

La dynamique des systèmes de pilotage de la performance globale entre dissociation et intégration: Etude comparative

Mlle HAKMAOUI Ilhame

Doctorante

Laboratoire des Procédés, Environnement et Energies
Renouvelables

Université Sidi Mohammed Ben Abdallah, Ecole
Supérieure de Technologie B.P. 2427, Route Immouzer
FES, MAROC

Email: ilhamehakmaoui@gmail.com

M. LOUKILI Abdellatif

Professeur en génie des procédés

Laboratoire des Procédés, Environnement et Energies
Renouvelables

Université sidi Mohammed ben Abdallah, Ecole Supérieure
de Technologie B.P. 2427, Route Immouzer
FES, MAROC

Email: aloukili203@gmail.com

Résumé:

La performance globale représente la contribution de l'entreprise aux objectifs de développement durable. Elle s'inscrit dans le contrôle de la responsabilité sociale. Elle suppose une multiplication des domaines de contrôle et un élargissement de leur périmètre. Elle implique, en théorie, l'intégration et l'équilibre entre les objectifs économiques, environnementaux et sociaux. Cette communication analyse les modalités de gestion de la performance globale et leur mise en œuvre au sein des entreprises; elle offre un examen des principales contributions montrant l'importance et les enjeux de la prise en compte des dimensions sociales et environnementales dans les systèmes de contrôle de gestion des entreprises. Deux possibilités pour la prise en compte des nouveaux impératifs sociaux et environnementaux dans le système traditionnel de contrôle de gestion de l'entreprise : le découplage ou l'intégration des aspects sociétaux aux aspects traditionnels, une analyse comparative des principaux enseignements des recherches précédentes clôture finalement ce papier.

Abstract—

The Global Performance represents the contribution of business to sustainable development goals. It falls within the control of social responsibility. It implies the multiplication of control areas and widening their scope. In theory, it represents the integration and balance between economical, environmental and social aspect. This communication analyzes the overall performance management arrangements and their implementation within companies; it offers a review of the main contributions showing the importance and challenges of taking into account social and environmental dimensions into control systems companies Management. Two possibilities are specifically focused in the consideration of these new social and environmental imperatives, in the traditional company management control system: the decoupling and integration of societal aspects to the traditional aspects, and a comparative analysis of the main lessons of previous research finally for closing this paper.

Keywords— the global performance, piloting, stakeholder

I. INTRODUCTION

Au vu de la conscientisation progressive des consommateurs et des entreprises aux enjeux environnementaux, tels que la nécessité de protéger un environnement en dégradation constante et les enjeux sociaux, comme la promotion de la sécurité ou de la santé au travail. Petit à petit, l'entreprise n'est plus considérée uniquement comme un outil de production et de commercialisation ayant pour but la réalisation de profits financiers mais également comme une entité au service du progrès sociétal ayant pour mission la réalisation du bien être de tous (Zeghal et Dammak, 2007). Le rôle de l'entreprise s'est donc progressivement élargi : la mission de l'entreprise ne se limite plus seulement à l'atteinte d'objectifs financiers à court ou à moyen terme pour satisfaire ses actionnaires mais, elle inclut également aujourd'hui des préoccupations sociétales qui visent à promouvoir la durabilité de l'entreprise et de son environnement à plus long terme.

Parallèlement à cette évolution du rôle de l'entreprise dans la société, le concept de performance de l'entreprise s'est modifié : la vision traditionnelle de la performance qui se limite à une vision financière à court terme est progressivement remplacée par une vision plus large, plus globale et tridimensionnelle de la performance (Reynaud, 2003), incluant l'atteinte non plus uniquement des objectifs économiques de l'entreprise mais des trois catégories d'objectifs du développement durable (économiques, sociaux et environnementaux).

Dans ce contexte, depuis quelques années, une série de chercheurs analysent comment les outils traditionnels de pilotage et de mesure de la performance peuvent être adaptés pour prendre en compte une vision plus globale de la performance de l'entreprise. L'objectif de ce papier est de passer en revue les principales contributions montrant l'importance et les enjeux de la prise en compte des

dimensions sociales et environnementales dans les systèmes de contrôle de gestion des entreprises. Plus précisément, il étudie les deux possibilités d'intégration de ces nouveaux impératifs sociaux et environnementaux dans le système de contrôle de gestion traditionnel de l'entreprise :

En termes de structure, la présente communication est organisée comme suit :

La première section permet de situer le contexte qui a conduit à une remise en cause du concept traditionnel de performance (financière) de l'entreprise en faveur d'une vision plus large et plus globale intégrant les dimensions sociétales. Après avoir clarifié le contexte dans lequel s'inscrit cette communication, la deuxième section montre la nécessité d'adapter les outils de contrôle de gestion à ces nouvelles préoccupations sociétales, en définissant, les principaux dispositifs de pilotage et de mesure de la performance environnementale, sociale ou globale.

