



Ecole de Gestion de l'Université de Liège

CAHIER DE RECHERCHE / WORKING PAPER

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

Nathalie Crutzen and Didier Van Caillie

November 07 / N° 200711/04

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

Nathalie CRUTZEN, Chercheuse-doctorante au Centre d’Etude de la Performance de l’Entreprise (CEPE), HEC-Ecole de Gestion, Université de Liège (Belgique)

Contact : ncrutzen@ulg.ac.be

Didier VAN CAILLIE, Professeur, Directeur du Centre d’Etude de la Performance de l’Entreprise (CEPE), HEC-Ecole de Gestion, Université de Liège (Belgique)

Contact : D.VanCaillie@ulg.ac.be

Résumé

Vu l’intérêt croissant porté par les entreprises aux aspects sociaux et environnementaux, la présente communication propose une revue des principales contributions montrant l’importance et les enjeux de la prise en compte des dimensions sociales et environnementales (de la RSE) dans les systèmes de contrôle de gestion des entreprises.

Plus spécifiquement, face aux limites de nombreux outils pour piloter et mesurer adéquatement l’empreinte sociétale 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 connu, pour prendre en compte ces nouvelles dimensions. Cette communication expose ensuite comment cet outil peut éventuellement être adapté afin de prendre en compte ces nouveaux impératifs (sociaux et environnementaux) dans le système de contrôle de gestion traditionnel de l’entreprise. Deux possibilités sont particulièrement 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.

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 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. A ce jour, différentes possibilités d'adaptation de la BSC aux nouvelles préoccupations sociétales (ou durables) ont ainsi été proposées dans la littérature.

Cette communication 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 de la prise en compte des dimensions sociales et environnementales (de la RSE) dans les systèmes de contrôle de gestion des entreprises. 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 prendre en compte ces dimensions et il expose ensuite comment cet outil peut éventuellement être adapté afin de prendre en compte 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. 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 sociale¹) 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).

¹ Après une revue de la littérature, force est de constater que le terme « responsabilité sociale » est utilisé comme synonyme de « responsabilité sociétale » par certains auteurs

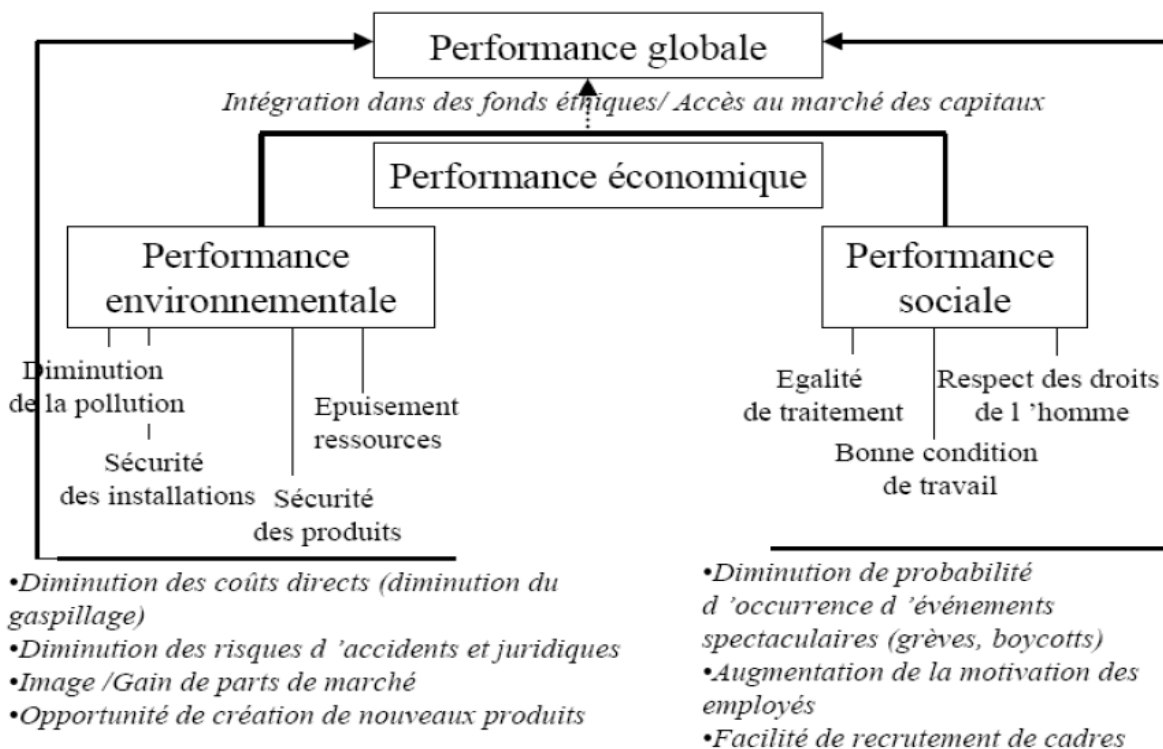


Tableau 1 : La performance globale de l'entreprise (Reynaud, 2003)

Néanmoins, 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 la 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

1.1. 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, stratégique² ou opérationnelle » (Van Caillie, 2001).

1.2. 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. A 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).

1.3. Principaux dispositifs de contrôle de gestion sociétal

Dohou et Berland (2007) présentent plusieurs outils qui permettent de mesurer la performance sociétale de l'entreprise.

<i>Dimensions du développement durable</i>	<i>Outils</i>	<i>Description</i>
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)

² Quand le système de contrôle de gestion est à finalité stratégique, on parle de pilotage stratégique. Ce dernier permet de faire le lien entre le contrôle et les actions correctives à mettre en oeuvre pour atteindre les objectifs stratégiques de l'entreprise (via des boucles de rétroaction).

