaux informatisés pour le recueil annuel des informations légales et réglementaires en matière d'effectifs, de rémunération, de formation, de santé et sécurité au travail, etc., pour toutes les Scop (nécessaire pour l'audit coopératif) mais présentation en documents spécifiques dans SCOP1 et SCOP2	- Au sens écologique : Tableaux informatisés dans SCOP 1 et SCOP2 ; Feuilles dans SCOP3 et SCOP4, pour recueil de données sur les consommations énergétiques (électricité, carburant, gaz, papier) ; Des indicateurs sélectionnés et un suivi uniquement dans SCOP1 - Au sens sociétal : Partenariats avec écoles, associations et entreprises sous-traitantes dans les SCOP 1, 2 et 3 ; Subventions d'événements locaux et insertion dans des réseaux de l'ESS et hors ESS pour toutes les Scop
Philosophie associée	Outils centrés sur le projet coopératif : générer du résultat distribuable aux associés	Outils centrés sur le projet coopératif : le salarié est aussi un associé	Dimension complémentaire à l'ADN des Scop : poursuite des engagements sociaux avec les dimensions sociétale et environnementale (la SCOP est encadrée dans la société et doit rendre des comptes)
Vision simplifiée des relations organisationnelles	Outils centrés sur les parties prenantes (PP) internes	Outils centrés sur les PP internes	Outils centrés sur les PP primaires

Concernant la dimension économique et financière de la performance globale, les outils mobilisés peuvent être considérés comme traditionnels, en référence à ceux qu'utilisent les entreprises classiques de taille comparable. Les Scop étudiées n'ont pas développé d'indicateurs spécifiques. Ce point est d'ailleurs favorisé par la révision coopérative, audit légal mené chaque année ou tous les cinq ans par les Unions Régionales des Scop (URSCOP), où la forme est définie par le décret de décembre 1984 et porte sur les éléments juridiques de la Scop, les données comptables et des ratios sociaux et financiers. Les URSCOP travaillent depuis quelques années sur des données supplémentaires à recueillir pour compléter le document de la révision coopérative, mais la standardisation est complexe pour convenir à toutes les secteurs d'activités et les approches diffèrent entre les six URSCOP. Aussi, ce travail tend à devenir une mission de conseil payante pour la Scop et rémunératrice pour l'URSCOP, ce qui ne favorise pas la demande d'intervention dans ces structures et le développement d'indicateurs dépassant le cadre légal du décret de 1984.

Relativement à la dimension sociale, les outils de pilotage apparaissent très développés, quelle que soit la Scop : les indicateurs sont nombreux et suivis, même dans les Scop de petite taille (SCOP5²). Cette formalisation généralisée d'indicateurs sociaux peut s'expliquer par le bilan social à produire lors de la révision coopérative, mais aussi par l'idée exprimée lors des entretiens dans chaque structure visitée que la réalisation du métier est aussi importante que le résultat comptable : « *Le fait de bien réaliser notre tâche est le plus important pour nous* » (Responsable RSE, SCOP2) ou encore « *L'attention portée au travail bien fait est primordiale, souvent au détriment de notre rentabilité, mais c'est notre image de marque* » (DG SCOP3, et des propos similaires sont tenus par PDG des autres Scop). Il y a ainsi des indicateurs et des ressources mobilisées pour la qualité de l'activité, les conditions de travail, la satisfaction au travail, le suivi des carrières et le respect des règles coopératives. Ces indicateurs, que l'on retrouve dans les référentiels normatifs RSE (ISO 26000, SD 21000, GRI) hormis pour la partie coopérative, sont associés à des pratiques spécifiques dans quasiment chaque Scop visitée : des coûts non optimisés pour permettre des conditions de travail intégrant des marges de manœuvre aux salariés-associés (expression utilisée par le contrôleur de SCOP1 et partagée par les autres contrôleurs lorsque nous avons demandé de réagir à cette idée de coûts non optimisés). Cet accent mis sur la qualité du travail fourni au détriment d'une recherche de temps optimisés avec

² Cette Scop, avec un peu plus de 20 salariés associés, a un reporting social presque aussi développé que les autres Scop visitées, dont les indicateurs correspondent à l'ensemble des variables de dimension sociale énumérées dans la norme ISO 26000. Le dirigeant et le contrôleur de SCOP5 expliquent que ce sont des indicateurs attendus par les salariés et considérés normaux au regard du statut coopératif, et que cela favorise l'intégration d'une démarche RSE.

des conditions de travail améliorées est illustré de diverses manières. Ainsi, au sein de SCOP3, cela se manifeste notamment par une attente de l'ensemble du matériel ergonomique pour commencer un chantier alors que des tâches pouvaient être initiées ; dans les Scop 1, 2 et 5, par des investissements en matériel facilitant le travail au-delà des normes sectorielles ; dans les Scop 3 et 4, par une démarche de *lean* avec le respect de la qualité de travail primant sur le rendement du travail (Sailly, 2017)³ ; au sein de SCOP2, par des investissements visant la qualité du travail (matériels, formations, étapes de chantiers rallongées), au détriment de la rentabilité économique et financière, décidés par la direction sans unanimité des personnes concernées qui souhaitaient différer ces investissements ponctionnant du résultat (mais qui partagent aujourd'hui cette décision prise auparavant par conviction du dirigeant).

