

# ÉVOLUTIONS DU TABLEAU DE BORD À LA LUMIÈRE DE LA RESPONSABILITÉ SOCIÉTALE DES ENTREPRISES : UNE ANALYSE THÉORIQUE

**Latifa AKCHAR**

Laboratoire de Recherche en  
Économie, Gestion et Management  
des Affaires

Faculté des Sciences Juridiques,  
Économiques et Sociales

Université Hassan Premier de Settat  
(Maroc)

**Sarra MRANI ZENTAR**

Faculté des Sciences Juridiques,  
Économiques et Sociales  
Université Cadi Ayyad de Marrakech  
(Maroc)

**Ahmed MAIMOUN**

Faculté des Sciences Juridiques,  
Économiques et Sociales

Université Hassan Premier de Settat  
(Maroc)

## RÉSUMÉ:

Face à un contexte marqué par des mutations profondes du nouvel environnement économique, il est devenu nécessaire pour les entreprises de consacrer de plus en plus de temps à la gestion de la dimension « *sociétale* » et de s'inscrire dans des orientations stratégiques portant sur les perspectives du développement durable. En effet, la prise de conscience des problématiques liées à la RSE incite les entreprises à inclure de nouveaux impératifs sociétaux dans les systèmes traditionnels de mesure et de pilotage, à l'instar du tableau de bord de gestion. De ce fait, plusieurs possibilités d'adaptation du tableau de bord, aux nouvelles préoccupations sociétales ont été proposées afin de combler les insuffisances de la conception classique de cet outil, les entreprises complètent les indicateurs contenus dans leurs tableaux de bord de gestion par d'autres indicateurs axés sur d'autres aspects relatifs à la RSE.

Ce travail de recherche vise à mettre en relief les évolutions qu'a connues le tableau de bord en analysant les adaptations qui lui sont apportées suite à l'émergence de la RSE. Les travaux mobilisés soulignent une évolution du tableau de bord classique vers la « *balanced scorecard* » (BSC), Néanmoins, plusieurs chercheurs ont détecté les failles et les incapacités du ce modèle, car la BSC dans son acception initiale reste un outil orienté vers le résultat économique et financier et ne peut pas être considéré comme un outil d'évaluation de la performance globale, c'est la raison pour laquelle de nouvelles extensions du BSC ont vu le jour.

**Mots-clés:** Responsabilité Sociétale des Entreprises, Tableau de bord, « *Balanced ScoreCard* », Performance globale.

## INTRODUCTION

De nos jours, la responsabilité des entreprises s'élargit, elle ne se limite plus aux seuls actionnaires mais elle intègre d'autres parties prenantes, c'est dans ce sens que la notion de la RSE est apparue. Plusieurs chercheurs et institutions ont mis en exergue la notion de la RSE, cette dernière fait suite à la prise de conscience des problématiques liées au développement durable, en effet cette notion couvre trois dimensions interdépendantes, à savoir la dimension économique, sociale et environnementale ; à titre d'exemple, l'élimination de la pauvreté nécessite la promotion de la justice sociale, un développement économique et la protection de l'environnement (Norme ISO 26000, 2010). De ce fait, l'engagement des entreprises dans des démarches RSE est devenu une nécessité afin d'assurer leur pérennité.

Suite à cet intérêt croissant porté aux problématiques liées à la RSE, la notion de la performance s'est évoluée, en effet la performance a longtemps été réduite à sa dimension financière. Cette performance consistait à réaliser la rentabilité souhaitée par les actionnaires avec le chiffre d'affaires et la part de marché qui préservait la pérennité de l'entreprise. Cependant, cette approche financière a fait l'objet de fortes critiques, car la performance est plus large que cela et elle intègre d'autres dimensions, on parle d'une approche plus large de la performance, qui prend en compte la responsabilité sociétale des entreprises, il s'agit de la performance globale. Contrairement à l'approche classique, celle-ci intègre la notion de « global », ce qui explique l'étendue de cette conception vers un niveau sociétal, en outre celle-ci se caractérise par la multiplicité des parties prenantes et par la diversité des dimensions (Doyle, 1994).

