

# Le pilotage et la mesure de la performance globale de l'entreprise : Quelques pistes d'adaptation des outils existants

Nathalie CRUTZEN<sup>1</sup> et Didier VAN CAILLIE<sup>2</sup>

## Résumé

Au vu de la conscientisation progressive des consommateurs et des entreprises aux enjeux environnementaux et sociaux, le rôle de l'entreprise dans la société s'est 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 de l'entreprise est progressivement remplacée par une vision plus large, plus globale et tridimensionnelle de la performance (Reynaud, 2003), c'est-à-dire 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 ont analysé comment les outils traditionnels du contrôle de gestion, outils 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. Cet article propose une revue des principales contributions montrant l'importance et les enjeux de la prise en compte de ces deux dimensions, prônées par le Développement Durable, dans les systèmes de contrôle de gestion des entreprises. Plus spécifiquement, après avoir constaté les limites de nombreux outils pour piloter et mesurer adéquatement la performance globale des entreprises, ce papier met en évidence les avantages présentés par la Balanced ScoreCard (BSC), un outil de contrôle de gestion développé par Kaplan et Norton (1992) et mondialement reconnu, pour prendre en compte ces nouvelles dimensions au sein de l'entreprise. Cet article expose ensuite comment cet outil peut être adapté afin de piloter et mesurer le plus adéquatement possible ces nouvelles dimensions, d'une manière intégrée ou non au système de contrôle de gestion traditionnel de l'entreprise. Deux possibilités sont particulièrement finalement envisagées : le découplage ou l'intégration des aspects sociétaux aux aspects traditionnels. Une analyse critique des principaux enseignements des recherches précédentes ainsi que des différentes possibilités d'adaptation de la BSC clôture finalement ce papier.

## Mots clés

Performance globale, Pilotage, Mesure

<sup>1</sup> Docteur en Sciences Economiques et de Gestion, Centre d'Etude de la Performance de l'Entreprise (CEPE), HEC-Ecole de Gestion Liège (Belgique) - ncrutzen@ulg.ac.be

<sup>2</sup> Professeur, Centre d'Etude de la Performance de l'Entreprise (CEPE), HEC-Ecole de Gestion de l'Université de Liège (Belgique)

HUMANISME & ENTREPRISE - <http://humanisme-et-entreprise.asso-web.com/>  
N° 297 - Avril 2010 - Auteurs : Nathalie CRUTZEN et Didier VAN CAILLIE

Toute reproduction et diffusion des articles et conférences publiés dans "Humanisme et Entreprise" - quels qu'en soient les supports - sont interdites sans la double autorisation des auteurs et éditeur.

**Abstract**

Considering the increasing and global interest for worldwide environmental and social challenges, the mission of firms in the Society has progressively evolved. The role of firms is no more restricted to short- or medium- term financial objectives which benefit to their shareholders. Up to now, it also includes societal considerations which tend to promote the sustainability of the firm and of its environment in the long term. Due to this evolution of the role of firms in the Economy and, more globally, in the Society, the concept of performance has evolved. The traditional vision of performance which is generally restricted to a short term and financial vision of the firm is progressively replaced by a larger vision. This new vision is more global and tridimensional (Reynaud, 2003). It includes the achievement of economic and financial objectives (as the traditional vision does) but it also incorporates the achievement of societal goals. In this sense, a firm is performing if it achieves its financial/economic, social and environmental objectives. In this context, for about a decade, a series of researchers have analyzed how the traditional management control tools, i.e. tool used to pilot and measure performance, could be adapted to this new vision of global performance. This article proposes to review significant research focused on the analysis of the importance and of the integration of these two dimensions (popularized by the Sustainable Development concept), in the management control system of firms. More specifically, after having underlined the limitations of numerous tools to pilot and to measure adequately the global performance of firms, this paper highlights the advantages of the Balanced Score Card (BSC), a management tool developed by Kaplan and Norton (1992) and worldwide famous, in order to take this new dimensions into account in the firm. Then this article exposes how this tool can be adapted in order to pilot and measure as adequately as possible these dimensions. Two major categories of adaptations are critically analyzed in this article: the decoupling or the integration of the societal dimensions to the traditional (economic) one.

**key words**

Global Performance, Monitoring and Measure

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 aux enjeux sociaux, tels que 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 de l'entreprise est progressivement remplacée par une vision plus large, plus globale et tridimensionnelle de la performance (Reynaud, 2003), c'est-à-dire 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. Conscients des limites présentées par la plupart des dispositifs existants pour intégrer les différentes dimensions de la performance globale de l'entreprise, beaucoup de chercheurs se sont concentrés sur la Balanced ScoreCard (Kaplan et Norton, 1992), outil de référence en contrôle de gestion, qui semble l'un des outils les plus propices à l'insertion des aspects sociétaux dans le système de contrôle de gestion traditionnel de l'entreprise. À ce jour, différentes possibilités d'adaptation de la BSC aux nouvelles préoccupations sociétales (ou durables) ont ainsi été proposées dans la littérature. Cet article fait le lien entre deux domaines de recherche particulièrement investigués en sciences de gestion, à savoir la comptabilité (et plus particulièrement, le contrôle de gestion) et la responsabilité sociétale de l'entreprise. L'objectif de ce papier est de passer en revue les principales contributions montrant l'importance et les enjeux du pilotage et de la mesure des dimensions sociales et environnementales dans les systèmes de contrôle de gestion des entreprises engagées dans une démarche « socialement responsable » (démarche RSE). Plus précisément, il met en évidence les avantages présentés par la Balanced ScoreCard, un outil de contrôle de gestion développé par Kaplan et Norton (1992), pour piloter et mesurer ces nouvelles dimensions au sein de l'entreprise. Ensuite, il expose comment cet outil peut être adapté afin de prendre en compte ces nouveaux impératifs (sociaux et environnementaux) dans le système de contrôle de gestion traditionnel de l'entreprise.