Relativement à la dimension environnementale, les outils associés sont peu formalisés mais des pratiques existent et sont identifiées lors des entretiens. Ce constat peut provenir :

- des ressources à mobiliser afin d'évaluer cette dimension environnementale : soit la Scop ne peut pas engager une personne dédiée et investir dans un système d'information spécifique comme l'indique le responsable comptable-contrôleur de SCOP5 : « *On ne peut pas se permettre de recruter un expert sur les données environnementales pour notre reporting RSE. On fait nous-même, aidé par un cabinet coopératif* » ; soit elle ne souhaite pas les allouer (SCOP3 et SCOP4 où les directions initient un développement de la RSE par les ressources humaines existantes pour une meilleure acculturation - selon le PDG ou le responsable RSE de ses SCOP - mais les membres du comité de pilotage sont déjà surchargés et ont donc peu de temps à consacrer à la démarche prévue pour formaliser les actions RSE existantes, recueillir et présenter les données) ;
- d'une caractéristique des OES où les membres de l'organisation savent ce qu'ils font et le font bien (qualité du travail fourni comme valeur sociale et sociétale) et ne voient pas la nécessité d'en rendre compte. À titre d'illustration, Sépari (2008), en s'interrogeant sur les démarches RSE dans des associations, note que l'utilité sociale est vécue par les membres comme intrinsèque à la structure et ne nécessite pas d'être montrée à l'extérieur. Dans les Scop visitées, les acteurs se perçoivent déjà engagés socialement, socialement et environnementalement. Ainsi, selon le PDG de SCOP5 dans le secteur de l'alimentation biologique : « *Notre secteur d'activité est déjà engagé en faveur de la*

³ La direction de SCOP3 indique que « *La qualité est de la responsabilité de chacun, il n'y a pas de compromis au détriment de la valeur attendue par le client* ». Dans les deux Scop concernées (SCOP 3 et 4), la tenue des objectifs quantitatifs ne se fait pas aux dépens de la qualité, considérée comme facteur de performance à long terme (PDG de SCOP3 et de SCOP4).

RSE et notre statut SCOP est lié aux principes de responsabilité sociale ». Même remarque du responsable de production de SCOP4 indiquant que « *l'engagement en faveur du territoire et de l'environnement est complémentaire de notre engagement social, c'est l'esprit coopératif. Avec notre statut normalement tout est dit* ». La responsable RSE de SCOP2 et son PDG expliquent qu' « *il est normal en coopératives de respecter des règles de protection du salarié et de la planète* ». Cette situation amène les structures étudiées à pratiquer des actions relevant d'une responsabilité environnementale au sens large (écologique et sociétale) mais sans en rendre compte ni faire de lien avec la RSE (SCOP 3, SCOP4, et SCOP5). Cependant, les Scop du secteur BTP rencontrées travaillent sur ce lien à travers le label RSE SCOP BTP qui oblige à formaliser les pratiques en œuvre, avec un recensement, une comptabilisation, un rapport et un audit tous les deux ans.

3.2. Les pratiques de contrôle pour piloter la performance globale

Pour caractériser les pratiques de contrôle de gestion, associées au levier de contrôle diagnostique et de contrôle interactif, nous avons utilisé les critères distinctifs définis par Simons (1991), et notamment repris par Renaud (2013) dans son étude du contrôle environnemental. Nous avons ensuite analysé ces pratiques en lien avec le levier du système de croyance, présent dans les organisations à travers les valeurs coopératives.

Le tableau 3, adapté de Renaud (2013), reprend les critères de Simons permettant de distinguer les contrôles diagnostique et interactif et synthétise les éléments de chaque pratique observée en Scop.

