

Les dispositifs du contrôle de gestion en matière de pilotage de la performance globale

Management control systems for managing overall performance

Pr. Mohammed Achraf Nafzaoui

Enseignant Chercheur à l'ENCG Kenitra

Docteur HDR en Sciences de Gestion

Laboratoire de Recherche en Sciences de Gestion des Organisations (LRSGO)

ENCG KENITRA – Université Ibn Tofail

Zineb El Hammoumi

Doctorante en Sciences Economiques et Gestion à l'ENCG Kenitra

Laboratoire de Recherche en Sciences de Gestion des Organisations (LRSGO)

ENCG KENITRA – Université Ibn Tofail

Résumé :

Cet article a pour objectif d'apporter une analyse critique des principaux outils du contrôle de gestion, en matière de pilotage de la performance globale. Celle-ci est considérée comme étant une construction du développement durable et de la responsabilité sociétale des entreprises. Elle est donc une combinaison des performances sociale, environnementale et économique, d'où son appellation de performance globale. Dès lors, existe-il une mesure globale de la performance ? Sinon, comment l'approcher ?

Mots-clés : Développement durable-Responsabilité sociétale des entreprises -Performance globale -Contrôle de gestion –Intégration.

Abstract :

This article aims to provide a critical analysis of the main tools of management control, in terms of overall performance management. Which is considered as a construction of the concept of sustainable development and corporate social responsibility. Therefore, it is a combination of social, environmental and economic performance, whence its name of overall performance. So, is there an overall measure of performance ? If not, how can we approach it?

Keyword : Sustainable development- Corporate social responsibility -Overall performance - Management control –Integration.

Introduction : Objet et intérêt de l'article

La conscience de la non viabilité du système économique libéral ne cesse d'augmenter chaque jour qui passe. Cette prise de conscience est principalement due aux chiffres alarmants qui dénoncent la situation de déclin des ressources naturelles, dont la pérennité n'a jamais été autant menacée. C'est ainsi, qu'apparut le concept de développement durable (DD), comme étant une réponse à la problématique de la rareté des ressources et aux nombreuses défaillances du système économique purement capitaliste.

Avec la publication du rapport Brundtland en 1987, nous retrouvons une des premières définitions du concept. Selon ce rapport, « le développement durable répond aux attentes des générations présentes à satisfaire leurs besoins sans compromettre la capacité des générations futures de répondre aux leurs »¹.

Il est avant tout un modèle de croissance économique qui cherche à concilier le progrès économique et social avec la préservation de l'environnement, considérant ce dernier comme un patrimoine à transmettre aux générations futures. Par cette définition, le développement durable est une notion macroéconomique à trois dimensions : sociale, économique et environnementale. Toutefois, aucun résultat ne pourra être concrétiser dans ce sens, sans l'implication des principaux consommateurs de ressources humaines et naturelles que sont : les entreprises.

En effet, les entreprises voient souvent leur responsabilité assignée aux inégalités sociales, à la destruction des écosystèmes ou encore aux différentes formes de pollution et de disparition des ressources naturelles. Afin de se détacher de cette image qui les caractérise et de répondre aux pressions institutionnelles et sociétales, les entreprises adoptent le concept de développement durable et le déclinent au sein de leurs stratégies, à travers l'adoption de la Responsabilité Sociale et Environnementale (RSE).

Elle est donc une sorte de déclinaison des principes macro du DD à un niveau micro, qui est celui des entreprises.

Ceci étant, les implications des stratégies RSE intègrent de nouvelles dimensions à la notion traditionnelle de la performance, il s'agit de la composante environnementale et sociétale. Le champ de la performance de l'entreprise se voyant élargi prend le nom de performance globale ou durable. Toutefois, pour décliner une stratégie spécifique, il est indispensable de

¹ Commission Mondiale sur l'Environnement et le Développement (CMED), 1988. *Notre avenir à tous*, Éditions du Fleuve / Les publications du Québec, Montréal.

mettre en place un système de contrôle adéquat, avec des mécanismes de contrôle propres. De ce fait, la RSE pose de nouveaux défis pour le contrôle de gestion en termes de dimensions de la performance à piloter. Comme l'ont souligné (Capron et Quairel-Lanoizelée, 2004) « quel que soit le degré d'intégration des objectifs sociétaux dans les stratégies économiques de l'entreprise, la crédibilité externe et l'efficacité passent par la mise en œuvre d'un système de pilotage de cette évolution stratégique ».

Ainsi, l'objectif de cet article est de proposer une revue synthétique et critique des principaux dispositifs du contrôle de gestion en matière de pilotage d'une performance globale à trois dimensions.

La problématique autour de laquelle s'articulera notre article est la suivante : Comment le contrôle de gestion verrait-il accroître son domaine d'intervention, au-delà du domaine économique et financier en recouvrant de nouvelles complexités sociale et environnementale ?

