



**HAL**  
open science

## Contrôle de la performance globale et responsabilité sociale de l'entreprise (RSE)

Françoise Quairel

► **To cite this version:**

Françoise Quairel. Contrôle de la performance globale et responsabilité sociale de l'entreprise (RSE). COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION(S), May 2006, France. pp.CD-Rom. halshs-00548050

**HAL Id: halshs-00548050**

**<https://shs.hal.science/halshs-00548050>**

Submitted on 18 Dec 2010

**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.

# **Contrôle de la performance globale et responsabilité sociale de l'entreprise (RSE)**

**Françoise QUAIREL**

Maître de conférences CREFIGE - Université Paris Dauphine

Place du Maréchal de Lattre de Tassigny

F-75775 Paris Cedex 16

Tél : 33(0)1 44 05 44 71

[quairel@dauphine.fr](mailto:quairel@dauphine.fr)

## **Résumé**

La performance globale représente la contribution de l'entreprise aux objectifs de développement durable. Elle s'inscrit dans le contrôle de la RSE. Elle suppose une multiplication des domaines de contrôle et un élargissement de leur périmètre. Elle implique, en théorie, l'intégration et l'équilibre entre les objectifs économiques, environnementaux et sociaux. Cet article analyse les dispositifs de contrôle de la performance globale et leur mise en œuvre au sein des entreprises pro-actives en matière de RSE. La grille de lecture de la théorie néo-institutionnelle et le modèle des "Leviers du Contrôle" de R. Simons ont servi de cadre théorique à l'analyse des processus de mise en œuvre. Les cas étudiés nous ont permis de poser l'hypothèse d'une "dissociation pro-active" de la performance. Le "découplage" des performances multidimensionnelles autorise une meilleure mise en œuvre des objectifs de développement durable. Les dispositifs de performance globale ne peuvent être mis en œuvre que de façon dissociée. Toute recherche d'intégration recentre les instruments vers la performance financière.

## **Mots clés**

Performance globale, Contrôle, Théorie néo-institutionnelle, Responsabilité Sociétale des Entreprises (RSE), Performance non-financière, Développement durable.

# **Global performance, control system and corporate social responsibility (CSR)**

## **Abstract**

The concept of "global performance" is used to represent the corporation participation in sustainable development. It is a part of CSR management control system ; it enlarges boundaries of this control and covers a wider range of issues. In theory, it supposes a balanced integration of economic, social and environmental objectives. This paper aims at analyzing both tools and control processes implemented in the pro-active companies to evaluate CSR performance. We draw on the neo institutionalist theory and R.Simons approach of the

"Levers of Control" to analyze their implementation within the companies. The cases we studied led to the hypothesis of a pro-active dissociation between the fields of performance measurement; a decoupled management control system works better to manage a balanced and global performance. "Global performance" tools and control processes can only be used in a decoupled way. Any attempt to integrate these processes of control only focuses on financial performance.

**Keywords**

Global performance, Management control system, Corporate social Responsibility (CSR), Non financial performance, Sustainable development

## **Contrôle de la performance globale et responsabilité sociale de l'entreprise (RSE)**

La responsabilité sociale (ou sociétale) de l'entreprise (RSE) peut être définie comme sa contribution aux objectifs du développement durable et la "performance globale" est, dans les discours et la littérature managériale, un terme de plus en plus employé pour représenter cette contribution. L'évaluation de la performance globale sort de la vision classique de l'entreprise (vision shareholder), responsable de ses performances financières envers les seuls actionnaires, pour adopter une vision de l'entreprise encadrée dans la société et ayant à rendre compte de ses comportements en matière sociale et environnementale à une multitude de parties prenantes (vision stakeholder) (Capron, Quairel, 2004)

L'emploi de ce terme interroge le chercheur en contrôle de gestion : quel concept est-t-il censé représenter ? Quels en sont les outils ? L'évaluation des performances est l'un des domaines clés des dispositifs de pilotage. Concept polysémique, elle est l'objet de nombreux travaux<sup>1</sup>, tant au niveau des instruments de mesure et des dispositifs d'évaluation qu'au niveau des comportements des acteurs dont les décisions sont évaluées (Ittner, Lacker, 1998 ; Bourguignon, Jenkins, 2004) . La performance n'existe pas en elle-même : elle est évaluée relativement à une référence ou un objectif, (Bourguignon, 1997) ; les systèmes d'évaluation sont donc construits sur des critères qui proviennent des systèmes de valeurs de leurs concepteurs qui, de manière consciente ou non, font appel à des principes et à des logiques de justification, au sens où l'entendent Boltanski et Thévenot (1991) (Herrero et alii, 1994). Le système d'évaluation de performances ne peut être considéré comme un instrument neutre : il est influencé par le jeu des acteurs et il influence lui-même ce jeu.

Dans le domaine de la responsabilité sociétale de l'entreprise (RSE), les dispositifs actuels d'évaluation de la performance globale sont relatifs aux attentes des parties prenantes et mesurés par des agents extérieurs à l'entreprise (notation extra-financière, classements et prix, enquêtes de réputation...). Ces dispositifs d'évaluation et de notation font l'objet de nombreuses publications (Quairel, 2005) alors que les systèmes de mesure de performances mis en œuvre en interne par l'entreprise pour accompagner le déploiement d'une stratégie de développement durable annoncée, dans le cadre d'un contrôle de gestion élargi (cf tableau 1) sont peu, voire pas étudiés par la littérature académique.

---

<sup>1</sup> Pour une synthèse de la littérature voir D.Bessire , « Définir la performance », *CCA, T.5, Vol.2, sept.1999, pp.127-150.*

Tableau 1 : Dispositifs d'évaluation des performances financières et sociétales

Création de valeur	Pour les actionnaires	Pour les parties prenantes Triple bottom line
Destinataires de l'évaluation		
Externes : les investisseurs, les analystes Fonction : reddition	Comptabilité financière Reporting financier	Notation extra-financière Reporting extra financier
Internes : les managers Fonction pilotage	Comptabilité et contrôle de gestion	?

Cet article pose la question de savoir comment et pourquoi un système d'évaluation de performance qualifiée de « globale » peut se mettre en place dans l'entreprise, compte tenu de la diversité des domaines à évaluer, des attentes souvent contradictoires des parties intéressées et de la prégnance des objectifs économiques et financiers dans les pratiques et la culture des managers. Les approches du contrôle de gestion traditionnel peuvent-elles être transposées au pilotage de la RSE ? Après avoir présenté, dans une première partie les diverses approches du concept de la performance globale par rapport aux objectifs de développement durable, nous analyserons les enjeux et les limites des dispositifs d'évaluation mis en œuvre sous les deux plans traditionnels du contrôle : les outils de la mesure de performance (partie 2) et le comportement des acteurs (partie 3)

Ce travail exploratoire s'appuie sur une analyse de la littérature managériale et académique dans les deux domaines de la RSE et du contrôle, sur des entretiens non directifs auprès des directeurs développement durable de cinq entreprises "pro-actives" et sur l'étude de leurs documents.

