

Le contrôle de gestion indicateur de l'engagement éthique de l'entreprise : Perspective Institutionnelle.

Cas d'une filiale française d'un conglomérat allemand.

M. Zakaria EL ALAOUY

Contrôleur de gestion

Candidat au Doctorat au Conservatoire National des Arts et Métiers –Paris-

zakaria.alaouy@gmail.com

Résumé

Les entreprises tentent de concilier les deux notions de nécessité économique et d'éthique dans la plupart de leurs activités. De telles préoccupations entrent en ligne de compte dans la définition des stratégies et redéfinissent le rôle que doit jouer le contrôle de gestion, présenté comme garant de la bonne application des stratégies, pour rendre compte des préoccupations éthiques.

L'utilisation du cadre théorique Institutionnelle de Rowan et Meyer (1977) et le concept de couplage lâche a permis d'analyser le contrôle de gestion comme un moyen pour juger l'engagement éthique de l'entreprise à travers l'examen de ses pratiques dans le cadre d'une étude de cas de «S» France SAS. On a pu affirmer ainsi, qu'une démarche éthique qui n'impacte pas en profondeur les pratiques et les outils du contrôle de gestion constitue un signe révélateur du camouflage que peut adopter les entreprises instrumentalisant l'éthique.

MOTS CLES. Budget, éthique, Conformité, gouvernance, approche actionnariale, code éthique, slack budgétaire, contrôle organisationnel, gestion sans budget, théorie Institutionnelle

Abstract

Companies are trying to reconcile economical interests and ethical obligations in their activities. These preoccupations are defining their strategies and the role of management control, defined as the process by which managers influence other members of the organization to implement the organization's strategies.

The institutionalization theory of Rowan and Meyer (1977) and their Concept of decoupling were used to analyze the management control as a mean of judging the ethical commitment of the company by approaching its practices. This research concludes that an ethical or a compliance program, which doesn't impact deeply the day-to-day practices and the tools of management control, may indicate the presence of a decoupling effect that can be adopted by companies to manipulate and instrumentalize ethics.

KEY WORDS: Budget, ethics, compliance, governance, stakeholders, ethical codes, budgetary slack, organizational, management control, managing without budget, Institutionalization theory.

Introduction

Dans son « *Nicomachean Ethics* » Aristote soutient que « le comportement moral est bien » (**Broadie 1991**). Aujourd'hui, cette déclaration n'a jamais été aussi présente dans l'actualité : l'éthique et la « Conformité » sont omniprésentes dans les esprits des dirigeants, des investisseurs, du public et des gouvernements.

Les différents scandales durant la dernière décennie ont propulsé les réflexions sur l'éthique au devant de la scène. La loi Sarbanes-Oxley et son application très contraignante en réaction au scandale de Enron, marque un réveil de la conscience éthique dans le monde des affaires. Soudain toutes les entreprises se devaient d'avoir un code d'éthique. Ce bousclement est motivé principalement par la peur des conséquences financières d'une transgression des normes éthiques. Les entreprises ont bien retenu le message qu'elles ont tout à gagner en instaurant des programmes de « Conformité » ou en rédigeant des chartes éthiques.

Ceci dit, les pratiques non-éthiques persistent toujours même avec la multiplication des programmes de « Conformité » et la création de nouveaux postes comme le Chief Compliance Officer, une sorte de gardien de la morale de l'entreprise. L'éthique englobe l'intégrité et une bonne conduite dans les affaires. Elle renvoie aux standards et valeurs avec lesquels les individus et les organisations se comportent et interagissant entre elles. La question fondamentale posée à l'éthique de gestion est donc celle de la responsabilité de l'entreprise et de ses dirigeants/décideurs vis-à-vis des individus et du monde. La marge de manœuvre de l'éthique de gestion est mince puisque les responsabilités de l'entreprise sont encadrées par les lois et règlements tout autant qu'elle en est redevable devant le droit. Dès lors, l'éthique de gestion a pour vocation d'instrumentaliser l'éthique vis-à-vis de l'efficacité de l'entreprise (quête du profit et pérennité) (**Boyer 1990**).

Miser sur l'éthique devient un choix stratégique pour éviter les dommages que peuvent causer des scandales à l'image de l'entreprise mais aussi pour bénéficier des différents avantages financiers d'un tel choix. En effet, une étude de « Aspen Institute and Management Consulting » a permis de mettre en avant une corrélation entre de bons résultats financiers et la concentration sur l'éthique et les valeurs centrales en entreprise : 98% des leaders financiers (entreprises cotées qui arrivent à réaliser leurs objectifs) affichent un comportement éthique dans leur fonctionnement.

On peut défendre que dans un contexte sensible de scandales successifs, les entreprises pourraient adopter une orientation éthique pour éviter des coûts potentiels liés à des ennuis avec la justice, ou pour gagner en notoriété et en image de marque. On pourra ainsi prévoir qu'il y aura un certain écart entre le discours de l'entreprise et sa pratique de l'éthique. Un écart qui se reflétera sur le processus de mise en place de la démarche éthique dans laquelle le contrôle de gestion peut jouer un rôle important.

Si l'on se réfère à une définition du contrôle de gestion donnée par Anthony, qui disait en 1988 que « *Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour appliquer les stratégies* », on retrouve bien l'idée d'un lien très fort entre stratégie et contrôle, le second servant à s'assurer de la qualité de l'application de la première. C'est ce qu'exprime d'ailleurs aussi **H. Bouquin (1995)** : « *Il conviendra d'appeler contrôle de gestion les dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes* ».

La montée des préoccupations de nature éthiques dans les entreprises incite donc à réfléchir sur le rôle que le contrôle de gestion est susceptible de jouer dans cette évolution. Ainsi, les pressions environnementales aidant, les entreprises tentent de concilier les deux notions de nécessité économique et d'éthique dans la plupart de leurs activités. Si de telles préoccupations entrent en ligne de compte dans la définition des stratégies, il devient en effet légitime de s'interroger sur la manière dont le contrôle de gestion, présenté comme garant de la bonne application des stratégies, pourra rendre compte de ces éléments.

En se référant au cadre théorique Institutionnelle de **Rowan et Meyer (1977)** et leur concept de couplage lâche on pourra examiner le contrôle de gestion comme un moyen pour juger l'engagement éthique de l'entreprise à travers l'examen de ses pratiques. Dans cette perspective, on pourra déduire qu'une démarche éthique qui n'impacte pas en profondeur les pratiques et les outils du contrôle de gestion constitue un signe révélateur du camouflage que peut adopter les entreprises.

Cet article exposera le résultat de ma recherche en Master Recherche de l'IAE de Paris, qui a porté sur une étude de cas d'une division d'une filiale française d'un grand conglomérat allemand frappé par des scandales de corruption à partir de 2004. Pour des raisons de confidentialité, la filiale française sera appelée « S » SAS et la division sera désignée par AUTOMATION et enfin la maison mère sera appelée « S » AG. La première partie exposera le cadre théorique retenu, la deuxième présentera les hypothèses et les résultats de la recherche et la conclusion sera consacrée à la discussion des pistes de recherches éventuelles.

I Cadre Théorique

1- L'éthique en entreprise au service du profit

1-1 Ethique et gouvernance actionnariale

Devant le constat de comportements manifestement déviants de la part de certains dirigeants ayant conduit à la spoliation de nombreux actionnaires, l'explication des phénomènes de gouvernance en termes de conflits d'intérêts telle que proposée par la théorie de l'agence semblerait s'être imposée comme l'approche dominante (**Daily 2003**). Du point de vue de l'efficacité, l'enjeu central des mécanismes de gouvernance consiste en leur impact sur la création de valeur. Le dirigeant et l'administrateur sont réduits à n'être que les mandataires du pouvoir des actionnaires dans l'entreprise. La *corporate governance* définie comme la direction et le contrôle de l'entreprise (**Charreaux 1998**), centre son action sur l'optimisation de la valeur boursière. Les principes éthiques qui en dérivent s'articulent autour des préoccupations de légitimité du pouvoir au sein de l'entreprise, de transparence et de contrôle sur les décisions de gestion et les résultats ainsi que de définition des devoirs du (des) dirigeant(s).

Des obligations d'ordre éthique régissent ainsi les relations entre les dirigeants et les actionnaires. En effet, les dirigeants sont tenus de respecter une obligation d'abstention envers les biens et informations privilégiées de l'entreprise ainsi qu'une obligation de loyauté envers l'entreprise et envers les associés. Le dirigeant se doit de privilégier « l'intérêt social » avant le sien.

La vision actionnariale de la gouvernance se focalise exclusivement sur la relation actionnaires-dirigeants. La préoccupation essentielle est de s'assurer que ceux qui financent l'entreprise obtiennent un juste retour sur investissement. L'approche financière traditionnelle considère donc que la valeur créée est égale à la rente reçue par les actionnaires. En termes de taux, la rente correspond à ce qu'ils perçoivent au delà de leur coût d'opportunité constitué par le coût des fonds propres, lequel est habituellement estimé par le modèle d'équilibre des actifs financiers (le Medaf) en supposant un marché des capitaux efficient. La rémunération des créanciers financiers étant égale à leur coût d'opportunité (c'est-à-dire au coût de la dette risquée sur un marché de la dette présumé également efficient), les actionnaires sont les seuls créanciers résiduels et la définition précédente de la création de valeur se retrouve dans la proposition bien connue selon laquelle il y a création de valeur si la rentabilité économique des investissements est supérieure au coût moyen pondéré du capital, proposition qui est au fondement des critères de la VAN et de l'EVA (**Charreaux 1998**).

Dans cette logique, l'éthique consiste à limiter le plus possible l'enracinement des dirigeants (suspectés d'opportunismes) et à protéger les intérêts des petits actionnaires. Tout ce qui sert les

intérêts des actionnaires contribuera à améliorer le bien-être collectif. La création de valeur actionnariale sera donc de l'intérêt des autres Stakeholders. **(Mercier 1998)**.

Dans la même optique on trouve le principe d'*éthique minimale* de Milton Friedman. Dans son article paru dans le New York Times Magazine, le 13 septembre 1970 intitulé « La responsabilité sociale de l'entreprise est d'accroître ses profits » Friedman argumente que la seule responsabilité d'une entreprise consiste à « *utiliser ses ressources et à s'engager dans des activités destinées à accroître ses profits, pour autant qu'elle respecte les règles du jeu. C'est-à-dire celle de la compétition ouverte et libre sans duperie ou fraude* ». Les droits élémentaires des différents participants sont reconnus légalement.

Pour Friedman, la responsabilité sociale de l'entreprise est une doctrine fondamentalement nuisible. Du point de vue strictement économique, la seule responsabilité de l'entreprise est de maximiser sa richesse et donc celle de ses propriétaires. Or, selon la théorie néo-classique à laquelle il adhère, cette maximisation va entraîner à son tour celle du bien-être social général (Egoïsme éthique). Il argumente également que l'entreprise est une simple fonction de production et ne peut avoir une responsabilité : seules les personnes ont des responsabilités. Les dirigeants ne sont que les agents de l'entreprise.