	Norme ISO 14000	Cette norme traite principalement du management environnemental. « <i>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</i> » (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 sociale	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 sociale 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 (voir section 3).
	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.

Tableau 2 : Mesure des performances environnementale, sociale et globale (Dohou et Berland, 2007)

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 (Meyssonnier et Rasolofo-Distler, 2007) .

D'autre part, certains auteurs comme Wagner (2001), Bieker (2002b), Figge et al. (2002), Bollecker et al. (2006) et Meyssonnier 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 à posteriori) et des indicateurs de moyens (indicateurs qui mettent en évidence les mesures qui permettront d'atteindre les objectifs – indicateurs à priori).

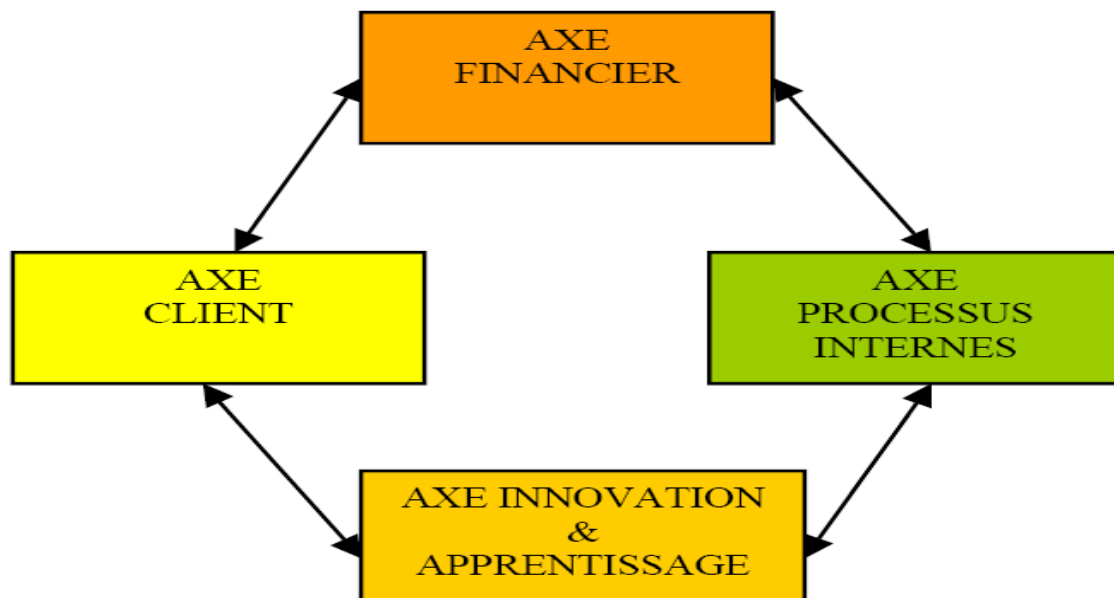


Tableau 3 : Le modèle de la Balanced ScoreCard (Kaplan et Norton, 1992)

Par ailleurs, il est important de mentionner que ce modèle fait l'hypothèse qu'il existerait un modèle universel de performance reposant sur une série d'enchaînements ou sur une hiérarchie des objectifs. Initialement, Kaplan et Norton (1992) estiment que c'est l'apprentissage qui permet l'amélioration des processus internes. Cette dernière génère à son tour la satisfaction des clients qui permettra à plus ou moins long terme d'atteindre les objectifs économiques et donc de satisfaire les attentes des actionnaires (Germain et Trébuçq, 2003).

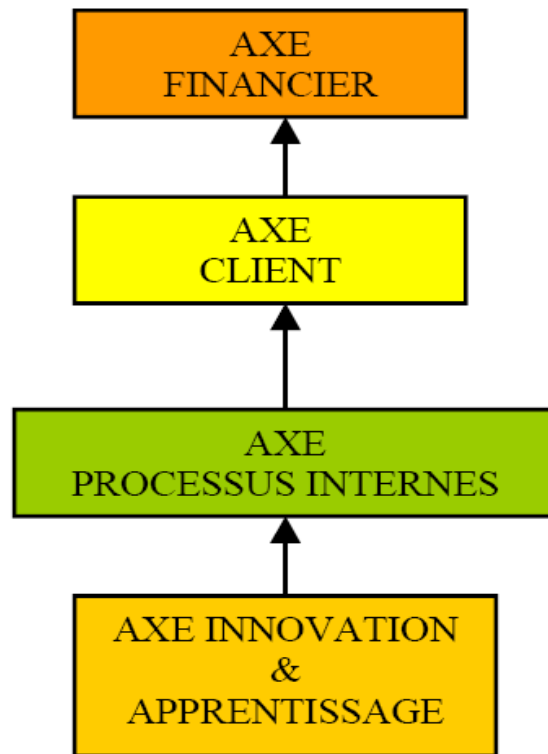


Tableau 4 : La hiérarchisation des axes de la Balanced ScoreCard (Germain et Trébucq, 2003)

Cette hiérarchisation dans les différentes perspectives de la BSC est mise en évidence par Kaplan et Norton lorsqu'ils présentent la carte stratégique de la BSC (2001). Il s'agit d'un schéma qui explique comment est structurée et élaborée la BSC traditionnelle.