Tableau 3 : Les pratiques observées selon les contrôles interactif et diagnostique

	Contrôle interactif : Échanges et réunions sur les tableaux de bord, les programmes et les objectifs	Contrôle diagnostique : <i>Reporting</i> économique, financier, social et environnemental, audits coopératifs, programmes d'investissement, calculs de coûts, budgets
Rôle des dirigeants	Implication personnelle et fréquente à tous les niveaux de l'organisation (Scop 1 à 5)	Implication dans la rédaction des documents prévisionnels (SCOP3 et SCOP5)
Rôle des fonctionnels (observation des deux modalités selon le temps)	Rôle limité dans la préparation et l'interprétation des résultats (car PDG impliqué dans toutes les Scop visitées) : collecter, compiler les données, faciliter le processus interactif (Scop 1, 2 et 4)	Rôle central dans la préparation et l'interprétation de l'information : construire et interpréter les données, préparer les rapports concernant les exceptions, s'assurer de l'intégrité et

		de la fiabilité du système (SCOP1 et SCOP2)
Objectifs (observation des deux modalités selon le temps : glissement, adaptation du diagnostique vers l'interactif et inversement)	Favoriser l'apprentissage organisationnel (Scop 1 à 5) et l'émergence de nouvelles stratégies (SCOP 1 et 3)	Décliner la stratégie délibérée en permettant de fixer des objectifs, de mesurer des résultats et de corriger les écarts (SCOP 1 à 4)
Processus de transmission des informations	Réunions hebdomadaires ou mensuelles, débat et dialogue fréquents (SCOP 1 à 5)	<i>Reporting</i> informatisé (logiciels dédiés) de la RSE (SCOP1)
Fréquence d'interaction entre les acteurs	Répétitive, continue (SCOP 1 à 5)	-

Les pratiques de contrôle de gestion font apparaître entre les contrôles interactif et diagnostique soit une utilisation « différée » (rôle des fonctionnels), soit une utilisation « simultanée » d'un seul système de contrôle de gestion, comme l'observait Renaud (2013) sur l'étude des leviers de contrôle à partir des indicateurs environnementaux dans le secteur des vins. Ainsi, les objectifs du système d'indicateurs pour la performance globale font référence à la fois au contrôle diagnostique et interactif, ils n'évoluent pas d'un levier de contrôle à l'autre. Cette « *ambidextérité* » (Naro et Travaillé, 2010) permet à la Scop de fonctionner aussi bien dans la déclinaison de sa stratégie que dans l'émergence de nouvelles initiatives stratégiques.

Dans ce contexte, l'articulation diagnostique et interactive du système de contrôle de gestion se fait en « parallèle ». Le tableau 3 montre d'un côté, que le système de contrôle de gestion est utilisé de manière diagnostique pour remonter les données afin de prouver la mise en œuvre effective de la stratégie RSE définie au niveau direction et rendre compte aux parties prenantes (surtout internes) ; et de l'autre, que le système de contrôle de gestion est utilisé de manière interactive pour piloter la performance globale et tenter d'améliorer les objectifs et plans d'actions définis. Un propos du PDG de SCOP1 en est une bonne illustration : « *Nous avons nos réunions hebdomadaires où l'ensemble de la direction essaie d'être présent pour échanger avec les responsables de services sur l'état des objectifs et les nouvelles idées, et pour les préparer chacun peut aller chercher les données sur l'espace informatique dédié où les rapports sont disponibles, et ainsi préparer des argumentaires, proposer des améliorations, etc.* ».

Sur la caractérisation de l'interactivité du contrôle, alors qu'elle est envisagée verticalement par Simons, elle ressort dans les cinq Scop étudiées comme horizontale avec une transversalité entre les acteurs très forte. Cette situation trouve sans doute explication dans le fait que le PDG soit élu parmi les salariés-associés. Ce résultat rejoint les observations de Gautier (2002) sur des projets de produits nouveaux où la transversalité entre acteurs est importante. Néanmoins, en Scop, les réunions d'échange sur les démarches RSE ne sont ouvertes qu'aux seules parties

prenantes internes à l'organisation (seule la SCOP 1 a des réunions ouvertes également à des parties prenantes externes, comme l'explique le contrôleur : « *Pour rendre compte de la démarche, on présente avec mon collègue les résultats en AG, en CA [où sont présentes des parties prenantes externes], en comités, et en réunions de salariés* ». A contrario, le contrôleur de SCOP4 et son PDG expliquent que les données échangées en réunion sur le pilotage de la RSE sont confidentielles. Il n'y a donc pas de modalité de contrôle interactif externe tel qu'a pu l'observer Renaud (2013) dans son étude sur des structures vinicoles.