---

HUMANISME & ENTREPRISE - <http://humanisme-et-entreprise.asso-web.com/>  
N° 297 - Avril 2010 - Auteurs : Nathalie CRUTZEN et Didier VAN CAILLIE

En termes de structure, le présent article est organisé 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 l'article, la deuxième section montre la nécessité d'adapter les outils de contrôle de gestion à ces nouvelles préoccupations sociétales. Concrètement, après avoir défini la notion de système de contrôle de gestion, les principaux dispositifs de pilotage et de mesure de la performance environnementale, sociale ou globale sont présentés et leurs principales limites sont soulignées. La troisième section est consacrée à la Balanced ScoreCard qui semble être l'un des outils les plus appropriés à la prise en compte de ces aspects dans le système de contrôle de gestion traditionnel de l'entreprise. Différentes possibilités d'adaptation proposées dans la littérature sont alors passées en revue. Ce papier se termine par une analyse critique de la littérature et, particulièrement, des principales possibilités d'adaptation qui y sont présentées.

## 1. Contexte

Dans l'économie actuelle gouvernée par des principes tels que la globalisation, la mondialisation, les nouvelles technologies et la délocalisation, plusieurs facteurs ont entraîné l'apparition de modes de gestion plus responsables et orientés sur le long terme.

Tout d'abord, les citoyens, les consommateurs, les pouvoirs publics et les investisseurs ont de nouvelles attentes et préoccupations suite à la mondialisation et aux mutations industrielles de grande ampleur (Commission Européenne, 2001). Ils attendent notamment plus de transparence ainsi qu'une implication plus grande des entreprises dans l'amélioration des conditions de vie sur terre (conditions environnementales, sociales, économiques).

Ensuite, la population mondiale est de plus en plus préoccupée par la détérioration croissante de l'environnement causée par l'activité humaine. Des problèmes écologiques pressants tels que le changement climatique, la détérioration de la forêt amazonienne et la pollution atmosphérique sont mis en évidence (Delchet, 2001).

A côté de leur impact sur l'environnement, les activités économiques ont également des conséquences néfastes en matière sociale. Avec l'importance croissante du capitalisme, de la mondialisation et de la globalisation, les inégalités entre les différentes régions du monde (entre le Nord et le Sud notamment) s'accroissent, les conditions de travail se détériorent, etc.

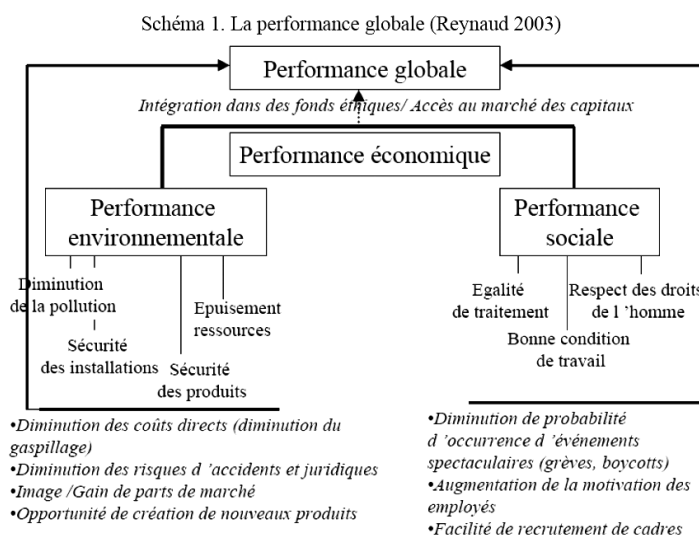
Finalement, les médias et les nouvelles technologies de l'information et de la communication apportent une plus grande transparence sur les activités des entreprises et des gouvernements.

Des scandales tels que ceux qui ont provoqué l'effondrement de sociétés comme WorldCom et Enron ne peuvent plus être étouffés dans un monde de

médias instantanés, toujours à l'affût du moindre évènement. Le mode de développement actuel de la planète et de l'économie a donc ses excès et ses limites. Dans ce contexte, certains citoyens ont pris conscience qu'une nouvelle vision de l'économie, qui intègre les impératifs environnementaux et sociaux, était primordiale. Un nouvel objectif est ainsi apparu : le développement durable. Ce concept est traditionnellement défini comme « un développement qui répond aux besoins du présent sans compromettre les capacités des générations futures à répondre à leurs propres besoins » (Delchet, 2001). Il s'agit d'un objectif à long terme qui encourage les entreprises à se développer sans hypothéquer le futur et qui apporte une solution de type « gagnant-gagnant » aux différents stakeholders. En effet, à long terme, les intérêts des différents acteurs se rencontrent et la croissance économique, la cohésion sociale ainsi que la protection de l'environnement sont liées. Le développement durable résulte ainsi de l'intégration de trois sphères : l'environnement, le social et l'économie.

La responsabilité sociétale (ou sociale <sup>(3)</sup>) est la contribution des entreprises au développement durable. Ce concept se définit généralement comme : « l'intégration volontaire des préoccupations sociales et écologiques des entreprises à leurs activités commerciales et leurs relations avec les parties prenantes » (Commission Européenne, 2001). Dans ce contexte, la vision traditionnelle de la performance de l'entreprise (performance financière) est progressivement remise en cause et une vision tridimensionnelle de la performance globale de l'entreprise se développe. Ainsi, la performance de l'entreprise ne se limite plus à l'atteinte de ses objectifs économiques mais elle comprend également la prise en compte et l'atteinte de préoccupations sociétales, à savoir sociales et environnementales (Reynaud, 2003).