La troisième section présente une comparaison entre les deux possibilités d'intégration des nouveaux impératifs sociaux et environnementaux dans le système de contrôle de gestion traditionnel de l'entreprise qu'il s'agisse soit d'une intégration ou d'une dissociation

II. CONTEXTE

A. Etat de l'art sur la notion de performance globale :

Depuis les années 1920, la performance est vue comme le rapport entre le résultat et les objectifs fixés au départ. Ainsi, «est performant celui ou celle qui atteint ses objectifs» [Bourguignon, 2000], comme le précisent les auteurs Mabrouk, Sperandio et Girard (2010) : «cette définition s'appliquant d'ailleurs autant sur l'organisation que sur l'individu. Cependant, avec l'évolution technologique et la mondialisation, la performance recouvre désormais plusieurs notions, mobilise de nombreux leviers, implique divers acteurs, est encadrée par plusieurs référentiels et est mesurée par de multiples indicateurs diffusés par différents vecteurs [Pluchart, 2011]. Dans un projet à caractère durable, l'appréhension de la performance ne peut donc plus se restreindre à une minimisation des coûts et à une augmentation du volume de production, mais nécessite aujourd'hui une démarche d'amélioration continue, globale, qui se traduit par un déploiement de toutes les dimensions économique, sociale et environnementale de l'entreprise ».

De nombreux travaux théoriques ont cherché à conceptualiser ces thématiques de performance dite globale [Quairel, 2006]. Dans la littérature managériale actuelle, cette notion est utilisée pour évaluer la mise en œuvre par les entreprises du concept de Développement Durable [Capron et Quairel, 2006]. Reynaud, (2003) a défini la performance globale comme « l'agrégation des performances économiques, sociales et environnementales » [Dohou et Berland, 2007] ou encore Germain et Trébuq, (2004) l'ont définis par « la réunion de la performance financière, sociale et sociétale ».

La performance peut par ailleurs être qualifiée de «globale» lorsqu'une entreprise s'efforce de répondre aux attentes non seulement des investisseurs mais également des

autres Parties Prenantes (Salariés, clients, fournisseurs, Etat, grand public, générations futurs...) [Pluchart, 2011]. Le concept de performance globale, même s'il tient une place centrale dans de nombreuses études, reste donc un concept flou et vague [Pesqueux, 2004]. Pour notre communication, nous retiendrons que la performance globale est multidimensionnelle. Elle résulte de l'interaction entre les trois dimensions du Développement Durable à l'échelle des entreprises, i.e. est issue de l'agrégation des performances économiques, sociales et environnementales (figure 1)

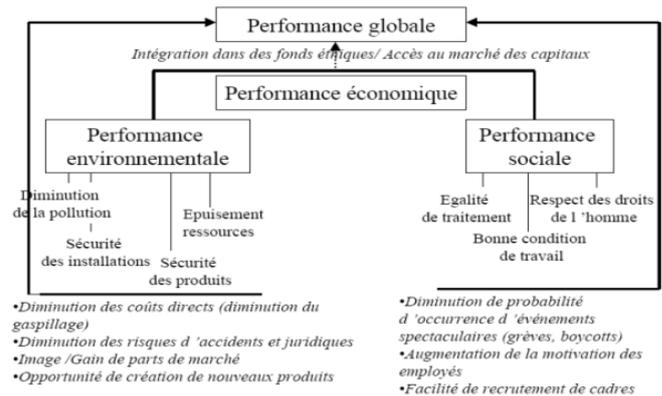


Fig1: La performance globale de l'entreprise (Reynaud, 2003)

B. La performance globale, un concept flou et polysémique :

Comme le soulignent plusieurs auteurs, le terme même de performance globale est problématique et ambigu. Pour Pesqueux (2004), il s'agirait d'ajouter à la notion déjà floue de «performance», le qualificatif tout aussi flou et polysémique de «globale». Capron et Quairel (2006) précisent: Accolé à «performance», le terme « global » comprend ainsi plusieurs interprétations. C'est une sorte de mot «parapluie» pour recouvrir les résultats obtenus par une organisation dans les différentes dimensions de l'évaluation des comportements sociaux/sociétaux/environnementaux».

De même Bouquin (2004) a critiqué à son tour cette nouvelle forme de performance en affirmant qu'il s'agissait bien « d'une notion ambiguë maniée par des personnages ambigus » La performance porte dans son sens plusieurs ambiguïtés. Pour Lebas (1995), la performance constitue un potentiel de création de valeur. Lorino (2001), précise ce « (qu') est performance dans l'entreprise, tout ce qui et seulement, ce qui contribue à améliorer le couple valeur-coût, c'est-à-dire la création nette de valeur ». Chauvey et Naro (2013) affirment que : « L'idée de performance est donc inséparable de celle de création de valeur et c'est bien sur cette notion de qui cristallisent les difficultés d'appréhension du concept. Car, immanquablement, il s'agira de s'interroger à la fois sur le destinataire de la valeur créée (ou détruite) par l'entreprise (l'actionnaire, le client, les salariés, la collectivité, l'environnement, les générations futures, etc.) et sur celui qui évalue (ses cadres de référence, son rôle, son statut et sa position vis-à-vis de l'entreprise et de ses diverses parties prenantes)». Les deux auteurs soulignent que «: La