## **1. LA PERFORMANCE GLOBALE DE L'ENTREPRISE A L'AUNE DU DEVELOPPEMENT DURABLE**

### **1.1. DE LA PERFORMANCE MACRO-ECONOMIQUE....**

Il faut rappeler que le concept de développement durable est un concept « macro » où toutes les interactions doivent être pensées en même temps au niveau du politique. Si les indicateurs globaux cherchent à évaluer la performance au regard d'un objectif de développement durable pour apprécier et orienter les politiques nationales ou internationales (IDH, MEW..)<sup>2</sup> (Gadrey, Jany-Catrice, 2003), le problème ne se pose pas dans les mêmes termes pour une entreprise. Elle peut être considérée comme un sous ensemble du système économique, qui utilise les ressources du système social et environnemental et produit des externalités positives ou négatives en direction de ces systèmes. Les performances sont mesurées au niveau macroéconomique car c'est une problématique qui touche l'ensemble des acteurs actuels et futurs de la société ; la focalisation sur une entreprise est –elle possible ? Peut-on trouver des indicateurs globaux, ou des ensembles articulés d'indicateurs qui évaluent la contribution de l'entreprise au développement durable ? Pour qui la performance de l'entreprise est-elle pertinente ?

Le schéma ci-dessous, utilisé par beaucoup de pédagogues et d'entreprises, illustre de façon claire les enjeux ; il fait apparaître que les trois objectifs qui en découlent ne s'harmonisent pas spontanément et que le développement durable peut être considéré comme un objectif lointain, voire une utopie (Capron Quairel, 2006).

Ces trois objectifs assignés généralement au développement durable : prospérité économique, justice sociale et qualité environnementale, au niveau de l'entreprise, engendrent des tensions, ce qui suppose de concilier des intérêts souvent opposés et par conséquent de trouver des arbitrages et des compromis susceptibles de satisfaire les différentes catégories de parties concernées (Capron, Quairel, 2004). Pour l'entreprise, la lecture du terme « global » est donc celle d'un élargissement équilibré des domaines couverts (par exemple modèle du Triple Bottom Line) (Elkington, 1997).

---

<sup>2</sup> Indicateur de Développement Humain ; *Measure of Economic Welfare*.

### Appliquer le concept de développement durable

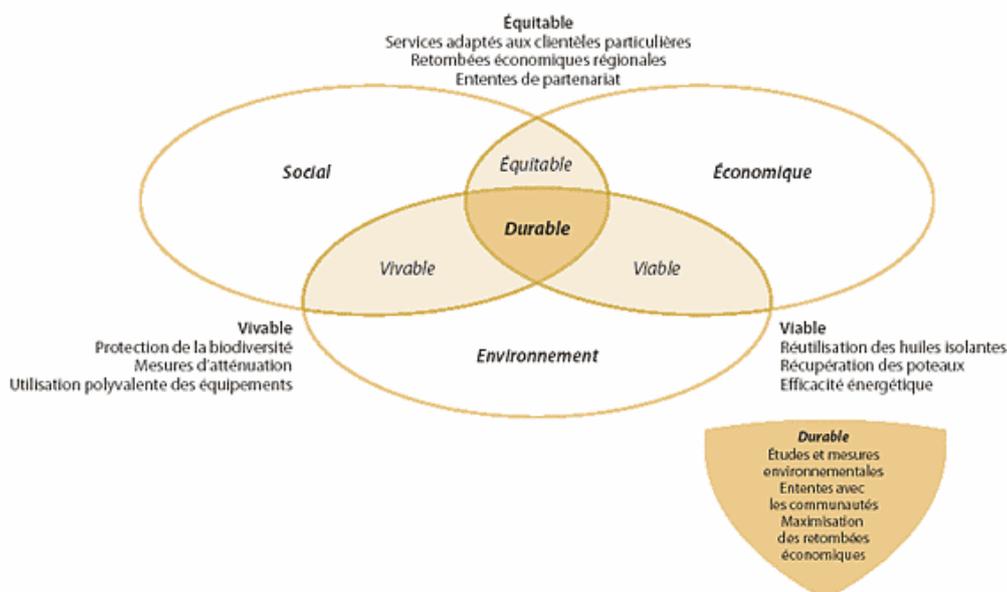


Schéma 1 : Extrait du rapport développement durable 2003 de Hydro-Quebec (p.5). [www.hydroquebec.com](http://www.hydroquebec.com)

## 1.2. ... A LA PERFORMANCE GLOBALE DE L'ENTREPRISE

Dans la littérature relative à la responsabilité sociétale des entreprises, les principaux auteurs (Caroll, 1979 ; Wood, 1991) ne définissent pas spécifiquement la « Corporate Social Performance (CSP) » ; la performance y est identifiée à l'exercice de la responsabilité (CSR) sans que la question de son évaluation ne soit effectivement abordée. Néanmoins, ces auteurs proposent une liste de parties prenantes et de processus qui peuvent être considérés comme les différents domaines juxtaposés d'une performance globale.

Le terme de global est entendu selon deux approches non exclusives : soit relativement aux champs de responsabilité couverts, soit au périmètre retenu pour l'exercice de cette responsabilité. La performance globale est entendue comme couvrant les impacts des activités de l'entreprise auprès de ses parties prenantes internes, externes et globalement au niveau sociétal<sup>3</sup>

<sup>3</sup> Le bilan carbone® de l'ADEME précise que « toutes les émissions directes ou indirectes de CO2 ou autres gaz à effet de serre sont prises en compte au niveau interne, intermédiaire (transport des salariés, transports des produits) et global (production incorporée, déchets, transport des fournisseurs...) »

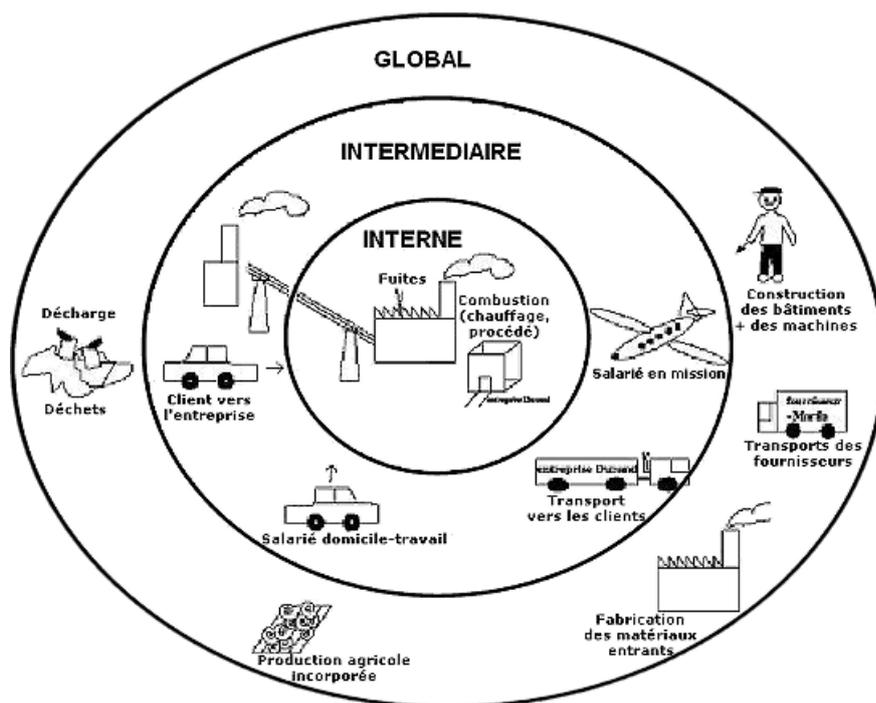


Schéma 2 : Représentation des impacts à prendre en compte dans le bilan carbone de l'ADEME ®