Ce qui nous amène à poser les questions suivantes :

Quels sont les fondements théoriques de l'élargissement de la performance financière vers une performance globale ? Comment peut-on définir cette dernière ? Existe-il des outils de mesure globale de la performance ? Sinon comment approcher cette mesure ? Quels sont les outils dont dispose le contrôle de gestion pour assumer ce rôle ? Comment sont-ils construits et à quelles exigences répondent-ils ? Et quelles peuvent être les difficultés du contrôle de gestion dans ce travail d'intégration de performance globale ?

Cet article pose donc la question de l'existence d'une mesure de la performance globale. Pour y répondre, nous contournerons, dans un premier temps, les fondements théoriques de l'élargissement de la performance, ensuite nous tenterons de cerner la notion de la performance globale. Enfin, nous analyserons les outils actuels d'évaluation de la performance utilisés par les entreprises dans le domaine de la RSE, en mettant en évidence les obstacles qui empêchent la mesure globale de la performance.

1. De la performance financière à la performance globale : Revue de littérature

1.1. Fondements théoriques de l'élargissement de la performance

Traditionnellement, la performance est perçue comme un concept financier. Toutefois, le nouveau contexte des entreprises implique une mutation du concept, introduisant « une remise

en cause des critères traditionnels de performance et des outils de contrôle » (Savall et Zardet, 2001). Un contexte caractérisé par « la perte de crédibilité des firmes auprès du grand public, les scandales financiers, sociaux, sociétaux, environnementaux auxquels sont mêlées les entreprises sont aujourd'hui véhiculés par la communication de masse qui permet une transparence sur les activités des entreprises » (Crutzen, Caillie, Van, 2010).

En effet, l'histoire et notre période récente de développement économique permet d'avancer l'hypothèse de l'élargissement progressif de la notion de performance, en corollaire avec la montée des revendications d'acteurs économiques, au fur et à mesure incorporée dans la sphère des parties prenantes.

Ainsi, Zenisek (1979) a segmenté l'évolution historique des entreprises en 4 phases, associant pour chacune d'elle, l'acteur historique et le nouvel ayant droit qui revendique la prise en compte d'effets négatifs engendrés par les différentes activités des entreprises.

Alors que la gestion concernait essentiellement les dirigeants et les actionnaires au cours des années 1850-1910, celle-ci a dû prendre en compte les revendications des salariés, suite à l'émergence des syndicats au cours de la période 1900-1950. Ensuite, pendant la période 1945-1965, face à la prépondérance de l'offre engendrée par le modèle fordien et le développement des techniques de marketing, la gestion s'est intéressée de plus en plus au comportement du consommateur, pour mieux répondre à ses besoins. Le cercle des acteurs (ensuite appelés parties prenantes) s'est donc progressivement étendu aux fournisseurs et aux distributeurs. Enfin, à partir du milieu des années 1960, la gestion va intégrer de nouveaux acteurs, dont les revendications sociales et environnementales deviennent de plus en plus pressantes, il s'agit des associations et des ONG. Ces pressions déboucheront sur de nouvelles normalisations et réglementations, auxquelles les entreprises répondront à travers l'adoption de stratégies RSE.

Par conséquent, la réalisation du profit n'est plus le seul objectif de la performance. Elle s'élargit d'abord à la performance sociale. Ainsi, Archie B. Carroll, propose en 1979 un modèle de la performance sociale qu'il observe comme une articulation entre trois plans. Elle regroupe tout d'abord, les différentes catégories de responsabilité de la firme (discrétionnaire, éthique, légale, économique), puis, les implications sociales de l'organisation et enfin, le comportement et les mécanismes de réponse de l'entreprise face aux diverses responsabilités et aux enjeux sociaux.

Plus tard, Porter et Kramer (2006) proposent d'intégrer à la performance des entreprises la dimension sociétale. Ils notent que la nécessité pour les entreprises d'être économiquement performante décrédibilise leur image auprès de la société.

Aussi, Saghroun et Eglem (2008) tentent de démontrer les enjeux qui confèrent à l'élargissement de la notion de performance toute sa légitimité. Pour ce faire, ils résument les différents impacts de la RSE sur la performance économique des firmes. Pour les deux auteurs, les impacts se répercutent sur la rentabilité, la gestion des risques et la recherche de l'avantage concurrentiel. Ce constat a été également relevé à travers l'étude réalisée par Rigard et Sadik (2018), ils démontrent ainsi que la certification ISO 14001 a un impact significatif sur la performance financière des entreprises marocaines cotées.

- En effet, concernant la rentabilité, « l'intégration d'une stratégie RSE est un facteur d'innovation qui permet d'améliorer la compétitivité. » (Porter, 2003). Aussi, la RSE permet de réduire certains coûts « diminution substantielle des charges, grâce à des économies d'énergie, des gains d'efficacité et un moindre gaspillage ».
- Ensuite, l'entreprise prend conscience de la nécessité de maîtriser les risques liées à ses activités. La stratégie RSE permet alors « un renouvellement et un repositionnement sur les risques et leur prévention. » (Notat, 2003).
- Le dernier impact permet à l'entreprise de renforcer son avantage concurrentiel. Effectivement, les travaux de Riahi-Belkaoui (2003) soulignent que la RSE permet à la firme « une meilleure gestion du capital image et réputation » car elle crédibilise ses agissements à l'égard de ses parties prenantes.