performance apparaît ainsi comme un construit social contingent : un construit, dans la mesure où elle exprime les schèmes cognitifs de l'évaluateur, fruits de son expérience, de sa formation, de sa position vis-à-vis d'une partie prenante privilégiée, mais aussi, sans doute d'une certaine doxa managériale dans laquelle les critères de performance, apparaissent comme naturalisés et « allant de soi » ; un construit social, en ce sens que les critères de performances qui seront privilégiés sont le produit de rapports de pouvoir entre les différentes parties prenantes et, si l'on va plus loin, traduisent une forme de domination symbolique, à l'échelon de la société ; un construit social contingent, par rapport à des utilisateurs, des parties prenantes, des évaluateurs et, plus généralement, à une épistémè qui fait qu'à un moment donné de l'histoire des sociétés, les critères de performance et, plus généralement les concepts managériaux apparaissent comme réifiés». Comme dans la plus grande majorité des définitions de la performance globale, celle-ci interprète l'expression du développement durable via le développement harmonieux de ses trois éléments économique, social et environnemental. Vu ceci Chauvey et Naro(2013) écrivaient finalement : «étant donné le jeu des rapports de pouvoirs entre parties prenantes, la performance peut-elle demeurer globale ? Cela nous invite à réfléchir sur ce qui est exprimé par ce qualificatif. Que signifie « globale » en définitive ? Le qualificatif de « globale » exprime-t-il alors l'idée d'un « alignement », d'un « fit » ou d'une mise en cohérence des différents objectifs de l'entreprise ? Peut-elle se ramener à un indicateur synthétique qui engloberait un ensemble de plusieurs variables économiques, sociales et environnementales, éventuellement pondérées ? Doit-on y voir la représentation d'un « cercle vertueux », par lequel le développement harmonieux des trois dimensions du développement durable conduirait à la performance « globale »? ».

III. LES SYSTEMES DE PILOTAGE DE LA PERFORMANCE GLOBALE

L'intégration d'informations, autres que financières, dans la mesure de la performance n'est apparue que récemment comme une nécessité. Certes, l'insuffisance des outils financiers traditionnels mis en œuvre dans le contrôle de gestion a-t-elle été évoquée dès 1987 par Johnson et Kaplan dans leur ouvrage intitulé « Relevance Lost : The Rise and Fall of Management Accounting ». D'après Germain et Trébuq (2004) : « ce sont les premières publications sur le balanced scorecard (Kaplan et Norton, 1992, 1993, 1998) qui ont véritablement entraîné l'aggiornamento des systèmes de mesure de la performance, notamment aux Etats-Unis où prédominait jusqu'alors le concept de 'responsibility accounting' ». C'est depuis quelques années, une série de chercheurs analysent comment les outils traditionnels de pilotage et de mesure de la performance peuvent être adaptés pour prendre en compte une vision plus globale (et intégrant des préoccupations sociétales) de la performance de l'entreprise.

Van caillie et Crutzen (2007) présentent plusieurs outils qui permettent de mesurer la performance sociétale de l'entreprise.

TABLE I : MESURE DES PERFORMANCES ENVIRONNEMENTALE, SOCIALE ET GLOBALE (VAN CAILLIE ET CRUTZEN, 2007)

Dimensions	Outils	Description
Environnementale	Comptabilité environnementale	Cet outil a un double objectif : - Evaluer les coûts engagés par une entreprise pour protéger l'environnement. - Estimer les coûts de dégradation de l'environnement par cette dernière. (Christophe, 2000 ; Savall, 1987)
	Norme ISO 14000	Cette norme traite principalement du management environnemental. « La norme ISO14000 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 14000, 2004)
	Norme EMAS	Ce système vise à promouvoir, d'une part, une amélioration continue des résultats environnementaux de toutes les organisations européennes et, d'autre part, l'information du public.
Sociale et environnementale	Comptabilité sociétale	Cet outil a un double objectif (Capron, 2000) : -Exprimer la contribution positive ou négative de l'entreprise à la société et à son environnement ; - Saisir les effets de la société sur l'entreprise. Elle doit permettre à l'entreprise de gérer à la fois ses responsabilités sociales et environnementales.
Sociale	Norme SA 8000	Cette norme fournit une base de certification fondée sur les droits fondamentaux des travailleurs (règles de l'Organisation Internationale du Travail). Il s'agit d'un référentiel pour la mise en place d'un système de management social.
	Norme AA 1000	Cette norme de performance sociale est spécialisée dans la responsabilité sociale et éthique. Elle offre un cadre de référence sur base duquel l'entreprise peut définir ses propres valeurs et objectifs en termes de performance sociale ou éthique et amorcer un dialogue avec ses partenaires.
	Bilan social	Ce document récapitule les principales données chiffrées permettant d'apprécier la

