



HAL
open science

Les Sustainability Balanced Scorecards en question : du Balanced Scorecard au Paradoxical Scorecard

Denis Travaillé, Gérald Naro

► **To cite this version:**

Denis Travaillé, Gérald Naro. Les Sustainability Balanced Scorecards en question : du Balanced Scorecard au Paradoxical Scorecard. Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité 2013, May 2013, Montréal, Canada. pp.1-26. halshs-00879203

HAL Id: halshs-00879203

<https://shs.hal.science/halshs-00879203>

Submitted on 1 Nov 2013

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

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

LES SUSTAINABILITY BALANCED SCORECARDS EN QUESTION : DU BALANCED SCORECARD AU PARADOXICAL SCORECARD.

Denis Travaillé,

Université de Lyon3, Centre de Recherche Magellan

denis.travaile@univ-lyon3.fr

Gérald Naro,

Université Montpellier 1, Montpellier Research Management

gerald.naro@univ-montpl1.fr

Résumé : L'objet de cet article consiste en une réflexion sur les limites du concept de performance globale et de son instrumentation sous la forme de Balanced Scorecard ou Sustainability Balanced Scorecard, face aux paradoxes du développement durable induits par l'existence d'attentes différenciées et contradictoires des diverses Parties Prenantes. Notre propos vise à dépasser la thèse du découplage néo-institutionnel en proposant une approche fondée sur la reconnaissance et la gestion des paradoxes. A ce dessein, nous explorons les perspectives offertes par le concept de contrôle interactif (Simons, 1995) et proposons une alternative au Balanced Scorecard en lui substituant le concept de "Paradoxical Scorecard".

Abstract : The aim of this paper consists in a study on the limits of the concept of Global Performance and its instrumentation in the form of Balanced Scorecard and Sustainability Balanced Scorecard, facing the paradoxes of sustainable development induced by the existence of different expectations and contradictory from various stakeholders . Our purpose is to exceed the neo-institutional decoupling thesis by proposing an approach based on the recognition and management of paradoxes. To this aim, we explore the opportunities offered by the concept of interactive control (Simons, 1995) and we propose an alternative to the Balanced Scorecard by substituting the concept of "Paradoxical Scorecard."

Développement Durable, Parties Prenantes, Découplage, Sustainability Balanced Scorecard, Paradoxical Scorecard

Sustainability, Stakeholders, Decoupling, Sustainability Balanced Scorecard, Paradoxical Scorecard

L'importance croissante des préoccupations liées au développement durable (DD) à l'échelle de la gestion des entreprises a conduit experts et managers à s'orienter vers une « quête de modèles intégrés » (Capron et Quairel, 2006). Sans doute, est-ce à partir de cette ambition que s'est développé le concept de performance globale tant dans la communauté académique qu'au sein des milieux professionnels¹. Il s'agirait alors d'intégrer, en un même modèle de performance, les dimensions économiques, sociales et environnementales, généralement retenus comme les trois composantes du développement durable. Une telle approche globale ou intégrée coïncide avec l'apparition, au cours des trois dernières décennies, de modèles instrumentaux, normatifs et multidimensionnels, proposant une représentation "équilibrée et intégrée" des mesures de performance (Ittner et Lacker, 1998). Le Balanced Scorecard (BSC) en constitue un exemple emblématique. Il est notamment fondé sur l'idée d'un enchaînement vertueux de causalités à travers lequel, l'innovation et l'apprentissage favorisent l'excellence opérationnelle permettant alors la satisfaction client et, en dernier ressort, la création de valeur

actionnariale. Mais, comme le note Brignall (2002), sous sa forme classique, le BSC réduit sa recherche d'équilibre à trois Parties Prenantes essentielles : les salariés, les clients, les actionnaires.

La prise en compte des enjeux environnementaux et sociétaux nécessitait alors d'élargir le modèle à un ensemble plus étendu de Parties Prenantes. C'est dans cette perspective qu'est apparu le concept de Sustainability Balanced Scorecard (SBSC) qui propose d'intégrer les problématiques de DD au cœur de la logique du BSC. Malgré les réserves de plusieurs auteurs (Bieker et Gminder, 2001 ; Dyllick et Hockerts, 2002 ; Capron et Quairel, 2006), les SBSC constituent ainsi une tentative d'instrumentation de la performance globale en ce qu'ils permettraient d'intégrer ou d'équilibrer, au sein d'un même modèle de performance, les considérations économiques, sociales et environnementales.

Comme par contraste, une lecture néo-institutionnelle des pratiques de pilotage et de reporting de la performance globale questionne sévèrement cette hypothèse d'une intégration des trois dimensions du développement durable et évoque davantage l'idée d'un découplage. Pour les théories néo-institutionnelles, les pratiques et procédures, les concepts et techniques du management, « *fonctionnent comme de puissants mythes et beaucoup d'organisations les adoptent de manière cérémoniale* » (Meyer et Rowan, 1977, p. 340). Mais il peut exister une contradiction entre la mise en conformité avec les règles institutionnalisées et la recherche d'efficacité qu'imposent la coordination et le contrôle des activités. Pour maintenir la « *conformité cérémoniale* » et assurer ainsi leur légitimité, les organisations tendent à opérer un double découplage : entre les structures formelles orientées vers la recherche de légitimité vis-à-vis de l'extérieur et leurs activités, d'une part ; entre leurs activités internes, à leur tour découplées, d'autre part. Une telle approche rompt avec l'image normative de l'intégration et de l'alignement stratégique véhiculée par les approches normatives et instrumentales du contrôle de gestion (Capron et Quairel, 2006). Les pratiques se réclamant de la performance globale apparaîtraient alors comme des mythes institutionnalisés. Elles procéderaient davantage des instruments d'un cérémonial, visant à garantir la légitimité de l'organisation dans son champ institutionnel, que comme de pratiques s'inscrivant dans le cadre d'un pilotage efficace des performances ou d'une reddition effective auprès des Parties Prenantes.

De même, les études empiriques sur l'adaptation des systèmes de contrôle de gestion aux stratégies de développement durable des entreprises témoignent à leur tour de l'existence d'un découplage entre différents systèmes de gestion (Capron et Quairel, 2006 ; Moquet, 2008 ; Essid et Berland, 2011 ; Fajfrowski, 2011) : entre reporting et systèmes de pilotage opérationnel ; entre systèmes de mesure, de reporting et de pilotage des performances selon les différents domaines fonctionnels et opérationnels de l'entreprise.

Ainsi, le concept de performance globale et son instrumentation sous la forme de modèles de performance "intégrée" ou "équilibrée", ne résisteraient pas à l'épreuve des attentes différenciées et contradictoires d'un ensemble élargi de Parties Prenantes. Comme l'indiquent Brignall et Modell (2000), la multiplicité des intérêts des Parties Prenantes nécessite que les organisations procèdent à des arbitrages. Or, pour faire face aux conflits inhérents à de tels arbitrages, le management doit adopter une stratégie d'apparence irrationnelle et hypocrite.

Mais au-delà des lectures néo-institutionnelles, plusieurs approches appellent à dépasser l'hypothèse néo-institutionnelle selon laquelle les pratiques visant à garantir la légitimité externe ne seraient que purement symboliques et, dans tous les cas, découplées des systèmes

opérationnels internes (Abernethy et Chua, 1996). Il s'agit alors d'enrichir l'approche néo-institutionnelle en s'intéressant aux stratégies déployées par les dirigeants pour répondre aux attentes contradictoires de leurs différentes Parties Prenantes et faire face aux pressions exercées par ces dernières et à leurs degrés d'influence respectifs. (Oliver, 1991 ; Kraatz et Zajac, 1996 ; Weaver et al., 1999). Si le découplage constitue une stratégie visant à éluder le problème des contradictions et tensions inhérentes aux problématiques de développement durable, une autre approche consiste au contraire à accepter les paradoxes de la performance globale et en faire un objet de pilotage. Ce dernier peut ainsi s'orienter autour d'un dialogue contradictoire et politique autour des enjeux multiples et conflictuels du développement durable. Le concept de contrôle interactif développé par Simons (1995) pourrait dans ces conditions s'avérer particulièrement fructueux en instaurant une forme de contrôle politique au sens d'Hofstede (1978). Se pose dès lors la question de l'instrumentation d'un tel contrôle. Il faudrait alors accepter que, sur un même tableau de bord, coexistent des cibles et des mesures traduisant des enjeux contradictoires ; ces contradictions visant à stimuler les débats interactifs. A cet effet, il conviendrait de remplacer le concept de "balanced scorecard" par celui, somme toute plus approprié, de "paradoxical scorecard".

L'objet de cet article consiste en une réflexion sur les limites du concept de performance globale et de son instrumentation sous la forme de Balanced Scorecard ou Sustainability Balanced Scorecard, face aux paradoxes du développement durable que créent l'existence d'attentes différenciées et contradictoires des diverses Parties Prenantes. Notre propos vise à dépasser la thèse du découplage néo-institutionnel en proposant une approche fondée sur la reconnaissance et la gestion des paradoxes. A ce dessein, nous explorons les perspectives offertes par le concept de contrôle interactif (Simons, 1995) et proposons une alternative au Balanced Scorecard en lui substituant le concept de "Paradoxical Scorecard".

Notre démarche est motivée par un triple intérêt théorique, méthodologique et managérial : sur un plan théorique, l'article mobilise les théories néo-institutionnelles (DiMaggio et Powell 1977 ; Meyer et Rowan, 1977) et se propose d'étudier les conditions d'un dépassement de la thèse du découplage par la prise en compte des stratégies d'acteurs et rapports de force entre Parties Prenantes à partir, notamment, d'une approche fondée sur l'analyse des paradoxes (Poole et Van de Ven, 1989 ; Lewis, 2000 ; Smith et Lewis, 2011). Sur un plan méthodologique, il s'agit de développer une analyse conceptuelle visant à formuler des propositions de recherche dans la perspective de recherches empiriques futures. Enfin sur un plan managérial, il s'agit d'explorer les voies d'instrumentation possible d'un contrôle interactif favorisant le pilotage dans des contextes paradoxaux.

Après avoir questionné le concept de performance globale à l'épreuve des contradictions nées des attentes différenciées des Parties Prenantes et de la thèse du découplage néo-institutionnel (1), nous explorons les perspectives d'un pilotage interactif des paradoxes du développement durable, fondé sur un dialogue stratégique contradictoire autour des enjeux du développement durable à partir d'une instrumentation fondée sur le concept de "paradoxical scorecard" (2).