### 1.3. PERFORMANCE GLOBALE ET FINALISATION

Depuis Anthony (1965), la vision traditionnelle du contrôle de gestion est d'assurer la déclinaison de la stratégie dans les processus de prise de décision des managers. Dans cette approche, le contrôle doit assurer la cohérence stratégie-action, mesurer la performance et rétribuer les managers. La fonction de finalisation du contrôle (Bouquin, 2004) dans le modèle rationnel, suppose la définition de la finalité poursuivie ; celle-ci est, dans l'ensemble de la littérature, orientée vers la performance économique et financière, la création de valeur pour les propriétaires de l'entreprise. Dans ce qui est qualifié de "« *business case* »" l'économique constitue donc l'objectif final, le comportement « vertueux » dans les deux sphères environnementales et sociales est censé servir cet objectif. Le modèle classique du contrôle peut être élargi et complexifié sans changer de paradigme : l'objectif demeure l'amélioration des performances économiques et financières de l'entreprise, ce qui ne pourrait être qualifié de « performance globale » que si l'on introduit des critères sociétaux de satisfaction et des temporalités à très long terme.

Bieker et Gminder (2001) montrent d'ailleurs que l'on pourrait avoir d'autre vision stratégique orientée sur « *the human case* » ou sur « *the green case* » ; dans la logique

« *human case* », les sphères économique et environnementale sont au service du développement humain (activités d'insertion ou de micro-crédit) ; dans le « *green case* », les sphères économique et sociale servent la protection de l'environnement (fermeture d'activité et déplacement de populations dans des zones écologiquement fragiles). L'approche théorique ne qualifie pas non plus ces deux perspectives de globales. La performance globale recherche une intégration et un équilibre entre les trois objectifs, avec des modèles de causalité reliant différents facteurs issus de dimensions différentes

Dans le cadre de cette approche, notre objectif est d'analyser les enjeux et les limites des dispositifs d'évaluation la performance globale mis en œuvre par les entreprises comme signal de l'intégration stratégique des objectifs de RSE.

Nous posons l'hypothèse que les domaines couverts par la performance globale, son périmètre et son degré d'intégration sont en relation avec la vision que l'entreprise se fait de sa stratégie de développement durable et de sa responsabilité sociétale : cette vision s'inscrit dans un continuum entre deux pôles : la vision traditionnelle financière (vision Shareholder) qui définit les objectifs de l'entreprise comme s'identifiant à ceux de ces seuls actionnaires (Friedman, 1962) et la vision de l'entreprise encadrée dans la société et qui « consiste à créer et à maintenir les conditions de congruence économique, technique, politique entre l'environnement perçu et l'organisation pour que celle-ci dispose d'un potentiel de performances renouvelé » (Martinet et Reynaud, 2004, p72). Cette dernière approche qualifiée de « vision stakeholder » intègre les attentes des parties prenantes dans une perspective qui reste le plus souvent utilitariste, qui repose plus sur une légitimité symbolique et des horizons plus ou moins longs.

Ces visions conditionnent le degré de finalisation de l'instrumentation sur des objectifs financiers, l'horizon et la hiérarchisation contraintes - objectifs des aspects environnementaux ou sociaux. Les processus d'évaluation sont animés par des acteurs ; ils ne sont pas le miroir passif des phénomènes qu'ils prétendent représenter, ils structurent la vision du monde des acteurs, influencent leurs comportements et leurs décisions, s'ancrent dans des cadres cognitifs qu'ils font évoluer ; ils conditionnent leur vision stratégique et la représentation de la performance globale. Nous examinerons donc les dispositifs d'évaluation de la « performance globale » sous deux plans : le plan instrumental (partie 2) et le plan organisationnel et social (partie 3).

## 2. LES OUTILS DE LA PERFORMANCE GLOBALE : JUXTAPOSITION OU INTEGRATION

Les lignes directrices qui intègrent les objectifs de développement durable dans le management stratégique de l'entreprise et les autres standards qui se proposent d'aider les entreprises à mettre en place un « Total Responsibility Management (TRM) » ( Waddock et al., 2002) se multiplient, mais l'instrumentation de la mesure de performance, qu'elle concerne l'autodiagnostic, le contrôle ou le reporting externe, reste séparée dans les trois domaines principaux : économique, environnemental et social/sociétal conformément à une triple bottom line. Les grilles d'autodiagnostic (SMEKey, Bilan sociétal ..) les référentiels de reporting « développement durable » proposent des sous ensembles d'indicateurs, relatifs aux différents domaines, juxtaposés, laissant à l'utilisateur l'invention du modèle de lecture, d'interprétation et de construction d'une performance globale. Le décret d'application de l'article 116 de la loi NRE<sup>4</sup> donne une liste de thèmes environnementaux ou sociaux dont les performances doivent figurer dans le rapport de gestion des sociétés cotées, mais il s'agit d'une juxtaposition d'informations non structurée. La Global Reporting Initiative (GRI)<sup>5</sup> dans sa version 2 affirmait la nécessité d'élaborer des indicateurs intégrés mais reconnaissait qu'ils n'étaient pas encore identifiés ; dans le projet de version GRI 3 (version prévue fin 2006) les indicateurs intégrés ne sont même plus évoqués. Le principe du "sustainability context" figure encore dans le cadre conceptuel : "l'organisation présente ses performances dans le contexte et par rapport aux objectifs plus large du développement durable .." (projet lignes directrices GRI 3, p.12), mais aucune instrumentation n'est proposée ; le cadre du contexte de durabilité et de la performance globale apparaît donc comme un mythe (Meyer et Rowan, 1977) pour les normalisateurs du reporting de développement durable.

Au niveau fonctionnel, un instrument de performance globale devrait permettre une évaluation qui intègre dans un modèle cohérent les trois dimensions du développement durable sur des frontières plus large que le périmètre juridique de l'entreprise.

L'ensemble des dispositifs peuvent être regroupés en deux grandes catégories : ceux qui cherchent l'intégration par une approche « comptable » et ceux qui cherchent à construire l'intégration par un ensemble cohérent d'indicateurs.