Pareillement à l'évolution de la notion de la performance, les systèmes de mesure et de pilotage des performances se voient aussi modifiés et évolués. En effet la conception classique de ces outils qui se limite à une vision financière à court terme de l'entreprise est progressivement remplacée par une conception plus large, qui vise au pilotage non plus uniquement de la performance économique et financière mais d'une performance plus globale qui inclut les trois dimensions du développement durable.

A cet égard, il s'avère nécessaire d'inclure les nouveaux impératifs sociaux et environnementaux dans les systèmes traditionnels de mesure et de pilotage de la performance via de nouveaux indicateurs relatifs aux domaines de la RSE, ce qui a donné naissance à une diversité d'outils fournissant le mieux une vision globale de la performance et qui couvrent les trois dimensions du développement durable, à titre d'exemple : les évolutions de Balanced Scorecard (Kaplan et Norton, 1992 ; Hockerts, 2001 ; Supizet, 2003), la Triple Bottom Line (Elkington, 1997) et la GRI (International Integrated Reporting Council, 2013). Dans cette communication, seul le tableau de bord prospectif sera présenté, car il semble un outil propice à l'intégration des aspects sociétaux dans le système de contrôle de gestion traditionnel de l'entreprise (Bieker, 2002), le mieux connu des chercheurs et le plus utilisé par les entreprises (Chenhall, 2005 ; Bourguignon et al., 2002), de plus il fait le plus explicitement référence à la problématique de la mesure de la RSE.

Cette communication a pour objectif de passer en revue les principales contributions montrant l'évolution qu'a connue le tableau de bord en tant qu'outil du contrôle de gestion en analysant les adaptations qui lui sont apportées suite à

l'émergence de la RSE. Dans ce contexte, notre question principale de la recherche est formulée ainsi : « *la mise en place des pratiques de RSE impacte-t-elle la conception classique du tableau de bord ?* ». Pour y répondre, une revue critique de la littérature sera effectuée par l'analyse des publications scientifiques consacrées dans ce domaine de recherche.

En termes de structure, le présent travail s'étalera sur trois axes, le premier penchera sur l'évolution de la performance d'une approche classique vers une approche globale comprenant les trois dimensions du développement durable. Tandis que le second axe sera consacré à l'avènement du tableau de bord prospectif, alors que le dernier axe sera dédié à l'évolution du BSC comme un modèle de pilotage de la performance globale de l'entreprise, qui intègre les indicateurs relatifs aux domaines de la RSE. Différentes possibilités d'adaptation proposées dans la littérature seront passées en revue.

## **1. LA MESURE DE LA PERFORMANCE GLOBALE DE L'ENTREPRISE**

### **1.1 La RSE : vers une approche de performance globale**

La RSE est un terme méconnu du grand public, ce sujet a attiré l'attention de plusieurs chercheurs depuis les années cinquante (Bowen, 1953; Davis, 1960; Friedman, 1962; Carroll, 1979; Wartick et Cochran, 1985; Wood, 1991; Clarkson, 1995; Husted, 2000 ; Gendron, 2000 ; Capron et Quairel, 2004). Toutefois, la conceptualisation de la RSE a fait l'objet de plusieurs évolutions, du coup la notion de la RSE s'est considérablement enrichie au fil du temps. Ce qui explique la diversité de points de vue, d'approches, de représentations et d'interprétations (Capron et Quairel, 2015).

En effet, la notion de la RSE renvoie aux obligations des entreprises qui vont au-delà des dimensions purement économiques, financières ou encore légales. Il s'agit d'un ensemble d'actions cohérentes qui peuvent affecter potentiellement ou réellement les groupes qui sont en relation, directe ou indirecte, avec l'entreprise (Carroll, 1999). Comme le souligne Mc Guire (1973), l'entreprise n'a pas seulement des obligations légales ou économiques, mais elle a aussi des responsabilités envers la société qui vont au-delà de ses obligations. Selon le Pacte Mondial des Nations Unies, la RSE consiste pour les entreprises à adopter, soutenir et appliquer dans leur sphère d'influence un ensemble de valeurs fondamentales, dans les domaines des droits de l'Homme, des normes de travail et de l'environnement et de lutte contre la corruption (Cité par : Cherkaoui et Bennis Bannani, 2015). A cette fin, les entreprises sont appelées à jouer un rôle plus large que la création de richesse pour leurs actionnaires en adoptant une vision pluraliste et multi-variée (Cherkaoui, 2016).