1. Les paradoxes du développement durable : la performance globale en question(s)

Le développement durable est d'abord un concept macro-économique. Selon le rapport Bruntlandⁱⁱ qui en fournit une définition de référence, il constitue « un mode de développement qui répond aux besoins du présent sans compromettre la capacité des générations futures de répondre aux leurs ». Cela se traduirait généralement par le respect d'une triple exigence de prospérité économique, de justice sociale et de respect de l'environnement (Capron et Quairel-Lanoizelée, 2006). À l'échelle de l'entreprise, la problématique du développement durable se décline à travers l'idée selon laquelle, la responsabilité sociale de l'entreprise repose sur sa capacité à satisfaire aux attentes de la société en termes économiques, sociaux et environnementaux. C'est sur cette capacité de l'entreprise à intégrer dans son management les dimensions économiques, sociales et environnementales qu'est fondé le concept de performance globale. Ce dernier apparaît ainsi comme un modèle de performance multidimensionnel qui vise à intégrer les trois dimensions du développement durable et, par là même, les attentes d'un ensemble élargi de Parties Prenantes. Or, la prise en compte des intérêts différenciés et conflictuels des diverses Parties Prenantes de l'entreprise révèle les limites du concept de performance globale (1.1.). Une lecture néo-institutionnelle des problématiques de la performance globale, tend également à faire vaciller le modèle en suggérant davantage l'hypothèse d'un découplage que celle d'une intégration et, révélant ainsi les limites du concept, souligne ses difficultés d'instrumentation (1.2.).

1.1. La prise en compte des Parties Prenantes et les limites du concept de performance globale

Même si le concept de performance globale n'est pas récent et serait apparu à la fin des années 1990 dans le cadre des travaux du Commissariat Général du Plan (Capron et Quairel, 2005 ; Dohou et Berland, 2006), l'engouement dont il fait l'objet aujourd'hui, traduit les préoccupations actuelles des entreprises face aux problématiques du développement durable. Pour plusieurs observateurs, la performance globale représente ainsi la traduction du concept de développement durable, décliné à l'échelle de l'entreprise (Raynaud, 2003 ; Baret, 2006 ; Capron et Quairel, 2006). Dans le même esprit que le concept de « Triple Bottom Line » ou modèle du « Triple P » ou « People, Planet, Profit », développé par Elkington (1997), on pourrait y voir ainsi un idéal de performance « intégrée » ou « équilibrée », agrégeant les trois dimensions du développement durable : économique, sociale et environnementale. Le terme apparaît surtout en Europe et, comme l'indiquent Dohou et Berland (2007), il correspond bien à la conception européenne de la RSE, définie par la Commission européenne comme « *l'intégration volontaire par les entreprises, de préoccupations sociales et environnementales à leurs activités commerciales et leurs relations avec les Parties Prenantes* ». Apparemment voisin, le concept nord-américain de Total Responsibility Management (Waddock et al., 2002), traduit une conception plus large qui dépasse la problématique de la performance et représente un modèle managérial regroupant trois ensembles de processus : l'inspiration, consistant à institutionnaliser une vision de la responsabilité sociale dans les valeurs collectives ; l'intégration de la responsabilité sociale dans les stratégies et le management opérationnel ; l'apprentissage et l'innovation, grâce notamment à des indicateurs de mesure de la responsabilité où les auteurs font explicitement référence à la « triple bottom line » et aux trois dimensions économique, sociale et environnementale (Waddock et al. 2002, p. 144).

Notons que cet intérêt pour une mesure des performances qui ne se réduise pas aux seuls critères économiques et financiers, apparaît bien plus tôt aux Etats-Unis et, tout particulièrement, dans les travaux du courant « Business and Society » qui fait alors référence au concept de « Corporate Social Performance » (CSP). La notion de CSP est alors traitée de manière consubstantielle à celles de « Corporate Social Responsibility » (CSR₁) ou « Corporate Social Responsiveness » (CSR₂) qui apparaissent ainsi comme ses « notions sœurs » (Wood, 2010). Or, pour plusieurs auteurs, un problème fondamental dans le champ « Business and society » réside dans le fait qu'il n'existe pas de définitions robuste des concepts de CSP, CSR₁ et CSR₂ (Clarkson, 1995 ; Wood, 1991). Le modèle de Carroll (1979) constitue l'une des premières tentatives de clarification des concepts. Pour l'auteur, trois dimensions de la CSP doivent être articulées et inter-reliées : la responsabilité sociale qui traduit l'ensemble des obligations de l'entreprise envers la société et regroupe quatre catégories (économiques, légales, éthiques, discrétionnaires ou philosophiques) ; les questions sociales auxquelles renvoient ces obligations (environnement, sécurité des produits, discrimination, etc.) ; les stratégies de réponse adoptées face aux pressions sociales ou Corporate Social Responsiveness (Refus, Défense, Acceptation, Pro-action). Pour Carroll (1979), le modèle intègre la performance économique dans un modèle de performance sociétale où la responsabilité sociale, loin d'être distincte de la performance économique n'est qu'une part de la responsabilité sociétale totale de l'entreprise (Carroll, 1979, p. 503). Les travaux de Carroll (1979) vont donner lieu à de nombreux approfondissements. Clarkson (1995), par exemple, suggère que la CSP peut être analysée et évaluée de manière plus efficace en utilisant un modèle fondé sur le management des relations avec les Parties Prenantes. Dans le même esprit, Wartick et Cochran (1985), Wood (1991), puis Wood et Jones (1995), vont développer le modèle fondateur de Carroll (1979) en fondant leur analyse sur le management des Parties Prenantes. En effet, pour Wood (1991), les études existantes tentent de mettre en corrélation des variables qui n'ont pas de relations théoriques. Pour faire sens, ces études doivent dès lors être intégrées avec la théorie des Parties Prenantes à qui il convient d'attribuer trois rôles qui fondent l'évaluation de la performance sociétale : « des Parties Prenantes multiples créent des attentes en termes de performance ; vivent les effets des comportements et évaluent les résultats de ces comportements » (Wood, 1991).

La mesure de la performance sociétale ou CSP est donc intimement liée à la prise en compte des intérêts d'un ensemble élargi de Parties Prenantes. Il en est de même pour le concept de performance globale, qui à travers l'agrégation des trois dimensions économiques, sociales et environnementales (Baret, 2006) est censé « intégrer » les attentes des différentes Parties Prenantes de l'entreprise.

Freeman (1984, p. 46) définit la notion de partie prenante comme « tout groupe ou individu qui peut affecter ou qui est affecté *par l'accomplissement des objectifs d'une organisation* ». En reprenant la typologie de Donaldson et Preston (1995) et en l'appliquant au développement durable, il est possible de distinguer dans la théorie des Parties Prenantes trois courants de recherche :

- Un courant « Business Ethics » qui correspond à l'approche normative de la théorie et cherche à prendre en compte les demandes et l'intérêt intrinsèque d'un ensemble de Parties Prenantes considérées comme légitimes ;

- Un courant descriptif de démarches ou pratiques labellisées « Responsiveness » (Ackerman et Bauer, 1976) qui découle d'une approche analytique de la théorie et qui cherche à identifier les variables caractéristiques des Parties Prenantes qui peuvent influencer les managers (Mitchell et al., 1997) afin de comprendre comment ces derniers répondent aux Parties Prenantes tout en agissant pour l'intérêt de l'entreprise ;
- Un courant instrumental qui s'intéresse aux impacts organisationnels du développement durable sur la performance économique (Clarckson, 1995).

Ces différents courants montrent que les motivations des managers pour mettre en œuvre le DD peuvent être différentes. Mais ils sous-tendent aussi que selon le courant de recherche privilégié le contenu de la notion de performance peut être différent : par exemple, le courant normatif renvoie aux principes moraux alors que le courant instrumental s'intéresse surtout aux intérêts économiques. Cependant, les trois courants de recherche se rejoignent sur les conditions de mise en œuvre de la RSE. Tout d'abord, même s'ils admettent que l'environnement se caractérise, comme l'écrivent, par exemple, D'Aunno et al. (1991), par « des groupes indépendants et des organisations multiples ayant des demandes contradictoires, au mieux non coordonnées ». La coopération entre les Parties Prenantes est recherchée par les trois courants car elle est jugée indispensable au bon fonctionnement de l'entreprise. De plus, selon les trois courants, l'environnement est perçu comme menaçant et l'entreprise est supposée chercher des marges de manœuvre du fait que chaque partie prenante n'a pas la même importance en termes de contestation ou collaboration. Il y aura donc une sélection des Parties Prenantes pour lesquelles il y aura une réponse. Par conséquent, la responsabilité est contingente en fonction de la légitimité de chaque demande et c'est au manager d'arbitrer et de déclencher les démarches de développement durable que ce soit au plan stratégique ou à des niveaux plus opérationnels.

Quelques études (Oliver, 1991 ; Roome, 1992 ; Hart, 1995 ; Metrot, 2005 ; Martinet et Payaud, 2008 ; Moquet, 2008 ; Essid, 2009) ont alors posé la question des rapports entre les composantes sociales et économiques de la performance. Pour Carroll (1979), le débat a été initié dès 1962, lorsque Friedman énonce que la doctrine de la responsabilité sociale est fondamentalement subversive car de nature à saper les fondements même de notre société en détournant les dirigeants de la seule responsabilité sociale qui leur incombe dans une société libre : maximiser la richesse de leurs actionnaires (Friedman, 1962). Pour Friedman (1970) la recherche d'une performance financière est la seule façon, pour les entreprises, de se rendre responsables vis-à-vis de la société, considérant en cela que « la responsabilité sociale des entreprises est de faire du profit »ⁱⁱⁱ. Au-delà de ces considérations, Preston et O'Bannon (1997) ont réalisé une synthèse des travaux abordant cette relation qui a donné lieu à une typologie dont les trois catégories de rapports possibles entre performance financière et performance sociale recensées sont :

- la performance financière détermine la performance sociale (en l'augmentant ou la diminuant) ;
- la performance sociale influence la performance financière (de manière positive ou négative) ;
- les performances sociale et financière interagissent et évoluent conjointement vers le haut ou vers le bas.