Tableau 1 : La performance globale de l'entreprise (Reynaud, 2003)



<sup>3</sup> Après une revue de la littérature, force est de constater que le terme « responsabilité sociale » est utilisé comme synonyme de « responsabilité sociétale » par certaines auteurs

Il est important de mentionner que l'importance d'évoluer d'une vision purement financière de la performance de l'entreprise a déjà été soulignée auparavant dans le domaine du contrôle de gestion. Ainsi, la nécessité de disposer d'informations non financières pour piloter et mesurer la performance n'est pas un constat récent dans ce domaine. Johnson et Kaplan (1987) l'évoquaient déjà il y a vingt ans et de nombreux outils comme le Balanced ScoreCard (Kaplan et Norton, 1992) ont été développés et implantés, depuis lors, dans les entreprises pour répondre à ce besoin. Néanmoins, le fait que la performance non financière puisse se rapporter à des éléments de la RSE constitue une nouveauté (Germain et Gates, 2007). C'est pourquoi, 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.

## **2. Les systèmes de contrôle de gestion et la performance globale de l'entreprise**

### **2.1. Définition**

D'après Van Caillie (2001), le système de contrôle de gestion d'une entreprise constitue, à côté du système de pouvoir et d'information, l'une des composantes du système de gestion de l'entreprise. Ce dernier est composé de l'« ensemble complexe et évolutif de règles, normes de comportements, procédures, ... que les dirigeants, et plus globalement l'ensemble des acteurs présents dans l'entreprise, vont mettre en place progressivement, de manière délibérée ou réactive, pour s'assurer que les opérations quotidiennes exercées dans l'entreprise sont menées dans le respect de l'impératif de création continue de valeur » (Van Caillie, 2001). Dans le même sens, le système de contrôle de gestion d'une entreprise est constitué de l'« ensemble des règles, procédures et des comportements qui contribuent à l'exercice du contrôle au sein de l'entreprise, que ce contrôle soit à finalité comptable ou financier, stratégique ou opérationnelle » (Van Caillie, 2001). Quand le système de contrôle de gestion est à finalité stratégique, on parle de pilotage stratégique. Le pilotage permet de faire le lien entre le contrôle et les actions correctives à mettre en œuvre pour atteindre les objectifs stratégiques de l'entreprise (via des boucles de rétroaction). Ainsi, le contrôle de gestion ne se résume pas à contrôler (dans le sens de vérifier ou de mesurer les résultats de l'entreprise). Il a une mission bien plus étendue et plus complexe à la fois qui peut se définir comme la contribution active au pilotage global de l'organisation dans une perspective d'amélioration de sa performance. Le contrôle de gestion est donc un facilitateur de la prise de décision généralisée.

### **2.2. Evolution des systèmes de contrôle de gestion**

Au vu de l'intérêt croissant porté aux problématiques sociales et environnementales par les entreprises et suite à l'évolution du concept de performance strictement financière de l'entreprise vers une notion

tridimensionnelle globale, les systèmes de contrôle de gestion traditionnels doivent être adaptés afin que les entreprises puissent gérer et mesurer leur empreinte sociétale et, de manière plus large, leur empreinte globale (économique, sociale et environnementale). Il est en effet nécessaire d'inclure les nouveaux impératifs sociaux et environnementaux dans les outils traditionnels de contrôle de gestion, notamment via de nouveaux indicateurs de performance. Henri et Journeault (2006) ont donné le nom d'éco-contrôle au contrôle de gestion sociétal, qui consiste en une adaptation des composantes traditionnelles de la comptabilité de management. À la différence du contrôle de gestion traditionnel, l'éco-contrôle est un système de pilotage et de contrôle qui comporte un volet sociétal important, voire exacerbé, qui vise à responsabiliser les entreprises à l'égard des impacts environnementaux et de développement durable de leurs activités (Pasquero, 2005 ; Capron et Quairel-Lanoizelée, 2004 ; Igalens, 2004). Le contrôle de gestion est donc invité à transcender les frontières de l'entreprise pour introduire des indicateurs de performance qui répondent aux besoins sociétaux en matière d'environnement et de développement durable (Caron et al., 2007).

### 2.3. Principaux dispositifs de contrôle de gestion sociétal

Dohou et Berland (2007) présentent plusieurs outils qui permettent de mesurer la performance sociétale de l'entreprise à travers la définition des dimensions du développement durable.

Tableau 2 : Mesure des performances environnementale, sociale et globale (Dohou et Berland, 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 ISO 14000 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.

Dimensions	Outils	Description
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.
	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.

#### 2.4. *Limites principales des outils développés*

Premièrement, certains dispositifs présentés plus haut, tels que la norme ISO 26000, proposent des lignes directrices pour la prise en compte des enjeux du développement durable dans la stratégie et la gestion de l'entreprise plutôt que des outils pour mesurer les résultats obtenus (Dohou et Berland, 2007). Deuxièmement, la plupart des outils de contrôle de gestion disponibles actuellement sont limités au niveau opérationnel et ils ne sont donc pas reliés à la stratégie de l'entreprise. Ils ne sont donc pas impliqués dans une vision stratégique plus large de développement durable (Bieker, 2002b) alors que « les indicateurs sociétaux ne peuvent prendre sens que s'ils sont étroitement reliés à la stratégie de l'entreprise à l'instar de tout indicateur de contrôle » (Bollecker et al., 2006). Troisièmement, ces dispositifs ne prennent pas tous en compte les trois problématiques du développement durable simultanément et ils ont rarement été réellement intégrés au système de contrôle de gestion traditionnel de l'entreprise (Bieker, 2002b). Ainsi, la gestion des aspects environnementaux et sociaux n'est généralement pas orientée vers le succès économique de l'entreprise et l'apport économique pour l'entreprise de cette gestion environnementale et/ou sociale reste peu clair. Cette seconde limite nous amène à évoquer un débat classique en matière de développement durable, à savoir y a-t-il une opposition ou une complémentarité entre les notions de responsabilité sociale de l'entreprise et sa performance économique ?