---

<sup>4</sup> Loi N°2001-420 du 15 mai 2001 relatives aux nouvelles régulations économiques ; décret d'application N°2002-221 du 20 février 2002)

<sup>5</sup> Lignes directrices internationales qui se proposent de normaliser le reporting de développement durable et qui constituent actuellement la référence la plus connue. [www.globalreporting.org](http://www.globalreporting.org)

## **2.1. . L'INTEGRATION PAR UNE APPROCHE « COMPTABLE ».**

L'objectif de ces approches est de modifier, d'élargir, ou d'utiliser le modèle comptable pour prendre en compte les dimensions environnementales ou sociales. Le recours à la monétarisation des variables pour les agréer et pour obtenir des indicateurs de synthèse d'une part, la force des représentations comptables et l'importance symbolique et effective du « résultat » dans l'évaluation des performances économiques d'autre part, ont été de puissants leviers pour concevoir une mesure de performance globale monétaire<sup>6</sup>. Ces approches recherchent l'intégration entre la dimension économique et l'une des deux autres soit sociale, soit environnementale. L'ensemble des méthodes de comptabilité environnementale ou sociale suit le degré d'intégration des objectifs de développement durable dans la vision stratégique. La prise en compte de ces dimensions s'inscrit dans un continuum allant de l'objectif direct d'amélioration du résultat à l'objectif de développement durable. Ce dernier objectif rejoint le souci des économistes de réintégrer des externalités sur l'environnement naturel générées par l'activité des entreprises et de valoriser le capital humain.

### **2.1.1. Les impacts directs sur le résultat**

Au niveau du résultat comptable, les approches de la comptabilité environnementale (Christophe, 2000) ou sociale (Capron, 2000) cherchent à mettre en lumière, dans les systèmes d'information comptable, les coûts et les investissements liés aux domaines environnementaux ou sociaux : il peut s'agir des coûts cachés (Savall, 1987), des coûts ou investissements (le débat est d'ailleurs ouvert quant à la qualification de certaines dépenses notamment en matière de formation) pour améliorer la qualité environnementale ou sociale et bien entendu de la balance coût-avantage qui en résulte. Il peut s'agir d'évaluation de la performance pour l'entreprise ou d'impact pour l'environnement

Le décret d'application de l'article 116 de la loi NRE oblige les entreprises cotées à publier le montant de leurs dépenses environnementales (on est loin d'une performance globale). Plus largement, l'impact direct sur le résultat des risques environnementaux selon les normes comptables internationales<sup>7</sup> doit être pris en compte dans les provisions et notamment les coûts

---

<sup>6</sup> On retrouve cette démarche de monétarisation au niveau macro-économique avec les modifications du PIB (PIB vert) ou des indices synthétiques comme l'ISEW (Index of Sustainable Economic Welfare) ( Gadrey et Jany-Catrice, 2003)

<sup>7</sup> norme IAS 37, recommandation européenne du 30 mai 2001 ...

futurs de démantèlement et de remise en état des sites et les coûts résultant d'engagements volontaires pris dans ce domaine. Il en est de même pour les provisions pour restructurations et plan sociaux, sans compter les risques croissants de mise en cause de la responsabilité de l'entreprise devant les tribunaux.

Dans le cadre du protocole de Kyoto, la réintroduction, à partir de 2005, dans la sphère économique, des externalités liées aux émissions de CO<sub>2</sub> et autres gaz à effet de serre par le mécanisme du marché des permis d'émission fait entrer directement, pour les entreprises concernées, cet aspect de la performance environnementale dans leur performance comptable et financière (cf. bilan carbone partie 1, p.6)

L'évolution des législations et des seuils d'acceptabilité relatifs au développement durable conduit donc à élargir le périmètre des impacts pris en compte dans l'évaluation monétaire des performances globales. La "bottom line" du compte de résultat tendrait alors à représenter une performance financière résiduelle après la prise en compte des coûts sociétaux.

Cette instrumentation s'inscrit dans le paradigme managérial classique puisqu'elle cherche, dans presque tous les cas, à évaluer les impacts à plus ou moins long terme sur le résultat. Mais en ré-intégrant dans la prise de décision stratégique des informations sur les externalités et les anticipations de risque, en utilisant la mesure comptable et financière elle joue le rôle, pour les dirigeants, de « traducteur » (Callon, 1998) de la performance globale.

### **2.1.2. Les évaluations plus globales**

Pour démontrer leur responsabilité sociétale et mieux mettre en lumière leurs efforts dans ce domaine, pour anticiper des législations futures, pour apprécier le risque économique liés au renchérissement des combustibles fossiles, pour trouver des opportunités d'innovation, les entreprises ont introduit d'autres instruments d'évaluation qui élargissent le périmètre de la performance environnementale ou sociale intégrée à la performance économique.

Parmi ces outils, on peut citer l'analyse sur le cycle de vie (ACV) appelée parfois éco-bilan, qui constitue une véritable comptabilité environnementale ; elle permet d'évaluer l'ensemble des effets qu'un produit exerce sur l'environnement sur la durée totale de son cycle de vie (UNEP, 1996), reflétant ainsi la responsabilité de l'entreprise sur l'ensemble du cycle ; la prise de décision devrait normalement optimiser le rapport " qualité environnementale – coût" ; Cet outil utilise des dispositifs proches de la comptabilité (normalisation, revue critique) mais en termes physiques ; les impacts pris en compte concernent un périmètre et des enjeux plus larges que la seule performance financière à court terme, et permettent aux managers d'intégrer dans leur prise de décision des éléments économiques et des éléments

environnementaux ; cette approche est souvent couplée à celle du coût global, (life cycle costing) qui calcule l'ensemble des coûts supportés par l'ensemble des acteurs (Shields et Young, 1991) tout au long du cycle de vie et qui peut conduire à des optimisations lors de la conception des produits voire à des changements stratégiques

Cependant, l'instrumentation comptable de la performance globale, est encore embryonnaire. Les outils ci-dessus sont encore peu employés et ils n'intègrent pratiquement pas les aspects sociaux du développement durable. La monétarisation d'impacts futurs sur des périmètres éloignés des activités de l'entreprise est un exercice difficile et pas toujours pertinent. L'évaluation de la performance globale utilise aussi d'autres outils du management stratégique notamment des outils dérivés du Balanced Scorecard

## **2.2. . SUSTAINABILITY BALANCED SCORECARD**

Le Balanced Scorecard (BSC)<sup>8</sup> est un outil proposé au début des années 90 (Kaplan et Norton, 1992) comme une nouvelle approche de pilotage et de mesure de performance qui n'est pas exclusivement financière, mais qui introduit à côté des indicateurs de résultats financiers, des indicateurs liés à des perspectives non financières considérées comme des leviers d'actions clés en vue d'améliorer les performances financières ; ces perspectives recouvrent largement les domaines du capital immatériel qui relient les objectifs financiers à court terme avec les décisions stratégiques à long terme. Cette représentation « équilibrée » de la performance entre les perspectives externes : financière, client, processus internes et apprentissage organisationnel, est présentée comme une instrumentation pour le déploiement de la stratégie, son contrôle et un retour d'expérience qui la fait évoluer. La cohérence du modèle BSC est assurée par l'établissement préalable d'un schéma de causalité (carte stratégique) qui traduit clairement la finalité financière du modèle. Le BSC intègre plusieurs axes de performance non financière, notamment sociale, pour atteindre ses objectifs financiers mais il ne peut pas être considéré comme un outil de pilotage de la performance globale.