Par ailleurs, ces pratiques de contrôle sont associées au système de valeurs promues par l'organisation. Si chaque Scop ne développe pas un système identique de valeurs coopératives (les chartes internes ont toutes des principes libellés différemment), chacune devrait respecter les principes définis par l'Alliance Coopérative Internationale (ACI)⁴, qui font l'objet de points d'audit lors des révisions annuelles ou quinquennales. Ces principes correspondent à des valeurs promues dans l'organisation par la direction mais sont plus mobilisés en interne que pour communiquer aux parties prenantes extérieures. Il est rappelé dans chaque SCOP visitée la responsabilité de la structure coopérative dans le territoire, l'engagement du dirigeant envers des associations (Scop 2 à 5), l'engagement vers la dimension sociale favorisé par l'actionnariat salarié au sein de SCOP1 et SCOP4 alors que dans les autres la dimension environnementale est autant développée que la dimension sociale de par la conviction du dirigeant.

Ces principes coopératifs, rappelant notamment la primauté du salarié-associé et l'importance d'échanger sur les données produites, influencent les outils et pratiques de contrôle de gestion. Les outils portant sur la dimension économique et financière de la performance globale sont peu adaptés par rapport aux entreprises traditionnelles mais font l'objet de nombreux échanges. Les outils portant sur la dimension sociale sont très développés et présentés en réunions car ils sont attendus par les salariés-associés. Parallèlement, le contrôle interactif, par sa mobilisation de l'équipe de direction et ses espaces de dialogue, s'insère dans les valeurs promues de coopération. Cette modalité de contrôle compatible avec la gouvernance démocratique des Scop encourage un dialogue parfois contradictoire qui permet de faciliter la gestion des paradoxes de la performance globale. Par exemple, dans SCOP2, le PDG convaincu de l'intérêt d'une démarche de RSE a développé des indicateurs et a participé durant un an à plusieurs réunions avec ses salariés-associés en les faisant réfléchir en groupes sur des thématiques de la RSE . En

⁴ Sept principes sont listés dans la déclaration sur l'identité coopérative internationale (1995) : adhésion volontaire, pouvoir démocratique par les membres, participation économique des membres, autonomie et indépendance, formation et information, coopération entre les coopératives, engagement vers la communauté (contribuer au développement durable de la communauté).

synthèse, il a fait accepter l'idée que les investissements pris sur le résultat partageable étaient bons pour la SCOP, le personnel et son territoire, et qu'il fallait en rendre compte au plus grand nombre (clients, pouvoirs publics, réseaux coopératifs et autres, riverains, etc.).

Les deux leviers de contrôle (diagnostique et interactif) se renforcent pour favoriser des échanges bénéficiant à la connaissance, l'acceptation et la mise en œuvre des démarches de RSE dans les Scop étudiées.

3.3. Discussion des modalités de contrôle de la performance globale

Nous abordons en premier lieu le caractère équilibré du pilotage de la performance globale via le contrôle interactif et, en second lieu, la possibilité de rendre compte de l'utilité sociale en adaptant des outils de contrôle. En effet, nos observations font apparaître que les outils de contrôle des Scop sont non spécifiques et génèrent une difficulté à rendre compte de l'utilité sociale, avec néanmoins des pratiques de contrôle interactives qui permettent une connaissance partagée du contenu de la RSE.

3.3.1. Le caractère équilibré du pilotage via le contrôle interactif

Tout d'abord, dans les Scop étudiées, le pilotage de la performance globale apparaît équilibré dans ses trois piliers, en lien avec la démarche RSE, grâce aux outils de contrôle diagnostique et aux pratiques de contrôle interactif. Ce résultat confirme l'étude de Meyssonnier et Rasolofo-Distler (2008) sur les spécificités d'un système de contrôle mis en place dans une entreprise sociale pour l'habitat. Les auteurs concluent que le système de contrôle a une bonne intégration des différentes dimensions de la RSE de par l'activité spécifique de l'organisation étudiée, en incluant les objectifs RSE au même titre que les objectifs financiers.

Cependant, les Scop visitées ont peu formalisé d'outils de contrôle diagnostique, notamment des indicateurs environnementaux et territoriaux, et ont un recours généralisé aux outils de communication interne (les parties prenantes externes étant peu informées). Ce constat de modalités de contrôle interactif plus développées que celles de contrôle diagnostique, pouvant s'expliquer par la gouvernance démocratique des Scop, amène le réseau CGScop depuis 2016 à engager des démarches RSE visant à renforcer la formalisation des actions menées (le label RSE SCOP BTP en est une illustration avec des réflexions dans les autres secteurs d'activité pour un label similaire). Cette politique du réseau va dans le sens des recommandations de Simons d'avoir un équilibre entre les deux modalités de contrôle, car trop de contrôle interactif

nuirait à la prise de décision. Néanmoins, la faible formalisation, observée pour la dimension environnementale de la performance globale, a souvent évolué dans les Scop rencontrées. Ainsi, SCOP1 a été contrainte de formaliser sa démarche RSE pour pouvoir l'expliquer à l'international (selon le PDG et les documents internes, avant la formalisation dans les rapports RSE et DD les actions environnementales existaient et étaient discutées mais sans indicateurs associés). Le dirigeant de SCOP2 indique que la formalisation sous forme d'indicateurs sélectionnés a permis d'accéder à des marchés publics, et c'est l'objectif de SCOP4 comme le responsable comptable et financier le précise « *L'investissement dans du reporting RSE doit nous permettre de mieux communiquer sur nos actions et constitue un plus pour les appels d'offre, bien que ce ne soit pas encore obligatoire* ».