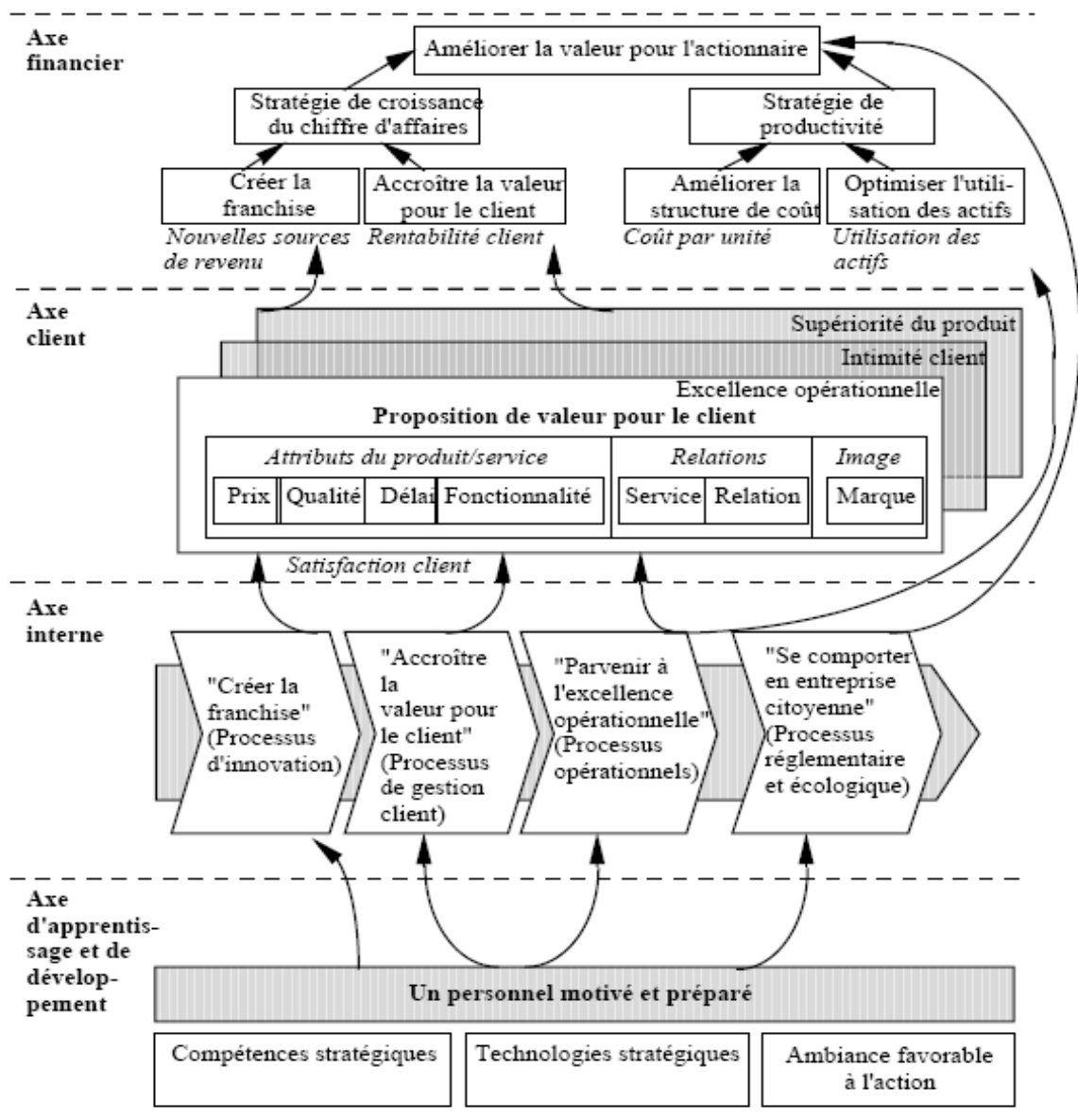


Tableau 5 : La carte stratégique de la Balanced ScoreCard (Kaplan et Norton, 2001)

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

développé 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 Trébuçq, 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 possibilité 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.

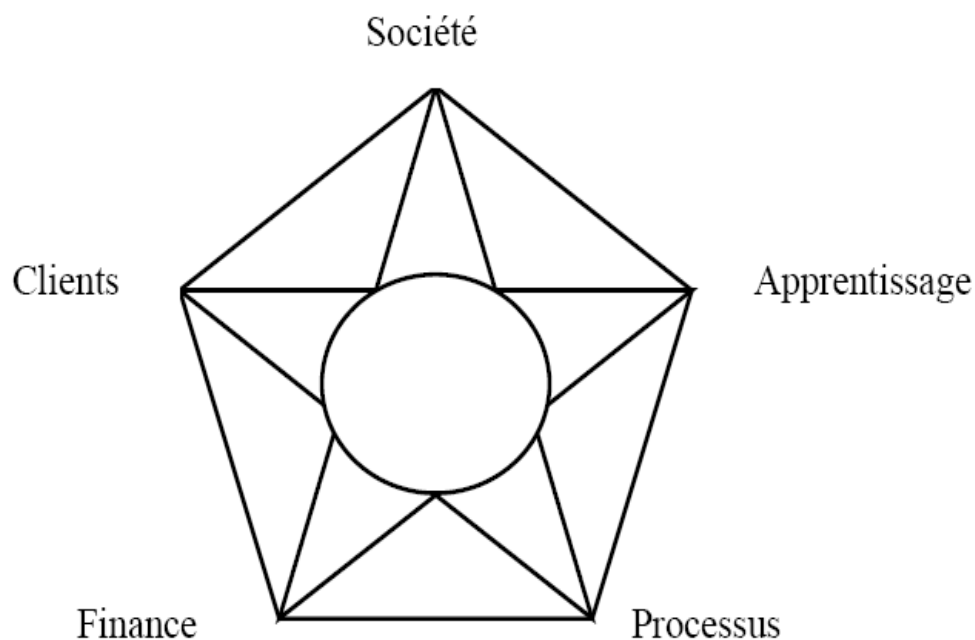


Tableau 6 :The “Sustainability Balanced ScoreCard” (Bieker, 2002b)

4. Analyse critique

Cette quatrième section propose une analyse critique des enseignements présentés plus haut. Elle est concrètement organisée en 3 trois 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.