		situation de l'entreprise dans le domaine social.
Globale	Norme ISO 26000	La norme ISO 26000 est la désignation de la future norme internationale qui donnera des lignes directrices pour la responsabilité sociétale des entreprises.
	Les évolutions de la Balanced ScoreCard	Cet outil global et équilibré de pilotage et de mesure de la performance a fait l'objet de nombreuses recherches en matière de performance globale et sociétale.
	Le navigateur Skandia	Puisant ses fondements dans la notion de capital intellectuel, ce navigateur tient compte de l'un des aspects de la performance sociétale, plus précisément celui ayant trait aux salariés et aux clients, via une série d'indicateurs clés. (Edvinsson et Malone, 1997)
	Reporting GRI	Le GRI définit des lignes directrices pour la mise en œuvre des rapports de développement durable et propose des indicateurs de performance répartis en 3 sections : économiques, sociaux et environnementaux.

IV. LES OUTILS DE PILOTAGE DE LA PERFORMANCE GLOBALE, JUXTAPOSITION OU INTEGRATION :

Comme l'indiquent Quairel (2006) : « La mesure de performance ne peut être appréhendée qu'en fonction des relations qui s'établissent entre les instruments de mesure et les acteurs qui les utilisent. La mise en œuvre d'un système de mesure de performance multidimensionnelle doit être analysée en termes de pressions exercées par les différentes parties prenantes et de relations de pouvoir au sein de l'organisation. »

A. Une mesure dissociée pour "une performance globale" :

Pour Capron et Quairel (2006) : « les objectifs difficilement conciliables voire conflictuels des différentes parties prenantes situent la mesure de performance globale plus sur le terrain symbolique, en vue d'une recherche de légitimité, que sur le terrain de la maximisation de l'efficacité. La théorie néo-institutionnelle fournit un cadre adapté à l'analyse des pratiques observées de mesure de la performance globale dans les grandes entreprises ».

Face aux approches instrumentales et normatives du contrôle de gestion qui recherchent les outils d'une intégration équilibrée des différentes dimensions de la performance, l'approche institutionnelle analyse les systèmes de performance globale comme une réponse aux contraintes qui s'exercent sur les managers au sein du champ organisationnel (Di Maggio et Powell, 1983), comme l'affichage d'une

structure de gestion qui constitue un mythe (Meyer et Rowan, 1977) plutôt qu'une évaluation effective de la performance. Ces entreprises découpent les structures formelles ; chaque structure répond à un objectif assigné en fonction des pressions de certains acteurs de l'environnement indépendamment des autres structures. Dans un contexte où les objectifs sont ambigus et difficilement mesurables, le contrôle ne peut être que politique (Hofstede, 1981).

Selon Oliver (1991) 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. N. Brunson (1993) souligne que les idées sont moins coûteuses que les actions et que le temps manque pour assurer la cohérence. Le découplage des structures est alors le moyen de tenir des discours différents et adaptés à chaque groupe de pression.

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

B. Le constat du terrain :

Ainsi, les auteurs Capron et Quairel (2006) prônent pour une dissociation des systèmes de contrôle de gestion car ils pensent que leur intégration pourrait exacerber les conflits entre les acteurs et rompre l'équilibre qui veut afficher une même importance pour les objectifs économiques, sociaux et environnementaux. En effet, d'après les partisans de cette approche, quand les outils et les indicateurs sociétaux sont intégrés dans les dispositifs de contrôle de gestion traditionnels, ils sont assujettis à la logique économique prédominante. Ils en déduisent donc qu'il faut découpler les outils et les indicateurs sociétaux des systèmes de pilotage et de contrôle de gestion traditionnels pour préserver la pluralité des discours et d'objectifs (Meyssonnier et Rasolofo-Distler, 2008). Il s'agit alors d'un modèle de dissociation pro-active.

Dans le cas des entreprises étudiées par Capron et Quairel (2006) les pratiques de mesure de la performance globale s'inscrivent complètement dans ce modèle. Ces auteurs constatent que dans ces entreprises coexistent au moins trois ou quatre systèmes d'informations et de reporting internes portés chacun par des acteurs différents et qui sont, en interne, les représentants des diverses parties intéressées : le reporting comptable et financier (budget) piloté par le contrôleur de gestion, le reporting social interne piloté par le DRH et le reporting environnemental (ou hygiène sécurité environnement) piloté selon les cas par une direction environnement (ou HSE) ; le reporting qualité et un certain nombre de reportings directement destinés à la direction développement durable ou éthique (problématique du respect des droits humains ..). Chaque direction fonctionnelle travaille sur son système d'information et demande aux responsables

opérationnels (directeurs des filiales, des usines, des établissements ...) de fournir séparément les informations sociales ou environnementales ou budgétaires relatives à son unité. Les auteurs Capron et Quairel (2006) expliquent que les responsables fonctionnels (DRH, Directeur environnement ... au niveau groupe) expriment clairement le souhait de ne pas changer cette situation de systèmes dissociés qui préserve leur domaine de contrôle, ceci peut être maintenu tant que la pression économique imposée par la direction n'est pas trop forte. Outre la direction qui les demande, ces reportings internes sont utilisés pour la publication d'un rapport de « développement durable », c'est-à-dire à une diffusion d'informations auprès des parties prenantes et notamment des investisseurs et des agences de notation qui produisent des notes séparées, relatives à chaque domaine. D'autre part, ils sont également destinés au directeur « développement durable » et/ou au comité en charge de cette mission. Les travaux de ces comités s'organisent séquentiellement autour d'un thème environnemental ou social.