Cependant, la RSE a fait l'objet d'un certain nombre de critiques, si l'on se base sur les travaux de Gilbert et Greffet (2019), ces critiques portent généralement sur trois points, le premier renvoie aux impacts de la RSE sur les systèmes de contrôle des entreprises, dans cette optique, Essid et Berland (2011) notent la difficulté à intégrer la RSE dans les systèmes managériaux : « *Trop lourd, trop compliqué, trop d'indicateurs, pas assez synthétique sont les principales critiques évoquées par les responsables à l'encontre du système de contrôle RSE, notamment au niveau des unités opérationnelles* » La seconde critique est liée à

l'initiative volontaire, non obligatoire, de la démarche RSE, dans ce sens, Bon (2009) avance que : « *ces différentes normes, soumises à des audits indépendants, favorisent un contrôle procédural qui ne garantit ni une performance, ni un résultat, mais assure plutôt le respect d'un cheminement par l'entreprise* ». Le dernier point est relatif au lien réduit avec la performance financière, ce lien est très fragile et loin d'être unanimement démontré (Essid et Berland, 2013).

Suite à la prise de conscience des enjeux liés à la RSE, la notion de la performance s'est évoluée. Cette notion est placée au cœur de toute organisation, néanmoins, elle a toujours été une notion ambiguë, floue et difficile à définir de façon précise, il existe plusieurs définitions conceptuellement acceptables mais distinctives de la performance selon le domaine touché et le contexte utilisé. Il s'agit donc d'une notion qui doit être précisée à chaque fois qu'on veut l'utiliser (Megzari et al, 2020).

Traditionnellement, la performance a été perçue comme étant un concept financier. Cette performance consistait à réaliser la rentabilité souhaitée par les actionnaires avec le chiffre d'affaires et la part de marché qui préservait la pérennité de l'entreprise (Megzari et al. 2020). Comme le souligne Freidman (1970), la seule responsabilité de l'entreprise est d'utiliser ses ressources et s'engager dans des activités susceptibles d'accroître ses profits, ledit auteur souligne la nécessité de se focaliser sur les objectifs économiques et financiers afin d'assurer la continuité et la survie de la firme. Dans cette optique, la réussite de l'organisation ne repose que sur la qualité des résultats financiers réalisés.

Cependant, cette approche de la performance a fait l'objet de fortes critiques, car la performance est plus large que cela et elle intègre d'autres dimensions. En effet, la performance évolue vers une nouvelle signification, plus riche, grâce à la dynamique du projet de développement durable. Ce dernier vient pour enrichir et complexifier la notion de la performance (Megzari et al. 2020). Dans ce sens, Porter et Kramer (2006) proposent d'intégrer à la performance des entreprises la dimension sociétale. Ils notent que la nécessité pour les entreprises d'être économiquement performante décrédibilise leur image auprès de la société, c'est dans ce sens qu'apparait le concept de la performance globale (cité par : Nafzaoui et El Hammoumi, 2018).

Une littérature riche a abordé le concept de performance globale, que ce soit au niveau de sa définition et de ses composantes, en effet la performance globale implique l'intégration et l'équilibre entre trois objectifs que sont ; l'efficacité économique, le respect de l'environnement et la responsabilité sociale. (Nafzaoui & El Hammoumi, 2018). Selon Akrich (2006), la performance peut être déclinée de différentes façons : performances financières, sociales, commerciales, etc. Par conséquent, le contenu du terme performance est relatif et varie selon la nature de la performance étudiée. Ledit auteur souligne que la performance est multidimensionnelle dès lors que les objectifs sont multiples (Akrich, 2006). Il s'agit d'une notion trop vague, polysémique, floue et ambiguë maniée par des personnages ambigus (Pesqueux, 2004 ; Bouquin, 2004).