Les différentes réunions menées dans les Scop, associant équipe de direction et responsables opérationnels et celles incluant l'ensemble des acteurs, ont permis de convaincre, dans chacun des cas, de l'utilité des démarches RSE et de rechercher une performance plus globale que la finalité économique et sociale constitutive des Scop. Il a été observé que les équipes de direction des Scop sont relativement stables dans le temps, s'impliquent dans chaque réunion, et que les informations sur la performance globale sont souvent sélectionnées et partielles par contrainte de ressources limitées pour recueillir et traiter de nombreuses données. Ce contrôle interactif qui fonctionne bien diffère de l'étude menée par Essid et Berland (2011), où le système de contrôle de gestion initialement conçu dans une perspective interactive est devenu au fil du temps diagnostique pour pallier la surcharge cognitive : « *La responsabilité sociale des entreprises, en multipliant les informations et donc en créant une surcharge cognitive, rend délicate une utilisation interactive des systèmes de contrôle, ainsi que l'implication des managers dans ces systèmes* ».

Par ailleurs, les résultats de Renaud (2013) montrent qu'il existe différentes manières d'utiliser un système de contrôle interactif. Ce système peut favoriser des communications verticales entre dirigeants et les managers, des communications transversales entre les membres de différentes fonctions (RH, RSE, achats, comptabilité-finance, opérations), ou bien des communications externes avec les parties prenantes. Si les trois modalités sont utilisées dans les cas d'entreprises de Renaud (2013) en matière environnementale, pour les Scop étudiées, c'est le mode transversal du contrôle interactif qui est privilégié. Cette modalité s'inscrit dans le principe coopératif des Scop et favorise un apprentissage collectif pour le pilotage des performances économique, sociale et environnementale, et les performances dépendent les unes des autres. Ainsi, la performance environnementale dépend de la capacité à gérer l'ensemble des activités concourant à la réalisation des produits. Cependant, l'interactivité externe incluant

des discussions avec les parties prenantes externes n'est pas encore généralisée par manque de formalisation des résultats. Le contrôle de gestion diagnostique permettrait de mieux communiquer sur les trois dimensions de performance globale aux clients-fournisseurs, riverains, autorités publiques, réseaux d'ESS lors des réunions auxquelles participent les Scop. Actuellement, seule SCOP1 a formalisé son *reporting* sur une « communication saine » (Martinet et Reynaud, 2004) avec les parties prenantes externes en intégrant ce que font les sites en matière de RSE. Cela permet une relation de confiance, au-delà des publications d'informations sous forme de rapports ou sur le site internet avec un dialogue « *face to face meeting* » (Simons, 1995), et d'accroître la légitimité de la Scop en matière de performance globale en favorisant l'échange de bonnes pratiques avec d'autres organisations.

Ce pilotage équilibré de la performance globale s'inscrit dans un contexte particulier, à savoir :

- Le contrôle interactif, particulièrement adapté à une Scop et à son mode de gouvernance démocratique, encourage un dialogue contradictoire et il permet de gérer les paradoxes de la performance globale et de la RSE. Il est ainsi possible d'augmenter l'expertise du dirigeant et des managers grâce aux connaissances et compétences diversifiées des salariés associés. Cette situation peut faire référence à la modalité de gouvernance cognitive que Wirtz (2011) définit ainsi : « *Certains mécanismes de gouvernance peuvent jouer un rôle qui, loin de contraindre le dirigeant de façon unilatérale en lui imposant une discipline financière étroite, lui permettent d'agir comme un levier à l'appui de son action* ». En effet, via le contrôle interactif, le processus de délibération stratégique collectif peut aboutir à un dosage des différents buts acceptables par les différents acteurs de l'organisation. Le recours au contrôle interactif aboutit alors à une conception élargie de la gouvernance favorisant un pilotage équilibré des trois piliers de la performance globale.
- La modalité interactive du contrôle favorise au sein des Scop les engagements et investissements envers les démarches de RSE. Ces dernières permettent aux Scop l'ouverture à différentes parties prenantes, le ré-élargissement des objectifs ainsi que des indicateurs mobilisés pour la gestion. Les dimensions économique et sociale sur lesquelles sont fondées les Scop intègrent la dimension environnementale, notamment territoriale, via la démarche RSE encastrant l'organisation dans la Société. Ainsi, l'adhésion progressive aux démarches de responsabilité sociale, compatible avec le système de valeurs coopératives, rend les Scop très proches des organisations normatives, où il existe une large coïncidence entre les buts personnels des individus et ceux de l'organisation.