A partir de là, nous pouvons déduire que les notions de RSE et de DD viennent construire le concept de performance globale.

1.2. Tentative de définition de la performance globale

Le champ de la performance de l'entreprise se voyant élargi prend le nom de performance globale ou durable. En théorie, la performance globale implique l'intégration et l'équilibre entre trois objectifs que sont ; l'efficacité économique, le respect de l'environnement, la responsabilité sociale.

Elle est ainsi « l'agrégation des performances, économique, sociale et environnementale » (Baret, 2006) ou considérée comme : « la réunion de la performance financière, de la performance sociale et de la performance sociétale » (Germain et Trébucq, 2004).

La performance globale est également considérée comme un outil « pour évaluer la mise en œuvre par l'entreprise des stratégies annoncées de développement durable » (Capron et Quairel, 2006).

En synthèse, nous retiendrons dans cet article, que la notion de performance de l'entreprise jusque là restreinte à la seule dimension économique, tend alors à s'élargir pour devenir à présent globale, c'est-à-dire non seulement économique, mais également sociale, sociétale et environnementale, en référence aux piliers du développement durable.

2. Les outils et les pratiques des entreprises en matière de pilotage de la performance globale

Dans ce contexte d'élargissement de la notion de performance, le thème de l'évaluation revêt une dimension stratégique pour les entreprises, car « il détermine en partie l'attractivité des entreprises vis-à-vis des investisseurs socialement responsables et des autres parties prenantes internes et externes. » (Larbi et al., 2016). Ainsi, le CG devra permettre la réalisation, le suivi et la mesure de la performance environnementale et sociétale, grâce à la planification stratégique, à la démarche budgétaire, au suivi des indicateurs à travers la construction des tableaux de bord et l'élaboration des reportings.

En 2007, Dohou-Renaud et Berland signalaient dans leurs travaux la pluralité des outils de mesure de l'engagement global des firmes dans le DD. Ils font une distinction entre deux types d'outils :

- Ceux qui ont une approche parcellisée de la performance globale ; c'est-à-dire qui ne concerne qu'un plan de la performance ;
- Ceux qui englobent l'ensemble des facettes de la performance globale.

Nous retiendrons cette répartition pour présenter les outils de pilotage de la performance globale.

2.1. Outils concernant une dimension de la performance globale

2.1.1. La comptabilité environnementale

La comptabilité environnementale peut être définie comme « Un système d'information efficient sur le degré de raréfaction des éléments naturels engendré par l'activité des entreprises, utilisable pour réduire cette raréfaction et pour informer les tiers... L'objectif est double : d'une part, évaluer les coûts engagés par une entreprise pour protéger l'environnement, d'autre part, estimer les coûts de dégradation de l'environnement par celle-ci. » (Christophe, 1995).

2.1.2. La notion de dépenses environnementales

Une recommandation du CNC² propose une liste d'informations à publier et une définition de la notion de dépenses environnementales : « elles sont effectuées en vue de prévenir, réduire, ou réparer les dommages que l'entreprise a occasionnés ou pourrait occasionner par ses activités, à l'environnement naturel ».

Selon ces recommandations, l'entreprise peut inscrire, donc tracer, en comptabilité financière (dans ses comptes sociaux) ses dépenses environnementales, à savoir :

- Les charges environnementales : par exemple, les dépenses liées à un audit environnemental pour l'obtention d'une certification.
- Les actifs environnementaux : par exemple des dépenses correspondant aux investissements réalisés pour traiter des rejets.
- Les passifs environnementaux : ils correspondent aux provisions concernant les évaluations des dégradations et du montant des réparations à mener.

2.1.3. La norme ISO 14000

La famille ISO 14000 traite principalement du management environnemental. « La norme ISO 14001 spécifie les exigences relatives à un système de management environnemental permettant à un organisme de développer et de mettre en œuvre une politique et des objectifs, qui prennent en compte les exigences légales, les autres exigences auxquelles l'organisme a souscrit et les informations relatives aux aspects environnementaux significatifs. » (ISO 14001, 2004).

2.1.4. La norme EMAS

Le système communautaire de management environnemental et d'audit (EMAS) vise à promouvoir une amélioration continue des résultats environnementaux de toutes les organisations européennes, ainsi que l'information du public et des parties intéressées. (Règlement (CE) n° 761/2001 du Parlement européen et du Conseil)³.