Capron et Quairel (2006) définissent la performance globale comme étant un outil pour évaluer la mise en œuvre par l'entreprise des stratégies annoncées de développement durable. De leur côté, Germain et Trébucq (2004) la considère comme étant la réunion de la performance financière, de la performance sociale et de la performance sociétale. Comme l'indique Doyle (1994), l'approche globale de la performance doit être fondée sur la prise en compte des intérêts de toutes les

parties prenantes de l'entreprise. Cette approche consiste à pérenniser l'entreprise en incluant certes la performance économique, mais aussi la performance sociale et celle environnementale (Baret, 2006 ; Raynaud, 2003). Partant de la littérature, la performance globale est une notion multidimensionnelle, multicritères et multi acteurs, c'est la raison pour laquelle il est difficile de la théoriser et de l'opérationnaliser.

En guise de conclusion, la mise en place des pratiques de la RSE implique le passage d'un pilotage de la performance économique fondé sur les aspects matériels, vers un pilotage de la performance globale. En effet, les systèmes traditionnels de mesure de la performance, essentiellement fondés sur les indicateurs financiers, ne sont plus adaptés aux besoins des entreprises (Bougar et al, 2018), c'est pourquoi, des adaptations sont apportées aux outils classiques de mesure et de pilotage de la performance, en intégrant la dimension sociale et celle environnementale dans le système du contrôle de gestion.

## **1.2 Outils de mesure de la performance globale**

Dans un contexte de plus en plus concurrentiel où la performance ne se traduit plus seulement sur les bases financières, les entreprises doivent mesurer leurs progrès à partir d'une performance plus globale incluant, en dehors de la dimension économique, des dimensions sociales et environnementales (Dohou et Berland, 2007 ; Cité par : Mrani Zentar et al, 2020). Partant de ce constat, plusieurs chercheurs recommandent aux entreprises d'ajouter à la traditionnelle représentation architecturale des systèmes comptables et de contrôle de gestion une représentation qualitative qui se réalise par l'intégration d'informations opérationnelles et non financières (Errami, 2007).

Il paraît en effet utile pour les entreprises de mettre en œuvre des outils permettant l'évaluation des démarches de responsabilité sociétale. A cette fin, Dohou et Berland (2007) présentent une série d'outils permettant de mesurer l'engagement durable des entreprises dans le développement durable, les deux auteurs distinguent entre deux typologies d'outils, la première catégorie regroupe l'ensemble des outils ayant une approche parcellisée de la performance globale, tels que : la comptabilité environnementale, la norme AA1000, la norme SA 8000, la comptabilité sociale, la norme EMAS, la norme ISO 14000, le bilan social. Ces outils unidimensionnels ne portent que sur l'un des volets de la RSE (Bon, 2009). Tandis que la seconde catégorie recense les outils multidimensionnels qui intègrent les trois facettes de la performance globale, à savoir, la norme ISO 26000, le guide SD 21000, la Triple Bottom Line, la Global Reporting Initiative, auxquels s'ajoutent aussi bien, les évolutions du Balanced Scorecard (Nafzaoui et El Hammoumi, 2018).

Dans notre recherche, nous nous sommes intéressés uniquement au tableau de bord prospectif, le choix de cet instrument de mesure s'explique par trois raisons, premièrement, il constitue le système de mesure de la performance le plus connu sur le plan international (Bourguignon et al. 2002), deuxièmement, il fait partie des nouveaux outils de gestion qui se diffusent actuellement dans les organisations (Meysonnier et Rasolofo-Distler, 2011), alors que la dernière raison est liée aux profondes mutations que la BSC a subies au fil du temps suite à l'émergence des préoccupations de la RSE. Or, avant de présenter les évolutions de la BSC, il semblerait en effet pertinent de jeter d'abord un coup d'œil sur l'avènement de cet outil.