D'une part, certains auteurs comme Friedman (1970) et Drucker (1984) affirment que « faire du profit est incompatible avec la responsabilité sociale de l'entreprise » et que sa seule mission est de créer du capital permettant de faire des investissements et donc de générer des emplois futurs. Selon ces auteurs, il y a donc une opposition entre performance économique et responsabilité sociétale de l'entreprise. Certains auteurs affirment donc qu'il faut distinguer les objectifs et les indicateurs de mesure de la performance économique de ceux qui mesurent la performance sociétale de l'entreprise (Quairel, 2006). Ainsi, ces auteurs 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 RSE 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 RSE des systèmes de pilotage et de contrôle de gestion traditionnels pour préserver la pluralité des discours et d'objectifs (Meyssonier et Rasolofo-Distler, 2007). D'autre part, certains auteurs comme Wagner (2001), Bieker (2002b), Figge et al. (2002), Bollecker et al. (2006) et Meyssonier et Rasolofo-Distler (2007) 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'ils 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. Deux arguments en faveur de l'intégration des dispositifs de contrôle de gestion sont avancés par Figge et al. (2002b).

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 que l'entreprise « réussit » économiquement. Ainsi, pour cette deuxième catégorie de chercheurs, 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).

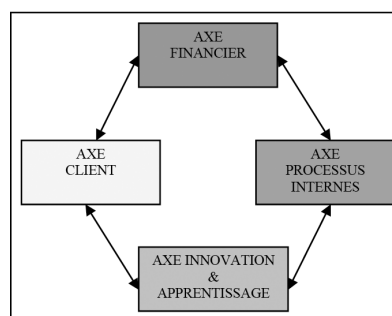
### 3. La Balanced ScoreCard et la performance globale de l'entreprise

En se référant à la Balanced ScoreCard (BSC), un outil de pilotage et de mesure de la performance de l'entreprise, et à la logique qui la sous-tend, il semble possible de contourner les limites principales des outils de contrôle de gestion, présentées plus haut. Actuellement, la BSC constitue, en effet, l'outil de contrôle de gestion incontournable en termes de pilotage et de mesure de la performance globale de l'entreprise (Figge et al. 2002 ; Germain et Trebucq, 2004 ; Germain et Gates, 2007).

#### 3.1. La BSC classique (Kaplan et Norton, 1992)

La Balanced ScoreCard est présentée aux Etats-Unis, en 1992, par Kaplan et Norton comme un outil de mesure de la performance de l'entreprise. Au cours des 10 années qui ont suivi sa création, son utilisation s'est répandue dans les entreprises et son rôle ne s'est plus limité à la mesure de la performance mais s'étendu au pilotage stratégique de la performance de l'entreprise (Kaplan et Norton, 1996). La Balanced ScoreCard est un outil de contrôle de gestion (outil de pilotage stratégique et de mesure de la performance) qui se présente comme la combinaison d'objectifs et d'indicateurs financiers et non financiers classés selon 4 axes d'analyse recouvrant les dimensions suivantes: Finance, Clients, Processus interne et Apprentissage organisationnel. Selon Kaplan et Norton, il s'agit d'un outil qui permet de traduire la stratégie de l'entreprise en une série d'objectifs et d'indicateurs spécifiques à chacune des 4 dimensions et qui permet ensuite de mesurer l'atteinte de ces objectifs et donc la performance globale de l'entreprise. La BSC est présenté par ses concepteurs comme un outil de pilotage et de contrôle de la performance équilibré car il inclut à la fois des indicateurs de performance à long terme et à court terme, financiers et non financiers, internes et externes ainsi que des indicateurs de résultats (indicateurs qui permettent d'évaluer si les objectifs ont été atteints – indicateurs a posteriori) et des indicateurs de moyens (indicateurs qui mettent en évidence les mesures qui permettront d'atteindre les objectifs – indicateurs a priori).

Tableau 3 : Le modèle de la Balanced ScoreCard  
(Kaplan et Norton, 1992)



### 3.2. Pourquoi la BSC est-elle appropriée pour piloter et mesurer la performance globale de l'entreprise et, plus particulièrement, son empreinte sociétale ?

De nombreuses recherches récentes ont montré que la BSC est appropriée pour intégrer des dimensions qualitatives (telles que les dimensions sociales et environnementales) dans le système de gestion principal des entreprises. En effet, une fois que les dirigeants ont formulé une stratégie incluant des préoccupations sociales et environnementales (stratégie RSE), cet outil semble approprié pour construire le support nécessaire à la prise en compte des aspects sociaux et environnementaux dans l'entreprise. Bieker (2002b) synthétise les principales raisons pour lesquelles la BSC semble un outil propice à l'intégration des préoccupations sociales et environnementales dans le système de contrôle de gestion traditionnel de l'entreprise.

Premièrement, il s'agit d'un outil qui part de la stratégie et qui la traduit, l'opérationnalise via des objectifs, des indicateurs et des mesures de performance spécifiques. Ainsi, avant de développer un système de contrôle de gestion globale, il faut avoir formulé auparavant une stratégie RSE. Ce n'est qu'ensuite que la BSC permet de faire le lien entre le niveau stratégique et le niveau opérationnel. Cette caractéristique de la BSC permet de s'assurer les préoccupations sociales et environnementales font partie intégrante de la stratégie de l'entreprise et qu'il ne s'agit pas uniquement d'un discours publicitaire au niveau tactique ou opérationnel. Deuxièmement, la BSC est un outil de contrôle de gestion ouvert et adaptable. Il permet donc aisément l'intégration des dimensions sociales et environnementales aux dimensions traditionnelles de la performance de l'entreprise. Troisièmement, la logique sous-jacente de la BSC est compatible avec l'intégration des préoccupations économiques, sociales et environnementales. En effet, d'une part, cet outil est basé à la fois sur des aspects qualitatifs et sur des aspects non financiers (comme la plupart des éléments environnementaux et sociaux). D'autre part, il fait explicitement le lien entre le court terme (vision économique) et le long terme (performance globale). Finalement, dans la littérature, ce dispositif de contrôle de gestion est souvent considéré comme l'outil de référence en termes de pilotage et de contrôle de la performance de l'entreprise.