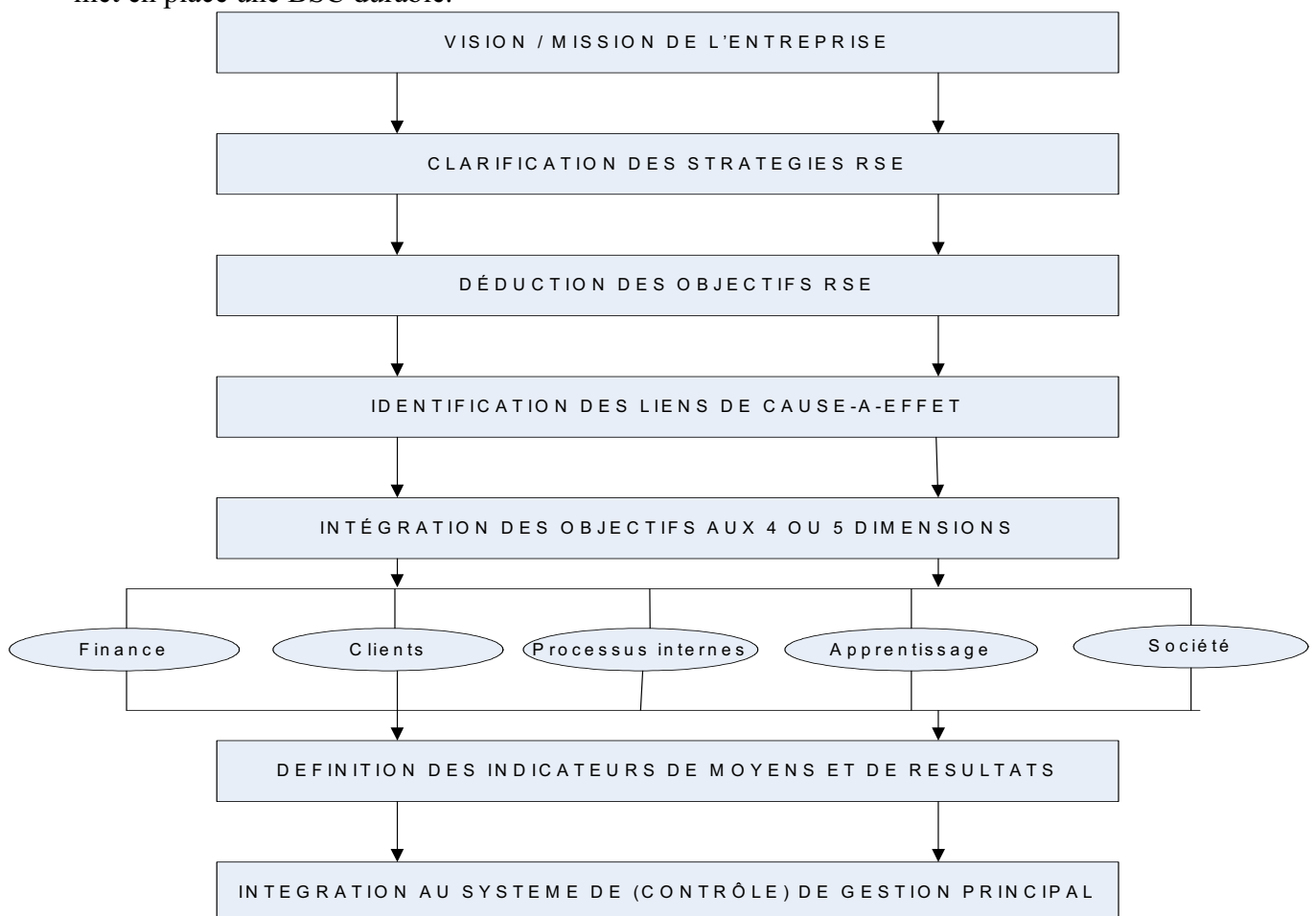


Tableau 7 : Etapes d'élaboration d'une BSC durable (Bieker, 2002b)

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 à 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 Trébuq (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 Trébuq, 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.

5. Essai de 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 réellement intégrée dans sa stratégie principale ou une stratégie RSE d'opportunité élaborée principalement à des fins marketing.

	Stratégie RSE dominante	Stratégie RSE d'opportunité (→ plus un discours marketing que des réelles préoccupations)
1. BSC durable découplée	- 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.

6. 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, la présente communication 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, à 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 potentiels 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.

Même si l'architecture à adopter est spécifique à chaque entreprise et s'il est difficile de la déterminer à priori (Figge et al., 2002b), les dirigeants d'entreprises peuvent tout de même se référer à ce tableau récapitulatif pour orienter leur choix...