Avec ces propos, Friedman rejoint **Theodore Levitt (1958)** qui dénonce les dangers de la responsabilité sociale : « Comme dans une bonne guerre, il (le gestionnaire) doit lutter avec courage, bravoure et surtout pas moralement. »

1-2 Les limites des fondements et des pratiques de la gestion traditionnelle

L'éthique financière promue par la *corporate governance* et servant la rentabilité maximum de l'investissement des actionnaires, se montre incapable de prendre en compte plusieurs problématiques économiques et sociales (dégradation de l'environnement, création de monopoles, délocalisations et/ou plans sociaux etc.). La maximisation de la valeur actionnariale dicte les devoirs du dirigeant dans les codes de conduite de la *corporate governance* le déconnectant par là même des conséquences du respect de ces devoirs : l'éthique s'en trouve donc manipulée.

La *corporate governance* répond à une logique de marché financier dans laquelle la circulation de l'information est capitale. Les dirigeants des entreprises cotées produisent ainsi régulièrement une information financière exacte et détaillée permettant aux professionnels de la gestion financière de prendre leurs décisions sur le marché financier. Cette dernière dépasse largement des obligations du cadre légal et à l'initiative des entreprises devient un outil de communication directe vers le marché ; ce mouvement étant renforcé par l'impératif de rentabilité auquel sont elles-mêmes soumises les entreprises de marché.

Les firmes ne peuvent agir sans intégrer dans leur stratégie de développement des contraintes extérieures, qu'elles soient d'ordre politique, économique, financier, juridique et social ou environnemental, et sans tenir compte de l'impact de leurs décisions sur leur environnement (protection de l'environnement, maîtrise des ressources, résultats économiques satisfaisants pour tous les acteurs, pratiques sociales, lutte contre les inégalités dans l'accès à l'emploi et à la promotion, fonds éthiques...). Cette co-dépendance conduit des observateurs à s'interroger sur le rôle et la place de l'entreprise au sein de la société **(Gell-Mann, 1997)**. Or la multiplication des interrelations entre l'environnement et l'entreprise provoque, dans la manière de diriger et d'organiser celle-ci, une montée de la complexification et de l'incertitude et remet en question ses méthodes classiques de gestion.

Les principes fondamentaux de la logique cartésienne (évidence, fractionnement, hiérarchie et exhaustivité), sur lesquels s'appuient les modes opératoires de la gestion traditionnelle, ne permettent pas de gérer la complexité **(Morin, 1990)**. Ils s'avèrent peu appropriés dans des situations caractérisées par un fort degré de diversité de facteurs et un niveau élevé d'instabilité et d'interdépendance de ces facteurs **(Morin, 1990)**. L'acte de gestion ne peut se contenter d'une approche rationnelle et déterministe.

Il convient donc de réintégrer le non-mesurable (motivation, solidarité...) dans son approche de l'entreprise afin de mieux en appréhender la complexité (**Jouvenel, 2002**). Bien entendu, la démarche cartésienne garde toute sa pertinence lorsque l'environnement est stable et que les facteurs sont en nombre limité. Elle peut être utile de par son rôle de structuration de la réflexion de gestion et d'anticipation. Malgré ses limites, le système budgétaire, par exemple, est un outil essentiel de préparation de l'action (**Bouquin, 2001**) (**Gervais, 2000**) ; d'où la nécessité de combiner la logique cartésienne et la logique complexe en fonction du degré de complexité de l'environnement et de l'entreprise. Il revient au contrôleur de gestion de s'assurer de la mise en œuvre d'un système de pilotage aidant l'entreprise à se fixer un cap et à anticiper, tout en lui permettant de rester flexible face aux aléas de son environnement.

2. Les leviers d'une action en management éthique : vers un modèle de gouvernance plus complexe

2-1 Un management basé sur l'éthique, la confiance et un partage des valeurs

Depuis le milieu des années 80, l'importance de l'éthique dans le monde des affaires a largement été soulignée (**Moussé, 1993**). Comme le souligne **Supizet (2002)**, la pérennité d'un projet d'avenir dans une entreprise requiert une anticipation de la pression sociale (attentes de la société) par un ensemble de mesures préventives comme la définition d'une éthique et l'énoncé de valeurs morales. Aussi les organisations ont-elles tout intérêt à investir dans l'éthique (économique, sociale, environnementale...) et à établir une charte de valeurs, traduites, sur le terrain, en actions concrètes et visibles. En outre, le respect d'une éthique de responsabilité forge l'une des conditions fondamentales d'une gestion durable : la confiance. Celle-ci, que **Gell et Mann** définissent comme l'anticipation qu'un partenaire n'adopte pas un comportement opportuniste et contraire à ses intérêts ou à ceux de la communauté, est d'autant plus recherchée que, face à la complexité de leur environnement, les organisations, depuis plusieurs années, décentralisent leurs systèmes de contrôle.

Or, la délégation de gestion suppose une confiance réciproque entre le mandant et le mandataire. Quelle que soit sa place dans la hiérarchie, un dirigeant ne peut pas tout contrôler. Il lui faut apprendre à faire confiance à ses collaborateurs. Inversement, lui-même ne peut inspirer confiance que s'il fait preuve d'un comportement exemplaire et s'appuie sur ses convictions pour agir, sans se fermer aux idées et aux propositions de ses collègues.

L'éthique devrait constituer la base d'un rapport à l'autre générateur de confiance. Certes, la confiance est volatile : les conditions de sa « réalisation » ne sont jamais complètement réunies. Elle induit une prise de risque quant au comportement effectif de l'autre. Confiance et défiance sont totalement mélangées, même si l'une domine l'autre à un moment donné (**Usunier, 2000**). C'est pourquoi, seule la recherche d'une finalité durable et la perception d'un intérêt commun peuvent la garantir. C'est dans un climat de confiance que les acteurs agissent dans une vision et des valeurs communes.

2.2. Du contrôleur « surveillant » au contrôleur « conseil ».

Le type de fonction exercée par les contrôleurs de gestion dépend de l'orientation que prennent les systèmes de contrôle. Ces derniers peuvent être envisagés suivant une approche contractualiste ou conventionnaliste. L'orientation contractualiste, est représentée essentiellement par la théorie de l'agence. Dans cette approche, les systèmes de contrôle, indexés sur le passé, ont pour fonction de surveiller, pour le compte du principal, les comportements des agents. Le contrôle de gestion désigne alors « le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité, efficacité et pertinence, conformément aux objectifs de l'organisation et que les actions en cours vont bien dans le sens de la stratégie définie » (**Gervais, 2000**). Le contrôleur de gestion intervient à deux niveaux : « expert en normes » (**Besson et**

Bouquin, 1991), il participe avant l'action à la définition des objectifs que les acteurs sont censés atteindre. « Contrôleur policier » (**Boisvert, 1994**), il mesure, après l'action, la performance de ces derniers. L'aide à la décision est exclue de sa fonction : les acteurs sont censés détenir les connaissances leur permettant de prendre les décisions de façon rationnelle. L'activité de conseil n'est pas systématique.

Ce contrôle, s'il permet de constater de manière quantitative le degré d'atteinte des objectifs, n'explique pas comment agir pour les atteindre (**Guedj, 2000**).

L'orientation conventionnaliste, en revanche, part de l'incertitude à laquelle sont confrontés les acteurs. Ces derniers, dont la rationalité est limitée (**Simon, 1983**), ont besoin d'informations pour appuyer leurs décisions, le management de l'information constituant un facteur clef de mise en œuvre de la stratégie (**Guedj, 2000**). Dans cette perspective, il incombe au contrôle de gestion « de donner à tous les responsables les moyens de piloter, de prendre les décisions propres à assurer le devenir de l'entreprise, en ayant à leur disposition la connaissance la plus exacte et la plus rapide possible de leur situation actuelle » (**Ardoin et Alii, 1986**). Le « contrôleur » est « l'homme qui informe, conseille, facilite la gestion et non pas celui qui vérifie, inspecte et réprimande » (**Ardoin et Jordan, 1978**). Il assiste les opérationnels dans l'aide à la décision. La dimension conseil de son rôle l'amène à intégrer le passé et le futur en matière de planification et de suivi de la performance.

	Gestion traditionnelle	Gestion moderne favorable à l'éthique
Vision	Déterministe	Complexe
Environnement	Stable	Incertain
Théorie	Théorie d'agence	Théorie des parties prenantes
Système de contrôle	Contractualiste	Conventionnaliste
Focalisation	Relation actionnaire-dirigeant	Confiance, l'ensemble des acteurs
Indicateur de performances	Financiers (EVA, VAN,...)	Financiers et Qualitatifs
Rôle du contrôle de gestion	Surveillant	Conseiller
Type de contrôle	Centralisé	Décentralisé
Conception de l'éthique	Limiter l'enracinement des dirigeants	Anticipation des attentes des parties prenantes

Figure1: Tableau de comparaison entre gestion traditionnelle et gestion moderne

3. La théorie Institutionnelle comme perspective d'analyse et formulation d'hypothèses de travail

L'approche néo-institutionnelle s'est développée en théorie des organisations dans les années 1980 (**Meyer et Rowan, 1977 ; DiMaggio et Powell, 1983**). Le fondement de la théorie repose sur l'idée que les organisations adoptent des structures en réponses aux attentes externes à l'organisation (**Meyer et Rowan, 1977**) (3.1). Plutôt que de réduire l'indétermination concernant la réalité, les organisations peuvent chercher une rationalité applicable qui démontre leur légitimité vis

à vis de la société prise dans son ensemble. Dans ce cas, les organisations qui utilisent des ressources « culturellement approuvées » sont légitimées sur le plan externe. La question qui s'est donc posée a été d'identifier les mécanismes d'influence de(s) environnement(s) qualifié(s) d'institutionnel(s) sur les organisations. Les organisations sont influencées par des pressions normatives placées sur elles. Ces pressions émanent de plusieurs sources : l'état, d'autres organisations régulatrices en général et les professions. La réponse à ses pressions induit un changement dans les structures des organisations qui deviennent de ce fait isomorphes avec les attentes prescrites institutionnellement (3.2).

3.1 L'adoption d'une structure est symbolique

Les managers exercent des activités qui peuvent être qualifiées de symboliques. Elles incluent les restructurations organisationnelles, le développement du langage entre autres choses. Les managers utilisent ces activités symboliques pour affecter les images des organisations et de leurs membres en fournissant des : « explications, des rationalisations, et des justifications pour des activités entreprises dans l'organisation. » (**Pfeffer, 1981**). En cela l'adoption d'une démarche éthique peut servir de justification à des changements de structure interne.

Ainsi, Meyer & Rowan (1977) analysent l'importance des buts symboliques dans les organisations et montrent qu'elles sont en quête de légitimité sociale. Les mécanismes éthiques qu'elles introduisent fonctionnent comme des mythes, ils sont adoptés de façon cérémoniale pour marquer clairement leur statut de bonne entreprise. Ces éléments sont donc incorporés pour obtenir la légitimité plutôt qu'en termes d'efficacité. Ils jouent un rôle de camouflage.

Les actes symboliques sont définis comme *« les actes dont la signification qui leur est attribuée va au-delà de leur impact substantiel, et qui peuvent être employés directement pour attirer l'attention sur certains faits et à travers d'autres pour protéger des intérêts sectoriels, gagner des ressources et maintenir ou restructurer des cadres institutionnels de pouvoir et de déférence »* (**Brown, 1994**).