De très nombreux auteurs ont proposé des adaptations du BSC afin qu'il permettent de suivre la mise en œuvre des stratégies de RSE, voire de représenter une performance globale (Epstein 1996, Figge et al, 2002, Bieker 2002, Zingales et al. 2004, Van der Brink et al. 2004) . Sous le nom générique de Sustainability Balanced Scorecard on distingue trois méthodes pour prendre en compte des objectifs environnementaux ou sociaux :

---

<sup>8</sup> Traduit en français par Tableau de Bord prospectif

- les indicateurs sociaux et environnementaux sont intégrés dans la chaîne de causalité sur les quatre axes existants ce qui ne change en rien le modèle générique de Kaplan et Norton mais l’approfondit par l’introduction de nouveaux facteurs. La performance finale mesurée est toujours économique.

- Une cinquième perspective est ajoutée aux quatre axes existants (Société ou Société et environnement) afin d’élargir le champ des facteurs pris en compte, de signaler l’importance de ce domaine de performance<sup>9</sup>. La performance finale mesurée reste économique mais la chaîne de causalité est élargie et les acteurs sont conduits à intégrer les variables sociétales dans le déploiement de la stratégie et à définir les objectifs.(voir schéma 3)

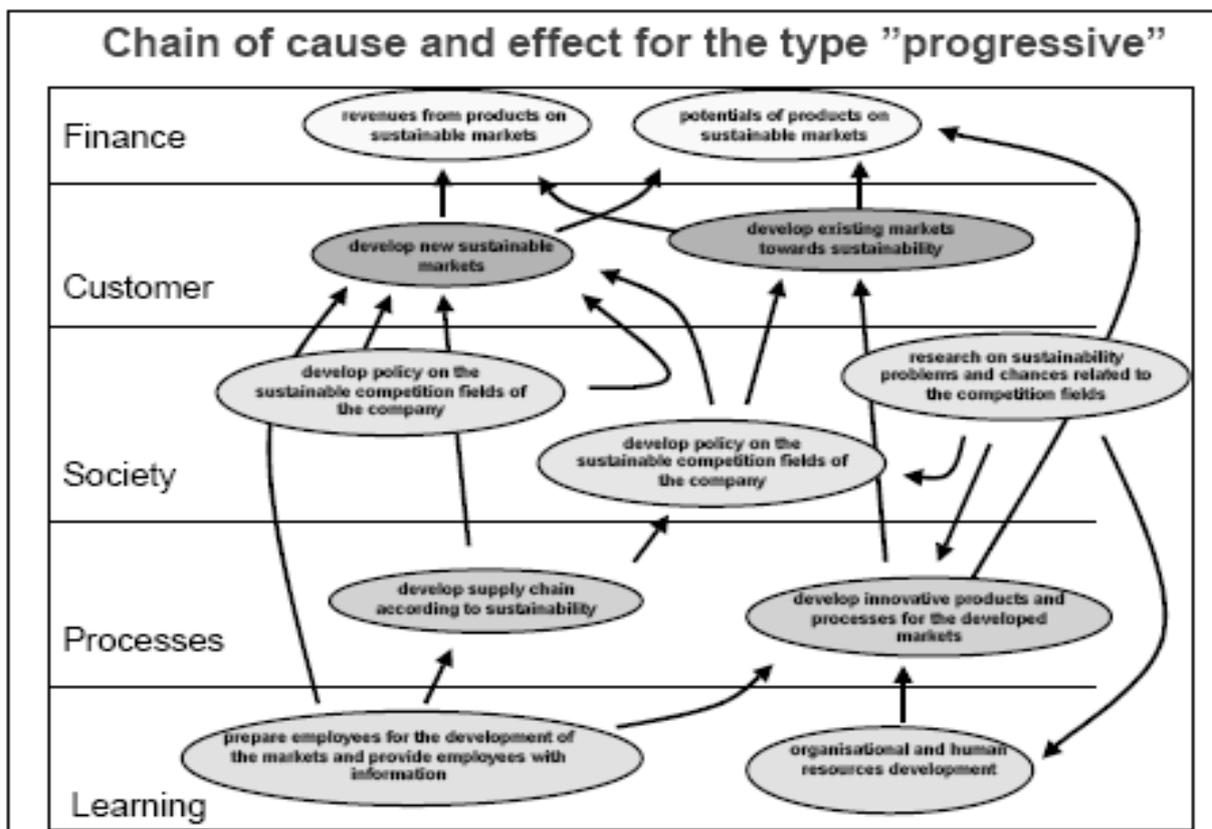


Schéma 3 : chaîne de causalité pour un SBSC (Bieker et Gminder, 2001)

- Elaboration d’un SBSC spécifique comme extension du BSC classique mais destiné à suivre le déploiement de la stratégie RSE. Cette dernière catégorie constitue un outil pour la mise en œuvre d’objectifs sociaux ou environnementaux mais il consacre la dissociation de la mesure de performance.

<sup>9</sup> De nombreux exemples sont présentés par F.Zingales et K.Hockerts INSEAD, 2004

Le modèle théorique du SBSC ne constitue pas un dispositif permettant d'évaluer et de piloter une performance globale mais il élargit le pilotage économique de l'entreprise aux dimensions sociétales ; sa cohérence est basée sur les hypothèses du « *business case* » (voir partie 1) et exclut les facteurs de performance environnementale ou sociale qui ne contribuent pas à une amélioration de la performance économique.

Les limites mises en évidence par les études empiriques et relatives aux difficultés de mise en œuvre du BSC classique sont renforcées par l'introduction de dimensions supplémentaires ; les pratiques restent très focalisées sur les indicateurs « faciles » à renseigner, plutôt monétaires ; les aspects plus qualitatifs sont mal pris en compte (Bieker, 2002) et les liens de causalité ne sont presque jamais analysés (Ittner et Larcker, 2004).

La cohérence d'une mesure de performance intégrée reste, au niveau instrumental très problématique. Les avancées du « global » sont parfois plus marquées dans l'extension du périmètre couvert au sein de la dimension environnementale que sur des modèles multidimensionnels.

Comme dans toute approche multicritère, l'équilibre entre les dimensions dépend des priorités des décideurs et peut évoluer, au cours du temps, selon les acteurs et les rapports de force ; l'évaluation de la performance globale ne peut donc pas être déconnectée du jeu des acteurs qui la mettent en œuvre.