Bibliographie

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, Belgique
- 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

November 07 / N° 200711/04

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

Nathalie Crutzen and Didier Van Caillie

November 07 / N° 200711/03

Space and time allocation in a shipyard assembly hall

Maud Bay, Yves Crama, Yves Langer and Philippe Rigo

November 07 / N° 200711/02

Le succès des projets d'innovation inter-organisationnels initiés dans le cadre d'une politique publique

Mélanie Antoine

November 07 / N° 200711/01

Basic Pensions and Poverty Reduction in Sub-Saharan Africa

Ousmane Faye

October 07 / N° 200710/01

Gersgorin Variations III: On a theme of Brualdi and Varga

Endre Boros, Richard A. Brualdi, Yves Crama and A.J. Hoffman

August 07 / N° 200708/01

Bicriteria Robotic Operation Allocation in a Flexible Manufacturing Cell

Hakan Gultekin, Selim Akturk and Ova Ekin Karasam

July 07 / N° 200707/01

Antecedents of Team Learning in New Product Development Teams

Abdessamad Ennabih, Allard C.R. van Riel and Zuzana Sasovova

June 07 / N° 200706/05

Evidence on the Determinants of Foreign Direct Investment: The Case of Three European Regions. A Revised Version.

Lionel Artige and Rosella Nicolini

June 07 / N° 200706/04

Reflexivity in the Screening Stage of the Innovation Process

Wafa Hammedi, Allard C.R. van Riel and Zuzana Sasovova

June 07 / N° 200706/03

The Dynamics of Fair Trade as a Mixed-Form Market

Leonardo Becchetti and Benjamin Huybrechts

June 07 / N° 200706/01

Le Label Social belge: Quel apport pour le développement social?

Manal El Abboubi and Nathalie Crutzen

May 07 / N° 200705/02

The business failure process : towards an integrative model of the literature

Nathalie Crutzen and Didier Van Caillie

May 07 / N° 200705/01

Are remakes doing as well as originals ?

Victor Ginsburgh, Pierre Pestieau and Sheila Weyers

April 07 / N° 200704/04

Le design des systèmes de contrôle de gestion adoptés au sein des spinoffs académiques de haute technologie : le rôle de l'incertitude perçue par les managers

Charles Kabwigiri and Didier Van Caillie

April 07 / N° 200704/03

L'enchaînement des facteurs de défaillance de l'entreprise: une réconciliation des approches organisationnelles et financières

Nathalie Crutzen and Didier Van Caillie

April 07 / N° 200704/02

Retirement and cognitive reserve: a stochastic frontier approach to survey data
S. Adam, Eric Bonsang, S. Germain and Sergio Perelman

April 07 / N° 200704/01

Optimization of a portfolio of options under Value-at-Risk constraints: a scenario approach

Michaël Schyns, Yves Crama and Georges Hübner

March 07 / N° 200703/02

Utility values associated with osteoporosis: A systematic literature review and recommendations for future utility evaluations

Mickaël Hiligsmann, Florent Richy, Olivier Ethgen and Jean-Yves Reginster

March 07 / N° 200703/01

Vers une typologie des modèles relatifs à la formation des stratégies de changement organisationnel

Isabelle Brouwers, Annie Cornet, François Pichault and Luc Wilkin

February 07 / N° 200702/02

Assessing the performance of the public sector

Pierre Pestieau

February 07 / N° 200702/01

Les conditions de vie en France se sont-elles détériorées vis-à-vis de celles prévalant aux Etats-Unis? Un autre regard sur la thèse du décrochage français

Grégory Ponthière

January 07 / N° 200701/04

New high-tech service proposal evaluation: antecedents of innovation success

Allard C.R. van Riel, Janjaap Semeijn and Wafa Hammedi

January 07 / N° 200701/03

Le Management des Ressources Humaines responsable : quelles perspectives sous l'égide de la nouvelle législation de travail au Maroc ?

Fatima El Kandoussi and Manal El Abboubi

January 07 / N° 200701/02

Sinonimia nocional

Bernard Thiry

January 07 / N° 200701/01

The gas transmission problem when the merchant and the transportation functions are disconnected

Bouchra Bakhouya and Daniel De Wolf

December 06 / N° 200612/03

Restructuring and territorial governance: The contribution of actor-network theory

Mélanie Antoine and Gelica Dalon

December 06 / N° 200612/02

Total Factor Productivity Analysis of African telecommunication Networks at the stake of Deregulation - What lessons ?

Gérard Colson and Mapapa Mbangala

December 06 / N° 200612/01

Quelles perspectives de développement pour le marché des annuités?

Arnaud Vanbellingen

November 06 / N° 200611/17

Using Survey Data to Resolve the Exchange Risk Exposure Puzzle

Aline Muller, R. Jongen and W.F.C. Verschoor

November 06 / N° 200611/16

La recherche-intervention peut-elle être socialement responsable ?

François Pichault, Olivier Lisein, Giseline Rondeaux and Virginie Xhaufclair

November 06 / N° 200611/15

Intervenir dans la conduite d'e-projets subventionnés : Enjeux croisés et responsabilités des parties prenantes

Olivier Lisein, Gelica Dalon and James Desmecht

November 06 / N° 200611/14

Le travail sans la GRH : le secteur du bâtiment à l'heure de la sous-traitance financière

Dimitri Deflandre, François Pichault and Virginie Xhaufclair

November 06 / N° 200611/13

Practical Methods for Measuring and Managing Operational Risk in the Financial Sector: A Clinical Study

Ariane Chapelle , Yves Crama , Georges Hübner and Jean-Philippe Peters

November 06 / N° 200611/12

International Financial Reporting Standards and Market Efficiency: A European Perspective

Marie Lambert , Georges Hübner , Pierre-Armand Michel and Henri Olivier

November 06 / N° 200611/11

Les femmes d'affaires : quelle visibilité et invisibilité dans la presse écrite francophone ?