² Conseil Nationale de la Comptabilité. Recommandation n° 2003-r02 du 21 octobre 2003 : « Concernant la prise en considération des aspects environnementaux dans les comptes individuels et consolidés des entreprises »

³ COM (2006) : Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil et au Comité économique et social européen, « Mise en œuvre du partenariat pour la croissance et l'emploi : faire de l'Europe un pôle d'excellence en matière de responsabilité sociale des entreprises », Bruxelles.

2.1.5. La comptabilité sociale

Cette comptabilité spécifique est apparue à la fin des années 1960 aux États- Unis, période caractérisée par des mouvements de contestation de la part des consommateurs. « Il s'agit d'un système d'information qui vise à exprimer la contribution, négative ou positive de l'entreprise à son environnement, inversement, de saisir les effets de la société sur l'entreprise. Elle doit permettre à la direction de l'entreprise à la fois de gérer ses responsabilités dans les domaines sociaux et sociétaux et d'en rendre compte aux tiers concernés. » (Capron, 2000).

2.1.6. La norme SA 8000

La norme sociale SA 8000 fournit une base de certification fondée sur le respect des droits fondamentaux des travailleurs. Développée en 1997 par l'organisation nord-américaine Social Accountability International (SAI) – appelée précédemment Council of Economic Priorities (CEP) – elle se base sur les conventions de l'Organisation Internationale du Travail (OIT) ainsi que sur d'autres codes internationaux portant sur divers domaines : travail des mineurs, santé, sécurité, liberté d'association, droit à la négociation collective, non-discrimination, conditions de travail et de rémunération, systèmes de gestion en matière sociale.

2.1.7. La norme AA 1000

La norme de performance sociale AA 1000 est spécialisée dans la responsabilité sociale et éthique. Elle offre un cadre de référence sur la base duquel l'entreprise ou l'organisation peut définir ses propres valeurs et objectifs en matière de performance sociale et éthique, et amorcer un dialogue avec ses parties prenantes.

2.1.8. Le bilan social

« Le bilan social récapitule en un document unique les principales données chiffrées permettant d'apprécier la situation de l'entreprise dans le domaine social, d'enregistrer les réalisations effectuées et de mesurer les changements intervenus au cours de l'année écoulée et des deux années précédentes. »⁴

⁴Le bilan social est un instrument de mesure du domaine social dans l'entreprise, défini par les articles L. 2323-68 à L. 2323-77 et R. 2323-17 du Code du travail.

2.2. Outils intégrant les trois dimensions de la performance globale

2.2.1. Le guide SD 21000

L'approche du SD 21000 (AFNOR 2003)⁵ vise, d'une part, à identifier les enjeux stratégiques significatifs, pour actualiser ses principes et politiques de gouvernance, l'entreprise doit ouvrir sa réflexion aux parties prenantes autres que les clients, les salariés et les actionnaires. Une fois ces porteurs d'enjeux identifiés, le guide SD 21000 offre une méthode pour identifier leurs besoins et attentes, tout en permettant, en contrepartie, de cerner, les besoins et attentes de l'entreprise vis-à-vis de ces derniers, dans le but éventuel, d'établir, des partenariats, facilitant ainsi une stratégie de DD. Quand tous ces enjeux sont identifiés, le guide SD 21000 questionne l'entreprise sur les risques corrélés à ces derniers, pour trouver les plus significatifs. Il en ressort une vision et des valeurs sur lesquelles l'organisation peut bâtir sa stratégie. Elle devra sans aucun doute, procéder à des arbitrages sur certains enjeux, puisqu'il paraît difficile d'y répondre à tous. Il faudra donc, qu'elle justifie ses choix auprès des différentes parties prenantes. Sa stratégie ainsi élaborée, une démarche classique de management sera appliquée (objectifs, plans, moyens, budgets, contrôle et rétroaction sur la stratégie de DD) dans une logique d'amélioration continue.

2.2.2. La norme ISO 26000

La norme ISO 26000 est une norme de l'Organisation internationale de normalisation (ISO) relative à la responsabilité sociétale des entreprises, c'est-à-dire qu'elle définit comment les organisations peuvent et doivent contribuer au développement durable. Elle est publiée depuis le 1er novembre 2010. Elle contient des lignes directrices et non des exigences. Elle ne se prête donc pas à la certification, contrairement à d'autres normes très connues de l'ISO. Elle permet en revanche de clarifier la notion de responsabilité sociétale, d'aider les entreprises et les organisations à traduire les principes en actes concrets, et de faire connaître les meilleures pratiques en matière de responsabilité sociétale, dans le monde entier. Elle vise les organisations de tous types, quelle que soit leur activité, leur taille ou leur localisation.⁶

2.2.3. La Triple Bottom Line reporting (TBL)

La Triple Bottom Line, notion développée par John Elkington (co-fondateur de Sustainability, cabinet de conseil britannique spécialisé en RSE) et rendue populaire dans son livre «

⁵ L'Association française de normalisation (AFNOR) est l'organisation française qui représente la France auprès de l'Organisation internationale de normalisation (ISO) et du Comité européen de normalisation (CEN)

⁶ Information extraite du site officiel : <https://www.iso.org/fr/iso-26000-social-responsibility.html>

Cannibals with Forks » (1997), défend l'idée selon laquelle la performance globale d'une entreprise doit être mesurée en fonction de sa triple contribution à la prospérité économique, à la qualité de l'environnement et au capital social.