Les organisations qui utilisent des ressources « culturellement approuvées » sont légitimées sur le plan externe. Les formes rationnelles d'organisations, comme les principes comptables reconnus, sont la résultante de formes exogènes de rationalité qui s'imposent comme un moyen de légitimation. Les organisations sont reconnues au travers d'un engagement dans une rationalité, comme l'utilisation d'une forme de langage légitime : la Conformité ou l'éthique.

Les organisations qui obtiennent un statut légitime ont un accès facilité aux marchés et de ce fait elles obtiennent des ressources plus facilement. Leur environnement est plus stable et les perspectives de survie accrues :

« Les vocabulaires de structure qui sont isomorphes avec les règles institutionnelles fournissent des comptes légitimes, rationnels et prudents. Les organisations décrites avec le vocabulaire légitime sont supposées être orientées vers des fins collectivement définies et souvent mandatées. » (**Meyer et Rowan, 1977**)

En revanche, les organisations qui ne résolvent pas le problème de la légitimité sont plus susceptibles de revendications qui les remettent en cause pour négligence, irrationalité : *« le flux continu de support est menacé et des dissidences internes renforcées »*. (**Meyer et Rowan, 1977**)

3.2 L'adoption relève d'une rationalité collective

En quête de légitimité, les organisations s'ajustent à la société selon une **rationalité collective**. Cette tendance vers la conformité, nommée isomorphisme, est un élément central de la théorie institutionnelle. Les organisations peuvent copier les cadres des autres organisations pour au moins trois raisons (**DiMaggio et Powell, 1983**). Ces raisons sont les suivantes :

- Isomorphisme coercitif

Une organisation plus puissante ou un ensemble d'organisations peut exercer des pressions vers un certain changement. Le changement est la conséquence de pressions produites par la force, la persuasion et la collusion. C'est l'existence d'un environnement légal commun qui affecte de nombreux aspects du comportement et la structure de l'organisation. C'est le cas des obligations en matière de communication d'informations financières notamment dans le cadre de la loi Sarbanes Oxley pour les entreprises cotées.

- Isomorphisme mimétique

Une organisation émule les cadres des organisations les plus talentueuses même lorsque le lien entre le succès et le cadre n'est pas établi. Face à une incertitude les organisations se modèlent les une aux autres. Deux facteurs indirects conduisent à l'adoption mimétique : le transfert d'employés et les firmes de conseil. Il y a aussi un aspect rituel. Une pratique est adoptée car elle accroît la légitimité.

- Isomorphisme normatif

Les formations professionnelles et la socialisation peuvent pousser les professionnels à ressembler les uns aux autres. Il prend sa source dans la professionnalisation définie comme « *le combat des membres d'une occupation pour définir les conditions et les méthodes de leur travail pour contrôler la production des producteurs, pour établir une base cognitive et la légitimation de l'autonomie de leur activité* » (DiMaggio et Powell, 1983).

Cette approche a pour principal apport de souligner l'importance de l'encastrement des organisations dans leur cadre institutionnel.

II Hypothèses, méthodologie de recherche et résultats

1. Hypothèses de travail

L'interrogation de départ était la suivante : « *Comment le contrôle de gestion peut-il rendre compte de la réalité des préoccupations éthiques de l'entreprise ?* ». En s'appuyant sur la synthèse de l'apport de la littérature et à l'aide des outils d'analyse fournis par la théorie Institutionnelle on peut formuler deux principales hypothèses de travail pour répondre à la problématique. La première porte sur l'architecture du Reporting comme outil de pilotage (1-1) et la deuxième traite de l'importance du rôle du contrôleur de gestion (1-2)

1-1 Les indicateurs financiers et la nature de l'éthique en entreprise

Fruit d'un contexte social qu'il contribue, par rétroaction, à légitimer, le contrôle de gestion participe à la création de la conception de la performance. L'idée étant celle selon laquelle la nature de la conception de la performance dans l'entreprise va structurer le système de contrôle sensé la mesurer pendant que ce dernier renforcera la conception en la légitimant. En se référant au principe du couplage lâche de la théorie Institutionnelle, on peut supposer que l'investissement des entreprises dans l'éthique n'est qu'un moyen d'asseoir leur légitimité sans que cela n'affecte leur conception de la performance orientée toujours vers la création de la valeur ajoutée pour l'actionnaire. Selon le modèle de gestion traditionnelle, le pilotage de l'activité se fera donc exclusivement en se basant sur des indicateurs financiers.

Hypothèse 1: La prédominance d'indicateurs financiers comme outils de pilotage favorise une éthique orientée aux services des actionnaires.

1-2 Le rôle du contrôleur de gestion et l'effet de camouflage

Cela dit en se référant toujours au principe du couplage lâche de la théorie Institutionnelle on peut prétendre que la préservation des indicateurs financiers comme principaux critères d'évaluation de la performance pour une entreprise adoptant un programme d'éthique ne se traduira pas par l'évolution des modes de contrôle traditionnelles. En supposant que l'introduction de la réforme éthique n'est qu'une stratégie d'adaptation à une mouvance générale pour s'affirmer une légitimité par rapport aux différentes parties prenantes, le contrôle de gestion aura un rôle plus important à jouer dans la phase de réflexion, d'implantation et de suivi de la démarche éthique avec ses outils traditionnels (Budget, Reporting, indicateur financiers) tout en cohabitant avec une organisation symbolique destinée à acquérir de la légitimité éthique.

Hypothèse 2: Une démarche éthique orientée vers la maximisation de la valeur de l'actionnaire implique un effet de camouflage vis-à-vis des parties prenantes et un rôle plus contraignant pour le contrôle de gestion dans la mise en place et le suivi de la démarche éthique.

C'est en se basant sur ces deux hypothèses de travail qu'on va aborder le cas de «S» - AUTOMATION- France en mobilisant la matrice d'analyse institutionnelle comme principale référence pour comprendre la démarche d'adoption de la réforme éthique dont elle fait l'objet et le rôle attribué au contrôleur de gestion dans sa mise en œuvre .

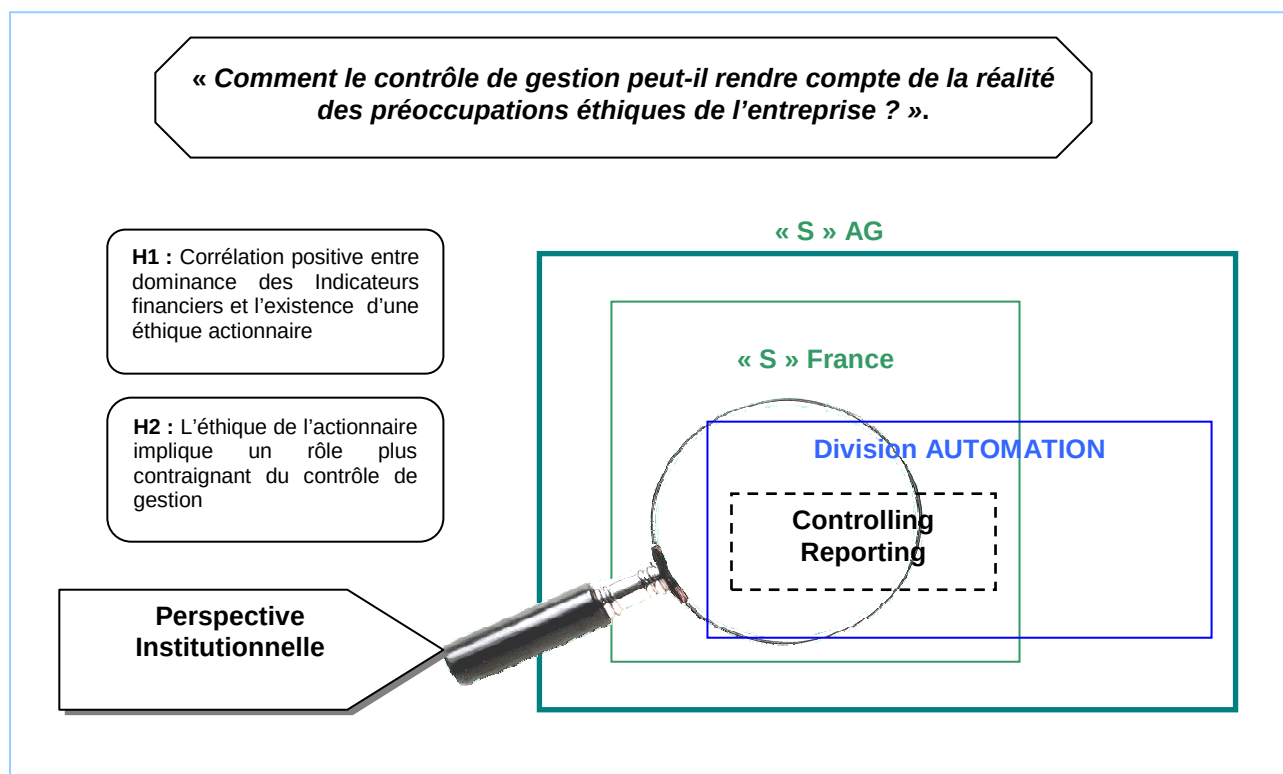


Figure2: Synthèse modèle d'analyse

Il est utile ici de souligner le caractère transversal de l'organisation de la division - AUTOMATION-. Il s'agit d'une organisation matricielle qui transcende la dimension géographique. La fonction «controlling et reporting» dépend à la fois du chef de division - AUTOMATION- global et de la direction de «S» France. La matrice institutionnelle sera mobilisée pour examiner l'impact de l'adoption du programme de conformité sur la division - AUTOMATION- France et le rôle de la fonction «Controlling et Reporting».

2. Méthodologie

En suivant la méthodologie d'étude de cas proposée par **Yin (2003)**, deux types de données ont été collectés : Les données primaires (2-1) et les données secondaires (2-2)

2.1 Mode de collecte des données primaires

Le mode de collecte et les informations collectées se devaient être compatibles avec notre unité d'analyse et nos hypothèses de départ. L'objectif étant de collecter des informations exhaustives sur les points suivant :

- Le processus d'élaboration de la démarche éthique : qui sont les principaux acteurs ?
- Le contexte d'introduction de la démarche éthique
- Le contenu du projet et ses objectifs
- Le rôle du contrôleur de gestion dans l'élaboration du projet
- Les principales caractéristiques du système de pilotage de la performance en termes d'architecture et d'organisation.

Pour atteindre ces objectifs deux méthodes d'interrogation ont été utilisées : formelles et informelles.

a) Entretiens formels

Trois entretiens semi-directifs d'environ une heure chacun ont été effectués depuis mars jusqu'à septembre 2008 avec les acteurs suivants :

- La responsable du contrôle de gestion siège de la division -AUTOMATION-,
- Le Chief Compliance Officer de «S» SAS.
- Le Directeur de communication de «S» -AUTOMATION-.

Cette série d'entretiens a été menée de façon systématique avec les différents sujets à la fois à des fins de comparaison et d'accumulation de connaissances sur le projet de réforme.