Ainsi, si l'on conserve la logique sous-jacente de la BSC tout en effectuant quelques modifications pour en faire un outil de contrôle de gestion « durable /global », cet outil semble particulièrement approprié pour piloter et mesurer, de manière intégrée, la performance globale de l'entreprise et, plus particulièrement, son empreinte sociétale.

### 3.3. La BSC « durable »

Différentes possibilités de prise en compte des aspects sociaux et environnementaux dans la BSC ont été mises en évidence dans la littérature. D'une manière générale, on peut envisager, soit un découplage, soit une intégration des aspects économiques et sociétaux dans le système de contrôle de gestion de l'entreprise.

D'un côté, comme certains auteurs le préconisent, l'élaboration d'une BSC durable spécifique et sans lien avec la BSC traditionnelle principale est envisageable. Il permet notamment de piloter et mesurer l'empreinte sociétale de l'entreprise de manière indépendante. Cependant, comme mentionné principalement, ce découplage comporte un risque important que les préoccupations sociales et environnementales consistent en des préoccupations secondaires utilisées uniquement à des fins publicitaires par l'entreprise. De l'autre côté, la majorité des auteurs sont en faveur de l'intégration des aspects sociaux et environnementaux aux aspects économiques traditionnels. Fondamentalement, deux grandes manières d'intégrer ces aspects dans la BSC peuvent être distinguées (Germain et Trébuq, 2004).

Premièrement, certains auteurs proposent d'intégrer ces aspects sociétaux dans la BSC sans modifier son architecture. Dans ce cas, les dimensions sociales et environnementales sont prises en compte au sein des 4 perspectives traditionnelles (Kaplan et Norton, 2001 ; Hockerts, 2001). D'autre part, certains auteurs sont en faveur d'une modification de l'architecture traditionnelle de la BSC et proposent d'ajouter un cinquième axe, appelé l'axe « sociétal » (Bieker, 2002).

Détaillons, à présent, ces deux possibilités d'intégration des dimensions sociétales à la BSC traditionnelle. Premièrement, certains auteurs comme Kaplan et Norton (2001) et Hockerts (2001) estiment que les aspects sociaux et environnementaux peuvent être assimilés aux 4 perspectives traditionnelles comme tous les autres aspects stratégiques de l'entreprise. Ces auteurs proposent d'insérer les aspects sociaux et environnementaux dans les autres perspectives via l'intégration d'objectifs, indicateurs et mesures spécifiques. Ces aspects sont donc totalement intégrés dans la BSC traditionnelle: ils sont donc automatiquement intégrés dans ses relations de cause-à-effet et orientés vers la perspective financière ainsi que vers une traduction réussie de la stratégie de l'entreprise. Plus précisément, Kaplan et Norton (2001) considèrent que la capacité de l'entreprise à être citoyenne doit faire partie intégrante de la mesure de la performance et qu'elle doit se matérialiser par la présence d'indicateurs sociétaux sur l'axe « processus internes ». Ils suggèrent également d'étendre l'axe « clients » à tous les partenaires de l'entreprise.

Par ailleurs, en adoptant un raisonnement proche de celui de Kaplan et Norton (2001), Hockerts (2001) propose un exemple de « Sustainability Balanced ScoreCard », composée pour partie d'indicateurs mesurant la performance environnementale et sociale de l'entreprise, c'est-à-dire son empreinte sociétale. Deuxièmement, Bieker (2002b) considère qu'une perspective additionnelle doit être ajoutée aux quatre perspectives traditionnelles et il propose également un exemple de « Sustainability Balanced ScoreCard ». D'après cet auteur, il est nécessaire d'ajouter une dimension « société » supplémentaire pour soulever explicitement la problématique

sociétale et il faut également veiller à donner une importance égale aux 5 dimensions. Il estime, en effet, que, si l'on conserve l'architecture traditionnelle de la BSC, on maintient l'orientation financière dominante de la BSC, qui n'est pas compatible avec les objectifs et indicateurs sociétaux. Il considère que ces préoccupations sociétales font partie intégrante de la vie de l'entreprise. D'après lui, la dimension financière et la dimension sociétale doivent être prise en compte simultanément et les différents axes du modèle doivent être considérés comme interdépendants. Dans ce sens, le système de contrôle de gestion de l'entreprise ne doit pas uniquement être orienté vers la dimension « finance » mais prendre toutes les dimensions en compte de la même manière.

#### 4. Discussion

Cette quatrième section propose une analyse critique des enseignements présentés plus haut. Elle est concrètement organisée en 3 parties. Après avoir insisté sur le rôle précis de la BSC et sur l'importance d'avoir établi une stratégie RSE au préalable, nous nous posons la question du choix d'une architecture de BSC « durable » particulière et nous terminons par une interrogation soulevée dans la littérature concernant la pertinence du modèle théorique de performance sur lequel est basé la BSC.

##### 4.1. *Le rôle de la BSC*

Comme le soulignent Bieker (2002b) et Figge et al. (2002b), la BSC n'assiste pas dans la formulation de la stratégie. La question de savoir comment intégrer les dimensions sociétales aux dimensions traditionnelles de la BSC n'intervient que lorsqu'une stratégie de responsabilité sociétale a été formulée auparavant. Lorsqu'une entreprise veut utiliser la BSC pour piloter et mesurer son empreinte sociétale, il est donc nécessaire qu'elle ait élaboré au préalable une stratégie RSE. En d'autres termes, pour que les aspects sociétaux soient réellement pris en compte au niveau opérationnel, une vision socialement responsable claire et une stratégie en lien avec ces préoccupations sociétales sont des pré-requis. Les différentes étapes identifiées par Bieker (2002b) pour élaborer une BSC durable mettent en évidence la nécessité d'avoir au préalable une mission et une stratégie RSE lorsque l'on met en place une BSC durable.