Capron et Quairel (2006) concluent que les systèmes de mesure de la performance globale de ces entreprises s'inscrivent en réalité pleinement dans le modèle dissocié de la performance décrit par Brignall et Modell (2000, p.290) comme étant « le processus de désintégration des différentes entités de la structure de l'organisation pour répondre aux pressions institutionnelles lorsque qu'elles impliquent une conformité à des normes incohérentes (Meyer et Rowan, 1977).. »

C. Un système de pilotage « intégré » pour piloter une performance globale :

D'autre part, certains auteurs comme Wagner (2001), Bieker (2002), Figge et al. (2002), Bollecker et al. (2006) et Meyssonier et Rasolof-Distler (2008) affirment, à l'inverse, qu'il y a un lien, à plus ou moins long terme, entre performance économique et responsabilité globale de l'entreprise. Ces auteurs sont opposés au découplage des dispositifs de contrôle de gestion traditionnels et des dispositifs sociétaux. Ils prônent à l'inverse l'intégration des préoccupations économiques, sociales et environnementales de l'entreprise et précisent qu'il faut gérer et mesurer la performance globale de l'entreprise grâce à un système de contrôle de gestion globale et cohérent, intégrant à la fois des objectifs et des indicateurs de performance financiers et RSE. Ainsi, pour cette deuxième catégorie de chercheurs, et comme l'affirment Crutzen et Van Caillie (2007) : « les divers outils RSE doivent être intégrés dans un système cohérent de pilotage et de mesure de la performance globale de l'entreprise car le découplage, l'utilisation en parallèle de deux systèmes de contrôle de gestion comporte un risque important que les questions sociétales ne soient pas réellement prises en compte dans la stratégie de l'entreprise et qu'elles soient utilisées

principalement à des fins de marketing, en parallèle mais sans lien avec les objectifs stratégiques et économiques de l'entreprise (Weaver et al., 1999). ».

Ainsi comme le précisent que Crutzen et Van Caillie (2007), il y a deux arguments en faveur de l'intégration des dispositifs de contrôle de gestion sont avancés par Figge et al. (2002) : « Premièrement, la durabilité n'est assurée que si ces trois piliers sont pris en compte et ensuite atteints simultanément. Seules les entreprises qui parviennent à s'améliorer sur ces 3 piliers ont réellement une bonne performance globale (ou durable). Deuxièmement, vu que le rôle premier d'une entreprise est de dégager un bénéfice pour survivre (Friedman, 1970), il faut que son rôle social et son rôle environnemental soient reliés à ses objectifs économiques afin que les préoccupations sociales et environnementales de l'entreprise ne constituent pas des préoccupations secondaires, non liées à la stratégie générale de l'entreprise, qui sont donc prises en compte uniquement quand l'entreprise « réussit » économiquement ».

D. Le constat du terrain

Comme le précisent Berland et Essid (2009) : « quelques entreprises se sont récemment aventurées sur ce chemin tortueux en adoptant des pratiques managériales innovantes pour un contrôle intégré de la performance globale. Les exemples de Shell et de la Novo Nordisk qui ont mis en place des Sustainability Balanced Scorecard plaident dans ce sens (Hockerts, 2001 ; Bieker, 2002 ; Zingales et Hockerts, 2003). Ou encore le cas du navigateur, théorisé par Edvinsson et Malone (1997) et mis en œuvre chez Skandia AFS (Edvinsson et Malone, 1999) montre l'intérêt croissant de certaines entreprises à ce genre de pratiques voulant intégrer simultanément les différentes dimensions de la responsabilité sociale »

En France, d'autres pratiques recherchant ces mêmes objectifs ont été étudiées. En effet, il y a des entreprises qui ont des systèmes de mesure de performances et de pilotage, plus ou moins formalisés qui assurent une certaine intégration. Selon Capron et Quairel (2006), le « Danone way » et le programme « Advance » de Lafarge : « sont des exemples de processus formalisés qui, par une démarche d'auto-évaluation sur la base d'indicateurs clés donnent une image plus intégrée et plus cohérente des performances au niveau de chaque unité ou filiale. Ces systèmes intègrent également les performances sociétales dans l'évaluation des managers à côté des performances économiques. La composante rituelle de ces autoévaluations est importante mais elles créent une dynamique qui contribue à faire évoluer la culture organisationnelle dans le sens d'une performance plus multidimensionnelle. »