### **3. UNE LECTURE INSTITUTIONNELLE DE LA PERFORMANCE GLOBALE**

La mesure de performance ne peut être appréhendée qu'en fonction des relations qui s'établissent entre les instruments de mesure et les acteurs qui les utilisent. La mise en œuvre d'un système de mesure de performance multidimensionnelle doit être analysée en termes de pressions exercées par les différentes parties prenantes et de relations de pouvoir au sein de l'organisation.

#### **3.1. UNE MESURE DISSOCIEE POUR UNE "PERFORMANCE GLOBALE"**

Les obstacles techniques soulignés précédemment pour élaborer des indicateurs pertinents, les objectifs difficilement conciliables voire conflictuels des différentes parties prenantes situent la mesure de performance globale plus sur le terrain symbolique, en vue d'une recherche de

légitimité, que sur le terrain de la maximisation de l'efficacité. Dans ce contexte, la théorie néo-institutionnelle fournit un cadre adapté à l'analyse des pratiques observées de mesure de la performance globale dans les grandes entreprises.

Face aux approches instrumentales et normatives du contrôle de gestion qui recherchent les outils d'une intégration équilibrée des différentes dimensions de la performance, l'approche institutionnelle analyse les systèmes de performance globale comme une réponse aux contraintes qui s'exercent sur les managers au sein du champ organisationnel (Di Maggio et Powell, 1983), comme l'affichage d'une structure de gestion qui constitue un mythe (Meyer et Rowan, 1977) plutôt qu'une évaluation effective de la performance. Ces entreprises découplent les structures formelles ; chaque structure répond à un objectif assigné en fonction des pressions de certains acteurs de l'environnement indépendamment des autres structures. Dans un contexte où les objectifs sont ambigus et difficilement mesurables, le contrôle ne peut être que politique (Hofstede, 1981). La mise en place et la mise en oeuvre d'un système de performance globale dépendent donc de la confrontation entre les intérêts des parties prenantes et les stratégies de conformité, d'évitement ou de manipulation des dirigeants de l'entreprise (Oliver, 1991). La cohérence entre la vision de performance globale exprimée dans les discours et les décisions sur le terrain est difficile. N. Brunson (1993) souligne que les idées sont moins coûteuses que les actions et que le temps manque pour assurer la cohérence. Le découplage des structures est alors le moyen de tenir des discours différents et adaptés à chaque groupe de pression.

En mobilisant ce cadre théorique, Brignall et Modell (2000) montrent que le moyen le plus couramment utilisé est de dissocier<sup>10</sup> les différents champs et les différents niveaux de la performance. Cette dissociation peut être définie comme « le processus de désintégration des différentes entités de la structure de l'organisation pour répondre aux pressions institutionnelles lorsque qu'elles impliquent une conformité à des normes incohérentes (Meyer et Rowan, 1977).. » (Brignall et Modell, p. 290).

En conséquence, les interactions entre ces sous-systèmes sont ignorées. L'intégration pourrait exacerber les conflits entre les acteurs et rompre l'équilibre qui veut afficher une même importance pour les objectifs économiques, sociaux et environnementaux. Dissocier les mesures de performance maintient le mythe de la possibilité de se conformer simultanément à divers intérêts conflictuels en assurant un équilibre entre eux : il s'agit alors d'une

---

<sup>10</sup> Traduction de « *to de-couple* »

dissociation pro-active ; un tel constat est présenté par N.Antheaume (2005) pour le domaine environnemental.

Cette affirmation est en contradiction avec les préconisations classiques d'alignement stratégique, de cohérence et d'intégration des systèmes de contrôle et de mesures de performances de la littérature instrumentale en contrôle de gestion mais les études sur les pratiques effectives de contrôle montrent que cette dissociation est à l'œuvre, notamment entre les mesures de performances monétaires et non monétaires, lorsqu'il s'agit de répondre à des demandes d'un large panel de parties prenantes (Abernethy et Chua, 1996). Elle apparaît alors comme une réponse rationnelle aux attentes conflictuelles des parties prenantes.

Dans le cas des sociétés que nous avons étudiées, les pratiques de mesure de la performance globale s'inscrivent complètement dans ce modèle. Coexistent au moins trois ou quatre systèmes d'informations et de reporting internes portés chacun par des acteurs différents et qui sont, en interne, les représentants des diverses parties intéressées : le reporting comptable et financier (budget) piloté par le contrôleur de gestion, le reporting social interne piloté par le DRH et le reporting Environnement (ou hygiène sécurité environnement) piloté selon les cas par une direction environnement (ou HSE) ; on peut également citer le reporting qualité et un certain nombre de reporting directement destinés à la direction développement durable ou éthique (problématique du respect des droits humains ..). Chaque direction fonctionnelle travaille sur son système d'information et demande aux responsables opérationnels (directeurs des filiales, des usines, des établissements ...) de fournir séparément les informations sociales ou environnementales ou budgétaires relatives à son unité. Les responsables fonctionnels (DRH, Directeur environnement ...au niveau groupe) expriment clairement le souhait de ne pas changer cette situation de systèmes dissociés qui préserve leur domaine de contrôle. Ceci peut être maintenu tant que la pression économique imposée par la direction n'est pas trop forte.

Outre la direction qui les demande, ces reportings internes sont utilisés pour la publication d'un rapport de « développement durable », c'est-à-dire à une diffusion d'informations auprès des parties prenantes et notamment des investisseurs et des agences de notation qui produisent des notes séparées, relatives à chaque domaine. D'autre part, ils sont également destinés au directeur « développement durable » et/ou au comité en charge de cette mission. Les travaux de ces comités s'organisent séquentiellement autour d'un thème environnemental ou social.

Dans les théories mécanistes de la décision, un ensemble d'informations constitue une mesure de performance lorsqu'il y a comparaison avec des objectifs, un historique ou les performances d'une autre entité ; ces évaluations devraient alors déboucher sur des décisions

en vue d'une amélioration voire d'une inflexion de la stratégie. Cependant, comme les stratégies de RSE qui intègrent les intérêts de divers groupes d'acteurs sont ambiguës, les informations collectées peuvent être indépendantes de ces stratégies et dans ce contexte, les informations peuvent être traitées indépendamment d'une décision précise (March, 1989). De fait, dans les entreprises étudiées, cette dissociation ne semble pas un obstacle à la prise de décision.

### **3.2. LE CONTROLE DE LA PERFORMANCE GLOBALE**

Ce sont les processus d'évaluation des acteurs, au niveau de la direction générale et au niveau opérationnel qui sont susceptibles d'attirer leur attention et de mobiliser leur comportement dans le sens d'une intégration des objectifs stratégiques.