Deux catégories de visions/stratégies RSE peuvent être distinguées. D'une part, l'entreprise peut avoir une vision ou une stratégie RSE dominante. Dans ce cas, les impératifs sociétaux sont réellement intégrés aux autres préoccupations (traditionnellement, économiques) de l'entreprise dans sa mission et au niveau stratégique. D'autre part, l'entreprise peut avoir une vision ou une stratégie RSE d'opportunité. Dans ce cas, les dimensions sociétales sont plutôt prises en compte en tant que tactiques opportunistes et mises au service de la stratégie de l'entreprise en visant essentiellement à améliorer son image auprès du grand public et des pouvoirs publics.

#### 4.2. *Choix de l'architecture de la BSC « durable »*

Comme souligné précédemment, on peut envisager, soit une dissociation du système de contrôle de gestion sociétal par rapport au système traditionnel, soit une intégration des dimensions sociétales et traditionnelles (économiques) au sein d'un outil global de contrôle de gestion. Vu que, dans le premier cas de figure, il y a un risque que ce système de contrôle de gestion spécifiquement sociétal soit uniquement utilisé à des fins publicitaires par l'entreprise car il n'est pas directement reliés à sa mission principale, le découplage n'est a priori qu'à « recommander » aux entreprises qui ont élaboré une stratégie RSE d'opportunité. Lorsque l'on se tourne vers le deuxième cas de figure, force est de constater que les différentes recherches ne clarifient pas réellement comment choisir entre les deux possibilités d'intégration des dimensions sociétales au sein d'une BSC globale.

D'une part, Bieker (2002b) et Germain et Trébuçq (2004) estiment que, lorsque l'on insère les aspects sociaux et environnementaux dans les 4 axes traditionnels de la BSC comme Hockerts (2001), la performance sociétale de l'entreprise reste clairement subordonnée à la performance financière (voir tableaux 4 et 5). Ainsi, tous les objectifs et indicateurs de performance restent pilotés et évalués in fine en fonction de leur contribution à la performance financière de l'entreprise. Cependant, la performance financière de l'entreprise est généralement prise en compte uniquement à court ou à moyen terme alors que les dimensions environnementales et sociales sont des préoccupations de long terme. Ainsi, les objectifs et indicateurs sociétaux resteront toujours noyés et quasi-inexistants par rapport aux objectifs et indicateurs reliés réellement à la performance financière de l'entreprise. Ce risque est encore accru si l'on se base sur la recommandation initiale de Kaplan et Norton (1992) qui précise qu'un maximum de 20 indicateurs pour l'ensemble des 4 perspectives est souhaitable. En effet, dans ce cas, il y a un risque important que les entreprises se contentent d'1 ou 2 indicateurs RSE et qu'elles ne prennent en compte que les préoccupations des stakeholders les plus stratégiques (comme les clients et les actionnaires) au détriment de celles des résidents, des communautés locales, etc. D'autre part, Bieker (2002b), qui propose d'ajouter une cinquième dimension, apporte peu de précisions quant à l'architecture d'ensemble du système de mesure de la performance de l'entreprise en fonction de son modèle conceptuel de « Sustainability Balanced ScoreCard » (Germain et Trébuçq, 2004).

Pour notre part, nous pensons néanmoins que l'architecture de BSC « durable » à adopter dépend du type d'engagement sociétal volontairement pris par l'entreprise. D'une part, si les préoccupations RSE de l'entreprise ont un impact sur l'amélioration de la performance financière de l'entreprise à court ou à moyen terme, il est possible d'intégrer ces objectifs et indicateurs sociétaux au sein des 4 axes traditionnels de la BSC. Par exemple, si l'un des objectifs RSE de l'entreprise est « améliorer la sécurité au travail », il est possible d'intégrer cet objectif au sein de la BSC traditionnelle car l'atteinte

de cet objectif aurait un impact à court ou à moyen terme sur la performance financière de l'entreprise (meilleure productivité des travailleurs, moins de frais liés aux accidents de travail, possibilité de travailler avec certains clients exigeants en termes de sécurité sur chantiers, etc.). Cet objectif RSE peut notamment être pris en compte dans l'axe « Processus interne » via des indicateurs de moyens tels que « Améliorer/augmenter la qualité des équipements de protection, nombre de formations en sécurité, obtention de la certification VCA, etc. » et des indicateurs de résultats tels que « Nombre d'accidents de travail ».

D'autre part, si les objectifs RSE de l'entreprise n'ont pas réellement un impact à court ou à moyen terme sur la performance financière de l'entreprise et qu'il s'agit plutôt d'objectifs que l'entreprise s'est fixée car elle estime que sa mission s'est élargie et car les dirigeants sont convaincus que l'atteinte de ces objectifs RSE aura un impact sur la durabilité de l'entreprise et de son environnement à plus ou moins long terme, il est préférable de prendre en compte ce type de préoccupations RSE via un cinquième axe « sociétal ». Par exemple, « améliorer les relations de l'entreprise avec son voisinage » est un objectif RSE qui n'a pas d'impact à court terme sur la performance financière de l'entreprise mais il pourrait avoir un impact sur la durabilité de l'entreprise à plus long terme. En effet, si les voisins se lient contre l'entreprise pour des raisons de bruit ou pollution (par exemple), leur action pourrait avoir un impact sur le fonctionnement, sur la performance ou même sur la survie de l'entreprise.