Elle prend en compte le résultat financier, mais également le bilan social et environnemental de l'entreprise. Le terme fait référence à la Bottom Line (la dernière ligne du bilan), c'est-à-dire au résultat net.

Cependant, la TBL présente une vision segmentée de la performance globale. En effet, dans la pratique, la TBL reste encore un bilan segmenté en trois parties (économique, social, environnemental) établies de manière séparée, pour être ensuite compilées sans tenir compte des corrélations existant entre-elles. Il manque « une notion d'intégration » (Dubigeon, 2002).

2.2.4. La Global Reporting Initiative (GRI)

Créé en 1997, par la collaboration entre la (CERES)⁷ et (PNUE)⁸, la GRI définit des lignes directrices pour la mise en œuvre des principes de DD et propose des indicateurs de performance répartis en trois catégories : économique, environnementale et sociale.

Les indicateurs économiques mesurent les impacts d'une entreprise sur la situation économique de ses parties prenantes (clients, fournisseurs, employés, fournisseurs de capitaux, secteur public) et sur les systèmes économiques au niveau local, national et mondial. Quant aux indicateurs environnementaux, ils évaluent les impacts sur les systèmes naturels vivants ou non, notamment les écosystèmes, les sols, l'air et l'eau. Ces indicateurs sont valables pour toutes les entreprises ou spécifiques à une entreprise ou à un secteur. Enfin, les indicateurs sociaux mesurent les impacts d'une organisation sur les systèmes sociaux dans lesquels elle opère. Même si ceux-ci, font l'objet d'un faible consensus en raison des différences culturelles, de l'étendue et de la diversité des impacts possibles.

Malgré les avancées importantes dans la définition de ses indicateurs, la GRI n'échappe pas aux critiques. Dans la littérature managériale, on note un consensus sur le fait que le DD ne puisse plus se mesurer uniquement par la réduction de ses impacts aux trois dimensions de la performance mais également par l'interaction entre ces impacts.

Celle-ci « compte davantage que ces impacts pris isolément » (Dubigeon, 2002). Aussi, « la véritable valeur ajoutée du développement durable tient à la gestion des interactions entre les trois piliers » (Stephany, 2003). Dès lors, nous retenons que l'absence d'une performance

⁷ Coalition for Environmentally Responsible Economies (CERES)

⁸ Programme des Nations Unies pour l'Environnement (PNUE)

intégrée, mesurant les interactions entre les différentes dimensions de la performance, demeure la principale critique adressée à cet outil.

Par conséquent, « outre les dimensions économique, environnementale et sociale, un quatrième axe doit être pris en compte : la performance intégrée » (Lignes directrices, 2002).

Cependant, la construction d'indicateurs intégrés, permettant une mesure globale de la performance, se trouve confrontée à des obstacles techniques et culturels. Les indicateurs croisés se limitent à deux dimensions, il n'existe pas encore de croisement entre les trois dimensions de la performance. Aujourd'hui, la contribution du social ou de l'environnement à la dimension économique fait l'objet de mesure par le biais des ratios de productivité : socio-efficacité et éco-efficacité. En revanche, les contributions du social à l'environnement ou l'inverse ne sont pas mesurées. En ce qui concerne les indicateurs systémiques, ils sont principalement élaborés au niveau macroéconomique (ex. Indicateur de Développement Humain) et quasi inexistant au niveau des entreprises. Car techniquement l'assemblage des données hétérogènes est impossible. Par ailleurs, les différences d'activité, de contexte législatif et culturel rendent l'agrégation des informations difficile.

2.2.5. Evolutions du Balanced Scorecard (BSC)

Le Balanced Scorecard, appelé aussi tableau de bord prospectif, est issu des travaux de consultants américains R. Kaplan et D. Norton. Né au début des années 90 aux Etats-Unis, le BSC est une combinaison de mesures financières et opérationnelles classées selon quatre dimensions. Chacune d'entre elle possède des buts à atteindre, des indicateurs et des moyens de les mesurer. Il s'agit, notamment de la perspective « financière » ; qui correspond aux objectifs traditionnels de la performance financière, la perspective « client » qui identifie les segments du marché qui contribuent à l'atteinte des objectifs financiers, cette dimension permet de penser les services et les produits qui sont indispensables pour exister sur ces marchés futurs, la perspective « processus » ; à travers elle, l'entreprise identifie et structure ses processus internes ; la perspective « apprentissage organisationnel » dont les ressources humaines sont les facteurs de succès, relate les aspects organisationnels et humains qui sont indispensables. L'instrument est ainsi équilibré (balanced).