Marine Marechal , Aicha Si Labri and Annie Cornet

November 06 / N° 200611/10

A convex geometry approach to fast algorithms for combinatorial estimators and related problems

F. Critchley , Michael Schyns , Gentiane Haesbroeck , Cécile Fauconnier , G. Lu , R.A. Atkinson and D.Q. Wang

November 06 / N° 200611/09 *Nonlinear Regression with Censored Data using Preliminary Smoothing*

Cédric Heuchenne and Ingrid Van Keilegom

November 06 / N° 200611/08

Labor productivity in Europe: Evidence from a sample of regions

Lionel Artige and Rosella Nicolini

November 06 / N° 200611/07

Evidence on the Determinants of Foreign Direct Investment: The Case of Three European Regions

Lionel Artige and Rosella Nicolini

November 06 / N° 200611/06

Access pricing and entry in the postal sector

Francis Bloch and Axel Gautier

November 06 / N° 200611/05

Occupational activities and cognitive reserve: a frontier approach applied to the Survey on Health, Ageing, and Retirement in Europe (SHARE)

Stéphane Adam , Christelle Bay , Eric Bonsang , Sophie Germain and Sergio Perelman

November 06 / N° 200611/04

Population ageing and consumption demand in Belgium

Mathieu Lefebvre

November 06 / N° 200611/03

Proposition didactique pour l'enseignement de la langue des affaires : Le site "español de los negocios" de hec - ulg. Structure, contenus et dispositifs pédagogiques

Bernard Thiry

November 06 / N° 200611/02

How do middle-aged children allocate time and money transfers to their older parents in Europe?

Eric Bonsang

November 06 / N° 200611/01

The relative impact of income and health on the subjective well-being across generations in Europe

Eric Bonsang

October 06 / N° 200610/05

Risk and Performance Estimation in Hedge Funds: Evidence from Errors in Variables

Alain Coën and Georges Hübner

October 06 / N° 200610/04

Diagnostic préalable à la transmission et stratégie de reprise de la PME : une relation de contingence forte

Sarah Santin and Didier Van Caillie

October 06 / N° 200610/03

Strategic Conversion and the risk mitigating effect on convertible debt

Pascal François , Georges Hübner and Nicolas Papageorgiou

October 06 / N° 200610/02

Rethinking flexicurity at the level of work situations

François Pichault , Virginie Xhaufclair and Brigitte Rorive

October 06 / N° 200610/01

The Impact of International Financial Reporting Standards on Market Microstructure in Europe

Marie Lambert , Georges Hübner , Pierre-Armand Michel and Henri Olivier

September 06 / N° 200609/06

Accounting Standardization and Governance Structures

Elena Chane-Alune

September 06 / N° 200609/05

Investor Sentiment, Mutual Fund Flows and its Impact on Returns and Volatility

Aline Muller , R. Beaumont , B. Frijns and T. Lehnert

September 06 / N° 200609/04

Identities and change in public administrations: which interactions over time?

Giseline Rondeaux

September 06 / N° 200609/03

The evolution of the organizational identity of a Federal Public Service in a context of change.

Giseline Rondeaux

September 06 / N° 200609/02

El diccionario jurídico bilingüe,puente entre dos mundos doblemente extraños

Bernard Thiry

September 06 / N° 200609/01

Performance and persistence of Commodity Trading Advisors: Parametric Evidence

Greg Gregoriou , Georges Hübner and Maher Kooli

August 06 / N° 200608/15

Le processus d'apprentissage des entrepreneurs naissants

Zineb Aouni

August 06 / N° 200608/14

The Impact of Corporate Derivative Usage on Foreign Exchange Risk Exposure

Aline Muller and W.F.C. Verschoor

August 06 / N° 200608/13

Foreign Trade and Exchange Risk Exposure: A Firm and Industry Analysis of Eastern European Multinationals

Aline Muller and W.F.C. Verschoor

August 06 / N° 200608/12

La création d'activités par les femmes : freins et leviers

Christine Delhaye , Christina Constantinidis , Manal El Abboubi , Anne-Marie Dieu , Caroline Pâques , Stéphanie Gerken and Annie Cornet

August 06 / N° 200608/11

Brand Concept Maps: A New Way of Segmenting the Market

Céline Brandt and Charles Pahud de Mortanges

August 06 / N° 200608/10

Growth, longevity and public policy

Gregory Ponthière

August 06 / N° 200608/09

Une classification de fonctions analytique : une condition pour une politique d'équité salariale

Jacques Hodeige , Katrien Baert , Mieke Van Haegendoren and Annie Cornet

August 06 / N° 200608/08

L'audit social : un outil d'amélioration de la qualité du pilotage social à l'heure des réformes des entreprises publiques au Maroc

Fatima El Kandoussi and Manal El Abboubi

August 06 / N° 200608/07 *Deregulation and supplier relations in automotive distribution : A cross-national study*

Veronica Liljander , Janjaap Semeijn , Allard C.R. van Riel and Pia Polsa

August 06 / N° 200608/06

Optional and Conditional Components in Hedge Fund Returns

Georges Hübner and Nicolas Papageorgiou

August 06 / N° 200608/05

Une vision positiviste de nombres hyperréels au moyen d'angles

Jacques Bair and Valérie Henry

August 06 / N° 200608/04

Les femmes repreneuses d'une entreprise familiale : difficultés et stratégies

Christina Constantinidis and Annie Cornet

August 06 / N° 200608/03

L'impact d'une formation à distance sur le sentiment d'efficacité personnelle: étude d'un cas concret

Christina Constantinidis

August 06 / N° 200608/02

Measuring operational risk in financial institutions: Contribution of credit risk modelling

Georges Hübner , Jean-Philippe Peters and Séverine Plunus

August 06 / N° 200608/01

Fondements et implications de la diversité organisationnelle au sein du commerce équitable

Benjamin Huybrechts

July 06 / N° 200607/02

Développement d'un modèle de microsimulation pour analyser l'efficacité globale de stratégies récentes de prise en charge de l'ostéoporose

Mickaël Hiligsmann

July 06 / N° 200607/01

Propiedad y contagio en el comparatismo y traducción jurídica

Bernard Thiry

June 06 / N° 200606/04

How do performance measures perform ?