Par ailleurs, toujours en ce qui concerne l'architecture à donner à la BSC « durable », deux remarques nous semblent nécessaires. D'une part, comme Figge et al. (2002b) l'affirment, les deux possibilités d'intégration proposées respectivement par Hockerts (2001) et Bieker (2002b) ne sont pas mutuellement exclusives et peuvent être combinées, notamment si, comme nous l'avons expliqué plus haut, l'entreprise s'est fixée différents types d'objectifs RSE, à savoir à la fois des objectifs ayant un impact à court ou à moyen terme sur la performance financière de l'entreprise et des objectifs à plus long terme n'ayant pas d'impact directement sur la performance financière. D'autre part, l'architecture à donner à la BSC n'est pas une décision qui doit être prise a priori (Figge et al., 2002b). Au contraire, la structure à donner à la BSC pour intégrer les aspects environnementaux et sociaux doit être choisie en cours de processus d'élaboration de la stratégie et de la BSC (en fonction du type d'objectifs sociétaux que l'entreprise va se fixer : objectifs à court ou à moyen terme versus objectifs à plus long terme sans lien direct avec les objectifs financiers de l'entreprise). Il est donc difficile de recommander l'un ou l'autre adaptation de manière générale.

#### 4.3. *Les fondements conceptuels de la BSC*

Certains auteurs remettent en cause le modèle de performance théorique sur lequel est basé la BSC. Ce modèle de performance présuppose

qu'il y a une chaîne de causalité précise structurant le processus de création de valeur, et donc la performance globale de l'entreprise (voir tableaux 4 et 5). Cependant, plusieurs auteurs soulignent la fragilité d'un tel postulat. Otley (1998) précise, par exemple, que la logique de la BSC selon laquelle des employés bien formés conduisent à des processus plus performants, donc à des clients plus satisfaits, et pour finir, à des actionnaires plus heureux, est discutable. Lorino (2001) juge ce raisonnement standard quelque peu stéréotypé et il affirme, comme Figge et al. (2002b) que finalement le système de contrôle de gestion (et son architecture) est spécifique à chaque entreprise.

#### 4.4. Synthèse

Pour résumer notre analyse de la littérature en matière de BSC et de responsabilité sociétale de l'entreprise, nous proposons un tableau synthétisant les forces et les faiblesses des différentes adaptations possibles de la BSC (allant de la dissociation des aspects économiques et sociétaux à l'intégration totale au sein des 4 axes traditionnels de la BSC) en fonction de la stratégie RSE menées par l'entreprise, à savoir une stratégie RSE intégrée dans sa stratégie principale ou une stratégie RSE d'opportunité élaborée principalement à des fins marketing.

Tableau 5 : Tableau de synthèse

	Stratégie RSE dominante	Stratégie RSE d'opportunité <sup>4</sup>
1. BSC durable dé耦lée	- Pas adaptée car pas de lien entre les aspects économiques et sociétaux alors qu'à long terme, une synergie peut être observée.	+ Gestion différenciée : La BSC traditionnelle est utilisée pour la pilotage et la mesure de la performance économique traditionnelle de l'entreprise et la BSC durable est utilisée plutôt à des fins publicitaires.
2. Ajout d'une cinquième dimension sociétale	+ Mise en évidence de la dimension sociétale et prise en compte précise des aspects sociétaux même s'ils n'ont pas un impact direct sur la performance économique à court terme de l'entreprise. - Vu que ces aspects ne sont pas totalement intégrés aux préoccupations principales de l'entreprise (souvent économiques), risque qu'ils soient mis de côté.	+ Possibilité de communiquer sur base de cette dimension, déjà plus d'infos séparées que lorsque ces aspects sont intégrés dans la BSC traditionnelle (point 3).
3. Intégration des aspects sociétaux dans la BSC traditionnelle	+ Liens forts entre les aspects économiques, sociaux et environnementaux : intégration maximale. - Les aspects sociétaux risquent d'être « noyés » dans la masse et la performance sociétale de l'entreprise reste subordonnée à sa performance financière.	- Modification non adéquate car les aspects sociétaux ne sont pas particulièrement mis en évidence : pas adéquat si uniquement à des fins marketing.

## 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 ainsi que les limites présentées par certains d'entre eux, cet article souligne les avantages que présente la Balanced ScoreCard pour contrer ces limites. Cet outil de pilotage et de mesure de la performance de l'entreprise, proposé initialement par Kaplan et Norton (1992), permet notamment l'intégration d'objectifs et d'indicateurs qualitatifs (comme ceux liés aux dimensions sociales et environnement) et il est relativement ouvert et adaptable. Ce dispositif semble donc particulièrement propice à la prise en compte et à l'intégration de ces nouveaux enjeux dans le système de contrôle de gestion traditionnel de l'entreprise. Dans le domaine de la recherche en comptabilité de gestion, un 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 marketing. D'autre part, en ce qui concerne la seconde possibilité, cet article montre qu'il est difficile de choisir, a priori, entre les deux manières d'intégrer les dimensions sociétales et les dimensions économiques classiques au sein d'une BSC globale et durable. En effet, ce choix dépend notamment du type d'objectifs RSE de l'entreprise, à savoir objectifs ayant un impact à court/moyen terme sur la performance financière de l'entreprise ou non, et ces derniers ne sont déterminés qu'au cours du processus stratégique et de l'élaboration de la BSC.

Finalement, après avoir souligné les limites potentielles de l'utilisation de la BSC pour intégrer les dimensions sociétales au système de contrôle de gestion traditionnel de l'entreprise, ce papier propose une synthèse qui récapitule les principaux avantages et inconvénients des différentes possibilités d'adaptation de la BSC aux nouveaux enjeux sociétaux, en fonction de la stratégie RSE menée par l'entreprise.