De même, Berland et Essid (2009) précisent que : « Berland et Loison (2005) décrivent l'instrumentation de gestion utilisée pour piloter et mesurer la politique "Responsible Care" chez le groupe Rhodia. Cette instrumentation s'articule autour de trois principaux outils managériaux (audit, indicateurs de performance et politique de dialogue) et dont les responsables du groupe tentent d'intégrer au système de management globale de l'entreprise. »

Meysonnier et Rasolofo (2008) ont discuté des caractéristiques d'un système de contrôle mis en place dans une société sociale pour l'habitat. Ils précisent que ce système, de part notamment l'activité spécifique de l'organisation étudiée, intègre concrètement les objectifs sociétaux au même titre que les objectifs financiers. Les deux auteurs écrivent : « le cas de Batigère donne un exemple d'entreprise qui assume sa responsabilité globale et qui a articulé divers outils RSE dans un système cohérent de pilotage (cas assez rare dans les entreprises, mais que son métier et son histoire expliquent probablement) où la logique économique reste prédominante. Dans son instrumentation de gestion, les dispositifs sont utilisés comme leviers dans les chaînes de causalités parce qu'ils servent aussi bien la performance économique que la RSE (satisfaction des clients, fidélisation des personnels, amélioration de la qualité des process, etc.) ou bien ils sont clairement analysés comme des contraintes RSE à respecter (développement du logement très social, recours aux associations d'insertion, etc.). La tension n'est pas ignorée ou masquée, elle est assumée et gérée ». Enfin, et plus récemment, Berland et Essid (2009) ont étudié un système de pilotage de la performance globale au sein de la société française ENERGETIX, en effet, ce groupe a fait le pari de construire un nouveau système managérial intégré (c'est-à-dire présentant la performance économique, sociale, sociétale et environnementale sous un format identique). Selon les deux auteurs, ENERGETIX a choisi de fondre tous ces éléments dans un seul et même outil de gestion au risque d'avoir un système très lourd et difficile à gérer. Il s'agit alors de tenter de mettre en cohérence des niveaux de performance traditionnellement déconnectés, les deux auteurs écrivent : « Le pilotage de la performance chez ENERGETIX est un pilotage qui se veut « global », c'est-à-dire, qui tente d'intégrer simultanément les trois formes de performance organisationnelle : économique, sociale/sociétale et environnementale. Le système semble chercher un traitement équilibré des aspects économiques et RSE (sécurité, sûreté, environnement, social et sociétal). Cette volonté du groupe d'intégrer les aspects développement durable dans un seul et même système de management et de pilotage passe par une fixation commune d'un ensemble d'objectifs relevant des trois

axes du développement durable et traités sur un pied d'égalité à tous les niveaux hiérarchiques du groupe ».

E. Performance globale et apprentissage organisationnel :

Quairel (2006) remarque que les systèmes intégrés de « Advance » de Lafarge et le « Danone way » qui intègrent les performances sociétales dans l'évaluation des managers à côté des performances économiques élargissent : « les options possibles pour les décisions et créent une dynamique d'apprentissage des dirigeants ».

Le même auteur souligne aussi que : « les directeurs de développement durable rencontrés se considèrent comme en charge de l'intégration dans la culture et le pilotage de l'entreprise de valeurs sociétales ; même si cette fonction est créée le plus souvent pour des raisons symboliques (Meyer et Rowan, 1977), elle crée une nouvelle dynamique qui en retour fait évoluer l'organisation. Ces directeurs cherchent à mettre en place des démarches interactives plus ou moins formalisées entre les différents responsables opérationnels et les processus sociétaux qu'ils doivent piloter. Ainsi, progressivement un apprentissage de la performance globale peut être intégré au niveau organisationnel. ».

Enfin, d'après leurs études sur le système de pilotage de la société Energetix Berland et Essid (2009) précisent que : « Le système de management mis en place par Energetix se base sur plusieurs outils de contrôle formant ensemble une boucle d'apprentissage organisationnel. L'objectif étant de faire vivre le système continuellement et d'œuvrer pour encourager la démarche de progrès et d'amélioration continue initiée dans le groupe. Les managers recherchent en priorité l'apprentissage organisationnel, le développement des compétences et l'adhésion de tous, derrière les nouvelles valeurs du groupe. Ainsi, de larges pans de la population salariée sont associés à l'autoévaluation. Les réunions d'animation de gestion qui ont lieu autour du système Energetix Way ont pour but de favoriser les échanges entre les cadres afin de définir une stratégie de réponse coordonnant les trois dimensions de la performance. ».

F. Perspectives :

Arrivé à ce stade d'analyse on peut assimiler la performance globale à une convention entre l'entreprise et les parties prenantes. En s'inscrivant dans un processus social de conviction généralisée sur les objectifs à atteindre (Gomez, 1997), on peut décrire la performance globale comme une convention dans laquelle sa mesure résulterait d'une co-construction des règles et des individus qui y souscrivent. Dohou et Berland 2007 affirment que : « Les règles définissant cette mesure doivent être construites et partagées par tous les acteurs. Mais cette convention ne sera applicable à condition que chaque dimension de la performance globale soit le résultat d'un compromis négocié. Pour Labelle (2006) : « ce compromis n'est pas un accord obtenu par des concessions réciproques, selon la définition du Petit Larousse, mais un accommodement entre des formes de généralités différentes

qui pointent vers de possibles dépassements de leurs contradictions ».