Une des nouveautés du BSC a été de mettre en avant l'importance des indicateurs non-financiers (Berland, 2007). Cependant, on lui reproche de créer une hiérarchie entre les quatre axes et de subordonner les trois autres axes à l'axe financier : la satisfaction des clients, les processus internes et l'apprentissage organisationnel ne constituent que les moyens pour atteindre les objectifs financiers. Ainsi les compétences humaines (dans l'axe apprentissage

organisationnel) permettent d'améliorer la productivité et la qualité des services (des processus internes), qui à leur tour contribuent à la satisfaction des clients et servent en définitive les objectifs financiers de l'entreprise.

De ce fait, le BSC est un outil qui a été créé pour axer les buts stratégiques des quatre domaines autour du résultat économique et ne peut pas être considéré comme un outil d'évaluation de la performance globale.

Ceci étant, l'outil du BSC a été par la suite remodelé de façon à répondre aux nouvelles problématiques sociales et environnementales.

En effet, de nombreux auteurs ont proposé d'adapter le BSC afin qu'il puisse mesurer la performance globale. Pendant que Hockerts (2001) propose l'élaboration d'un Sustainability Balanced Scorecard (SBSC), extension du BSC initial mais composé en partie d'indicateurs mesurant la performance environnementale et sociale des entreprises, Kaplan et Norton (2001) considèrent que la capacité de l'entreprise à devenir citoyenne fait partie intégrante de la mesure de la performance relevant de l'axe processus internes. Ils suggèrent également d'étendre l'axe clients à tous les partenaires de l'entreprise. Un autre auteur, Bieker (2002) propose d'ajouter un cinquième axe (axe sociétal) aux quatre axes existants dans le BSC. A côté du SBSC, Supizet (2002) propose le concept de Total Balanced Scorecard (TBSC) dont le modèle repose sur une série de six relations causales entre les parties prenantes : les actionnaires, les clients, les usagers, l'entreprise elle-même en tant que personne morale, les partenaires, le personnel et la collectivité.

Malgré les évolutions du BSC, la mesure d'une performance intégrée reste très problématique.

D'après (Capron et Quairel, 2005), « le SBSC est un outil permettant de mettre en œuvre des objectifs sociaux et environnementaux », mais « il consacre la dissociation de la mesure de la performance ». Quant aux autres évolutions du BSC, le Balanced Scorecard selon Kaplan et Norton (2001) et le Total Balanced Scorecard de Supizet (2002), elles sont aussi sujettes à critiques. « Considérer qu'une organisation se comportant en entreprise citoyenne influencera favorablement sa valeur actionnariale, tel que le supposent Kaplan et Norton, constitue, pour le moins, une assertion restant à démontrer. » (Germain, Trébuq, 2004). De même, « les relations entre les parties prenantes évoquées par Supizet (2002) dans le cadre du Total Balanced Scorecard, demeurent sujettes à caution car d'autres travaux montrent, en effet, que les entreprises les plus attentives à leurs clients et à leurs fournisseurs encourrent des pertes

financières plus importantes, notamment en période de récession. » (Germain, Trébuq, 2004).

2.2.6. Le Navigateur de Skandia

Skandia AFS est une société suédoise d'assurance qui a opérationnalisé ce concept. La construction du tableau de bord du capital intellectuel « the Navigator » a débuté en 1991.

Théorisé par Edvinsson et Malone (1997), le tableau de bord est composé de différents capitaux (clients, ressources humaines, processus, recherche et développement, finance). Après que chaque unité ai défini sa stratégie et les objectifs des différents capitaux, l'entité identifie les clé de succès pour atteindre ses objectifs, ces derniers sont déclinés sous forme de plans d'actions et des indicateurs mesurables et compréhensibles sont identifiés pour accompagner et évaluer les plans d'actions.

Le tableau de bord « Navigateur » a remplacé le budget, outil traditionnel du CG ; par les unités de Skandia.

Dans cette approche, le capital intellectuel devient la ressource stratégique, une comparaison des différents capitaux du Navigateur peut être menée avec les différents axes du BSC, mais pas au niveau de sa finalité ; la stratégie est bien la valorisation des ressources humaines, qui permet le renouvellement de compétences synonymes d'innovations et de développement futur.

Ce système de mesure de performance se focalise sur la valorisation des ressources humaines et recentre la stratégie de l'entreprise sur ses ressources rares, notamment les compétences humaines et organisationnelles. Ces deux composantes du capital immatériel sont donc reconnues comme facteurs de création de valeur, celle-ci peut être évaluée comme « l'écart entre la valeur de marché et sa valeur comptable » (Edvinsson et Malone, 1997).

2.2.7. Le tableau de bord de l'intégrité (the integrity scorecard)

Selon (Ulrich, 2001, p. 461), tous les acteurs économiques ont à légitimer leur comportement économique, dans lequel le système de marché est encastré.