Cette typologie nous révèle la difficile, voire impossible neutralité entre les deux formes de performances, bien que cette relation soit difficilement explicable, en raison notamment des différents facteurs de contingence qui l'affectent (Al-Tuwaijri et al, 2004). Ainsi, bien que d'autres auteurs aient abordé cette relation comme possiblement neutre (Gond, 2011) ou plus complexe (Moore, 2001), il semble difficile voire impossible de déterminer de façon claire les interactions entre performance sociale et performance financière. En effet, la plupart des recherches ont concentré leur attention sur les dispositifs de mesure externe de la performance (Dammak-Ayedi, 2004). Ce constat tient en grande partie aux pratiques des entreprises pour au moins deux raisons : d'une part, l'usage encore peu répandu dans les entreprises d'un pilotage stratégique et opérationnel du développement durable semble les conduire à limiter le contrôle de la performance du DD à des objectifs de communication externe (Germain et Gates, 2007) ; d'autre part, la notion de performance « globale » reste très ambiguë compte tenu des contradictions entre ses trois composantes économique, sociale et environnementale (Bouquin, 2004). Pour Pesqueux (2004), il s'agirait d'ajouter à la notion déjà floue de « performance », le qualificatif tout au aussi flou et polysémique de « globale ». Pour Capron et Quairel (2006), le terme « global » comprend plusieurs interprétations et il s'agirait d'un mot « parapluie ».

Au-delà du caractère polysémique et des difficultés d'interprétation du concept de performance globale (Capron et Quairel, 2004, 2006 ; Pesqueux, 2006), l'idée même d'un modèle intégré de performance - « globale » de surcroît -, est porteuse de nombreuses interrogations. Brignall et Modell (2000) notent que les recherches récentes sur la mesure des performances reposent sur un argument normatif important selon lequel les mesures traduisant les intérêts des diverses Parties Prenantes devraient s'équilibrer entre elles et être intégrées (Ittner et Larcker, 1998, cités par Brignall et Modell, 2000). Or, en étudiant les organisations publiques, ces auteurs observent que la multiplicité des intérêts des Parties Prenantes nécessite que les organisations procèdent à des arbitrages. Dès lors, pour faire face aux conflits inhérents à de tels arbitrages, le management doit adopter une stratégie d'apparence irrationnelle et hypocrite (Brunsson, 1989). Cela relèverait des stratégies de découplage mises en lumière dans les approches néo-institutionnelles.

1.2. La performance globale au risque du découplage néo-institutionnel

Sur un plan théorique, le concept de performance globale peut être approché et expliqué par le prisme de la théorie néo-institutionnelle de la légitimité. DiMaggio et Powell (1977), observent que les organisations s'inscrivent dans des champs organisationnels hautement structurés qui forment au total un domaine reconnu de la vie institutionnelle (DiMaggio et Powell, 1977, p. 148). Au sein d'un même champ organisationnel, interagissent des organisations qui offrent des produits et services similaires, leurs principaux fournisseurs, leurs clients, l'Etat et des instances de régulation, etc. Ces champs organisationnels fournissent alors un contexte dans lequel les efforts individuels de chaque organisation pour faire face rationnellement à l'incertitude et aux contraintes, et maintenir ainsi sa légitimité et ses chances de survie, conduisent souvent à une homogénéité dans les structures, la culture, les stratégies. DiMaggio et Powell (1977) précisent que, dès lors que les différentes organisations réalisant une activité similaire sont structurées au sein d'un même champ, de puissantes forces sont à l'œuvre pour les rendre ressemblantes. Ils décrivent ainsi un

phénomène d'isomorphisme institutionnel qui se décline en trois mécanismes : un isomorphisme coercitif qui résulte des pressions formelles et informelles exercées par d'autres organisations dont elles sont dépendantes, par les pouvoirs publics ou par les valeurs de la société dans laquelle elles fonctionnent ; un isomorphisme mimétique lorsque l'incertitude ou le caractère ambigu des objectifs, conduit les organisations à imiter les autres organisations qui composent le champ dans lequel elles s'inscrivent ; un isomorphisme normatif, qui traduit notamment l'influence d'un contrôle social exercé au sein d'une même profession (Abernethy et Stoelwinder, 1995), des normes culturelles et socioprofessionnelles observables dans un secteur d'activité.

Cet isomorphisme peut être interprété comme un signal envoyé aux Parties Prenantes qui permet aux organisations de devenir légitimes. Par exemple, Suchman (1995) définit la légitimité comme « une perception ou présomption généralisée selon laquelle les actions d'une entité sont souhaitables, convenables ou appropriées au sein d'un système socialement construit de normes, valeurs, croyances et définitions ». En outre, cette légitimité n'est pas statique, mais résulte d'un processus continu de légitimation, ce qui sous-tend que les doléances sociétales peuvent évoluer, changer, voire même se contredire (Ashford et Gibbs, 1990). Le fait que la légitimité soit utilisée de façon effective ou symbolique lui confère une capacité d'interface entre l'organisation et ses Parties Prenantes puisque à la fois ces dernières peuvent lire le message à travers ses positions, mais aussi, l'entreprise utilise sa légitimité pour influencer ces mêmes Parties Prenantes.

Ce faisant, Meyer et Rowan (1977) précisent que « les organisations augmentent leur légitimité et leurs chances de survie, indépendamment de l'efficacité immédiate des pratiques et procédures ainsi acquises » (Meyer et Rowan, 1977, p. 340). Les pratiques et procédures, les concepts et techniques du management, « fonctionnent alors comme de puissants mythes et beaucoup d'organisations les adoptent de manière cérémoniale » (Meyer et Rowan, 1977, p. 340). Mais, comme le soulignent Meyer et Rowan (1977), il peut exister une contradiction entre la mise en conformité avec les règles institutionnalisées et la recherche d'efficacité qu'imposent la coordination et le contrôle des activités.

Par conséquent, en s'institutionnalisant, la légitimité est vue de l'extérieur par la création de structures ad hoc - une Direction Développement Durable, par exemple -, et par l'adoption de nouveaux rituels - un reporting sociétal, par exemple. Cependant, si ces derniers sont reconnus et communiqués en externe, cette opérationnalisation présente le risque de ne pas être efficiente en interne. Ce constat explique la notion de découplage entre la structure formelle et les pratiques de pilotage, comme l'expliquent Meyer et Rowan (1977) : « pour maintenir leur conformité cérémonielle, les organisations, qui reflètent des règles institutionnelles, tendent à éloigner leurs structures formelles des incertitudes liées aux activités techniques, en se couplant de façon relâchée, introduisant des espaces entre leurs structures formelles et les activités de travail proprement dite ». En effet, lorsque l'entreprise parvient à communiquer sur le DD avec les attributs qu'il convient, ses rituels traditionnels de pilotage et de contrôle (les budgets, les tableaux de bord de gestion, le contrôle de qualité, etc.) peuvent ne pas être en harmonie avec les symboles utilisés. De surcroît, se pose la question du choix des critères pour évaluer l'action des différents rituels en matière de DD. L'absence de critères clairs peut alors motiver l'entreprise à privilégier de nouveaux rituels privilégiant une image en matière de DD conforme aux valeurs dominantes et plus ou moins

lâchement couplés avec les structures et rituels plus traditionnels chargés alors d'assurer la rentabilité de l'entreprise et l'efficacité de ses produits.

Cette grille de lecture permet de relier la performance globale et les dispositifs d'évaluation et de contrôle du DD aux deux défis de l'efficacité et de la légitimité devant lesquels l'entreprise peut répondre par un couplage plus ou moins lâche (Oliver, 1991 ; Roome, 1992 ; Hart, 1995 ; Metrot, 2005 ; Martinet et Payaud, 2008 ; Essid, 2009;). La théorie néo-institutionnelle présente alors l'intérêt de montrer qu'il est naïf de croire à un contrat équitable entre toutes les Parties Prenantes des stratégies et du contrôle en matière de développement durable car leurs intérêts sont contradictoires. Soit l'entreprise choisit de privilégier un couplage lâche ce qui la peut la conduire à tendre vers une forme extrême d'hypocrisie organisationnelle au sens de Brunsson (1989), c'est-à-dire vers une catégorisation de certaines Parties Prenantes auprès desquelles il devient important pour l'entreprise de montrer que leurs préoccupations sont reconnues. Il s'agit alors de produire un discours adéquat ce qui peut permettre de donner l'illusion de la rationalité aux différentes Parties Prenantes et servir la recherche de légitimité. La performance est alors dissociée, ce qui implique que la fonction contrôle de gestion veille au contrôle de la performance économique alors que d'autres fonctionnels se concentrent sur le contrôle de la performance sociale, sociétale et environnementale. Soit à l'inverse, l'entreprise choisit d'être pro active dans sa stratégie de DD (Capron et Quairel-Lanoizelée, 2004 et 2006), le DD est alors volontairement intégré dans la stratégie globale de l'entreprise ce qui peut se traduire dans un découplage structurel de l'organisation afin que chaque fonction puisse avec son système d'information et de contrôle répondre aux exigences des différentes Parties Prenantes. Ces dernières peuvent ne pas avoir la même importance compte tenu de critères de légitimité, d'urgence et de pouvoir ce qui signifie que certaines Parties Prenantes pourront avoir des réponses au détriment d'autres Parties Prenantes.

Mais comme le notent Abernethy et Chua (1996), l'hypothèse néo-institutionnelle selon laquelle les pratiques visant à garantir la légitimité externe ne seraient que purement symboliques et, dans tous les cas, découplées des systèmes opérationnels internes, est aujourd'hui, sérieusement questionnée. Plusieurs auteurs (Oliver, 1991 ; Kraatz et Zajac, 1996 ; Weaver et al., 1999) s'intéressent alors aux stratégies déployées par les dirigeants pour répondre aux attentes contradictoires de leurs différentes Parties Prenantes et faire face aux pressions exercées par ces dernières et à leurs degrés d'influence respectifs. Oliver (1991), propose ainsi un modèle dans lequel les comportements de réponse sont regroupés en cinq stratégies : *l'acceptation*, le compromis, *l'évitement*, la défiance, la manipulation (Cf. Tab. 1).

**Tab. 1. Réponses stratégiques au processus institutionnels
(Oliver, 1991, p. 152)**

Stratégies	Tactiques	Exemples
Acceptation	Habitude	Suivre des normes invisibles et "allant de soi"
	Imitation	Imiter les modèles institutionnels
	Conformation	Se conformer aux règles et normes en vigueur
Compromis	Equilibre	Equilibrer les attentes différenciées des Parties Prenantes
	Pacification	Adopter un comportement d'apaisement et accommodant
	Négociation	Négocier avec les Parties Prenantes
Evitement	Dissimulation	Déguiser la non conformité
	Cloisonnement	Découpler les contraintes institutionnelles
	Echappatoire	Changer de buts, d'activité, de domaines
Défiance	Rejet	Ignorer les normes et valeurs explicites
	Défi	Contester les règles et contraintes

	Attaque	Attaquer les sources de pressions institutionnelles
Manipulation	Cooptation	Enrôler les Parties Prenantes influentes
	Influence	Imposer les valeurs et critères
	Contrôle	Contrôler les Parties Prenantes et les processus institutionnels

Pour Abernethy et Chua (1996), les approches néo-institutionnelles souffriraient ainsi des mêmes limites déterministes qui ont été reprochées aux théories de la contingence structurelle et, tout particulièrement, une insuffisante prise en compte des relations entre les déterminismes environnementaux et institutionnels et les intentions stratégiques des coalitions dominantes (Abernethy et Chua, 1996, p. 572).