A travers ce papier on propose l'hypothèse d'une mesure conventionnaliste de la performance globale, c'est dans cette perspective qu'en sciences de gestion on doit donner plus d'intérêt à l'utilisation de la théorie des conventions, comme cadre conceptuel de recherche, pour mieux comprendre le concept de la performance globale

V. CONCLUSION

Dans un monde où le rôle strictement économique de l'entreprise est peu à peu remis en cause pour intégrer des aspects plus sociaux et environnementaux, cette contribution rappelle l'importance d'adapter les outils et les indicateurs de contrôle de gestion afin qu'ils prennent en compte les dimensions sociétales de la gestion de l'entreprise. Plus concrètement, ces dispositifs doivent donc être progressivement modifiés et adaptés à une nouvelle vision de la performance de l'entreprise, qui n'est plus uniquement économique mais globale.

Après avoir présenté les principaux outils de contrôle de gestion prenant en compte les aspects environnementaux, sociaux ou globaux qui sont disponibles actuellement, le présent document souligne les deux possibilités de découpler ou d'intégrer les dimensions sociétales aux dimensions économiques traditionnelles dans le système de contrôle de gestion de l'entreprise, comme on le constate dans le domaine de la recherche en comptabilité de gestion. Le débat reste toujours ouvert quant à la nécessité de découpler ou d'intégrer les dimensions sociétales aux dimensions économiques traditionnelles dans le système de contrôle de gestion de l'entreprise.

D'une part, le découplage semble néanmoins avoir, petit à petit, moins d'adhérents car plusieurs auteurs ont démontré qu'il tend à favoriser le recours aux aspects sociétaux à des fins de marketing.

D'autre part, en ce qui concerne la seconde possibilité, cet article montre qu'il y a des auteurs qui prônent à l'inverse l'intégration des préoccupations économiques, sociales et environnementales de l'entreprise et précisent qu'il faut gérer et mesurer la performance globale de l'entreprise grâce à un système de pilotage global et cohérent, intégrant à la fois des objectifs et des indicateurs de performance financiers, sociaux et environnementaux de l'entreprise.

Ainsi Cette communication pose aussi la question de savoir comment et pourquoi un système d'évaluation de performance qualifiée de « globale » peut se mettre en place dans l'entreprise, compte tenu de la diversité des domaines à évaluer, des attentes souvent contradictoires des parties prenantes (Salariés, clients, fournisseurs, état, grand public, générations futurs...) et de la prégnance des objectifs économiques et financiers dans les pratiques et la culture des managers.

REFERENCES

- [1] Zeghal, D. et Dammak, S. (2007), " La divulgation de l'information environnementale dans les rapports annuels : une étude comparative des multinationales américaines et européennes ", Actes du Congrès Annuel de l'Association Francophone de Comptabilité, Poitiers, France, Mai 2007
- [2] Reynaud, E. (2003), " Développement durable et entreprise : vers une relation symbiotique ", Journée AIMS, Atelier Développement Durable, ESSCA Angers, 15 mai 2003
- [3] Bourguignon A. (2000) Performance et contrôle de gestion, Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit, Ed. Economica, pp. 931-941
- [4] Mabrouk, M., Sperandio, S., & Girard, P. (2013). " Outils de mesure pour l'évaluation de la performance «globale» des entreprises. " In 10ième Colloque International Génie Industriel (CIGI).
- [5] Pluchart J.-J., (2011) "Le management durable de l'entreprise", Arnaud franel editions, p 60.
- [6] Quairel, F. (2006). "Contrôle de la performance globale et responsabilité sociale de l'entreprise (RSE) ". In Comptabilité ,contrôle , audit et institution (S) 2006.
- [7] Capron, M., & Quairel, F. (2006). "Évaluer les stratégies de développement durable des entreprises: l'utopie mobilisatrice de la performance globale. "
- [8] Dohou, A. et Berland, N. (2007), " Mesure de la performance globale des entreprises" Actes du Congrès Annuel de l'Association Francophone de Comptabilité, Poitiers, France, Mai 2007
- [9] Germain, C., & Trébuq, S. (2004). "L'intégration des dimensions sociétales dans le pilotage de la performance de l'entreprise: problématiques et conjectures. " Actes du Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité
- [10] Pesqueux W., (2004) "La notion de performance globale", 5ème forum international sur "La Performance Globale de l'Entreprise, Université Tunis Carthage, Décembre 2004.
- [11] Bouquin H. (2004), " La notion de performance ", journée d'étude I.A.E. de Tours, 15/1/2004
- [12] Lebas, M. (1995). " Le concept de performance", Travail 34:137-149
- [13] Lorino, Ph. (2001). Méthodes et pratiques de la performance, Paris : Ed. d'Organisation.
- [14] Chauvev, J. N., & Naro, G. (2013). "Reporting Et Pilotage Societaux: Repenser La Performance Globale A L'Aune Des Paradoxes De La Rse. In Comptabilité sans Frontières. "
- [15] Johnson et Kaplan (1987) "Relevance Lost : The Rise and Fall of Management Accounting"
- [16] Kaplan, R. et Norton, D. (1992), "The Balanced ScoreCard – Measures that Drives Performance", Harvard Business Review, (Jan-Feb), pp.71-79
- [17] Kaplan, R. et Norton, D. (1996), The Balanced ScoreCard : translating strategy into action, Boston Mass. : Harvard Business Review Press
- [18] Crutzen, N., & Van Caillie, D. (2007). " Le pilotage et la mesure de l'empreinte sociétale de l'entreprise grâce à la Balanced ScoreCard: entre adaptation et évolution radicale du modèle de Kaplan et Norton." In *Workshop on Corporate Social Responsibility*.
- [19] Di Maggio P.J., Powell W.W. (1983), " The iron cage revisited : institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields ", American Sociological Review, N°48, p.147-160.
- [20] Meyer J.W., Rowan B. (1977), "Institutionalized Organizations : Fomal structure as myth and ceremony", American Journal of Sociology, Vol.83, N°2, p.340-363.
- [21] Hofstede.G (1981) Management control of public and not-for-profit activities
- [22] Oliver C. (1991), "Strategic responses to institutional processes ", Academy of management review, Vol. 16, N°1, p.145-179.
- [23] Brunson N. (1993), "Ideas and actions : justification and hypocrisy as alternatives to control", Accounting Organization and Society, Vol.18, N°6, p. 489-506.