<sup>4</sup> Plutôt un discours marketing que de réelles convictions et de réelles implications stratégiques et/ou opérationnelles

## Références

- BIEKER, T. (2002a), "Sustainability Management with the Balanced ScoreCard", International Summer Academy on Technology Studies – Corporate Sustainability
- BIEKER, T. (2002b), "Managing corporate sustainability with the Balanced ScoreCard: Developing a Balanced ScoreCard for Integrity Management", Oikos PhD Summer Academy, 2002
- 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
- CARON, M-A. ; BOISVERT, H. et MERSEREAU, A. (2007), « La comptabilité de manangement environnementale ou l'éco-contrôle : Utilité des outils de contrôle de gestion », Actes du Congrès Annuel de l'Association Francophone de Comptabilité, Poitiers, France
- CAPRON, M. (2000), « Comptabilité sociale et sociétale », dans COLASSE (Ed.), Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit, Economica, pp.657-668
- CAPRON, M et QUAIREL-LANOIZELEE, F. (2004), Mythes et réalités de l'entreprise responsable, La découverte, Paris
- CHRISTOPHE, B. (2000), « Environnement et comptabilité », dans COLASSE (Ed.), Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit, Economica, pp.657-668
- COMMISSION EUROPEENNE (2001), Promouvoir un cadre européen pour la responsabilité sociale des entreprises – Livre Vert, Office des publications officielles des Communautés européennes, Luxembourg
- DELCHET K. (2003), Qu'est-ce que le développement durable ?, Collection A SAVOIR, Paris
- DRUCKER, P. (1984), "The new meaning of corporate social responsibility", California Management Review, Winter, pp.53-63
- 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
- EDVINSSON, L. et MALONE, M.S. (1997), Intellectual Capital : Realising Your Company's True Value by Findings its Hidden Brain power, Harper Collins Publisher, New York, 1997
- FIGGE, F. ; HAHN, T. ; SCHALTEGGER, S. et WAGNER, M. (2002a), "The Sustainability Balanced Scorecard - Linking sustainability management to business strategy", Business Strategy and the Environment, vol.11, pp. 269-284

FIGGE, F. ; HAHN, T., SCHALTEGGER, S. et WAGNER, M. (2002b) : “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.

FRIEDMAN (1970), “The Social Responsibility of Business is to Increase its Profits”, The New York Times Magazine, 1970, September, 13

GERMAIN, S. et GATES, S. (2007), « Le niveau de développement des indicateurs de responsabilité sociale dans les outils de pilotage de contrôle de gestion : une analyse des pratiques des entreprises », Actes du Congrès Annuel de l'Association Francophone de Comptabilité, Poitiers, France, mai 2007

GERMAIN, C. et TREBUCQ, S. (2003), « L'intégration des dimensions sociétales dans le pilotage de la performance de l'entreprise : problématiques et conjectures », Audencia Nantes, European Academy of Business in Society, Octobre 2003

GERMAIN, C. et TREBUCQ, S. (2004), «La performance globale de l'entreprise et son pilotage : quelques réflexions », Semaine Sociale Lamy, Octobre 2004, n°1186, pp.35-41

HENRI, J.F. et JOURNEAULT, M. (2006), “Eco-control : the influence of management control systems on environmental and organizational performance”, Working Paper, 49 pages

HOCKERTS, K. (2001), “Corporate Sustainability Management : Towards Controlling Corporate Ecological and Social Sustainability”, Proceedings of Greening of Industry Network Conference, January 21-24, Bangkok.

IGALENS, J. (2004), « Comment évaluer les rapports de développement durable ? », Revue Française de Gestion , vol.30, n°152, pp.151-166

KAPLAN, R. et NORTON, D. (1992), “The Balanced ScoreCard – Measures that Drives Performance”, Harvard Business Review, (Jan-Feb), pp.71-79

KAPLAN, R. et NORTON, D. (1996), The Balanced ScoreCard : translating strategy into action, Boston Mass. : Harvard Business Review Press

KAPLAN, R. et NORTON, D. (2001), The Strategy-focused organisation : how balanced scorecard companies thrive in the new business environment, Boston, Mass : Harvard Business Review Press

MEYSSONNIER, F. et RASOLOFO, F. (2007), « Le contrôle de gestion entre responsabilité globale et performance économique : le cas d'une entreprise sociale pour l'habitat », Actes du congrès annuel de l'Association Francophone de Comptabilité, Poitiers, mai 2007

LORINO, P. (2001), Méthodes et pratiques de la performance, Editions d'Organisation, 3ème Edition, Paris, France

OTLEY, D. (1998), "Performance Management and Strategy Implementation : The Role of Management Accounting in the Modern Organization", Fourth International Management Control Systems Research Conference, University of Reading, Great-Britain, 6-8 July 1998

PASQUERO, J. (2005), « La responsabilité sociale de l'entreprise comme objet des sciences de gestion : un regard historique » dans TURCOTTE, M-F. et SALMON, A. (sous la dir.), Responsabilité sociale et environnementale de l'entreprise, Presses de l'Université du Québec, Sillery, pp.80-111.

PRESTON, L. et O'BANNON (1997), "The corporate social-financial performance relationship : a typology and analysis", Business and Society, vol.36, pp.419-429

QUAIREL, F. (2006), « Contrôle de la performance globale et RSE », Actes du Congrès Annuel de l'Association Francophone de Comptabilité, Tunis, 23 pages

REYNAUD, E. (2003), « Développement durable et entreprise : vers une relation symbiotique », Journée AIMS, Atelier Développement Durable, ESSCA Angers, 15 mai 2003

SAVALL, H. (1987), Maîtriser les coûts et les performances cachés, Economica

VAN CAILLIE, D. (2001), Principes de comptabilité analytique et de comptabilité de gestion, Editions de l'Université de Liège

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"

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

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