Ainsi, face aux pressions institutionnelles, les décideurs ne sont pas totalement démunis et disposent de possibilités de choix. Parmi ces possibilités, le découplage ou « *l'organizational hypocrisy* » (Brunsson, 1989), ne constitueraient qu'une option parmi d'autres. De plus, ils s'inscriraient dans une démarche stratégique permettant d'entretenir le mythe d'un équilibre entre les intérêts contradictoires des Parties Prenantes, tout en dissociant les mesures à l'échelon des différents domaines fonctionnels. On retrouverait en définitive les prescriptions de Lawrence et Lorsh (1967) selon lesquelles en situation d'incertitude et de complexité, l'efficacité organisationnelle dépend de la capacité à conjuguer intégration et différenciation. Face à l'incertitude et la complexité environnementales liées à la variété et au caractère conflictuel des enjeux du développement durable, l'intégration serait assurée par la mobilisation du collectif autour du mythe de la performance globale, tandis que la différenciation s'opérerait par la dissociation des systèmes de mesure et de pilotage des performances. Comme l'indiquent Capron et Quairel (2006, p. 13), « La mise en place et la mise en œuvre 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 (...) l'intégration des sous-systèmes 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 ». Pour Capron et Quairel (2006), la dissociation devient ainsi proactive. Tout en maintenant le mythe de la performance globale, ces processus de dissociation sont mobilisés volontairement par les dirigeants et sont sources d'apprentissage, dans la mesure où ils produisent des représentations partagées au sein de l'organisation. Le concept de performance globale relèverait ainsi d'une « utopie mobilisatrice » (Capron et Quairel, 2006, p. 15). Malgré la dissociation, Capron et Quairel (2006, p. 14) suggèrent notamment que « l'existence de ces systèmes de mesure des performances environnementales et sociales élargit les options possibles et créent une dynamique d'apprentissage des dirigeants (March, 1989) et développent le levier interactif de contrôle (Simons, 1995) ».

Les nombreuses interrogations de nature conceptuelle sur la performance globale mettent alors en lumière les difficultés de mesure et de pilotage des performances face au caractère conflictuel des trois dimensions du développement durable. Elles questionnent ainsi les fondements et la pertinence de modèles intégrés ou équilibrés de performance face aux paradoxes du développement durable. Cela est le cas, tout particulièrement, du modèle du

Balanced Scorecard, dont les Sustainability Balanced Scorecard, constituent une déclinaison visant précisément à intégrer et équilibrer les différentes problématiques du développement durable à l'intérieur d'une représentation multidimensionnelle de la performance.

2. Vers un pilotage interactif des paradoxes du développement durable

À la suite de Poole et Van de Ven (1989) et Lewis (2000), Smith et Lewis (2011) définissent un paradoxe comme un ensemble d'éléments contradictoires mais inter-reliés qui existent simultanément et persistent dans le temps. Les paradoxes sont constitués de "tensions sous-jacentes", c'est-à-dire d'éléments qui semblent logiques individuellement mais incohérents voire absurdes lorsqu'ils sont pris en compte ensemble. Les problématiques du développement durable révèlent précisément les tensions et contradictions qui naissent du caractère différencié et conflictuel des attentes des diverses Parties Prenantes. La question qui se pose alors est celle de l'intégration de ces paradoxes dans les systèmes de pilotage. Nous proposons alors un modèle de pilotage dans lequel, loin d'être niés ou occultés, sous la forme d'un modèle normatif qui n'aurait que l'apparence d'un modèle intégré, les paradoxes seraient au contraire mis en lumière et positionnés au cœur du système de pilotage. Cela souligne alors la pertinence d'un modèle de contrôle interactif fondé sur un dialogue stratégique sur les enjeux contradictoires du développement durable (2.1.). Un tel pilotage interactif pourrait alors s'appuyer sur des tableaux de bord sciemment déséquilibrés que nous suggérons de qualifier de « paradoxical scorecard » ; l'utilisation d'un vocable anglo-saxon étant choisie à dessein, en référence et en opposition avec celle de « balanced scorecard » (2.2.).

2.1. Le contrôle interactif, expression d'un dialogue stratégique sur les enjeux contradictoires du développement durable

À la lecture de ce qui précède, il apparaît clairement que, face aux paradoxes du développement durable, les dirigeants peuvent adopter sciemment tout un éventail de réponses possibles. Parmi ces réponses, le découplage sous la forme d'une dissociation proactive, ne procéderait-il pas, en définitive, d'une reconnaissance de l'existence de paradoxes et d'une volonté de gestion des contradictions inhérentes au concept de développement durable ? Nous sommes loin d'un modèle intégré et d'une performance « globale ».

Mais, ne pourrait-on pas admettre une alternative au découplage ? Celle-ci consisterait à accepter les paradoxes et à fonder le management sur un débat permanent et contradictoire et ce, à deux niveaux :

- aux frontières de l'organisation, avec les représentants des diverses Parties Prenantes en présence, en intégrant leurs pouvoirs de négociation respectifs et la différenciation de leurs attentes ;
- à l'intérieur de l'organisation entre les différents domaines fonctionnels et opérationnels de l'entreprise.

Comme l'a montré Hofstede (1978, 1981), en situation de forte ambiguïté des objectifs et, notamment, lorsque cela est lié à des conflits d'intérêts et d'orientations entre les Parties

Prenantes et coalitions au pouvoir, les contrôles cybernétiques ne sont plus appropriés et il convient de s'orienter vers ce que l'auteur qualifie de contrôles non cybernétiques. Il évoque alors l'idée d'un contrôle politique. Or, un tel contrôle ne peut être fondé que sur l'acceptation des contradictions et rapports de pouvoir à l'entour et à l'intérieur de l'organisation. Le dialogue et les débats, - fussent-ils contradictoires -, constituent alors un élément clé du processus de contrôle. Le concept de levier de contrôle interactif développé par Simons (1995) peut alors s'avérer extrêmement fécond, dans cette perspective.

Simons (1995) définit les systèmes de contrôle de gestion comme « les procédures et processus fondés sur l'information, utilisés par les managers, pour maintenir ou modifier les configurations des activités de l'organisation » (Simons, 1995, p. 5). Il distingue quatre leviers de contrôle qui, loin de s'exclure, doivent être utilisés de manière complémentaire et faire système au sein d'un dispositif global de contrôle de gestion :

Les deux premiers leviers de contrôle n'interviennent pas directement dans les processus stratégiques, ils ont pour fonction d'encadrer le domaine stratégique, soit en vue de fournir un cadre à la recherche d'opportunités et à l'apprentissage (systèmes de croyances) ; soit dans le but de focaliser l'attention des managers sur des limites à ne pas franchir au risque de remettre en cause la survie ou les valeurs fondamentales de l'entreprise^{iv} (systèmes de délimitation).

- Les systèmes de croyance traduisent un ensemble explicite de valeurs organisationnelles que les dirigeants communiquent formellement et renforcent de manière systématique, en vue de développer une culture et des buts organisationnels, susceptibles de créer du sens et de fournir une orientation commune. Ces systèmes représentent un levier de contrôle, en ce qu'ils revêtent un caractère formel et procèdent d'un management explicite. Il s'agit, par exemple, des systèmes de « crédo », de chartes ou des projets d'entreprise (« missions statements »).
- Les systèmes de délimitation portent sur la délimitation des frontières d'activités stratégiques et focalisent l'attention des responsables sur les risques à éviter. Ils visent à éloigner les managers de toutes les tentations stratégiques qui pourraient égarer leur attention et leurs comportements de la mission et des buts stratégiques de l'organisation. Simons (1995, p. 41).

Les deux autres leviers de contrôle interviennent directement dans les processus stratégiques, soit dans le but de focaliser l'attention des managers sur la maîtrise des facteurs clés de succès et d'éviter toute dérive de nature préjudiciable pour l'organisation (systèmes de contrôle diagnostique) ; soit dans le but de favoriser la recherche d'opportunités, l'émergence de nouvelles stratégies et l'apprentissage organisationnel (systèmes de contrôle interactif).

- Les systèmes de contrôle diagnostique, sont focalisés sur la maîtrise des variables critiques de performance et représentent la forme la plus classique du contrôle de gestion (Simons, 1995). Tels que les définit Simons (1995), il s'agit de « systèmes d'information formels que les managers utilisent pour contrôler les résultats organisationnels et corriger les dérives par rapport aux standards de performance préétablis » (Simons, 1995, p. 59). Trois caractéristiques les caractérisent : 1) la capacité à mesurer les résultats d'un processus ; 2) l'existence de standards prédéfinis auxquels les résultats peuvent être comparés ; 3) la capacité à corriger les écarts par rapport aux standards. Nous retrouvons

ici les caractéristiques de la régulation cybernétique et ses trois conditions de validité (Hofstede, 1978).

- Les systèmes de contrôle interactif sont centrés sur les incertitudes stratégiques et orientés vers la recherche d'opportunités et l'émergence de nouvelles stratégies. Simons (1995) les définit comme « *des systèmes d'information formels utilisés par les managers pour s'impliquer régulièrement et personnellement dans les activités décisionnelles des subordonnés* » (Simons, 1995, p. 95). *Ces systèmes permettent de « focaliser l'attention et favorisent le dialogue à travers l'organisation (...) Ils fournissent des cadres et des programmes pour débattre et motiver le rassemblement d'informations en dehors des canaux routiniers* » (Simons, 1995, p. 96). C'est alors l'affaire du top-management, qui doit stimuler un dialogue interactif au sein de l'entreprise : « *A travers le dialogue, le débat et l'apprentissage qui entourent le processus interactif, de nouvelles stratégies émergent* » (Simons, 1995, p. 102).