- [24] Brignall S., Modell S. (2000), "An institutional perspective on performance measurement and management in the new public sector", *Management Accounting Research*, Vol.11, p.281-306.
- [25] Meyssonnier F. et F.Rasolofo-Distler (2008), "Le contrôle de gestion entre responsabilité globale et performance économique : le cas d'une entreprise sociale pour l'habitat", *Comptabilité – Contrôle – Audit*, Tome 14 – Volume 2 – Décembre.
- [26] Wagner, M. (2001), "A review of empirical studies concerning the relationship between environmental and economic performance : What does the evidence tell us? Lüneburg: Center for Sustainability Management"
- [27] Bieker, T. (2002), "Managing corporate sustainability with the Balanced ScoreCard : Developing a Balanced ScoreCard for Integrity Management", *Oikos PhD Summer Academy*, 2002
- [28] Figge, F. ; Hahn, T. ; Schaltegger, S. et Wagner, M. (2002).: "The Sustainability Balanced Scorecard : Theory and Application of a Tool for Value-Based Sustainability Management", 10th International Conference of the Greening of Industry Network, Göteborg, Suède, 32 pages.
- [29] Bollecker, M. ; Mathieu, P et Clementz, C. (2006), " Le comportement socialement responsable des entreprises : une lecture des travaux en comptabilité et contrôle de gestion dans une perspective néo-institutionnaliste ", *Actes du Congrès Annuel de l'Association Francophone de la Comptabilité*, Tunis, 16 pages
- [30] Weaver, G.R. ; Trevino , L.K. et Cochran , P.L. (1999), "Integrated and Decoupled Corporate Social Performance : Management Commitments, External Pressures and Corporate Ethics Practices", *Academy of Management Review*, vol. 16, n°4, pp. 691-718
- [31] Figge, F. ; Hahn, T. ; Schaltegger, S. et Wagner, M. (2002), "The Sustainability Balanced Scorecard - Linking sustainability management to business strategy", *Business Strategy and the Environment*, vol.11, pp. 269-284
- [32] Berland, N., & Essid, M. (2009). " RSE, systèmes de contrôle et pilotage de la performance globale "In *La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit* (pp. CD-ROM).
- [33] 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.
- [34] Zingales, F. et Hockerts, K. (2003), " Balanced Scorecard and Sustainability: Examples from Literature and Practice". INSEAD working paper 30, CMER, Fontainebleau, France.
- [35] Edvinsson L. et Malone M.S. (1997), *Intellectual Capital: Realising Your Company's True Value by Finding its Hidden Brainpower*, Harper Collins Publishers, New York.
- [36] Edvinsson L. et M.S. Malone (1999), *Le capital immatériel de l'entreprise*, Paris, Maxima Laurent du Mesnil Editeur.
- [37] Berland N. et Loison M.C. (2005), " « Responsable Care » et management durable : comportement volontaire ou réaction adaptative ? Généalogie et pratiques dans l'industrie chimique ", *Actes du 26ème congrès de l'AFC*.
- [38] Gomez P-Y. (1997), "Economie des conventions et sciences de gestion" , in Simon Y. et Joffre P. (dir.), *Encyclopédie de gestion*, Economica, Paris, pp. 1060-1072.
- [39] Labelle F. (2006), "Les trois C de la performance sociétale organisationnelle : convention, compromis, cohérence", *Gestion*, vol. 31, n°2, pp. 75-82.