Au cours de ces entretiens, un guide structuré a été utilisé pour aborder une série de thèmes préalablement définis (**Annexe 1**), recueillant non seulement les éléments factuels, mais également les jugements et les impressions. En cours d'interview, d'autres questions sont venues compléter ce guide en fonction de la position de notre interlocuteur.

b) Entretiens informels

Durant ma période de stage de 1 an chez «S» -AUTOMATION- (Depuis le 1 mars 2007 jusqu'à Mars 2008) en tant qu'assistant du Contrôleur de Gestion Siège, j'ai pu rencontrer plusieurs personnes dans le cadre de mes tâches de Reporting et aussi dans le cadre des audits conduits par le contrôle de gestion. J'ai pu ainsi recueillir les avis et impressions de plusieurs personnes de niveaux hiérarchiques différents (Opérationnel, Manager, Directeur de Division) qui viendront compléter les interviews formels.

Mon implication dans le processus de Reporting et de budgétisation m'a permis aussi d'avoir une vue globale sur le système de pilotage adopté chez «S» -AUTOMATION- et d'assister aux premières étapes de mise en application du programme de Conformité introduit officiellement le 1 janvier 2008, soit trois mois avant mon départ. Ainsi pour observer le plus possible l'évolution du programme, plusieurs consultations et questions complémentaires ont été adressées aux acteurs après mon départ de «S» SAS.

2.2 Mode de collecte des données secondaires

a) Les données secondaires internes

Leur analyse permet de reconstituer des actions passées transcrites dans les écrits. Ces documents ont pu influencer les événements, rendre compte de décisions et engager les individus.

Ces documents (notes internes, emails, Documents institutionnels...) génèrent des informations dont les acteurs ne parlent pas spontanément lors des entretiens en face à face.

b) Les données secondaires externes

Afin de me familiariser avec le terrain d'étude et mieux en comprendre l'arrière plan, différents ouvrages traitant des programmes de « Conformité » ont été consultés, pour construire une image des meilleures pratiques en la matière et les comparer au programmes de réforme mis en œuvre chez «S» SAS. Des articles de magazines (Management, Stratégies) ont été aussi consultés pour intégrer les données d'actualité dans l'analyse de l'étude de cas.

3 La perspective institutionnelle et validation des hypothèses

Les différentes interviews menées ainsi que les observations relevées des consultations de documents internes et externes de la société nous ont permis de construire une idée sur le programme de Conformité. L'analyse de ces observations par l'application de la matrice institutionnelle (3-1) nous permettra de dégager les conclusions nécessaires à la validation des hypothèses de départ (3-2).

3-1 Principales conclusions

L'analyse de l'étude de cas a porté sur trois grandes parties : le contexte du scandale et son impact sur «S» AG (a), le programme de Conformité en termes d'organisation en se concentrant sur la charte éthique chez «S» -AUTOMATION- et les indicateurs du système de pilotage de la performance ainsi que le rôle du contrôle de gestion dans la démarche de Conformité. Deux principes de la théorie institutionnelle permettent la compréhension des actions mises en œuvre par «S» en réponse aux scandales de corruption : l'isomorphisme (b) et l'adoption d'une structure symbolique (c).

a) «S» AG, la chute de la dernière idole éthique

Le scandale de corruption de «S» AG, qualifié comme « la dernière idole éthique » **Verschoor (2007)** était un choc pour le monde des affaires. Longtemps applaudit pour sa bonne gouvernance, sa responsabilité sociale et son comportement éthique, «S» n'a pas pu échapper aux séries de scandales qui ont affecté plusieurs grandes entreprises depuis le début du siècle. Les nouvelles du scandale ont commencé à filtrer depuis 2004, lorsque le procureur général allemand déclencha une enquête portant sur des affaires de corruption s'élevant à 6 millions d'euros pour décrocher un marché public de turbines de gaz en Italie. Deux ans plus tard, le procureur de l'Illinois lance une enquête similaire mais pour un montant plus important : 49 Millions d'euros. D'autres allégations concernant la filière télécommunication viendront s'ajouter aux enquêtes en cour, le montant des fraudes dépassera les 200 millions d'euros. Ce n'est qu'en fin octobre 2008, que les enquêtes menées sur les règles de conformité auprès de l'ancienne division «S» Communications prendront fin. La décision arrêtée le 8 octobre par le Tribunal régional de Munich et le règlement convenu avec l'administration fiscale mettent un terme aux enquêtes judiciaires et fiscales menées à l'encontre de «S» AG au motif d'irrégularités commises dans l'ancienne division communication. Les enquêtes du Parquet de Munich au sein de la division communication à l'encontre de «S» sont ainsi clôturées.

a.1. Affichage des valeurs de l'entreprise et l'initiation d'un programme éthique

Considérée comme la plus grande société allemande cotée en bourse et classé parmi les 30 premières sociétés en termes de chiffre d'affaire dans la liste des 500 de « **The fortune** », l'image de «S» a été sévèrement ternie par ces scandales. Les implications directes ne se sont pas fait attendre avec le départ de **K. K** (CEO depuis 2005) et l'arrivée d'un nouveau visage **P. L (2007)** qui entamera à partir de janvier 2008 des changements organisationnels important au niveau de «S» monde accompagnés d'une communication intensive sur l'éthique d'entreprise et la conformité aux lois en vigueur : « Compliance ».

Dans son discours d'investiture, P.L fait de l'intégrité son cheval de bataille et insiste clairement sur la finalité de sa démarche éthique : «... *L'intégrité est au cœur de tout ce que nous entreprenons, car sans elle, «S» n'est rien. Elle nous incite à respecter nos valeurs et à conduire nos activités de manière responsable, transparente et éthique. En travaillant main dans la main, nous serons en mesure de garantir la pérennité de la réputation de «S».* »¹

Ce souffle de changement donnera lieu à l'initiation du plus grand changement organisationnel depuis 1975 avec la revue de la politique éthique de l'entreprise et l'adoption d'un programme baptisé « Conformité en Compétition » ayant comme principale noyau : **La Business Conduct Guidelines BCG (Traduit pour la filiale française : Charte de comportement)** : Contenant l'ensemble des lignes de conduites applicable à «S» AG et à ses filiales partout dans le monde.

a.2. Affichage des valeurs de l'entreprise et l'initiation d'un programme éthique

Sa réputation entachée et ses comptes plombés à cause de plusieurs amendes de plus de 250 millions de dollars, «S» AG s'est vu obligé de répondre à cette situation en s'administrant un traitement de choc afin d'améliorer les procédures de contrôle en collaborant avec le cabinet PricewaterHouseCoopers et un groupe d'avocat américain : "Debevoise & Plimpton LLP" un cabinet juridique indépendant mandaté pour conduire une investigation indépendante afin de déterminer des violations éventuelles des régulations anti-corruption et évaluer la conformité aux système de contrôle interne de «S». Debevoise est en relation directe avec le SEC sur des bases régulières tout au long des investigations.

Cette volonté de transparence affichée par les plus hauts niveaux de la hiérarchie représentée par le nouveau CEO de l'équipementier, P.L, est accompagnée par un message clair et intransigeant à tous les collaborateurs du groupe : «...*aucune infraction au règlement ne sera tolérée...* ». Ainsi en appliquant le principe de tolérance Zero qui fait partie de l'engagement de «S» envers ses parties prenantes pour restaurer leur confiance, 150 cadres se sont vu licenciés pour malversation et 60 000 salariés ont été sondés sur leur connaissances des mesures anticorruption .

¹ Extrait de la Charte de bonne conduite de « S »

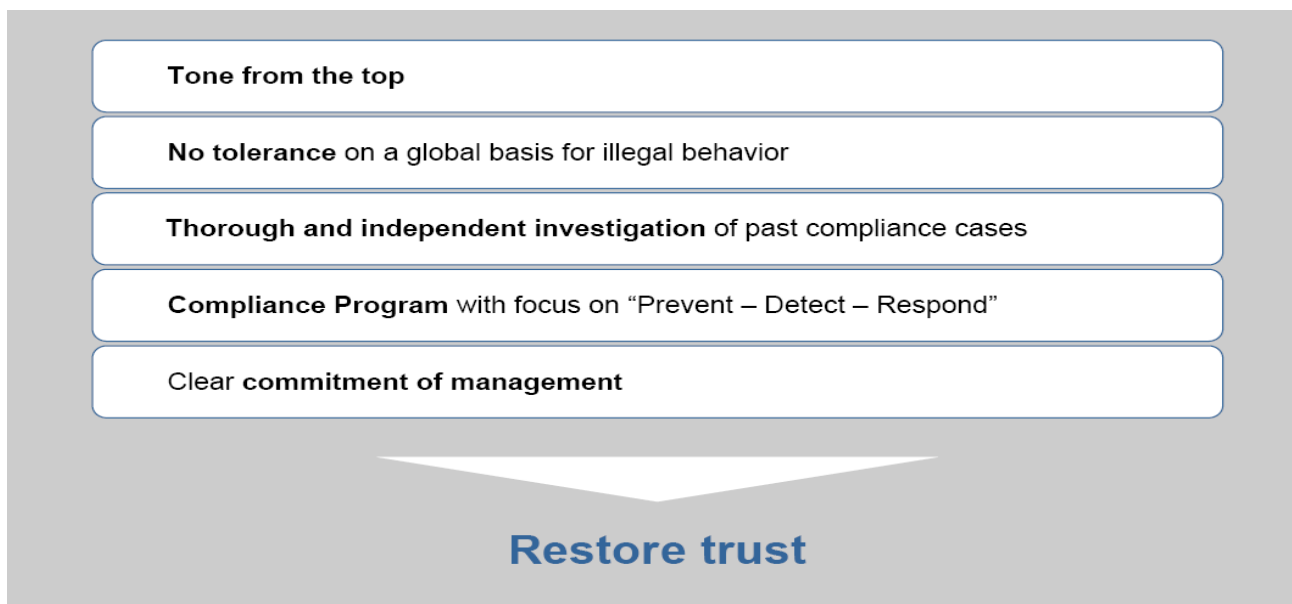


Figure3: Engagements annoncés pour restaurer la confiance des parties prenantes

L’objectif de transparence revendiqué par l’entreprise est soutenu par un rappel de ses valeurs dans toutes les communications internes et externes. On observe ainsi qu’à l’occasion du 160^{ème} anniversaire de la création de «S», le nouveau CEO rappelle que : « ... (La) capacité d’innovation, présence internationale et intégrité ont été les qualités essentielles qui ont prévalu à la création de l’entreprise par W.V.S et continuent à marquer sa culture. Au cours des décennies et des siècles, des générations de collaborateurs «S» ont porté et enrichi cet héritage... »

Les principales valeurs affichées sont donc :

- L’innovation
- L’excellence et l’amélioration continue
- L’intégrité et l’éthique

Pour «S» ces valeurs sont le *si ne qua non* pour la réalisation des plus hauts niveaux de performance en respectant les standard éthiques.



Figure4: Valeurs de « S » AG

L'objectif ultime est toujours d'arriver à un niveau de performance élevé tout en respectant les valeurs de l'entreprise et les standards d'éthiques dans le monde entier.

a.3 Remise à plat de l'organisation industrielle

Lors de la «S» Business Conférence, rendez-vous traditionnel du management de l'entreprise à l'échelle mondiale qui a lieu début octobre de chaque année à Berlin, «S» annonça son plan de changement organisationnel le plus ambitieux depuis 1975.