Au-delà des systèmes de croyances et de limites, c'est plus particulièrement sur l'opposition entre contrôle diagnostique et contrôle interactif, que se joue l'opposition, aujourd'hui nodale, entre deux paradigmes de contrôle : le modèle de la régulation cybernétique et celui de l'apprentissage organisationnel (Hofstede, 1978 ; Mevellec, 1990 ; Lorino, 1995). Très concrètement, les systèmes de contrôle diagnostique font appel à des dispositifs courants de contrôle de gestion (plans, budgets, tableaux de bord de gestion, systèmes de reporting, etc.). En revanche, les systèmes de contrôle interactif peuvent utiliser les outils de ces dispositifs courants mais sous la forme d'un management participatif, favorisant l'interaction, le partage d'informations et l'apprentissage, par des processus d'échanges collaboratifs et transversaux. Cela fait appel, par exemple, à des comités, des réunions de travail, des groupes de progrès ou des revues de performance.

L'étude réalisée au sein d'une entreprise du secteur de l'énergie, par Essid et Berland (2011) s'intéresse précisément à l'impact du DD sur les leviers de contrôle de Simons (1995). Cette recherche nous éclaire cependant sur les limites d'un tel contrôle interactif. Les résultats révèlent en effet que la mise en oeuvre d'un contrôle interactif de la RSE entraîne une surcharge cognitive chez les managers concernés. Cela se traduit alors par le glissement du contrôle interactif vers un mode de contrôle diagnostique. Par ailleurs, la complexité liée à la grande variété d'indicateurs et la surcharge cognitive qu'elle engendre, conduit à un découplage temporel et spatial des systèmes de contrôle. Le contrôle interactif est alors cantonné à des niveaux hiérarchiques donnés. Finalement, dans le cas évoqué, les managers auraient eu tendance à se replier sur l'analyse interactive d'indicateurs communs à plusieurs niveaux hiérarchiques à partir des données du reporting se limitant à une douzaine d'indicateurs. Ces observations tendraient à mettre en lumière les difficultés d'un pilotage interactif du développement durable. Déjà, dans ses travaux, Simons (1995) relève lui-même le caractère coûteux en temps du contrôle interactif. C'est l'une des raisons pour lesquelles il préconise que, sur n systèmes de contrôle, un seul soit dédié au contrôle interactif, les n-1 autres correspondant au contrôle diagnostique. De telles difficultés sont également relevés par Tuomela (2005). La variété accrue des indicateurs, liée à la prise en compte simultanée de variables environnementales, sociales et économiques, serait de nature à complexifier le système de contrôle et à engendrer une surcharge cognitive. Le caractère paradoxal des objectifs et indicateurs de développement durable viendrait alors renforcer une telle surcharge. Le découplage pourrait alors constituer une première réponse à ce problème.

Plusieurs études empiriques sur l'influence des problématiques de DD sur les pratiques de contrôle de gestion tendraient à le confirmer. Moquet (2008), par exemple, montre à partir des cas de Lafarge et Danone, combien les contradictions entre les logiques des systèmes de contrôle financier et celles du contrôle environnemental et social, conduisent à séparer les deux systèmes. De même, Fajfrowski (2011), à partir d'une étude de cas du système Areva Way, complétée par une enquête par questionnaires auprès de contrôleurs de gestion, parvient à la conclusion selon laquelle les contrôleurs de gestion participeraient peu au système de contrôle environnemental et social. Face aux pressions institutionnelles contradictoires des Parties Prenantes influentes (actionnaires, salariés, ONG, presse, etc.), leurs fonction auraient tendance à se recentrer sur leur "cœur de métier", à savoir le pilotage et le reporting des performances économiques et financières.

Mais, face aux contradictions inhérentes à la problématique de la RSE et du développement durable, une alternative au découplage pourrait être envisagée. Elle consisterait à reconnaître l'existence de paradoxes liés notamment aux attentes contradictoires des différentes Parties Prenantes et ne pas chercher à les contourner ou à les masquer derrière des systèmes normatifs de pilotage et de reporting se prévalant d'un contrôle de la performance globale. En effet, l'intégration ou l'équilibre de systèmes de contrôle affichant ainsi une mesure multidimensionnelle des performances, procèderaient davantage d'un cérémonial que d'une réelle efficacité. Alors découplés, ces systèmes de pilotage et de reporting fonctionneraient davantage en parallèle que de manière réellement intégrée. Plutôt que de dissocier de la sorte les systèmes de mesure, de pilotage et de reddition, il s'agirait alors, à l'inverse, d'entretenir un dialogue politique intégrant la différenciation des attentes et les rapports de pouvoir des différentes Parties Prenantes. Le contrôle interactif au sens de Simons (1995) se doublerait d'une dimension politique au sens d'Hofstede (1978, 1981) :

- sur un plan stratégique et aux frontières de l'organisation les dirigeants pourraient s'impliquer dans les échanges et débats réunissant les différents directeurs fonctionnels qui, de par leur domaine de compétence sont en charge de l'interface avec une partie prenante privilégiée. Des représentants des Parties Prenantes pourraient également prendre part aux échanges ;
- en interne, et sur un plan plus opérationnel, les dirigeants s'impliqueraient également dans un dialogue et des échanges réunissant des collaborateurs appartenant à l'ensemble des directions fonctionnelles et opérationnelles.

Les contradictions et différences de point de vue, loin d'être niées ou édulcorées, seraient alors clairement exposées et, au terme de délibérations entre les acteurs concernés, des stratégies seraient définies.

Pour Simons (1995), le contrôle interactif vise à favoriser l'apprentissage organisationnel. Il semble dès lors permis de penser, que ces apprentissages peuvent être renforcés dès lors qu'ils sont le fruit de la confrontation d'idées lors d'un dialogue contradictoire entre acteurs appartenant à des mondes sociaux différents. Capron et Quairel (2006) observent que malgré la dissociation, les dirigeants peuvent mettre en oeuvre des leviers de contrôle interactif des performances environnementales et sociales à l'échelon des managers opérationnels et créer ainsi une dynamique d'apprentissage organisationnel. De même, ils notent que la mesure des performances environnementales et sociales élargit les options possibles pour les décisions et créent une dynamique d'apprentissage (Capron et Quairel, 2006, p. 11). Pour plusieurs auteurs

et notamment Smith et Lewis (2011), la capacité à accepter et gérer les paradoxes favoriserait ainsi l'apprentissage et permettrait d'assurer la pérennité de l'entreprise. Ces auteurs considèrent qu'il existe une relation entre les capacités dynamiques de la firme et l'aptitude à répondre aux tensions paradoxales. Dans le même ordre d'idée, Smith et Tushman (2005) que cette capacité à faire face de manière simultanée à des demandes contradictoires constitue un facteur de performance de l'organisation.

Au terme de cette discussion, nous pouvons avancer deux propositions de recherche :

Proposition n° 1 : la mise en oeuvre d'un contrôle interactif favorise le dialogue et les débats contradictoires autour des enjeux conflictuels du développement durable.

Proposition n° 2 : le dialogue et les débats contradictoires autour des enjeux conflictuels du développement durable favorisent une dynamique d'apprentissage organisationnel.

Mais un tel contrôle interactif ne peut opérer sans un système de pilotage affichant précisément des objectifs et mesures contradictoires. Le système ne serait en définitive, pas autant équilibré que ne le laissent entendre les représentations idéales des Balanced Scorecards et de leur déclinaison socialement responsable : les Sustainability Balanced Scorecards. L'instrument de pilotage interactif – et politique –, des stratégies de développement durable, s'apparenterait davantage à ce que l'on pourrait qualifier de « Paradoxical Scorecard ».

2.2. Vers un « Paradoxical Scorecard », instrument de pilotage interactif des stratégies de développement durable

L'idée même d'un Balanced Scorecard (BSC) ou « carnet de scores équilibré », semble cohérente avec celle de performance globale ou « équilibrée ». De même, le concept d'alignement stratégique, représenté à travers le modèle « causes-effets » de la carte stratégique du BSC suggère une cohérence d'ensemble. Envisagé ainsi, et notamment, de par le caractère multidimensionnel de ses mesures de performance, le BSC apparaît d'emblée comme l'instrument privilégié de pilotage de la performance globale. Il s'inscrirait parfaitement dans la perspective normative d'un « management des Parties Prenantes », telle qu'elle apparaît dans les approches du « Social Issue Management » ou courant « utilitaire stratégique » qui propose des outils de management qui tiennent compte des attentes exprimées par les différents acteurs de la société (Capron et Quairel-Lanoizelée, 2004). Une telle représentation du BSC, comme outil par excellence du management équilibré des Parties Prenantes s'illustre parfaitement dans la critique de Jensen (2001) à propos de la théorie des Parties Prenantes. Dans une critique très virulente, Jensen s'en prend tout particulièrement au BSC qu'il accuse notamment d'être source de confusion et d'éloigner l'attention des managers de ce qui doit être le seul score envisageable pour une entreprise : la maximisation de la valeur de marché à long terme. Pour lui, le BSC représente « *l'équivalent managérial de la stakeholder theory* » (Jensen, 2001, p. 17). La critique est sans doute excessive dans la mesure où, en développant leurs cartes stratégiques, Kaplan et Norton (1998, 2001), proposent précisément - dans le cas des entreprises privées -, des enchaînements de causalité

qui convergent vers l'atteinte des objectifs financiers de l'entreprise, mesurée classiquement par des indicateurs de rentabilité. Dans cette perspective, Kaplan et Norton (1998, 2001) opèrent bien une hiérarchisation des axes du BSC représentée par la logique de causalité de la carte stratégique : par exemple, les compétences et la motivation du personnel (axe apprentissage-innovation) permettent de maîtriser l'excellence opérationnelle (axe processus internes), ce qui conduit à maximiser la satisfaction des clients (axe clients) et, in fine, de maximiser la valeur pour les actionnaires (axe financier). Ainsi, du moins dans sa forme canonique, le BSC n'apporterait pas réellement une représentation équilibrée des trois dimensions du développement durable (économique, sociale, environnementale). Bien plutôt, il tendrait à privilégier l'atteinte de résultats financiers. Tout au plus, serions-nous en présence d'un cercle vertueux à partir duquel satisfaire les attentes des salariés à travers leur implication et le développement de leurs compétences, permettrait d'exceller dans les processus opérationnels (qualité, productivité, réactivité, etc.), ce qui favoriserait la satisfaction client et finalement, celle des actionnaires.