Les directions élaborent leur stratégie RSE en intégrant, dans la plupart des cas, certaines informations environnementales ou sociales aux performances économiques (financières ou immatérielles) ; mais cette intégration reste très partielle (choix subjectifs de quelques indicateurs) et elle est fonction de la culture et des valeurs des dirigeants (Bourguignon, Jenkins, 2004). Cependant, on peut penser que, malgré cette dissociation, l'existence de ces systèmes de mesure de performances environnementales et sociales élargit les options possibles pour les décisions, créent une dynamique d'apprentissage des dirigeants (March, 1989) et développent le levier « interactif » du contrôle (Simons, 1995)

Les directions opérationnelles (filiales ou unités) sont la cible de toutes les mesures de performances : performances financières, qualité, et performances environnementales, sociales, éthiques ... Si la dissociation des systèmes de mesure de performances assure, au niveau global, une conformité symbolique aux attentes des diverses parties prenantes, elle se traduit au niveau local par des contraintes, voire des injonctions paradoxales. Outre la multiplication des informations à fournir pour des systèmes d'informations déconnectés, le responsable d'unité opérationnelle doit assurer un niveau requis de performance économique (profitabilité ou rentabilité) qui est d'autant plus difficile à atteindre que les contraintes qui lui sont imposées par les autres sous systèmes réduisent ses marges de manœuvre. La performance globale est donc recherchée de fait, à son niveau, par une juxtaposition des contraintes et un accroissement de la pression mais elle n'est pas intégrée dans la culture dominante qui reste celle du métier économique. En fait, la performance économique est

toujours privilégiée, car comme l'affirme Le Roy (1996)<sup>11</sup>, les individus confrontés à des injonctions contradictoires ont tendance à négliger un des deux messages émis, en général celui qui engendre le moins d'impact négatif pour eux.

Le modèle des leviers du contrôle proposé par R.Simons (1995), paraît un cadre bien adapté pour rendre compte du processus de contrôle de la performance globale : la "vision" de cette performance globale utilise principalement le système de "délimitation"<sup>12</sup> et de procédures pour encadrer les décisions des managers ; ce contrôle par procédure est renforcé par les systèmes de management environnementaux (ISO 14000..) qui donnent souvent lieu à certification. Une réflexion académique importante s'est développée sur l'utilisation des systèmes de contrôle "diagnostic" et interactif" (Sponem, 2004) ; dans le domaine de la RSE, les systèmes des entreprises étudiées sont essentiellement "diagnostic", c'est-à-dire formels, mis en place par les directions fonctionnelles RH ou environnement ou qualité ou développement durable ; ils comportent des indicateurs juxtaposés destinés à des reportings séparés. Un contrôle interactif impliquant les opérationnels et leurs relations avec les parties prenantes locales émerge, mais on est encore loin d'une approche globale de la performance.

### **3.3. PERFORMANCE GLOBALE OU DISSOCIEE ET APPRENTISSAGE ORGANISATIONNEL**

Quelques « bonnes pratiques » de management d'une performance plus globale sont souvent citées ; elles dépendent très fortement de la vision stratégique des directions par rapport aux objectifs de développement durable. Ces systèmes de mesure de performances et de pilotage, plus ou moins formalisés assurent une certaine intégration. Le « Danone way »<sup>13</sup> ou le programme « Advance » de Lafarge<sup>14</sup> sont des exemples de processus formalisés qui, par une démarche d'auto-évaluation sur la base d'indicateurs clés donnent une image plus intégrée et plus cohérente des performances au niveau de chaque unité ou filiale. Ces systèmes intègrent également les performances sociétales dans l'évaluation des managers à côté des performances économiques. La composante rituelle de ces autoévaluations est importante mais elles créent une dynamique qui contribue à faire évoluer la culture organisationnelle dans le sens d'une performance plus multidimensionnelle. Cependant, les responsables interrogés soulignent que cette intégration se fait sans modification de l'objectif de rentabilité assigné à l'unité.

---

<sup>11</sup> cité par F.Oriot, « L'influence des systèmes relationnels d'acteurs sur les pratiques du contrôle de gestion », Comptabilité, Contrôle Audit, Juin 2004, p.237-255)

<sup>12</sup> Traduction de "boundaries system"

<sup>13</sup> [www.danone.fr](http://www.danone.fr)

<sup>14</sup> [www.lafarge.com](http://www.lafarge.com)

Par ailleurs, les directeurs de développement durable rencontrés se considèrent comme en charge de l'intégration dans la culture et le pilotage de l'entreprise de valeurs sociétales ; même si cette fonction est créée le plus souvent pour des raisons symboliques (Meyer et Rowan, 1977), elle crée une nouvelle dynamique qui en retour fait évoluer l'organisation. Ces directeurs cherchent à mettre en place des démarches interactives plus ou moins formalisées entre les différents responsables opérationnels et les processus sociétaux qu'ils doivent piloter. Ainsi, progressivement un apprentissage de la performance globale peut être intégré au niveau organisationnel. Les intersections entre les performances créent des équilibres instables, elles supposent des dilemmes et des compromis, mais elles s'inscrivent dans une dynamique et un jeu alternatif entre contraintes et objectifs. Toutes les personnes interviewées réaffirment que ces processus de changement supposent un fort engagement de la direction générale conformément aux conclusions de la littérature (Weaver, Trevino et Cochran, 1999) ; Le degré d'intégration dépend des objectifs dominants dans l'organisation et de la force des contraintes exercées par les parties prenantes. Lorsqu'une partie prenante devient très puissante, elle attend une mesure de performance qui intègre l'ensemble des dimensions à l'aune de ses objectifs spécifiques (création de valeur pour les actionnaires en général). Cette analyse se traduit par l'expression d'une forte incertitude chez les responsables en charge du développement durable rencontrés : les processus d'intégration sont encore fragiles et ils peuvent être encore remis en cause en cas de difficultés sur le marché financier.

## **CONCLUSION**

Nous avons vu que l'évaluation des performances relatives aux stratégies d'entreprise en matière de RSE donnait généralement lieu à des évaluations séparées de performances spécifiques sur chacune des dimensions économique, environnementale, sociale/sociétale, avec des périmètres mal définis. La question de la faisabilité de leur intégration est techniquement posée et pour l'instant non résolue. On rencontre quelques tentatives dans les interfaces économique/social et économique/environnemental, mais pas d'initiatives capables d'intégrer de manière significative les trois domaines. Face à ces obstacles techniques, nous avons posé l'hypothèse que la dissociation des domaines et donc leur existence propre dépendaient de la conviction de la direction générale et de la force de la vision stratégique du développement durable : si cette conviction et cette vision sont faibles, les modèles intègrent les seuls aspects environnementaux ou sociaux qui peuvent être évalués comme des facteurs directs d'une performance économique (business case). Lorsque cette conviction est forte,

l'absence de modèle se traduit par une juxtaposition des systèmes d'information et de mesure de performances.

Conformément à la lecture de la théorie néo-institutionnelle, les fonctionnements organisationnels des entreprises étudiées nous permettent, pour les cas analysés, de valider l'hypothèse que la dissociation pro-active est préférée à une intégration conflictuelle ; en effet, en situation d'incertitude sur le jeu des acteurs et sur les rapports de force effectifs, elle autorise l'apparence d'une préoccupation de performance globale alors que les instruments d'évaluation restent plus proches d'un modèle, certes élargi, mais centré sur la performance économique. En fonction des pressions ou des contraintes, les domaines dissociés peuvent entrer en tension et si la dissociation n'est plus possible, la mise en œuvre évolue dans une dynamique d'équilibres partiels et instables économique/social ou économique/environnement.