Il s'agit de concentrer l'activité des 10 divisions, qui composent «S», sur trois champs d'application. Ce regroupement s'opérera sans pour autant envisager un retrait radical du portefeuille de participations. Ces trois grands métiers se présentent ainsi :

- « **Energy and Environmental Care** » (Energie et environnement).
- « **Industry and Infrastructure** » (Industrie et infrastructures)
- « **Healthcare** » (Santé).

Chacun de ces secteurs sera dirigé par un Directeur général (CEO) qui sera également membre du Directoire de «S» AG. En outre chaque secteur se verra affecté un directeur financier (CFO). Chaque domaine d'activité, placé sous la responsabilité des secteurs sera également dirigé par un directeur général (CEO) qui dépendra de l'autorité du CEO de l'activité dont il relèvera. De même, les CEO des entités opérationnelles (Business Units), formés au sein des différents domaines d'activités seront placés sous l'autorité du CEO du domaine d'activité afférant. Par ailleurs, comme les CEO, les Directeurs financiers (CFO) des différentes activités relevant du secteur seront soumis à l'établissement des états financiers et comptables (Reporting) pour l'activité dont ils auront la charge.

Industry	Energy	Healthcare
■ Automation ■ Industrial Solutions and Services ■ Building Technologies ■ Transportation Systems	■ Power Generation ■ Power Transmission and Distribution	■ Medical Solutions
■ IT Solutions and Services	■ Financial Services	

Figure5: Nouvelle Organisation des métiers « S » AG

Interrogé sur leur avis par rapport à cette nouvelle organisation, nos trois interviewés s'accordent à dire que cette organisation sert deux principaux objectifs :

- *Un objectif de compétitivité* : Il s'agit d'une réorganisation qui se base sur un diagnostic du marché et de ses besoins qui permettra de répondre aux besoins des clients et favorisera ainsi la proximité et les synergies entre les différentes composantes au sein de chaque métier.

- *Un objectif de renforcement du contrôle* : Cette nouvelle organisation constitue « une redistribution des cartes » qui permettra un meilleur contrôle des BU et de leurs dérapages éthiques. Ainsi l'éclatement des différentes BU de la Division -AUTOMATION- entre quatre Divisions permettra un contrôle plus rigoureux de chaque BU.

A ce stade de l'analyse, Il paraît clair que cette organisation qui constitue le support de base du programme de Conformité permettra un contrôle plus renforcé des différentes entités composant l'entreprise. L'examen du contenu du programme de Conformité nous permettra de mieux comprendre les actions mise en place pour renforcer ce contrôle et nous éclairera plus sur la conception de l'éthique et de la performance chez «S».

b) Isomorphisme : à la recherche de la confiance

Les effets négatifs des scandales de corruption qui ont affecté l'image de «S» l'a poussé à adopter des actions reconnues comme éthique par le marché. Il s'agit d'un isomorphisme par coercition. Cette constatation est d'autant plus renforcée par l'examen de la charte éthique de «S» - AUTOMATION- qui représente le noyau de base du programme. Nos interlocuteurs nous ont ainsi expliqué que l'adoption de la charte par «S» -AUTOMATION- France a été imposée par la maison mère sans concertation avec les dirigeants de la filiale. L'examen du contenu nous a permis aussi de constater qu'elle s'insère dans une logique coercitive qui favorise un strict respect des règles émises par l'entreprise au détriment du développement d'une réflexion collective sur le comportement éthique. Il s'agit d'une politique éthique structurée qui repose sur une logique d'obéissance avec pour principale caractéristique le fait que le juridique l'emporte sur l'éthique.

En examinant le préambule de la charte d'éthique rédigé le président du Directoire «S» AG, on s'aperçoit ainsi que l'image de marque et la principale préoccupation du groupe : «... *L'image de marque de notre entreprise dans l'opinion publique dépend largement du comportement, des actions et de l'attitude de chacun. A titre individuel, nous contribuons tous, par des actes conformes à ces critères, à façonner la responsabilité sociale de l'entreprise à l'échelle du globe...* »². Ce modèle codificateur ou totalisant adoptée dans la charte éthique, s'inspire largement des pratiques anglo-saxonnes et est destiné à être plus opérationnel d'où la concentration sur les aspects pratiques reliés au processus de gestion (**Mercier 2000**).

c) L'adoption d'une structure symbolique

La recherche de la légitimité pousse «S» à adopter une organisation symbolique qui réunit tous les mythes d'un programme de conformité idéal. «S» profite ainsi d'un contexte d'instabilité pour déclencher une réorganisation structurelle visant le recentrage de l'activité de «S» sur trois métiers principaux tout en scindant des divisions pour les répartir sur d'autres Business Unit. Cette réorganisation censée supporter la démarche éthique et sa déclinaison dans les différentes entités du groupe, sert aussi selon nos interlocuteurs à renforcer le contrôle de chaque entité.

Ces actes symboliques sont aussi observés dans l'organisation du programme qui englobe toutes les composantes d'une structure de conformité comme décrite dans la littérature de référence **Biegelman M.T (2008)**, On retrouve ainsi la charte éthique, le WhistleBlowing (Tell us), la formation (E-Learning). Un ensemble de symboles permettant à «S» de gagner en légitimité et servant à redorer son image de marque. L'adoption de cette logique d'analyse nous permet de déceler l'existence d'un effet de camouflage utilisant l'éthique, son organisation et son vocabulaire pour répondre aux attentes du marché de l'entreprise. L'objectif de la recherche du profit tout en assurant le respect des plus haut standards éthiques comme annoncé par «S» est interprété par la matrice institutionnelle comme une instrumentalisation de l'éthique pour satisfaire une seule catégorie de parties prenantes : les actionnaires.

Le dévoilement de cet effet de camouflage s'est fait par l'analyse du Reporting comme composante du système de pilotage de performance et du rôle du contrôle de gestion dans le processus éthique (**Figure 6**).

² Extrait de la Charte de bonne conduite de « S »

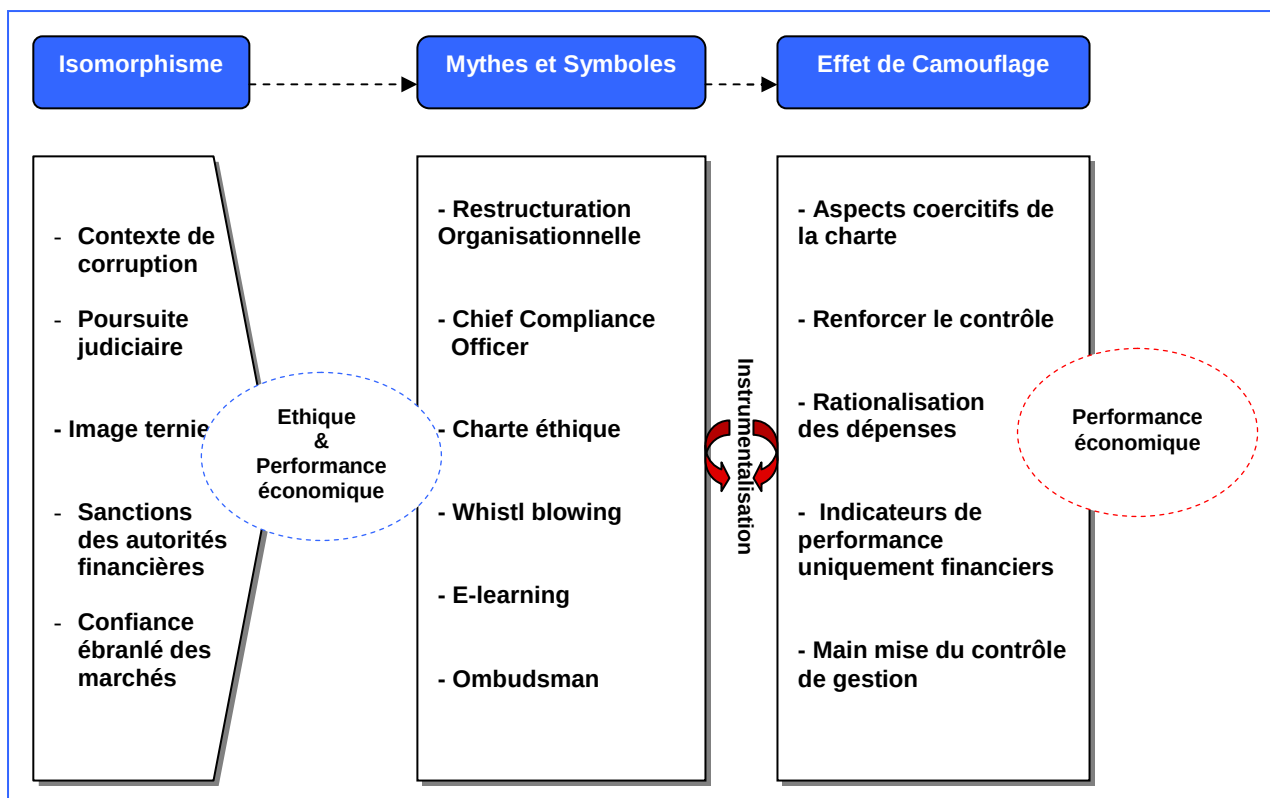


Figure 6: Lecture Institutionnelle du programme de Compliance A&D

Ce schéma reprend les principales manifestations du phénomène d'institutionnalisation de l'engagement éthique chez «S» AUTOMATION. Un processus d'Isomorphisme coercitif est déclenché suite aux poursuites judiciaires et les effets désastreux qu'ils ont eu sur son image et sa réputation. L'adoption d'un programme éthique capable de restaurer la confiance des parties prenantes et d'assurer la réalisation des performances économiques attendues par ses actionnaires, s'est imposée comme la solution pour redresser la situation de l'entreprise. C'est l'Isomorphisme qui s'est traduit par l'instauration d'une organisation formelle qui adhère aux mythes de l'environnement institutionnel : Création du poste de Chief Compliance Officer, la rédaction d'une charte éthique, l'implantation d'un système d'alerte éthique... Le langage de l'entreprise a subi une transformation en adoptant le vocabulaire de conformité et d'éthique dans les communications formelles et informelles. Cependant, cette transformation organisationnelle n'a pas affecté la fonction de contrôle de gestion dans le sens ou son rôle et ses pratiques ainsi que sa philosophie n'ont pas été remises en cause après l'adoption du programme de conformité. Le rôle d'inspection est devenu plus prépondérant, les indicateurs de reporting sont principalement des indicateurs financiers (Cash Flow, Cash Flow Conversion, EVA...). Derrière les mythes et symboles organisationnels ainsi que le caractère cérémonial des contrôles (Audit Sarbanes Oxley, Audits Internes Groupe). Le paradigme de contrôle de gestion contractuel au sein de l'entreprise est resté intact et traduit ainsi une instrumentalisation de l'éthique en tant qu'outils de contrôle supplémentaire. Ce constat laisse entendre que le modèle de gestion traditionnelle est toujours en vigueur et que le climat qui a donné lieu aux fraudes et irrégularités éthiques seront toujours présents. On assiste donc à un découplage organisationnel où cohabite une organisation cérémoniale assurant la légitimité de l'entreprise d'une part et d'une organisation traditionnelle qui y a survécu au changement dédié à servir l'objectif primordial : la satisfaction des actionnaires.