Face à l'importance croissante des questions relatives à la RSE dans le management des entreprises, plusieurs chercheurs se sont proposés de développer le modèle existant du BSC en y intégrant les problématiques environnementales et sociales (Bieker et Gminder, 2001 ; Figge, Hahn et Wagner, 2002 ; Epstein et Wisner, 2002 ; Zingales et Hockerts, 2003,...). C'est ainsi qu'est apparue la notion de « Sustainability Balanced Scorecard » (SBSC). Dans le cadre d'un programme de recherche réunissant des chercheurs des universités de St. Gallen et de l'INSEAD en coopération avec l'université de Lueneburg, plusieurs expérimentations ont été menées en entreprise (Bieker et Gminder, 2001). Zingales et Hockerts (2003), à partir d'une revue de travaux empiriques, font également état d'applications concrètes en entreprise.

Pour plusieurs chercheurs le SBSC se traduit généralement soit par l'ajout d'un cinquième axe appelé « Société » ou « Non-market », soit par l'introduction des dimensions sociales et environnementales au coeur des quatre axes existants. Pour Bieker et Gminder (2001), il est possible d'envisager cinq modèles d'intégration du développement durable :

- L'approche partielle : un ou deux indicateurs de développement durable sont intégrés dans quelques dimensions bien choisies du BSC.
- L'approche additive : un cinquième axe est ajouté au quatre axes traditionnels du BSC ;
- L'approche totale : les dimensions environnementales et sociales sont intégrées dans toutes les dimensions du BSC permettant ainsi de promouvoir au sein de l'organisation une forte prise de conscience des questions de développement durable.
- L'approche transversale : les stratégies de développement durable sont intégrées dans le schéma de causalité de la carte stratégique en tant qu'inducteurs de valeur permettant l'accomplissement de la vision et des objectifs stratégiques.
- L'approche partagée : Le BSC se décline au niveau d'une fonction spécifique telle que la Direction du Développement Durable ou la fonction Ressources Humaines, par exemple.

En fait, selon la stratégie de l'entreprise et l'intégration dans celle-ci des questions relatives au développement durable, plusieurs modèles de SBSC peuvent être mis en œuvre (Bieker et Gminder, 2001 ; Bieker, 2003). Mais surtout, à la lecture de ces travaux, il apparaît que, le plus souvent, fidèlement à la représentation classique du BSC, les SBSC ne feraient pas exception à la norme, en cela qu'ils auraient tendance à privilégier les performances de l'axe

financier. Nous serions en présence, d'un modèle de type « business case » (Dyllick et Hockerts, 2002 ; Carroll et Shabana, 2010). Or, comme le suggèrent plusieurs auteurs, d'autres modèles où il s'agirait au contraire de privilégier les dimensions sociales (Social case) ou environnementales (Green Case), sont également à envisager (Bieker et Gminder, 2001 ; Dyllick et Hockerts, 2002). Quoiqu'il en soit, qu'il s'agisse de BSC ou de SBSC, le qualificatif « équilibré » pose questions, dans la mesure où il existe toujours une hiérarchisation des critères de performance. C'est bien ce que suggère Brignall (2002). Son article au titre révélateur - « the unbalanced scorecard » -, apporte ainsi une critique qui se veut radicale du « mainstream » de la mesure multidimensionnelle des performances représentée notamment par le BSC (Brignall, 2002, p. 1). S'en prenant très précisément à la carte stratégique du BSC, il considère que celui-ci ne reconnaît que trois Parties Prenantes clés : les salariés, les clients et les actionnaires. De fait, le modèle omet d'intégrer l'ensemble des dimensions environnementales et sociales. Brignall (2002, p. 4) s'appuie alors sur les théories néo-institutionnelles pour souligner le caractère déséquilibré des pouvoirs et les divergences d'intérêt parmi ces trois Parties Prenantes clés. Dans un article précédent, sur la mise en œuvre des outils managériaux du « New Public Management », Brignall observe avec Modell, qu'une telle situation conduit en définitive les managers à découpler les modèles normatifs de mesure des performances, réputés « équilibrés et intégrés » (Brignall et Modell, 2000). Un tel découplage ne procéderait pas d'une réponse passive face aux pressions institutionnelles, mais, bien plutôt, d'un choix rationnel pour maintenir un équilibre face au déséquilibre des pouvoirs des différentes Parties Prenantes (Cf. Supra, les réflexions de Capron et Quairel, 2006). Brignall (2002) suggère également d'élargir le spectre des Parties Prenantes au-delà des trois parties impliquées traditionnellement dans le BSC. Mais il fait cependant observer qu'une intégration de l'ensemble des variables sociales et environnementales introduit une telle complexité qu'elle ne peut se réduire à une représentation causale linéaire universelle. Pour lui, la carte stratégique devrait s'apparenter à une représentation circulaire. Finalement, afin de rééquilibrer le BSC, Brignall (2002) préconise de lui adjoindre un cinquième axe social et environnemental, tout en reconnaissant que cela conduira les managers à « jongler » pour répondre aux attentes différenciées d'un nombre étendu de Parties Prenantes. Tout en relevant la complexité d'une telle perspective, voire son caractère idéaliste, il en conclut que cela ne doit en rien décourager les recherches futures, mais au contraire, les stimuler.

En définitive, il semble permis de s'interroger sur cette volonté de vouloir à tout prix « rééquilibrer » le BSC ou les SBSC. Une telle tentative n'est-elle pas, par nature, vouée à l'échec ? N'a-t-on pas davantage intérêt à utiliser des tableaux de bord, volontairement déséquilibrés, en ce qu'ils affichent des objectifs et des indicateurs contradictoires, mais dont le potentiel interactif tient précisément dans les débats et les échanges que de telles contradictions peuvent susciter, voire stimuler ? Nous serions alors en présence d'un pilotage interactif dans lequel, il s'agirait d'utiliser les tableaux de bord de manière politique (Hofstede, 1978, 1981) ou stratégique au sens de Crozier et Friedberg (1977). Les paradoxes introduits par la prise en compte du développement durable, loin d'être occultés, seraient au contraire mis délibérément en lumière par le système. Aux acteurs concernés de réaliser les arbitrages nécessaires au terme d'une délibération mobilisant un dialogue et des débats. De cette confrontation intersubjective entre des acteurs aux horizons décisionnels, aux schèmes de représentation et aux intérêts différenciés, pourraient naître des apprentissages.

Dans ces conditions, le concept de Paradoxical Scorecard semblerait ici plus approprié que celui de Balanced Scorecard ou de Sustainability Balanced Scorecard. Il convient dès lors de s'interroger, à l'instar de Brignall (2002), sur la pertinence de la carte stratégique du BSC et sur sa cohérence interne. Faut-il conserver une carte stratégique, quitte à ce que celle-ci soit le fruit d'un processus de dialogue interactif lors de la construction collective du modèle et reflète les arbitrages réalisés à l'issue d'un débat contradictoire ? Faut-il la supprimer et ne garder du BSC qu'un ensemble de scores, classés en quatre ou cinq axes. L'analyse de mesures diversifiées aux enjeux contradictoires dans le cadre d'un pilotage interactif, permettrait alors aux participants d'horizons différents, de mesurer les contradictions inhérentes au développement durable et aux attentes multiples des Parties Prenantes, de réaliser des arbitrages et de définir une stratégie. Les « Paradoxical Scorecards » ainsi mis en scène, pourraient alors représenter les instruments d'un management des paradoxes.

Poole et Van de Ven (1989) relèvent ainsi quatre attitudes possibles face aux paradoxes :

- *l'acceptation* où les contradictions sont envisagées en tant que telles et leur oppositions prises en compte ;
- la séparation spatiale, dans laquelle les différentes dimensions sont traitées à des niveaux différents ;
- la séparation temporelle où les dimensions en contradiction sont appréhendées de manière séparée dans le temps ;
- la synthèse, dans laquelle il s'agirait d'éliminer toute opposition. Les dimensions conflictuelles seraient alors occultées, voire fondues dans un concept englobant.

Notons que la séparation - spatiale ou temporelle -, nous renvoie aux stratégies de découplage, la synthèse traduit bien l'idée contenue dans le concept de performance globale et l'idée d'une performance « équilibrée ou intégrée » contenue dans les modèles normatifs de mesure multidimensionnelle des performances (Brignall et Modell, 2000) auxquels appartiennent le BSC ou les SBSC. Finalement, l'utilisation de « Paradoxical Scorecards » telle que nous l'avons présentée dans le cadre d'un pilotage interactif et politique, s'inscrit dans la logique de l'acceptation des paradoxes.

Les tableaux de bord ou « carnets de scores » ainsi mobilisés, pourraient alors jouer le rôle d'objets frontières (Star et Griesemer, 1989). Tels qu'ils sont définis, « les objets frontières *sont des objets qui sont suffisamment plastiques pour s'adapter aux besoins et contraintes locales des différentes parties qui les utilisent, tout en étant suffisamment robustes pour maintenir une identité commune à travers les sites (...)* Ces objets peuvent être abstraits ou concrets. Ils présentent un sens différent dans des mondes sociaux différents, mais leur *structure est suffisamment commune à plus d'un monde pour les rendre reconnaissables et en faire des moyens de traduction* » (Star and Griesemer, 1989, p. 393). Ces objets offrent notamment une flexibilité interprétative (Star, 2010) en laissant aux différents groupes d'acteurs des marges d'interprétation différenciées. Notamment, comme le précise Star (2010, p. 19), les objets-frontière sont un arrangement qui permet à différents groupes de travailler ensemble sans consensus préalable. Hansen and Mouritsen, (2005) ont conduit une recherche fondée sur quatre études de cas dans lesquelles le BSC était envisagé comme un objet frontière. Ils parviennent à la conclusion selon laquelle le BSC peut en effet représenter un objet frontière, en ce qu'il est suffisamment souple et adaptable pour répondre aux contextes

particuliers et aux problèmes organisationnels spécifiques à chaque cas, tout en maintenant son identité à travers les différents contextes d'utilisation. Ces auteurs montrent notamment que le BSC n'existe pas comme un modèle prédéfini et normatif, mais plutôt il reflète la nature spécifique des problèmes organisationnels de chaque cas étudié, ce qui explique le caractère idiosyncratique de son utilisation et de représentations que construisent les acteurs à son endroit. Naro et Travaillé (2011), en reprenant l'image de Mintzberg (1989) sur le Puzzle et le Lego, s'interrogent sur l'intérêt d'une telle approche constructiviste du BSC (à l'image de la construction d'un Lego), opposée à une approche normative (comme dans l'assemblage - forcément prédéfini -, d'un Puzzle). A fortiori, les « Paradoxical Scorecards », en offrant un plus large éventail d'indicateurs aux enjeux diversifiés et contradictoires, offriraient une plus grande plasticité permettant une flexibilité interprétative des différents acteurs impliqués dans le pilotage interactif, sans pour autant qu'un consensus de départ soit une condition nécessaire.