Georges Hübner

June 06 / N° 200606/03

Counting Aggregate Classifiers

Jan Adem , Yves Crama , Willy Gochetz and Frits C.R. Spijksma

June 06 / N° 200606/02

Simulation and optimization of a shipbuilding workshop

Frédéric Bair , Yves Langer , Thomas Richir and Philippe Rigo

June 06 / N° 200606/01

Analyse socio-économique comparée des acteurs du commerce équitable

Benjamin Huybrechts

May 06 / N° 200605/02

Au-delà des labels : Du management de la RSE au management par la RSE

Christine Delhaye , Manal El Abboubi and Virginie Xhaufclair

May 06 / N° 200605/01

Corporate International Diversification and the Cost of Equity: European Evidence

Robert Joliet and Georges Hübner

April 06 / N° 200604/01

Les enjeux du management responsable dans le secteur agroalimentaire au Maroc : cas de la région Sous Massa

Manal El Abboubi and Fatima El Kandoussi

March 06 / N° 200603/02

Polynomial Regression with Censored Data Based on Preliminary Nonparametric Estimation

Cédric Heuchenne and Ingrid Van Keilegom

March 06 / N° 200603/01

L'analyse équilibrée des symptômes de déséquilibre de la PME à reprendre, facteur-clé du succès du processus de reprise : légitimation théorique et première validation empirique

Didier Van Caillie , Sarah Santin , Nathalie Crutzen and Charles Kabwigiri

February 06 / N° 200602/02

Penalties and Optimality in Financial Contracts : Taking Stock

Michel Robe , Eva-Maria Steiger and Pierre Armand Michel

February 06 / N° 200602/01

Managing the Waiting Experience at Checkout

Allard C.R. van Riel , Janjaap Semeijn , Dina Ribbink and Yvette Peters

January 06 / N° 200601/04

Les entreprises de survie et le développement de certains pays africains : Le cas de la République Démocratique du Congo

Kéké Edgar Makunza

January 06 / N° 200601/03

Impact of the collection threshold on the determination of the capital charge for operational risk

Yves Crama , Georges Hübner and Jean-Philippe Peters

January 06 / N° 200601/02

Ombre et cône asymptotique d'une courbe algébrique plane

André Antibi , Jacques Bair and Valérie Henry

January 06 / N° 200601/01

Social Responsibility among Fair Trade Actors : Extent and Prospects

Benjamin Huybrechts

December 05 / N° 200512/06

Foreign Exchange Risk Exposure: Survey and Suggestions

Aline Muller and W.F.C. Verschoor

December 05 / N° 200512/05

Mean Preservation in Nonparametric Regression with Censored Data

Cédric Heuchenne and Ingrid Van Keilegom

December 05 / N° 200512/04

Working or schooling: what determine children's time allocation in Senegal?

Eric Bonsang and Ousmane Faye

December 05 / N° 200512/03

On the generation of a regular multi-input multi-output technology using parametric output distance functions

Sergio Perelman and Daniel Santin

December 05 / N° 200512/02

Product specialization, efficiency and productivity change in the Spanish insurance industry

Hugo Fuentes , Emili Griffel-Tatjé and Sergio Perelman

December 05 / N° 200512/01

CAP reforms and total factor productivity growth in Belgian agriculture: a Malmquist index approach

Tim Coelli , Sergio Perelman and Dirk Van Lierde

November 05 / N° 200511/03

Projet EVA - Équité salariale : aperçu de la littérature

Annie Cornet , Anne-Marie Dieu , Christine Delhayé and Anne-Sophie Crahay

November 05 / N° 200511/02

Measuring educational efficiency at student level with parametric stochastic distance functions: An application to Spanish PISA results

Sergio Perelman and Daniel Santin

November 05 / N° 200511/01

Multiplicity and complexity issues in contemporary production scheduling
Nadia Brauner , Yves Cama , Alexander Grigoriev and Joris Van de Klundert

October 05 / N° 200510/03

La Terminología a la luz de una investigación en Derecho

Bernard Thiry

October 05 / N° 200510/02

Presentación del Diccionario jurídico : Terminología de la Responsabilidad civil (español-francés y francés-español)

Bernard Thiry

October 05 / N° 200510/01

Tool Switching Problem Revisited

Yves Crama , Linda Moonen , Friets Spieksma and Ellen Talloen

September 05 / N° 200509/07

Asian Foreign Exchange Risk Exposure

Aline Muller and W.F.C. Verschoor

September 05 / N° 200509/06

Foreign Exchange Risk Exposure: evidence from U.S. multinationals

Aline Muller and W.F.C. Verschoor

September 05 / N° 200509/05

Gestion des compétences, impératifs économiques et préoccupations sociales: un mariage forcé ?