Aussi, Bieker et Waxenberger (2001), proposent un modèle de management de l'intégrité des affaires, leur objectif est de construire un tableau de bord de l'intégrité : Integrity Scorecard (ISC).

Le modèle se décompose en deux parties : avant de passer à la partie opérationnelle, les acteurs insistent sur la réflexion en amont. Il faut donc que l'entreprise définisse sa mission, ses principes d'affaires et clarifie son engagement volontaire d'amélioration de ses pratiques.

A cette réflexion en amont, les auteurs vont relier une partie opérationnelle chargée de mettre en pratique les aspects éthiques définis au niveau normatif.

Cette partie opérationnelle va s'appuyer sur quatre éléments :

- Des exercices pour s'entraîner : Les acteurs doivent s'exercer à apprendre à décider de façon légitime, à chaque niveau de la hiérarchie,
- Des mesures éthiques sur les PP : L'entreprise peut s'appuyer sur des systèmes de management existant pour des PP différentes.
- Des mesures éthiques pour l'entreprise : L'idée est de reconnaître les moyens par lesquels l'entreprise peut trouver des valeurs aux indicateurs éthiques choisis. Ces moyens représentent les processus mis en place, les outils utilisés, des innovations structurelles à mettre en place pour être en phase avec ce qui a été décidé au niveau normatif.
- Un audit éthique : celui-ci permet selon les auteurs de rester proches des besoins des différentes PP, car l'audit est un moyen pour réagir et non seulement pour contrôler, à la suite, le reporting permettra de mettre en évidence les efforts réalisés par l'entreprise pour implémenter un management de l'intégrité. Le rapport d'intégrité mentionnera les éléments de la mise en pratique développée ci-dessus et son cadre normatif. Ce rapport doit être publié pour toute les PP et le public en général en utilisant différents médias, cette transparence améliore la confiance des PP dans le sérieux de l'engagement éthique de l'entreprise.

Conclusion

Rappelons que l'objectif de cet article est de proposer une revue de littérature synthétique et critique des principaux dispositifs du contrôle de gestion en matière de pilotage d'une performance à trois dimensions. Dans son ensemble, cet article traite la question de l'existence d'une mesure de la performance globale.

A partir de la revue de littérature, nous retenons que, depuis quelques années, les entreprises sont passées d'une unique représentation financière de la performance à des approches plus élargies, incluant des dimensions sociale et environnementale. D'où son appellation de performance globale.

L'analyse des différents outils de mesure, utilisés par les entreprises pour appréhender leur performance globale, montre que, pour le moment, les dispositifs disponibles (SBSC, TSBSC, TBL, GRI, ISC, SKANDIA) fournissent une vision segmentée et ne permettent donc pas d'intégrer les trois dimensions du développement durable. Ils mesurent ces dimensions de manière séparée pour ensuite les compiler sans tenir compte des interactions existant entre-elles. Dans le meilleur des cas, certains outils (les indicateurs croisés de la GRI) évaluent les interactions entre deux dimensions : économique/sociale ou économique/environnementale.

De ce fait, nous pouvons noter que ces instruments de mesure font face à un obstacle : celui de l'intégration des performances sociale, environnementale et économique.

Nous sommes conscients de la difficulté de théoriser et d'opérationnaliser le concept de performance globale, les intérêts contradictoires des parties prenantes, les logiques éloignées des trois dimensions, ainsi que leurs indicateurs hétérogènes, empêchent l'intégration.

Dès lors, la question de la faisabilité de cette intégration est techniquement posée et est, pour l'instant, non résolue ; comme le soulignent (Capron et Quairel, 2006, p.15) « On rencontre des tentatives surtout dans les interfaces économique/social et économique/environnemental, mais pas d'initiatives capables d'intégrer de manière significative les trois domaines ».

Aussi, Lehman et Uzan (2016) suggèrent de diriger la réflexion vers les nouveaux « modes d'intégration des trois dimensions de la performance globale ». Il s'agit là d'un challenge innovant qui s'ouvre pour les chercheurs en sciences de gestion.

Bibliographie

Baret P. (2006), « L'évaluation contingente de la Performance Globale des Entreprises : Une méthode pour fonder un management socialement responsable ? », 2ème journée de recherche du CEROS, pp. 1-24.

Ben Larbi S., Lacroux A., Luu P., (2016), « Évaluation de la performance sociétale des entreprises nord-américaines : Construction d'une typologie et analyse comparative des profils identifiés », *Recherches en Sciences de Gestion* 2016/1 (N° 112), p. 197-223.

Berland N. (2007), « A quoi servent les indicateurs de la RSE ? Limites et modalités d'usage », *Espace Mendès France*.

Bieker T. (2002), « Managing Corporate Sustainability With The Balanced Scorecard : Developing a Balanced Scorecard for Integrity Management », *Oikos PhD summer academy*, 2002.