Cela nous porte à formuler deux propositions de recherche complémentaires :

Proposition n° 3 : l'existence, dans un même tableau de bord, de cibles et de mesures orientées sur des objectifs contradictoires, stimule un dialogue interactif autour des enjeux du développement durable.

Proposition n° 4 : ces tableaux de bord ou "paradoxical scorecards" parce qu'ils favorisent une flexibilité interprétative, constituent des objets-frontières.

Conclusion

Les préoccupations actuelles relatives au développement durable ont fait naître des pressions institutionnelles conduisant les entreprises à intégrer les logiques de responsabilité sociale et environnementale dans leur management. En termes de contrôle de gestion, de pilotage et de reporting, cela s'est traduit par l'émergence du concept de performance globale et la recherche de modèles intégrés ou équilibrés de performance. Dans le même temps, se développaient des modèles multidimensionnels de mesure des performances (Ittner et Lacker, 1998) dont le BSC constitue un objet emblématique. Le concept de performance globale trouvait ainsi écho dans le développement de ces modèles offrant, de par leur caractère multidimensionnel, l'image idéale d'un modèle « équilibré et intégré » (Brignall et Modell, 2000). Fondés sur la logique du BSC, les SBSC s'inscrivent bien dans cette perspective, dans la mesure où ils ambitionnent d'intégrer les trois dimensions du développement durable dans un même modèle de performance.

Pourtant, la diversité des Parties Prenantes et de leurs attentes souvent conflictuelles soumettent cet idéal managérial d'une performance globale ou équilibrée, à de nombreux questionnements à la fois théoriques et pratiques. Sur un plan théorique, les théories néo-institutionnelles tendent en effet à suggérer que, loin d'observer une intégration des systèmes de reporting et de pilotage de la performance globale, on assiste au contraire à un découplage. Sur un plan pratique, les études empiriques sur les pratiques managériales des entreprises en matière de RSE, tendent à confirmer cette tendance au découplage. Celui-ci relèverait même d'une stratégie volontariste des dirigeants – une dissociation proactive -, en vue de préserver le mythe de la performance globale et, ce faisant maintenir la légitimité de l'entreprise, tout en

développant des systèmes opérationnels différenciés, permettant de gérer concrètement et de manière isolée, les différents enjeux conflictuels du développement durable (Capron et Quairel-Lanoizelée, 2006). Le concept de performance globale apparaîtrait alors comme une « utopie mobilisatrice » (Capron et Quairel-Lanoizelée, 2006), dans la mesure où l'hypocrisie organisationnelle (Brunsson, 1989) serait source d'apprentissage et se transformerait finalement en actions. Cela rejoint les considérations de March (1976), qui dans ses « technologies de la déraison », considère que l'hypocrisie est transitoire et source d'apprentissages.

Mais, au-delà du découplage néo-institutionnel et de la dissociation proactive, plusieurs recherches tentent de dépasser le cadre des théories néo-institutionnelles, leur reprochant son caractère déterministe, en accordant davantage d'intérêt aux rapports de force entre les Parties Prenantes et surtout aux stratégies des dirigeants (Oliver, 1991 ; Kraatz et Zajac, 1996 ; Abernethy et Chua, 1996 ; Weaver et al., 1999). Face aux pressions institutionnelles, les dirigeants adopteraient ainsi des comportements différenciés dans leur gestion des différentes Parties Prenantes et de leurs rapports d'influence respectifs. Le découplage ne constituerait qu'une stratégie parmi d'autres. Les recherches sur la gestion des paradoxes (Poole et Van de Ven, 1989 ; Lewis, 2000 ; Smith et Lewis, 2011), ont mis en exergue que si, en effet, face aux paradoxes, il semble possible d'observer une séparation temporelle ou spatiale (découplage), il est également possible d'envisager une approche visant à gommer toute contradiction à l'intérieur d'un modèle englobant. Les auteurs évoquent alors l'idée de « synthèse » et le concept de performance globale et les outils « équilibrés et intégrés », dont relèvent le BSC et les SBSC, en offrent alors une illustration. Mais, une troisième approche consiste à accepter les paradoxes. Cette troisième approche nous paraît particulièrement féconde pour la recherche sur le reporting et le pilotage du développement durable et nous avons dans ce papier émis l'idée de dépasser l'image normative des BSC et SBSC pour suggérer le concept de « Paradoxical Scorecard ». Il s'agirait d'un tableau de bord ou carnet de scores, volontairement déséquilibré, car révélant au grand jour les contradictions inhérentes aux enjeux conflictuels des trois dimensions du développement durable et des attentes différenciées des Parties Prenantes. Utilisée dans le cadre d'un contrôle interactif au sens de Simons (1995), doublé d'une dimension stratégique (Crozier et Friedberg, 1977), une telle approche du pilotage, correspondrait aux préconisations d'Hofstede (1978, 1981) qui observe qu'en situation de forte ambiguïté des buts, liée au caractère conflictuel des intérêts en présence, il convient d'adopter des modes de contrôle non cybernétiques et, tout particulièrement, une forme de contrôle qu'il qualifie de politique.

Le concept de « paradoxical Scorecard » pourrait, nous semble-t-il, s'avérer particulièrement pertinent pour la pratique du contrôle de gestion dans des contextes où ne peut exister un consensus des divers acteurs et Parties Prenantes en présence. Au-delà de la question du contrôle de gestion face aux paradoxes du développement durable, il pourrait trouver des terrains d'application dans des contextes d'organisations complexes où la convergence des buts constitue une variable problématique : les organisations politiques et professionnelles (organisations publiques, organisations de santé, etc.), pourraient fournir à ce propos des terrains d'étude privilégiés. La question du contrôle de gestion, de la conception et de la mise en œuvre de systèmes de mesure et de pilotage des performances, face aux paradoxes du développement durable demeure à ce jour un objet d'étude particulièrement riche d'intérêt et

des approches fondées sur le management des paradoxes offrent des perspectives de recherche particulièrement fécondes qui restent à explorer.

Bibliographie :

Abernethy, M.A., Chua, W.F. (1996). A field study of control system “redesign”: the impact of institutional processes on strategic choice. *Contemporary Accounting Research* 13(2): 569-606.

Ackerman, R. W., Bauer, R. A. (1976). *Corporate social Responsiveness, The modern Dilemma*. Reston, Virginia.

Al-Tuwaijri, S.A., Christensen, T.E., Hughes, K.E. (2004). The relations among environmental disclosure, environmental performance, and economic performance: a simultaneous equations approach ». *Accounting, Organizations and Society* 29: 447-471.

Ashford, B. E., Gibbs, B. W. (1990). The Double-Edge of Organizational Legitimation. *Organizations Science* 1 (2): 177-194.

Baret, P. (2006). *L'évaluation contingente de la performance globale des entreprises : une méthode pour fonder un management socialement responsable ?* 2^{ème} journée de recherche du CEROS: 1-24.

Berland, N., Essid, M. (2009). RSE, systèmes de contrôle et pilotage de la performance globale, 30^{ème} congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Strasbourg.

Biecker, T. (2002). *Managing Corporate Sustainability with the Balanced Scorecard : Developing a Balanced Scorecard for Integrity Management*, Oikos PhD summer academy.

Bieker, T. (2003). *Sustainability Management with the Balanced Scorecard*. International Summer Academy of Technology Studies – Corporate Sustainability.

Bieker, Th., Dyllick, Th, Gminder, C.U., Hockerts, K. (2001). BSSE Conference

Bieker, Th., Gminder, C.U. (2001). *Towards a Sustainability Balanced Scorecard*, Oikos PhD summer academy, Environmental Management and Policy and related Aspects of Sustainability.

Bieker, T., Waxenberger, B. (2002). *Sustainability Balanced Scorecard and Business Ethics*, 10th International Conference of the Greening of Industry Network, Göteborg.

Bouquin, H. (2004). *La notion de performance*, Journée de recherche, Centre d'Etude et de Recherche en Management de Touraine, 15 janvier 2004.

Brignall, S., Modell, S. (2000). An Institutional Perspective on Performance Measurement and Management in the New Public Sector. *Management Accounting Research* 11: 281-306.

Brignall S. (2002), *The Unbalanced Scorecard: A social and environmental critique*. Unpublished Working paper, Aston Business School, UK.

Brunsson, N. (1989). *The Organization of Hypocrisy*. New York: John Wiley.

- Capron, M., Quairel-Lanoizelée, F. (2004). *Mythes et Réalités de l'Entreprise responsable*, Paris: La Découverte.
- Capron, M., Quairel-Lanoizelee, F. (2006). Evaluer les stratégies de développement durable des entreprises : l'utopie mobilisatrice de la performance globale. *Revue de l'Organisation Responsable* 1: 5-16.
- Caron, M.A., Boisvert, H. et Mersereau, A. (2007). La comptabilité de management *environnementale ou l'éco-contrôle* : utilité des outils de contrôle de gestion. Cahier de recherche, HEC Montréal.
- Carroll, A.B. (1979). A three-dimensional conceptual model of corporate performance. *The Academy of Management Review* 4 (4): 497-505.
- Carroll, A.B. (1999). Corporate Social Responsibility – Evolution on a Definitional Construct. *Business and Society* 3: 268-295.
- Carroll, A.B. (2008). A History of CSR: Concept and Practices. In *The Oxford Handbook of Corporate Social Responsibility* (Eds Crane, A., Matten, D., Mc Williams, A., Moon, J., Siegel D). Oxford: 19-45.
- Carroll, A.B., Shabana, K.M. (2010). The business case for corporate social responsibility: a review of concepts, research and practice. *International Journal of Management Reviews* 12 (1): 85-105.
- Clarkson, M. B. E. (1995). A Stakeholder Framework for Analyzing and Evaluating Corporate Social Performance. *The Academy of Management Review* 20 (1): 92-117.
- Crozier, M., Friedberg E. (1977). *L'acteur et le système*. Paris : Seuil.
- Damak Ayadi, S. (2004). La publication des rapports sociétaux par les entreprises françaises. Doctorat en sciences de Gestion. Paris: Université de Paris Dauphine.
- D'Aunno, T., Sutton, R.I., Price, R.H. (1991). Isomorphism and external Support in Conflicting Institutional Environments : A Study of Drug Abuse Treatment Units. *The Academy of Management Review* 34 (3): 336-361.
- Di Maggio, P.J., Powel, W.W. (1983). The Iron Cage Revisited; Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review* 48: 147-160.
- Dohou, A., Berland, N. (2007). Mesure de la performance globale des entreprises. 28^{ème} Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Poitiers.
- Donaldson, T., Preston, L.E. (1995). The Stakeholder Theory of the Corporation Concepts Evidence and Implications. *The Academy of Management Review* 20 (1): 65-91.
- Drucker, P. (1984). *The New Meaning of Corporate Social Responsibility*. California Management Review 3: 53-63.
- Dyllick, T., Hockerts, K. (2002). Beyond the business case for corporate sustainability. *Business Strategy and the Environment* 11: 130-141.
- Elkington, J. (1997). *Cannibals with Forks: The Triple Bottom Line of 21st Century Business*. Oxford: Capstone Publishing.