3-2 Résultats et validation des hypothèses

La lecture institutionnelle des observations collectées durant l'étude de cas fournit les éléments nécessaires pour la validation des hypothèses de base. La première hypothèse est vérifiée à travers l'examen du Reporting et de ses indicateurs (a) la deuxième à travers la concentration sur le périmètre d'autorité dans le cadre du programme de Conformité (b).

a) Hp1 : La prédominance d'indicateurs financiers comme outils de pilotage favorise une éthique orientée au service des actionnaires :

En tant qu'entité juridique totalement détenue par «S» AG, «S» France se voit imposée un modèle de gestion par la maison mère qui n'est pas négociable. Après les scandales de corruption, «S» France et naturellement la division -AUTOMATION-, se sont vus imposées le programme avec toutes ses composantes. Comme on a pu le constater, la charte de comportement a été simplement traduite sans faire l'objet d'une réflexion collective au niveau régional. «S» SAS est donc dépendante totalement de son actionnaire principale «S» AG. La maison mère exige des niveaux de performance définis pilotés par des indicateurs purement financiers. Le Cash en constitue le principal indicateur et structure toutes les actions de gestion pour le contrôleur de gestion qui peut instrumentaliser la charte éthique par exemple pour en créer un moyen de rationalisation des frais généraux. L'objectif principal étant la création d'une valeur actionnariale qui se mesure par des indicateurs spécifiques comme l'EVA. Le système de pilotage de performance est principalement orienté vers la préservation des intérêts de l'actionnaire. La conception éthique de «S» -AUTOMATION- s'insère donc dans une logique d'éthique actionnariale comme définie dans la première partie.

Notre hypothèse se vérifie au sein de la division -AUTOMATION- et on constate que la dominance d'indicateurs financiers ne peut que favoriser l'enracinement d'une éthique actionnariale ou d'un égoïsme éthique qui ne se soucie que de la recherche de profit et qui perpétue ainsi le paradigme de gestion traditionnelle comme décrite dans le cadre théorique.

Le message officiel de «S» qui met l'éthique comme une condition nécessaire pour l'atteinte du profit, est remise en cause dans la mesure où l'éthique et la Conformité ne constitue qu'un outil de gestion contraignant pour «S» France -AUTOMATION- afin de compresser les charges, multiplier les contrôles et réaliser les objectifs fixés par la maison mère.

Durant les divers entretiens avec les opérationnels (gestionnaires de projets, chargé d'affaires, chefs de produits), on peut sentir un certain agacement envers la multiplication des contrôles dans un contexte d'incertitude que vit «S». Les différentes parties s'accordent que la charte d'éthique n'est qu'une contrainte de plus imposée par la maison mère pour « leur compliquer la vie ». La plus part d'entre eux considèrent que seule «S» Allemagne doit être concerné par une telle réforme puisque c'est en Allemagne que le principal des scandales a été constaté. En conséquence, toutes les notes d'information concernant la communication sur les nouvelles restrictions en termes d'actions commerciales (Cadeaux, Don ...) sont accueillies par des réticences et un agacement explicite. Plusieurs facteurs peuvent expliquer cette attitude :

- Les objectifs stratégiques de -AUTOMATION- en terme de croissance et d'objectif de Cash : les 12% de croissance sur 5 an et une augmentation double du cash qui n'est pas compatible avec une limitation des actions commerciales.

- Les bénéfices de 2007 qui ont été très satisfaisants, ce qui n'explique pas aux yeux des gestionnaires une politique de compression des frais généraux.

Cependant, la généralisation de cette hypothèse n'est pas vérifiée pour toutes les entreprises ayant un système de pilotage similaire quoi qu'on puisse étendre cette constatation aux filiales des grands groupes multinationaux qui n'ont pas de marge de manœuvre au niveau du développement de leur système de pilotage vue leur dépendance juridique aux maisons mères.

b) Hp2 : Une démarche éthique orientée vers la maximisation de la valeur de l'actionnaire implique un effet de camouflage vis-à-vis des parties prenantes

La dominance d'une éthique de l'actionnaire dans la division -AUTOMATION- «S» comme validée dans la première hypothèse constitue une barrière à l'évolution des outils de gestion moderne du contrôle de gestion. L'adoption d'un programme de conformité pour remettre l'éthique à la tête des priorités de «S» et en conséquence de la division -AUTOMATION-, comme communiqué par le groupe et comme l'indique les composantes du programme et les actions

d'accompagnement mises en œuvre, suppose l'évolution du rôle du contrôleur de gestion vers des missions axées sur la pédagogie et la communication des valeurs adoptées par le groupe. La réalité observée est différente chez «S» -AUTOMATION- puisque le contrôle de gestion cumule avec ses tâches de contrôle (Sarbanes Oxley, Audit Interne.) des missions d'Audit de Conformité, ce qui constitue un contrôle de plus relié à l'aspect conformité par rapport à l'application de la charte d'éthique considéré comme trop contraignant par les gestionnaires d'affaire et les commerciaux. L'intervention du contrôle de gestion dans la validation des actions commerciales (Sponsoring, salon...) est considéré aussi comme handicapante par la direction commerciale surtout dans un contexte d'optimisation des Targets budgétaires par la division.

Nous sommes donc loin du rôle de pédagogue qui est le plus approprié pour une favorisation d'une éthique d'entreprise. L'obligation de piloter la création de la valeur actionnariale centralise les pouvoirs de contrôle, de suivie, de formation et de sanction dans les mains du contrôleur de gestion qui instrumentalise l'éthique et ses symboles pour maximiser la valeur actionnariale. L'isomorphisme coercitif subit par «S» l'obligeant à adopter des structures éthiques pour restaurer la confiance de ses partenaires lui permet aussi de bénéficier d'un effet de camouflage en confiant au contrôle de gestion plus de pouvoirs et un rôle plus contraignant pour préserver l'éthique actionnariale.

La deuxième hypothèse est en conséquence vérifiée, la dominance d'une éthique actionnariale favorise un effet de camouflage qui se traduit par une instrumentalisation du programme de conformité par le contrôle de gestion.

La généralisation de cette hypothèse ne peut être aussi validée pour toutes les entreprises adoptant un programme Conformité. Le cas de «S» -AUTOMATION- étant spécial puisque la fonction de contrôle de gestion centralise déjà un nombre de tâches qui ne font pas partie de ses attributions traditionnelles comme les audits Sarbanes Oxley.

III. Conclusion générale et pistes de recherches

1 Synthèse des conclusions

Le postulat de départ était de mettre en avant une certaine opposition entre éthique et la recherche du profit. La littérature mise en avant dans la partie théorique insiste sur le fait que l'éthique d'entreprise dans sa pratique actuelle ne peut être qu'au service du profit dans un contexte général de primauté de l'intérêt des actionnaires. L'éthique et ses aspects organisationnels deviennent des outils de gestion de l'image de marque de l'entreprise et de rationalisation de ses dépenses. Puisqu'en adoptant les mythes et les symboles d'une organisation éthique l'entreprise gagne en légitimité par rapport à ses parties prenantes mais aussi bénéficie d'un effet de camouflage lui permettant de faire passer des pratiques de gestions qu'elle n'aurait pu appliquer dans un contexte normal pour servir une seule catégorie de partie prenante : l'actionnaire.

La problématique se fixait sur la capacité du contrôle de gestion, garant de la stratégie de l'entreprise, de rendre compte des vrais objectifs poursuivis par une adoption d'une réflexion éthique. L'idée principale était que l'adoption d'une ligne de conduite conforme ou non avec les objectifs annoncés devait forcément impacter le contrôle de gestion et ses outils. Le postulat de base prévoyant l'instrumentalisation de l'éthique d'entreprise nous a permis de suggérer l'existence d'un camouflage de l'intérêt unique porté à la favorisation de la valeur des actionnaires par l'adoption d'un discours et d'une organisation symbolique qui permettront au contrôle de gestion d'exercer plus de pouvoirs et piloter l'activité en adoptant un tableau de bord constitué uniquement d'indicateurs financiers.

La première hypothèse a porté sur la relation entre les indicateurs et l'éthique de gestion existante au sein de l'entreprise. La deuxième hypothèse suggérait que l'effet de camouflage est corrélé avec une augmentation des cumuls des pouvoirs dans les mains du contrôle de gestion.

La lecture institutionnelle des différentes observations relevées nous est parue la plus adaptée à l'analyse puisque ses postulats de bases prévoyaient la relation entre organisation et son environnement externe d'une part et son fonctionnement interne d'autre part.

Les résultats de l'étude de cas chez la division «S» -AUTOMATION- sont venus confirmer nos hypothèses. Les outils de pilotage et de contrôle doivent nécessairement faire l'objet d'une remise en cause en profondeur pour accompagner une démarche éthique sérieuse. On a vu ainsi que le contrôle de gestion en perpétuant ses principes de pilotages traditionnels basés sur la mesure de la valeur en adoptant des indicateurs financiers, sert une éthique des actionnaires au détriment des autres parties prenantes ce qui est en contradiction avec le discours officiel de l'entreprise. En se fixant des objectifs de croissance et d'optimisation du Cash, dans un contexte de limitation de la marge de manœuvre des commerciaux en minimisant leurs frais de réception et de déplacement, le contrôle de gestion, prisonnier de la logique de gestion traditionnelle se voit contraint d'utiliser les règles éthiques comme moyen de pression et de rationalisation des coûts pour arriver à atteindre son objectif primordial : la création de valeur actionnariale. Dans le cas de «S» -AUTOMATION-, le programme de conformité, examiné sous la perspective institutionnelle, perd de vue son objectif de départ comme support des valeurs de l'entreprise pour se réduire à un ensemble d'actions prises en charge principalement par le contrôle de gestion afin de définir des règles d'ordre juridique. On assiste à un renforcement de la vocation contraignante du contrôle de gestion jouant son rôle d'inspection dans un contexte de tolérance Zéro annoncé par les leaders de «S» envers toute infraction commise. Nous sommes donc loin d'une évolution en profondeur de l'organisation pour s'adapter aux exigences d'une nouvelle conception de l'entreprise éthique. L'image de l'entreprise est toujours le souci le plus prédominant dans la réflexion sur l'éthique au plus haut niveau des rangs hiérarchiques.

L'efficacité d'une telle approche peut être discutable puisque plusieurs théories organisationnelles insistent sur les inconvénients d'un renforcement du contrôle sur les comportements des acteurs au sein de l'organisation. Un renforcement du rôle traditionnel du contrôle de gestion peut produire un effet contraire dans la mesure où plusieurs acteurs peuvent commettre des actes frauduleux pour contourner les contrôles et atteindre les objectifs dont dépendent leurs rémunérations dans les budgets par exemple. Le mécontentement des gestionnaires d'affaire et des commerciaux chez «S» -AUTOMATION- appuie ce constat. Une mutation profonde des outils de pilotage s'impose comme un fait indéniable pour accompagner le développement d'une vraie éthique d'entreprise. Cette mutation doit être entraînée aussi par un changement de la conception de gouvernance d'entreprise qui est la principale responsable de la modélisation des outils de pilotage.