Bieker, T., et Waxenberger, B. (2001), *Sustainability balanced Scorecard and Business Ethics, Developing a Balance Scorecard for Integrity Management*, Contribution to the 10 th International Conference of the Greening of Industry Network, Göteborg, Sweden.

Capron M. (2000), « Comptabilité sociale et sociétale », in Colasse B. (ed.), *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit*, Ed. Economica, pp. 407- 419.

Capron, M., et Quairel-Lanoizelée, F. (2004), *La Responsabilité Sociale de l'Entreprise*, Collection Repères, La Découverte.

Capron M., Quairel-Lanoizelee F. (2005), « Evaluer les stratégies de développement durable des entreprises : l'utopie mobilisatrice de la performance globale », *Journée Développement Durable-AIMS – IAE d'Aix-en-Provence*, pp.1-22.

Capron, M., et Quairel-Lanoizelée, F. (2006), *Evaluer les stratégies de développement durable des entreprises : l'utopie mobilisatrice de la performance globale*, *Responsible Organization Review*, n° 1, p. 5-16.

Carroll A. B. (1979), « A three dimensional conceptual model of corporate performance », *Academy of Management Review*, vol. 4, n° 4, p. 497-505.

Christophe B. (1995), *La comptabilité verte, De la politique environnementale à l'écobilan*, Bruxelles.

CMED (Commission Mondiale sur l'Environnement et le Développement), (1988), *Notre avenir à tous (Rapport Brundtland)*, Montréal, Editions du Fleuve, 432p.

Crutzen N., van Caillie D. (2010), « Le pilotage et la mesure de la performance globale de l'entreprise. Quelques pistes d'adaptation des outils existants », *Humanisme et Entreprise* 2/2010 (n° 297), p. 13-32.

Dohou-Renaud A., Berland N. (2007), « Mesure de la performance globale des entreprises », 28ème congrès de l'AFC, Mai, IAE de Poitiers, Poitiers.

Dubigeon O., (2002), « Mettre en place le développement durable. Quels processus pour l'entreprise responsable ? », Paris : Editions Village Mondial, 319 p.

Edvinsson L. et Malone M. (1997), « Intellectual Capital, Realizing your company's true value by finding its hidden brainpower », *HarperBusiness*, New York.

Elkington, J. (1997), *Cannibals with Forks ; the Triple Bottom Line of 21 st century business*, Capstone Publishing, Oxford.

Germain C., Trébucq S. (2004), « La performance globale de l'entreprise et son pilotage : quelques réflexions », *Semaine sociale Lamy*, pp. 35-41.

Hockerts K. (2001), « Corporate Sustainability Management, Towards Controlling Corporate Ecological and Social Sustainability », in *Proceedings of Greening of Industry Network Conference*, January 21-24, Bangkok.

Kaplan R. S., Norton D. P. (2001), « Comment utiliser le tableau de bord prospectif ? Pour créer une organisation orientée stratégie », *Éditions d'organisation*.

Notat N., (2003), « La responsabilité sociale des entreprises », *Futuribles*, n° 288, juillet-août 2003, p. 11-28.

Porter M. E., Kramer M. R., (2006), « Strategy and Society : The Link Between Competitive Advantage and Corporate Social Responsibility », *Harvard Business Review*, December, 78-92.

Porter M.E., (2003), « CSR – a religion with too many priests ? », *EBF issue 15*, autumn 2003.

Riahi-Belkaoui A., (2003), « The impact of corporate social responsibility on the informativeness of earnings and accounting choices », *Advances in Environmental Accounting and Management*, vol. 2, p. 121-136.

Sadik A., Rigar S.M., (2018), « Performance Financière et Performance Environnementale : (Cas des entreprises cotées certifiées ISO14001) », *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*, n°6, Septembre 2018.

Saghroun J., Eglem J.-Y., (2008), « À la recherche de la performance globale de l'entreprise : la perception des analystes financiers », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 2008/1 (Tome 14), p. 93-118.

Savall H., Zardet V., (2001), « Evolution des outils de contrôle et des critères de performance, face aux défis de changement stratégique des entreprise », *22ème Congrès de l'AFC*, France.

Stephany D. (2003), *Développement durable et performance de l'entreprise, Bâtir l'entreprise DD*, Editions Liaisons, Paris, 266 p.

Supizet J. (2002), « Total Balanced Scorecard, un pilotage aux instruments », *L'Informatique Professionnelle* n° 209, pp. 15-20.

UZAN O. et F. LEHMAN, 2016, *RSE, performance globale et compétitivité : La RSE, levier de compétitivité et de mise en œuvre du développement durable, en particulier pour les TPE-PME*, Plateforme nationale RSE, Rapport du sous- groupe de travail (GT1), France Stratégie, Mars.

Zenisek, T.J. (1979), "Corporate Social Responsibility : A conceptualization based on Organizational Literature", *The Academy of Management Review*, vol. 4, n° 3, p. 359- 368.