Le discours de la performance globale, contribue au processus d'institutionnalisation du développement durable au sein des entreprises mais la dissociation des mesures de performances est la meilleure garantie du maintien d'objectifs multidimensionnels.

## BIBLIOGRAPHIE

Abernethy M.A., Chua W.F (1996), « A field study of control systems redesign : the impact of institutional processes on strategic choice », *Contemporary Accounting Research*, Vol.13, p.569-606.

Antheaume N. (2005), "L'entreprise socialement et écologiquement responsable est-elle contrainte à l'hypocrisie ?", *CDRom, actes du 26<sup>ème</sup> congrès de l'AFC, Lille 2005*.

Bessire D. (1999), « Définir la performance », *Comptabilité Contrôle, Audit*, T.5, Vol.2, pp.127-150.

Bieker T., Gminder C.U. (2001), "Towards A Sustainability Balanced Scorecard", communication présentée à Oikos summer academy 2001, 14p.

Bourguignon A. (1997), "sous les pavés, la plage... ou les multiples fonctions du vocabulaire comptable : exemple la performance", *Comptabilité Contrôle, Audit*, T.3, Vol.1, pp.89-101.

Bourguignon A., Jenkins A. (2004), "Changer d'outils de contrôle de gestion ? De la cohérence instrumentale à la cohérence psychologique", *Finance Contrôle Stratégie*, N°3, pp31-61.

Boltanski L, Thévenot L. (1991), *De la justification*, Gallimard, Paris.

Bouquin H. (2004), *Le contrôle de gestion*, PUF, Paris

- Brignall S., Modell S. (2000), « An institutional perspective on performance measurement and management in the new public sector », *Management Accounting Research*, Vol.11, p.281-306.
- Callon M. (1998), “ Introduction : the embeddedness of economic markets in economics approach” In M. Callon (Ed), *The laws of the markets*. Oxford: Blackwell Publishers, p.1–57.
- Capron M. (2000), “Comptabilité sociale et sociétale”, in Colasse B. (ed), *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*, Economica, p. 407-419.
- Capron M., Quairel-Lanoizelée F. (2004), *Mythes et réalités de l'entreprise responsable*, La Découverte.
- Capron M., Quairel F.(2006) ,"Evaluer les stratégies de développement durable des entreprises : l'utopie mobilisatrice de la performance globale" , *Revue des Organisations responsables N° janvier 2006 à paraître*
- Carroll A.B. (1979), “ A Three Dimensional Conceptual Model of Corporate Social Performance”, *Academy of Management Review*, Vol. 4, N°4, p 657-668.
- Christophe B. (2000), “Environnement naturel et comptabilité”, in Colasse B. (ed), *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*, Economica, p. 407-419.
- Commissariat Général du Plan (1997), *Entreprise et performance globale*, Economica, Paris.
- Brunson N. (1993), "Ideas and actions : justification and hypocrisy as alternatives to control", *Accounting Organization and Society*, Vol.18, N°6, p. 489-506.
- Di Maggio P.J., Powell W.W. (1983), « The iron cage revisited : institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields », *American Sociological Review*, N°48 , p.147-160.
- Elkington J. (1997), *Cannibals with Forks : The Triple Bottom Line of 21<sup>st</sup> Century Business*, Capstone Publishing, Oxford.
- Figge F. et al. (2002), “The Sustainability Balanced Scorecard – Linking Sustainability Management to Business Strategy”, *Business Strategy and the Environment*, Vol.11, p.269-284.
- Friedman M. (1970), “The Social Responsibility of Business is to Increase its Profits” , *New York Times Magazine*, 13 septembre.
- Gadrey J., Jany Catrice F.(2003), “Indicateurs de richesse et de développement », *Rapport de recherche pour la DARES*, 179 p.
- Global Reporting Initiative : Lignes directrices 2000 et 2002 ; [www.globalreporting.org](http://www.globalreporting.org)
- Hardjono T., De Klein P. (2004), “Introduction on the European Corporate Sustainability Framework”, *Journal of Business Ethics*, N°55, p.99-113

- Herreros G., Livian Y.F. (1994), « L'apport des économies de la grandeur : Une nouvelle grille d'analyse des organisations », *Revue Française de Gestion*, nov-décembre, p. 43-59.
- Ittner C.D., Lacker D.F. (1998), « Innovation in performance measurement : trends and research implications », *Journal of Management Accounting Research*, VOL. 10, p.206-238
- Ittner C.D., Lacker D.F. (2004), « Coming Up Short on Nonfinancial Performance Measurement », *Harvard Business review*, Nov.2003, p88-93
- Kaplan R.S., Norton D.P. (1992) : “The Balanced Scorecard – Measure that Drive Performance”, *Harvard Business Review*, January-February, p.71-79.
- Le Roy B. (1996), “ La motivation en période de crise”, in Gervais M. (ed), *Recherches en contrôle de gestion*, Economica, Paris.
- March J.G. (1989), *Décision and Organisation*, Basil Blackwell Ltd., Oxford and New york, trad. en 1991 aux Editions d'Organisation, Paris.
- Martinet A.C., Reynaud E. (2004), *Stratégie d'Entreprise et Ecologie*, Economica, Paris.
- Meyer J.W., Rowan B. (1977), “Institutionalized Organizations : Formal structure as myth and ceremony”, *American Journal of Sociology*, Vol.83, N°2, p.340-363.
- Oliver C. (1991), « Strategic responses to institutional processes », *Academy of management review*, Vol. 16, N°1, p.145-179.
- Pfeffer J., Salancik G.R. (1978), *The External Control of the Organizations*, New York : Harpers and Row.
- Savall H. (1987), *Maîtriser les coûts et les performances caches*, Economica, Paris.
- Shields M.D., Young S.M.(1991), "Managing product life cyclecosts : an organizational model", *Cost Management*, fall, p.39-52.
- Simons R. (1995), *The levers of Control*, Harvard Business School Press, Boston.
- Sponem S.(2004), "Contrôle budgétaire diagnostic ou interactif ? proposition d'un instrument de mesure", *Actes du 24<sup>ème</sup> congrès de l'AFC, Orléans 2004*.
- Waddock S.A., Bodwell C., Graves S. (2002), “Responsibility: The new business imperative”, *Academy of Management Executive*, Vol.16, N°2., p.132-147.
- Weaver G.R., Trevino L.K., Cochran P.L.( 1999), “Integrated and decoupled corporate social performance : Management commitments, external pressures and corporate ethics practices”, *Academy of Management Journal*, Vol. 42, N°, p.5539-552.
- Zingales F. et al. (2004), “Balanced Scorecard and Sustainability : State of Art Review”, *working paper INSAED, 2002-65 CMER, 65p*.