- Epstein, M., Wisner, P. (2001). Using a Balanced Scorecard to Implement Sustainability. *Environmental Quality Management Winter*: 1-10.
- Essid, M. (2009). *L'utilisation des indicateurs non financiers dans les systèmes de contrôle : le cas des indicateurs de développement durable*. Doctorat en Sciences de gestion, Paris: Université Paris Sud- Faculté Jean Monnet.
- Essid, M., Berland, N. (2011). Les impacts de la RSE sur les systèmes de contrôle. *Comptabilité - Contrôle – Audit* 17 (2): 59-88.
- Fajfrowski, D. (2011). *Le rôle du contrôle de gestion dans la stratégie de développement durable de l'entreprise*. Doctorat en sciences de gestion, Montpellier: Université Montpellier 1.
- Figge, F., Hahn, Th., Schaltegger, S., Wagner, M. (2002). The Sustainability Balanced Scorecard – linking sustainability management to business strategy. *Business Strategy and the Environment*, 11 (5): 269-284.
- Freeman, R.E. (1984). *Strategic Management: A Stakeholder Approach*. Pitman.
- Friedman, M. (1962). *Capitalism and freedom*. Chicago: University of Chicago Press.
- Friedman, M. (1970). The Social Responsibility of Business is to Increase its Profits, *New-York Time Magazine*.
- Gendron, C. (2000). L'éthique est-elle profitable ? L'étude des interactions entre performance sociétale et performance financière. *Revue française de gestion* 136 : 77-85.
- Germain, C., Gates, S. (2007). Le niveau de développement des indicateurs de RSE dans les outils de pilotage : observation et analyse des pratiques des entreprises. 28^{ème} Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Poitiers.
- Germain, C., Trébucq, S. (2004). La performance globale de l'entreprise et son pilotage : quelques réflexions. *Semaine sociale Lamy*: 35-41.
- Gond, J. P. (2011). La responsabilité sociale de l'entreprise au-delà du fonctionnalisme : un cadre d'analyse pluraliste de l'interface entreprise-société. *Finance-Contrôle-Stratégie* 2 : 37-66.
- Hansen, A., Mouritsen, J. (2005). Strategies and Organizational Problems: Constructing Corporate Value and Coherence in Balanced Scorecard Processes. In *Controlling Strategy* (Ed. Chapman, C.S.). Oxford: Oxford University Press, 125-150.
- Hart, S. L. (1995). Natural Resource Based View of the Firm. *Academy of Management Review* 20 (4): 986-1014.
- Hockerts, K. (2001). *Corporate Sustainability Management, Towards Controlling Corporate Ecological and Social Sustainability*. Bangkok: Proceedings of Greening of Industry Network Conference, January 21-24.
- Hofstede, G. (1978). The poverty of management control philosophy. *The Academy of Management Review* 3 (3): 450-461.
- Hofstede, G. (1981). Management control of public and Not-For-Profit activities. *Accounting, Organizations and Society* 6 (3): 193-211.

- Ittner, C.D., Larcker, D.F. (1998). Innovations in Performance Measurement: Trends and Research Implications. *Journal of Management Accounting Research* 10: 205-238.
- Jensen, M.C. (2001). Value maximisation, stakeholder theory, and the corporate objective function. *European Financial Management* 17 (3): 297-317.
- Jones, R., Wicks, A.C. (1999). Convergent Stakeholders Theory. *The Academy of Management Review* 2: 206-221.
- Kaplan, R.S., Norton, D.P. (1998). *Le tableau de bord prospectif*, Paris: Editions d'Organisation.
- Kaplan, R.S., Norton, D.P. (2001). *Comment utiliser le tableau de bord prospectif*. Paris: Editions d'Organisation.
- Kraatz, M.S., Zajac, E.J. (1996). Exploring the limits of the new institutionalism: the causes and consequences of illegitimate organizational change. *American Sociological Review* 61 (5): 812-836.
- Lawrence, P.R., Lorsh, J.W. (1967). Differentiation and Integration in Complex Organizations. *Administrative Sciences Quarterly* 12(1): 1-47.
- Le Roy, B. (1996). La motivation en période de crise. In *Recherches en contrôle de gestion* (Ed. Gervais, M.). Paris: Economica.
- Lewis, M.W. (2000). Exploring Paradox: Toward a More Comprehensive Guide. *Academy of Management Review* 25 (4): 760-776.
- Lorino, Ph. (1995). *Comptes et récits de la performance*. Paris: Editions d'Organisation
- March, J.G. (1976). The technology of foolishness. In *Ambiguity and Choice in Organizations* (Eds. March, J.G. and Olsen, J.P.). Universitetsforlaget, Chap. 5.
- March, J.G. (1989). *Decision and Organization*. Oxford and New-York: Blackwell Ltd. Traduction française : March, J.G. (1991). *Décision et organisation*. Paris: Editions d'Organisation.
- Martinet, A. C., Payaud, M. A. (2008). Formes de RSE et Entreprises Sociales, une Hybridation des Stratégies. *Revue Française de gestion* 34 (180) : 200-214.
- Metrot, F. (2005). Développement Durable et Entreprise Responsable : Formation des Politiques de Développement Durable et Cohérence des Stratégies. *Journées AIMS Développement Durable*, IAE d'Aix en Provence.
- Mevellec, P. (1990). *Outils de gestion. La pertinence retrouvée*. Paris: Ed. Comptables Malesherbes.
- Meyer, J. W., Rowan, B. (1977). Institutional Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *American Journal of Sociology* 83 (2): 340-363.
- Mintzberg, H. (1989). *Le Management. Voyage au centre des organisations*. Paris: Editions d'Organisation.
- Mitchell, K.E., Agle, B.R., Wood, D. J. (1997). Towards a Theory of Stakeholder Identification and Saliency: Defining the Principle of Who and What Really Counts. *The Academy of Management Review* 34 (4): 853-886.

Moore (2001)

Moquet, A. C. (2008). *Les systèmes de contrôle d'une stratégie de responsabilité sociétale*. Les cas Lafarge et Danone. Doctorat en Sciences de Gestion. Paris: Université Paris Dauphine.

Naro, G., Travaillé, D. (2011). Le BSC à l'épreuve de l'expérience : de l'assemblage d'un « Puzzle » à la construction d'un « Lego ». *Revue Française de Gestion* 2 (211): 65-80.

Oliver, C. (1991). Strategic responses to institutional processes. *Academy of Management Review* 16 (1): 145-179.

Pesqueux, Y. (2006). La notion de performance globale, 27^{ème} congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Tunis.

Preston, L., O'Bannon, D. (1997). The corporate social-financial performance relationship: a typology and analysis. *Business and Society* 36: 419-429.

Poole, M. S., Van de Ven, A., (1989). Using paradox to build management and organizational theory. *Academy of Management Review* 14: 562-578.

Reynaud, E. (2003). Développement durable et entreprise : vers une relation symbiotique. journée AIMS, Atelier Développement Durable, ESSCA Angers.

Smith, W. K., Lewis, M. W. (2011). Toward a theory of paradox : a dynamic equilibrium model of organizing. *Academy of Management Review* 36 (2): 381-403.

Smith, W. K., Tushman, M. L. (2005). Managing strategic contradictions: a top management model for managing innovation streams. *Organization Science*, 16 : 522-536

Simons, R.L. (1995). *Levers of Control. How Managers Use Innovative Control System to Drive Strategic Renewal*. Boston: Harvard Business School Press.

Suchman, M. (1995). Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches. *Academy of Management Review* Vol. 20 (3): 571-610.

Roome, N. (1992). Developing Environmental Management Systems. *Business Strategy and the Environment* 1: pp.11-24.

Star, S.L., Griesemer, J.R. (1989). Institutional Ecology, Translation and Boundary Objects: Amateur and Professionals in Berkeley's Museum of Vertebrate Zoology 1907-39. *Social Studies of Sciences* 19 (3): 387-420.

Star, L., (2010). This is Not a Boundary Object: Reflections on the origins of a Concept, Science. *Revue d'anthropologie des connaissances* 4 (1): 18-35.

Waddock, S.A., Bodwell, C., Graves, S.B. (2002). The new business imperative. *The Academy of Management Executive* 16 (2): 132-148.

Wartick, S.L, Cochran, P.L. (1995). The evolution of corporate social performance model. *The Academy of Management Review* 20 (4): 758-769.

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* 45 (5): 539-542.

Wood, D.J. (1991). Corporate social performance revisited. *The Academy of Management Review* 16 (4): 691-718.

Wood, D.J. (2010). Measuring corporate social performance: a review. *International Journal of Management Review* 12 (1): 50-84.

Wood, D.J., Jones, R.E. (1995). Stakeholder mismatching: a theoretical problem in empirical research on corporate social performance. *The International Journal of Organizational Analysis* 3 (3): 229-267.

Zingales, F., Hockerts, K. (2003). *Balanced Scorecard and Sustainability: Examples from literature and Practice*. Working Paper Series, Fontainebleau: Center for the Management of Environmental Resources INSEAD.

ⁱ A titre d'exemple, le Centre des Jeunes Dirigeants propose notamment un guide pratique permettant un autodiagnostic de la performance globale (www.jeunesdirigeants.fr).

ⁱⁱ Rapport Brundtland (2007). *Notre avenir à tous*. Commission Mondiale sur l'Environnement et le Développement, ONU, avril 1987.

ⁱⁱⁱ Une telle conception est fidèle à la doctrine néo-libérale pour laquelle, dans une économie de marché, si chaque entreprise assure sa mission de maximisation du profit, les lois du marché – une main invisible –, permettront la richesse et la prospérité sociale. Elle correspond bien à la vision nord-américaine de la RSE dans laquelle, celle-ci relève davantage d'une question d'éthique individuelle, où toute tentative de régulation par l'Etat serait perçue comme une atteinte à la liberté individuelle et sources d'effets pervers.

^{iv} Simons (1995, p. 41) emploie l'image des dix commandements