L'actualité économique et financière renforce cette conclusion. La crise actuelle des marchés financiers qui s'est étendue à l'économie réelle remet en cause tout le modèle capitaliste dans sa pratique actuelle et surtout les systèmes de gouvernance adoptés. Le phénomène de parachutes dorés censé être une pratique courante et même encouragée par le modèle de la théorie d'agence est maintenant jugé immoral et loin de toute éthique. Toute volonté de réforme structurelle du modèle de gestion en vigueur doit remettre en cause les paradigmes considérés comme des dogmes intouchables. Le contrôle de gestion, garant de l'application de la stratégie, doit en toute logique voire ses dogmes remis en cause pour une éthique d'entreprise plus sérieuse et plus efficace qui dépasse le cadre de communication institutionnelle pour améliorer l'image de l'entreprise. Cette réflexion de changement doit porter en priorité sur l'un des piliers des systèmes de pilotage en entreprise: Le budget.

2 Piste de recherche : éthique d'entreprise vers une désinstitutionalisation du budget ?

Maillon essentiel de la planification financière et de la planification stratégique, le budget clarifie les objectifs, assure la cohérence des différents processus et donne du sens au projet de l'entreprise. En cela, il constitue une véritable valorisation des plans d'actions mis en place par l'entreprise et doit faire l'objet d'une communication efficace. Il permet de fixer des objectifs

financiers et d'allouer des ressources, de suivre les résultats, d'anticiper les dérapages et de jouer le rôle d'engagement auprès des principaux dirigeants. Il est impensable pour un dirigeant de piloter son activité sans le budget, cependant en examinant les limites de cet outil on peut vraiment s'interroger sur son utilité. Plusieurs critiques sont en effet adressées aux processus budgétaires puisqu'il est souvent considéré par les services opérationnels comme une contrainte en raison de sa lourdeur, de ses itérations multiples avant adoption définitive, mais également du décalage avec leurs besoins de pilotage. En raison de son caractère souvent très financier, le budget se limite dans la plupart des cas à l'exercice comptable, période ne correspondant pas forcément au rythme d'évolution de l'activité, du marché ou de l'entreprise. Dans un environnement en perpétuel mouvement, les hypothèses retenues lors de la construction budgétaire peuvent se révéler rapidement obsolètes, d'autant que leur réactualisation dans le cadre de re-prévisions n'est pas systématique. Des limites de nature éthiques sont aussi relevées, plusieurs auteurs (Hope, Fraser 2001) soulignent que le budget perd son rôle de moyen de motivation et d'alignement des objectifs des opérationnels à ceux de l'organisation et devient une source de frustration qui peut pousser à la fraude pour masquer le dépassement du budget ou biaiser les prévisions. Schiff et Lewin (1970) notent que les directeurs de division par exemple, ont tendance à surestimer leurs coûts et à sous-estimer leurs revenus de façons à rendre les objectifs budgétaires faciles à atteindre. Ce phénomène est communément connu sous le nom de slack-budgétaire qu'ils ont chiffré à 20% ou 25% des budgets. Il fait partie des problèmes les plus observés et qui est en relation directe avec le développement d'une culture de détournement et de « mensonge » (Jensen 2003) enraciné avec la pratique budgétaire.

Le budget est sensé renforcer la gouvernance d'entreprise, mais une telle hypothèse ne tient pas en compte les effets secondaires en terme de dysfonctionnement des comportements en organisation. Au lieu de soutenir la gouvernance, le budget devient une source de nuisance. Plusieurs grandes entreprises ont été prises les mains dans le sac en train de falsifier leur comptes en s'engageant dans plusieurs pratiques douteuses pour arriver à ce conformer à leurs budgets. Pour, des auteurs comme Hope et Fraser, l'élimination des budgets est une condition nécessaire pour instaurer un climat de transparence et de Conformité en entreprise ce qui lui permettra de se concentrer sur les variables stratégiques une fois libérée du piège budgétaire.

Plusieurs recherches ont été menée pour mettre en exergue la relation entre confiance transparence et éthique en entreprise avec la diminution du phénomène de slack budgétaire (**Douglas 2000 ; Stevens 2007**). Cependant, rares sont les recherches traitant de l'impact des budgets sur un développement de l'éthique en entreprise. En reprenant notre conclusion principale tirée de cette étude, un changement radical dans les outils de contrôle de gestion est indispensable pour développer une vraie éthique d'entreprise peut commencer par la suppression progressive des budgets comme préconisé par les fondateurs du modèle du « Beyond Budgeting » ou la gestion sans budget (**Fraser, Hope 2001**). En mobilisant toujours la théorie institutionnelle, on peut examiner la confrontation de deux paradigmes au sein d'une entreprise : d'un côté, la nouvelle institutionnalisation de l'éthique et la conformité et d'un autre côté le modèle déjà institutionnalisé du système budgétaire. On peut observer que les facteurs d'isomorphisme de l'organisation en adoptant un engagement éthique (Une charte d'éthique, un programme de conformité) porte les mêmes facteurs de désinstitutionnalisation du système budgétaire classique (**Berland 2009**), il est ainsi légitime de se demander dans quel mesure l'adoption d'une démarche éthique favorise-t-elle ou non une transformation radicale du processus budgétaire classique ?

Il s'agit d'une piste de recherche parmi d'autres qui pourra nous éclairer sur un modèle de contrôle de gestion plus compatible avec les préoccupations éthiques de l'entreprise actuelle. L'éthique étant depuis toujours et surtout de nos jours, un sujet omniprésent dans toutes les réflexions stratégiques.

D'autres thèmes de recherche peuvent émerger en examinant les principales imperfections de cette étude.

3 limites de de la recherche : problèmes de généralisation, de culture et de gouvernance

Plusieurs limites peuvent être relevées. La première concerne le caractère non généralisable des conclusions tirées. Notre unité d'analyse n'étant en aucun cas représentative des entreprises françaises, européenne ou mondiale. Il s'agit d'une division de la filiale française d'une société allemande, c'est un cas très spécial dont les spécificités organisationnelles peuvent altérer les observations constatées sur le terrain. Une étude de cas englobant plusieurs entreprises à caractère homogène peut être envisagée pour renforcer la crédibilité des résultats constatés. Une deuxième limite de cette étude consiste à relever l'absence d'une analyse culturelle du programme de Conformité. Durant l'étude on a pu souligner, grâce à la typologie des documents éthique, le caractère anglo-saxon de la charte éthique, seulement on n'a pas pu discerner les conditions de rédaction de la charte et les principales références idéologiques qui ont influencé ses concepteurs. Des informations plus pointues sur cette problématique nous auraient aidé à analyser les distorsions probables entre la culture de la maison mère et la culture de l'entreprise française pour dégager éventuellement des éléments de réponses qui permettraient de mieux comprendre le fonctionnement du contrôle de gestion au sein de la division -AUTOMATION- et la méthode d'appropriation de l'éthique par la filiale française (**Iribarne 2000**). La troisième insuffisance liée à l'étude de cas concerne l'analyse des systèmes de gouvernance appliqués par «S» AG. Il est bien connu que le système de gouvernance allemand contient des caractéristiques spécifiques qui auraient pu conditionner la conception de l'éthique et de la Conformité chez «S». Une analyse de la gouvernance d'entreprise et sa relation avec le contrôle de gestion doit impérativement venir compléter le travail sur l'éthique de gestion et les outils de contrôle.

Malgré ces imperfections, cette étude essaye de dresser un cas de figure de ce qui ne devra pas être la pratique du contrôle de gestion dans le cadre d'une campagne de réforme éthique. Les dix mois passés chez «S» -AUTOMATION- ont permis de constater l'importance du rôle du contrôle de gestion en tant qu'acteur principal dans la mise en œuvre de la stratégie d'entreprise. Il joue l'effet d'un miroir de vérité reflétant les vraies intentions des leaders au delà des discours policés. La conclusion principale de notre étude consiste donc à souligner que la promotion de l'éthique en entreprise passe impérativement par un développement créatif des outils du contrôle de gestion.

Bibliographie

- André Boyer (2002), « L'Impossible éthique des entreprises », Editions d'Organisation;
- Ardoin, J.-L., Michel, D., Schmidt, J. (1986), « Le contrôle de gestion », Paris, Publi-Union ;
- Ardoin, J.-L., Jordan, H. (1978), « Le contrôleur de gestion », Paris, Flammarion ;
- Bessire, D. (1995), « Le contrôleur de gestion : acteur stratégique et vecteur de changement », Revue Française de Gestion, n°106, novembre-décembre, pp. 38-45 ;
- Besson, P., Bouquin, H. (1991), « Identité et légitimité de la fonction contrôle de gestion », Revue Française de Gestion, n°82, janvier-février, pp. 60-71 ;
- Berland, N., Levant Y., Joannides V. (2009), « Institutionalisation and deinstitutionalisation of budget. Symmetrical analysis of rhetoric associated to the introduction of budget and "beyond budgeting" »,
- Biegelman M.T (2008), « Building A world-Class Compliance Program: Best Practices and Strategies for Success», Wiley & Sons, Inc
- Bogliolo, F. (2000), « La création de valeur », Paris, Editions d'Organisation ;
- Boisvert, H. (1996), « Redéfinir la fonction finance-contrôle en vue du XXIème siècle », CMA Magazine, février, pp. 32-36 ;