3.3.2. Sur la finalité de la performance globale en Scop : l'utilité sociale

L'observation des outils de contrôle de gestion dans les Scop étudiées montre qu'ils sont non spécifiques, notamment pour la dimension économique et financière et la dimension environnementale. Si l'explication du mimétisme peut provenir de la pression normative des experts de la révision coopérative et des prêteurs de capitaux, des référentiels RSE (l'ISO 26000 inspirant le label RSE SCOP BTP), ou encore de la difficulté technique à exprimer une singularité dans la performance économique, financière et environnementale, le constat était déjà noté par Mévellec en 1981 à propos des coopératives agricoles et repris en 2016 (p. 100) : « *Aucune instrumentation de gestion innovante n'est venue supporter cette vision, laissant les outils conventionnels insuffler la logique dominante au sein de ces organisations qui se voulaient différentes* ».

Cette utilisation d'outils en contrôle de gestion similaires aux structures non ESS rend difficile la capacité à rendre compte d'une performance coopérative et d'une utilité sociale, souvent mentionnée dans les objets sociaux des structures Scop. Il nous semble pourtant possible d'utiliser les indicateurs existants, en les déclinant par rapport aux valeurs coopératives et aux activités menées pour rendre compte à la fois de la performance globale et de l'utilité sociale. Cette idée est proposée par Sépari (2008) pour les grandes associations : une valeur associative portée par la structure est associée à chaque activité menée et ce travail est effectué sur chaque valeur affichée. Puis des indicateurs sont associés aux activités porteuses de valeurs. L'utilité sociale est appréciée à partir des indicateurs sélectionnés. En l'espèce, les principes coopératifs définis par l'ACI sont associables aux activités menées par les Scop, puis un travail sur des indicateurs associés à chaque activité permet d'obtenir une reddition des comptes sur l'utilité sociale. Ce travail est déjà initié à travers les démarches de RSE entreprises dans les Scop et formalisées sur la base du référentiel AFACQ 26000.

Outre la recherche d'une utilité sociale, les Scop peuvent mobiliser leur travail sur les démarches RSE et la performance globale pour viser des concepts d'organisations solidaires (Laville *et al.*, 2016) ou organisations salubres (Clot et Gollac, 2014). En effet, Laville *et al.* (2016) ont fait de l'entreprise solidaire un idéal-type caractérisé par neuf indicateurs se trouvant déjà dans une Scop exceptés pour les indicateurs politiques.

D'autre part, à travers la recherche observée dans chaque Scop d'un travail de qualité, permis par les stratégies de niches et la conviction d'un professionnalisme attendu par la société⁵, les Scop ont la capacité de se montrer socialement et socialement responsables et de tendre vers les « *organisations salubres* » (Clot et Gollac, 2014), où la santé au travail est un critère clef. En effet, avec la démocratie participative et la sécurisation des parcours professionnels incluant des garanties sur l'emploi, la vision des salariés-associés est prise en compte et suit l'exigence d'un travail de qualité concernant les biens, les rapports professionnels, les objectifs de gestion, les rapports avec les consommateurs, le hors travail, la santé et la nature. La possibilité de réaliser un travail soigné n'est pas contrariée et la création collective non empêchée, malgré les procédures qualité et de RSE (AFAQ). Ces efforts sur le travail bien fait participent à la conscience professionnelle d'une valeur d'organisation qui peut être débattue avec les parties prenantes extérieures (usagers, clients, protecteurs de l'environnement). Cette conscience professionnelle permet de relier Scop et clients-fournisseurs entre eux, et la nature dans un pilotage équilibré. Pour parvenir à cet équilibre Clot et Gollac (2014, p.221) indiquent que « *des institutions démocratiques au sein de l'entreprise peuvent y contribuer* ». Outre ce lien entre le fonctionnement coopératif et le travail de qualité et la responsabilité attendue par la société, une étude de Méda (2013) fait le lien entre démocratisation du travail et de l'entreprise, conversion écologique et mise en place d'une économie de la qualité.

Aussi, les données recueillies dans les Scop sur la dimension sociale permettent de faire le lien avec les « *organisations salubres* ». Avec des efforts sur les conditions de travail, l'hygiène et la sécurité, et l'accent mis sur le métier, les Scop peuvent être légitimes à revendiquer ce concept. Par ailleurs l'internalisation des effets d'une bonne santé au travail est valorisable pour l'entreprise (moins d'absence) et pour la société (moins de dépenses collectives pour soigner les salariés).