Mélanie Antoine , Dimitri Deflandre and François Pichault

September 05 / N° 200509/04

Construire l'Europe sociale dans l'entreprise : conditions et enjeux de la Flexicurité

Isabelle Donnay and Virginie Xhaufclair

September 05 / N° 200509/03

Enjeux de la Société de la Communication

Michel Hermans

September 05 / N° 200509/02

Une étude didactique sur les quartiles d'une sériestatistique univariée

Valérie Henry

September 05 / N° 200509/01

Grafting Information in Scenario Trees: Application to Option Prices

Michael Schyns , Yves Crama and Georges Hübner

August 05 / N° 200508/02

Strong Uniform Consistency Results of the Weighted Average of Conditional Artificial Data Points

Cédric Heuchenne

August 05 / N° 200508/01

L'impact économique des intérêts notionnels. Première partie: Références à la théorie financière classique

Bruno Colmant and Georges Hübner

July 05 / N° 200507/03

A multiple criteria performance dynamic analysis of telecommunications operators in the Maghreb countries

Karim Sabri , Gérard Colson and Mapapa Mbangala

July 05 / N° 200507/02

A multiple criteria analysis for household solidwaste management in the Urban Community of Dakar

Ka-Mbayu Kapepula , Gérard Colson , Karim Sabri and Philippe Thonard

July 05 / N° 200507/01

Radiographie du langage de l'économie

Bernard Thiry

June 05 / N° 200506/04

Financing of women-owned ventures: the impact of gender and other owner- and firm-related variables

Christina Constantinidis and Annie Cornet

June 05 / N° 200506/03

Faut-il un ou plusieurs indicateurs d'exclusion sociale?

Bernadette Biatour , Sergio Perelman and Pierre Pestieau

June 05 / N° 200506/02

Départ à la retraite et taxation optimale

Helmuth Cremer , Jean-Marie Lozachmeur and Pierre Pestieau

June 05 / N° 200506/01

La chaîne de valeur intégrée: le profil du nouveau cadre en logistique et quelques recommandations pour sa formation

Allard C.R. van Riel

May 05 / N° 200505/03

Estimation in Nonparametric Location-Scale Regression Models with Censored Data

Cédric Heuchenne and Ingrid Van Keilegom

May 05 / N° 200505/02

Space allocation optimization using heuristic approaches

Yves Langer

May 05 / N° 200505/01

Contrevérités sur le départ à la retraite

Pierre Pestieau

April 05 / N° 200504/01

Enquête sur les pratiques de gestion du temps de travail dans les employeurs de la Province du Luxembourg

Annie Cornet , Christine Delhayé and Isabelle Cardol

March 05 / N° 200503/02

Asian Crisis Exchange Risk Exposure of U.S. Multinationals

Aline Muller and W.F.C. Verschoor

March 05 / N° 200503/01

Funds of hedge funds: bias and persistence in returns

Daniel Capocci and Georges Hübner

January 05 / N° 200501/04

European Foreign Exchange Risk Exposure

Aline Muller and W.F.C. Verschoor

January 05 / N° 200501/03

The Latin American Exchange Rate Exposure of U.S. Multinationals

Aline Muller and W.F.C. Verschoor

January 05 / N° 200501/02

Décalage interdisciplinaire dans l'enseignement universitaire en physique : un modèle

Valérie Henry

January 05 / N° 200501/01

Les stocks options en période de décroissance boursière – une réflexion sur les conflits d'agence

Andrée DIGHAYE

2004 /10

Analyse classique et analyse non standard : deux contextes pour définir la notion de limite

Valérie Henry

2004 /09

Control and voting power in corporate networks: Concepts and computational aspects

Yves CRAMA and Luc LERUTH

2004 /08

Une application de la Gestion des Risques aux risques environnementaux liés aux émissions de CO2

Gérard COLSON and Isabelle HENNEN

2004 /07

The inconsistencies between the traditional structures of social dialogue and the network organizations' reality

Virginie Xhaufclair

2004 /06

The Generalized Treynor Ratio

Georges HÜBNER

2004 /05

Concentrated Announcements on Clustered Data: An Event Study on Biotechnology Stocks

Véronique BASTIN and Georges HÜBNER

2004 /04

Comparaison multicritère entre trois sites d'inter emulti-modalité : Liège – Duisburg – Montréal

Gérard COLSON and Isabelle HENNEN

2004 /03

Corporate International Diversification and StockReturns: European Evidence

Robert JOLIET and Georges HÜBNER

2004 /02

Les facteurs clés du succès des entreprises africaines :Le cas des facteurs de la performance des entreprises manufacturières de la République Démocratique du Congo

Kéké Edgar Makunza

2004 /01

Venture Capital Financing in Biotechnologies : A Prospective Assessment

Véronique BASTIN, Michel BERGERON, Georges HÜBNER, Pierre-Armand MICHEL and Mélanie SERVAIS

2003 /07

L'analyse sexuée des budgets des politiques publiques

Annie Cornet, Isabelle Cecchini and Nathalie Holvoet

2003 /06

Restructurations et nouveaux périmètres organisationnels : effets induits sur le travailleur

Virginie Xhaufclair

2003 /05

Supply and Demand of Venture Capital for Biotech Firms: The Case of Wallonia and Brussels

Véronique BASTIN, Georges HÜBNER, Pierre-Armand MICHEL and Mélanie SERVAIS

2003 /04

Hedge Fund Performance and Persistence in Bull and BearMarkets

Daniel CAPOCCI, Albert CORHAY and Georges HÜBNER

2003 /03

Grafting Information in Scenario Trees - Application to Option Prices

Michael SCHYNS, Yves CRAMA and Georges HÜBNER

2003 /02

L'intervention en organisation : Revue critique des principaux facteurs de succès

François PICHAULT

2003 /01

Reconsidering the Question of Coordination in a Process of Organizational Change: from Managerial Toolkits towards Social Constructions

François PICHAULT and Éric ALSÈNE

Boulevard du Rectorat, 7 - Bât. B31 - 4000 Liège

Rue Louvrex, 14 - Bât. N1 - 4000 Liège

Belgium

www.hec.ulg.ac.be