- Boisvert, H. (1994), « Le modèle ABC : du contrôle sanction au contrôle conseil », *Revue Française de Comptabilité*, n°258, juillet, pp. 39-44 ;
- Bollecker, M. (2001a), « Systèmes d'information différenciés et contrôle des services opérationnels », Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Université de Nancy 2, IAE ;
- Bollecker, M. (2001b), « Les contrôleurs de gestion : des hommes de liaison ? », *Direction et Gestion*, n°188-189, mars-juin, pp. 57-63 ;
- Boltanski, L., Chiapello, E. (1999), « Le nouvel esprit du capitalisme », Paris, Gallimard ;
- Bouin, X., Simon, F.-X. (2000), « Les nouveaux visages du contrôle de gestion », Paris, Dunod ;
- Bouquin, H. (1997), « Les fondements du contrôle de gestion », Paris, PUF, 2ème édition ;
- Bouquin, H. (2001), « Contrôle de gestion », Paris, PUF, 5ème édition ;
- Broadie, S., (1991), « Ethics with Aristotle », New York, Oxford University Press.
- Caillé, A. (2002), « Quelle autre mondialisation ? », *Revue du Mauss*, n°20, pp. 5-21 ;
- Cercle d'Ethique des Affaires, « Ethique au sommet : par quel gouvernement ou gouvernance d'entreprise ? », Ethiques Editions, n°19 – Octobre 2003 ;
- Cercle d'Ethique des Affaires, « Responsable de l'éthique ou de la déontologie de l'entreprise », Ethiques Editions, Numéro 1 – Janvier 2005 ;
- Charreaux, G., Desbrières, Ph. (1998), « Gouvernance des entreprises : valeur partenariale contre valeur actionnariale », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 1, n°2, pp. 57-88 ;
- Collectif (1996), « L'argent : monnaie de singe, monnaie de sage ? », Paris, Le Souffle d'Or ;
- Colloque de L'ADIGECS, « Gouvernance, éthique et jeux de pouvoir », Gouvernance et éthique, 17 novembre 2005 ;
- Comte-Sponville, A. (1998), « Valeur et vérité, Etudes cyniques », Paris, PUF. 3ème édition ;
- Corformat, D., Helluy, A., Baron, Ph. (2000), « La mutation du contrôle de gestion », Paris, EO ;
- Deloitte, « Business Ethics and Compliance in the Sarbanes-Oxley Era », A Survey by Deloitte and Corporate Board Member Magazine;
- Doblin, S., Batsère, J. (1999), « Le contrôleur de gestion, animateur, communicateur, pédagogue et contrôleur », *Echanges*, n°159, octobre, pp. 15-18 ;
- Douglas P.C. and Wier B. (2000) « Integrating Ethical Dimensions into a Model of Budgetary Slack Creation », *Journal of Business Ethics* 28, pp. 267-277;
- Dupuy, Y. (1999), « Faire de la recherche en contrôle de gestion ? », Paris, Vuibert ;
- El Alaouy Z. (2008), « Le contrôle de gestion indicateur de l'engagement éthique de l'entreprise : Perspective Institutionnelle », Mémoire Master Recherche, Paris I Panthéon-Sorbonne ;
- Férone, G. et Alii (2001), « Le développement durable », Paris, Editions d'Organisation ;
- Foucault (de), J.-B. (2002), « Les trois cultures du développement humain – Résistance, Régulation, Utopie », Paris, Editions Odile Jacob ;
- Friedman M. « The Social Responsibility of Business is to Increase its Profits » *The New York Times Magazine*, September 13, 1970;
- Gell-Mann, M. (1997), « Le quark et le jaguar », Paris, Flammarion ;

- « Global ethics & compliance Programs, Best Practices & Benchmarking », 2007 Survey Report, Language & Culture Worldwide Septembre 2007;
- Gervais, M. (2000), « Contrôle de gestion », Paris, Economica, 7ème édition ;
- Gros M-J. (2000) « Emploi, la pub de la semaine : tout compte fait, les 35 h c'est bon pour le commerce », Libération, p. 6
- Guedj, N. (2000), « Le contrôle de gestion, » Paris, Editions d'Organisation, 3ème édition ;
- Gumb, B. (2000), « Les outils du contrôle de gestion », Paris, Editions d'Organisation ;
- Hélias S. (1997), « le retour de l'actionnaire. Pratique du Corporate Governance en France, aux Etats-Unis, et en Grand Bretagne », Gualino éditeur
- Hope J., Fraser R, (2003)« Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap », Harvard Business School Press;
- Iribarne, Ph. (2000). « Management et cultures politiques ». Revue Francaise de Gestion, 26, 70–5.
- Jensen, M.C. (2001), « Value Maximization, Stakeholder Theory and the Corporate Function », Working Paper, n°00-04, Harvard Business School, January;
- Jensen, M. (2003), « Paying People To lie: the truth about the Budgeting process », European Financial Management, vol 9, n°3, 2003, pp. 379-406;
- Jouvenel (de), B. (2002), « Arcadie, Essais sur le mieux vivre », Paris, Gallimard ;
- Kaplan, R.S., Norton, D.P. (1998), « Le tableau de bord prospectif », Paris, EO ;
- Levitt, T. (1958). «The Dangers of Social Responsibility», Harvard Business Review, 36, 41-50.
- Kaptein S. P. (1998), «Ethics Management: Auditing And Developing the Ethical Content of Organizations » , Issues In Business Ethics , KLUWER Academic Publishers;
- Kerhuel A. (1990), « Ethique de part et d'autre de l'Atlantique », Projet, n°224, pp.15-21 ;
- Kremer-Marietti A. (1987), «l'Ethique» PUF , coll. «Que sais je ?», Paris ;
- Le Moigne, J.-L. (1977), « La théorie du système général », Paris, PUF ;
- Le Saget, M. (1998), « Le manager intuitif », Paris, Dunod ;
- Lipovetsky G. (1983), « l'Ere du vide, essai sur l'individualisme contemporain », Gallimard, Paris ;
- Lorino, Ph. (1995), « Comptes et récits de la performance », Paris, Editions d'Organisation ;
- Maeder, R. (1991), « De nouvelles missions pour le contrôle », RFG, n°82, 01/02, pp. 58-59 ;
- Mercier S. (2004), « L'éthique dans les entreprises », nouvelle éditions Coll. Repères ;
- Mercier S. (1997), « Une contribution à la politique de formalisation de l'éthique dans les grandes entreprises », Thèse de doctorat, Université Paris-Dauphine
- DiMaggio P. (1997), «Culture and Cognition », Annual Review of Sociology 23, pp. 87-263;
- Michéa, J.-C. (2002), « Impasse Adam Smith », Castelnau-le-Lez, Editions Climats ;
- Mintzberg, H. (1994), « Grandeur et décadence de la planification stratégique », Paris, Dunod ;
- Morin, E. (1990), « Introduction à la pensée complexe », Paris, ESF Editeur ;
- Morrow, P. C. (1993), « The Theory and Measurement of Work Commitment », JAI, Greenwich;
- Moussé, J. (1993), « Ethique et entreprises », Paris, Vuibert ;

- Nordberg, D, « The Ethics of corporate Governance », 27 juillet, London Metropolitan University;
- Nowaczyk, J. (2008), « L'intégration du développement durable dans la gestion de la chaîne d'approvisionnement », Thèse de Doctorat, Université de Metz ;
- Observatoire de la Finance, « Finance & Bien Commun : ENRON une étude de cas en éthique », Financial Ethics Review, N° 18-19, été 2004 ;
- Poissonnie, H, « Les enjeux éthiques du contrôle de gestion : une revue de la littérature », ,
- Colloque « Ethique et Gestion » Vendredi 21 Juin 2002 ;
- Pigé Benoit (2003), « Reporting et Contrôle de gestion », EME Editions Sociales Françaises ;
- Pigé Benoit (2009), « Ethique et Gouvernance des Organisation », Economica ;
- Prigogine, I. (1996), « La fin des certitudes », Paris, Editions Odile Jacob ;
- Ravignon, L. et alii (1998), « La méthode ABC/ABM », Pilote, Paris, Editions d'Organisation ;
- Rochet, C. (2001), « Gouverner par le bien commun », Paris, Editions du Rocher ;
- Rosnais [de], J. (1975), « Le microscope, Vers une vision globale », Paris, Seuil ;
- Meyer J.W. and Rowan B. (1977). « Institutionalized Organizations: Formal Organizations as Myth and Ceremony », American Journal of Sociology 83: 340-63.
- Savall, H., Zardet, V. (1994), « Le nouveau contrôle de gestion ». Paris, ECM, 2ème édition ;
- Schumpeter, J. (1990), « Capitalisme, socialisme et démocratie », Paris, Payot ;
- Skittecate, L.-A. (2000), « Vers une morale du XXIème siècle », Paris, Imago ;
- Simon, H.A. (1983), « Administrative Behavior », Paris, Economica ;
- Silverman, (2008), « Compliance Management for Public, Private, or Nonprofit Organizations », 1er edition, McGraw-Hill;
- Stevens E.D (2002) « The Effects of Reputation and Ethics on Budgetary Slack », Syracuse University JMAR Volume 14;
- Supizet, J. (2002), « Le management de la performance durable », Paris, Editions d'Organisation ;
- Thevenet, M. (1993), « L'implication au travail », Sciences humaines, n°28, mai, pp. 32-35 ;
- Usunier, J.-C. (2000), « Confiance et performance », Paris, Vuibert ;
- Verschoor Curtis C (2007), « S. AG Is the Latest Fallen Ethics Idol », Strategic Finance, Novembre 2007
- Weick, K.E. (1995), « Sensemaking in Organizations », Sage Publications, Inc;
- Yin R.K (2003), « Case Study Research: Design and methods », 3ème édition, Volume 5, Sage Publications.
- Zolnaï-Saucray, E. (1995), « La pédagogie, forme nouvelle de contrôle de l'organisation », Séminaire CEFAG, mars, pp. 132-148 ;
- Zolnaï-Saucray, E. (1999), « Vers une pédagogie du contrôle dans l'organisation » in Y. Dupuy, Faire de la recherche en contrôle de gestion, Paris, Vuibert, pp. 125-139 ;

Annexe 1

Le guide d'entretien (Pour le contrôleur de gestion Siège)

- 1.Présentation de l'entreprise : organisation, activités, chiffres-clés.
- 2.Présentation de la fonction et du périmètre d'autorité ?
- 3.Pouvez-vous décrire votre système de pilotage ? Quels sont vos principaux indicateurs de performance ?
- 4.Selon vous l'éthique est-elle une préoccupation majeure pour l'entreprise ? Quels sont les raisons de cette préoccupation ? (Pressions de l'environnement, pressions internes ...)
- 5.Comment s'organise la réflexion éthique à l'intérieur de l'entreprise ? Quels en sont les participants, quels sont les thèmes abordés ?
- 6.Quel est le rôle attribué au Contrôle de Gestion dans l'élaboration et l'implantation de la démarche éthique ?
7. Les méthodes de contrôle et de pilotage, ont-ils subi des changements après l'implantation de la démarche éthique ?

Matrice d'analyse des résultats

Question	Information
3	Pp1
4	Pp1
5	Pp2
6	Pp2
7	Pp2

Le guide d'entretien (Pour le Responsable d'éthique)

- 1.Présentation de la fonction et du périmètre d'autorité ?
- 2.Selon vous L'éthique est-elle une préoccupation majeure pour l'entreprise ? Quelles sont les raisons de cette préoccupation ? (Pressions de l'environnement, pressions internes ...)
- 3.Comment s'organise la réflexion éthique à l'intérieur de l'entreprise ? Quels en sont les participants, quels sont les thèmes abordés ?
- 4.Quel est le rôle attribué au responsable d'éthique dans l'élaboration et l'implantation de la démarche éthique ?
- 5.Quels sont les principaux partenaires dans l'implantation de la démarche ?

Matrice d'analyse des résultats

Question	Information
3	Pp1
4	Pp1
5	Pp2

Le guide d'entretien (Pour le Directeur Communication -AUTOMATION-)

- 1.Présentation de la fonction et du périmètre d'autorité ?
- 2.Selon vous L'éthique est-elle une préoccupation majeure pour l'entreprise ? Quelles sont les raisons de cette préoccupation ? (Pressions de l'environnement, pressions internes ...)
- 3.Que pensez-vous des actions prises par «S» pour répondre aux scandales ?
- 4.Comment s'organise la réflexion éthique à l'intérieur de l'entreprise ? Quels en sont les participants, quels sont les thèmes abordés ?
- 5.Quel est le rôle attribué à la direction commerciale dans l'élaboration et l'implantation de la démarche éthique ?
- 6.Quels sont les principaux partenaires dans l'implantation de la démarche ?

Question	Information
3	Pp1
4	Pp1
5	Pp2
6	Pp2