Outre la dimension sociale de la RSE, l'approche par le travail de qualité favorise le développement durable par une attention portée à la proximité géographique avec les clients et l'attention aux parties prenantes internes et externes. L'équilibre viable à long terme entre les enjeux sociaux, environnementaux et économiques, signifie un développement soutenable de la Scop avec une gouvernance fondée sur la participation des parties prenantes aux décisions. Pour rendre compte de l'utilité sociale, il est alors nécessaire de montrer que l'organisation du travail coopératif place la qualité du travail et le développement des salariés au cœur du management (réduction des contraintes de travail, activité du salarié valorisée et ses capacités

⁵ Conviction citée par les cinq dirigeants indiquant que les attentes envers une Scop en matière de responsabilité étaient plus importantes que pour une PME traditionnelle.

sont sollicitées pour faire évoluer le travail), et incite les parties prenantes à être associées à la création de valeur pour un développement durable.

Conclusion

Cette recherche sur les outils et pratiques pour piloter la performance globale permet de mettre en exergue différents résultats et comporte des apports managériaux et théoriques.

Tout d'abord, la performance globale est gérée par la simultanéité des leviers de contrôle décrits par Simons (1995) : contrôle par les valeurs avec les principes coopératifs, contrôle interactif avec les nombreuses réunions et échanges associant la majorité des membres, contrôle diagnostique avec les indicateurs économiques et sociaux, voire un contrôle par les règles (système garde-fou) avec l'audit de la révision coopérative vérifiant le respect des règles coopératives tous les ans ou cinq ans selon le statut de la Scop. L'articulation entre les contrôles diagnostique et interactif fait apparaître une « ambidextérité » du système d'indicateurs pour le suivi de la performance globale permettant de réguler des paradoxes de la RSE. De même, le contrôle interactif apparaît particulièrement adapté au mode de gouvernance démocratique des Scop et, en encourageant un dialogue contradictoire, il permet de gérer des paradoxes de la performance globale. Enfin, un autre apport de cette recherche est de montrer la possibilité d'évaluer l'utilité sociale des OES. Cette finalité affichée des Scop étudiées peut faire l'objet d'une reddition de comptes à partir des indicateurs développés dans le cadre des démarches RSE.

Naturellement, des limites propres aux études de cas existent dans ce travail. Les Scop étudiées sont très engagées dans les démarches RSE et ne reflètent pas l'ensemble des Scop du territoire. En outre, les démarches sont récentes et donc peuvent évoluer. Aussi, une approche longitudinale est engagée pour suivre les démarches RSE et interroger les parties prenantes extérieures afin d'approfondir la modalité de contrôle interactif externe et la reddition des comptes sur l'utilité sociale. Cette voie s'inscrit dans les recherches portant sur le contrôle et le pilotage équilibré d'un concept a priori flou, la performance globale, où la mesure est complexe.

Bibliographie

Bardin L. (2013), *L'analyse de contenu*, Presses Universitaires de France.

Berland N. et Dohou A. (2007), « Mesure de la performance globale des entreprises », 28^{ème} Congrès de l'Association Française de Comptabilité, Mai, Poitiers.

- Capron M. et Quairel-Lanoizelée F. (2007), *La responsabilité sociale d'entreprise*, La Découverte, Collection Repères.
- Clot Y. et Gollac M. (2014), *Le travail peut-il devenir supportable ?*, Armand Colin.
- Côté D. (2007), « Gestion de l'équilibre coopératif : cadre théorique », *Revue du CIRIEC – Économies et Solidarités*, vol. 38, p. 112-126.
- Chédotel F. et Pujol L. (2012), « L'influence de l'identité sur la compétence collective lors de prises de décision stratégique », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 15, n° 1-2 (en ligne).
- Dambrin C., Löning H. (2008), « Systèmes de contrôle interactifs et théories de l'apprentissage : une relecture de travaux de R. Simons à l'aune des théories piagésiennes ». *Comptabilité, Contrôle, Audit*, vol. 14 p.113-140.
- Defourny J. et Dethier F. (2015), « The effects of workers' participation in governance, ownership and profit sharing on the economic performance of worker cooperatives: An empirical analysis of 1200 French SCOP ». *5th EMES International Research Conference on Social Enterprise*, Helsinki, July.
- Deville A. et Mourey D. (2018). "Concilier performance économique et projet socio-politique au sein des coopératives", *Revue Française de gestion*, n°276 p. 63- 83
- Elkington J. (1997), *Cannibals with forks: The triple bottom line of 21st century business*, Capstone.
- Essid M. et Berland N. (2011), « Les impacts de la RSE sur les systèmes de contrôle », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 17, n° 2, p. 59-88.
- Foreman P. et Whetten D. (2002), « Members' Identification with Multiple-Identity Organizations », *Organization Science*, vol. 13, n° 6, p. 618-635.
- Freeman R.E. (1984), *Strategic Management: A Stakeholder Approach*, Pitman Publishing.
- Gautier F. (2002), « Les systèmes de contrôle de gestion des projets de conception et de développement de produits nouveaux : une analyse empirique », *19^{ème} Congrès National des IAE*, Paris.
- Hatchuel A. et Weil B. (1992), *L'expert et le système – Gestion des savoirs et métamorphose des acteurs dans l'entreprise industrielle*, Economica.
- Hlady Rispal M. (2002), *La méthode des cas. Applications à la recherche en gestion*, De Boeck Université.
- Hockerts K. (2001), « Corporate Sustainability Management, Towards Controlling Corporate Ecological and Social sustainability », *Proceedings of Greening of Industry Network Conference*, January, Bangkok.

- Laville J.L., Hillenkamp I., Eynaud P., Coraggio J. L., Ferrarini A., Carvalho de França Filo G., Inácio Gaiger L., Kitajima K., Lemaître A., Sadik Y., Veronese M. et Wanderley F. (2016), « Théorie de l'entreprise sociale et pluralisme : L'entreprise sociale de type solidaire », *Revue Interventions économiques*, vol. 54 (en ligne).
- Maurel C. et Tensaout M. (2014), « Proposition d'un modèle de représentation et de mesure de la performance globale », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 20, n° 3, p. 73-99.
- Martinet A.C. et Reynaud E. (2004), *Stratégie d'entreprise et écologie*, Economica.
- Mévellec P. (2016), *Les système de coûts dans les organisations*, La Découverte, collection Repères.
- Meyssonier F. et Rasolofo-Distler F. (2008), « Le contrôle de gestion entre responsabilité globale et performance économique : le cas d'une entreprise sociale pour l'habitat », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 14, n° 2, p. 107-124.
- Miles M. B. et Huberman A. M. (2003). *L'analyse des données qualitatives*, De Boeck Supérieur.
- Naro G. et Travaillé D. (2010), « Construire les stratégies avec le *Balanced Scorecard* : vers une approche interactive du modèle de Kaplan et Norton », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 13, n° 2, p. 33-66.
- Nogues H. (2003), « Économie sociale et solidaire, quelques réflexions à propos de l'utilité sociale », *RECMA*, n° 290, p. 27-40.
- Pérotin V. (2012), « The Performance of Workers' Cooperatives », In P. Battilani and H Schroeter (eds), *The Cooperative Business Movement: 1950 to the Present*. New York: Cambridge University Press, p.195-221
- Pesqueux Y. (2002), *Organisations : modèles et représentations*, Presses Universitaires de France, collection Gestion.
- Renaud A. (2011), « Vers une tridimensionnalité du contrôle interactif », *32^{ème} Congrès de l'Association Française de Comptabilité*, mai, Montpellier.
- Renaud A. (2013), « L'articulation des usages diagnostique et interactif d'un seul et même système de contrôle de gestion : le cas d'un système d'indicateurs environnementaux dans une entreprise française de vins et spiritueux », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 16, n°3 (en ligne).
- Sailly M. (2017), *Démocratiser le travail : un nouveau regard sur le lean management*, Les Éditions de l'Atelier.
- Sépari S. (2008), « La RSE n'est pas plus facile pour les organisations de l'économie sociale », *8^{ème} Congrès de l'ADERSE*, janvier, Grenoble.

- Simons R. (1991), « Strategic Orientation and Top Management Attention to Control Systems », *Strategic Management Journal*, vol. 12, p. 49-62.
- Simons R. (1994), « How New Top Managers Use Control Systems as Levers of Strategic Renewal », *Strategic Management Journal*, 15, p.169-189.
- Simons R. (1995), *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems To Drive Strategic Renewal*, Harvard Business School Press.
- Simons R. (2000), *Performance Measurement and Control Systems For Implementing Strategy*, Prentice Hall.
- Stéphany D. (2003), *Développement durable et performance de l'entreprise, Bâtir l'entreprise DD*, Éditions Liaisons.
- Van Caillie D. (2003). L'exercice du contrôle de gestion en contexte PME. Actes du 24ème Congrès de l'AFC, Louvain-la-Neuve.
- Widener S.K. (2007), « An empirical analysis of the levers of control framework », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 32, n° 7, p. 757-788.
- Wirtz P. (2011), « The cognitive dimension of corporate governance in fast growing entrepreneurial firms ». *European Management Journal*, vol. 29, n°6, p.431-447.