## 2. DU TABLEAU DE BORD CLASSIQUE AU TABLEAU DE BORD PROSPECTIF

### 2.1 Aperçu théorique sur le tableau de bord classique

Une littérature variée a abordé le tableau de bord, que ce soit au niveau de sa définition, de sa mise en œuvre ou de son évolution, selon Bouquin (2001), le tableau de bord se définit comme étant un instrument d'action composé d'un « *ensemble d'indicateurs peu nombreux (cinq à dix) [sont intégrés] pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état et de l'évolution des systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec la nature de leurs fonctions* ». Partant de cette définition, le tableau de bord est un outil de gestion qui permet de guider les gestionnaires afin de mieux gérer leurs entités, il consiste à les renseigner sur les résultats réalisés, de même, il consiste à soutenir l'alignement et la gestion des activités d'une entité, en rassemblant des indicateurs pertinents pour aider au pilotage de l'entité (Gibert, 2000).

De leur part, Alazard et Sépari (2007) définissent le tableau de bord comme étant « *un document rassemblant, de manière claire et synthétique, un ensemble d'informations organisé sur des variables choisies pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service, d'une fonction ou d'une équipe* », selon les deux auteurs, le tableau de bord regroupe un nombre limité d'indicateurs ; les plus représentatifs ; organisés en système suivis par la même équipe ou le même responsable pour aider à décider, à coordonner et à contrôler les actions d'un service, les deux auteurs le considère à la fois comme étant un instrument de communication et d'aide à la prise de décision permettant au contrôleur de gestion d'attirer l'attention du responsable sur les points clés de sa gestion afin de l'améliorer.

Toutefois, la conception classique des systèmes de tableau de bord se limite à une évaluation des résultats financiers, en ce sens les responsables sont préoccupés par la réduction des coûts, ceci se justifie généralement par la stabilité de l'environnement. Or, dans un contexte de plus en plus concurrentiel où la performance ne se traduit plus seulement sur les bases financières, il s'avère nécessaire d'utiliser les informations autres que financières. À cette fin, de nombreuses critiques sont adressées au tableau de bord classique (Touicher et Loulid, 2020).

Partant de cette réflexion, plusieurs chercheurs insistent sur l'importance des tableaux de bord dits « *équilibrés* ». Des indicateurs de qualité, des mesures sociales, des indicateurs orientés clients et des indicateurs orientés processus doivent être retenus pour compléter les mesures financières (Elhamma, 2011). Ces indicateurs non financiers permettent d'assurer la réactivité organisationnelle (Chiapello et Delmond, 1994) et contribuent à la transversalité (De Montgolfier, 1994). A cet égard, Kaplan et Norton en 1992 ont introduit la notion du tableau de bord prospectif afin de combler les insuffisances du tableau de bord traditionnel.

## **2.2 Le tableau de bord prospectif : un nouveau système de mesure de la performance**

Suite à l'intérêt porté aux problématiques de la RSE et du DD par les entreprises, il s'avère en effet nécessaire d'inclure les nouveaux impératifs sociaux et environnementaux dans les outils de contrôle de gestion ; à l'instar du tableau de bord ; notamment via de nouveaux indicateurs de performance (Crutzen et van Caillie, 2010).

Partant de ce constat, Kaplan et Norton (1992) ont proposé ; dans leur article initial ; de construire un outil permettant de concevoir une performance multidimensionnelle (Berland et De Rongé, 2010 ; cité par Bouamma, 2015), il s'agit du tableau de bord prospectif ou tableau de bord équilibré ou encore la Balanced Scorecard, ce dernier est perçu comme étant le système de mesure de la performance le plus connu sur le plan international (Bourguignon et al, 2002 ; cité par : Elhamma, 2011), Comme le précise Chenhall (2005) le tableau de bord prospectif est le modèle le plus célèbre des systèmes de mesures de performance stratégique privilégiant, par opposition aux seuls indicateurs financiers, l'usage des critères de performance financiers et non financiers déclinés de l'ensemble des objectifs stratégiques de l'entreprise.

Ce tableau de bord a pour vocation d'offrir une vision multidimensionnelle du pilotage, du coup il semble beaucoup plus compatible avec les préoccupations de développement durable, parce qu'il prend en compte des indicateurs non purement financiers (Meyssonnier et Rasolofo-Distler, 2011). Il s'agit donc d'un système de gestion de la performance stratégique qui relie la performance à la stratégie à l'aide d'un ensemble multidimensionnel d'indicateurs de la performance, financiers et non financiers (Belmir et al, 2016). Comme le précisent ses fondateurs, le tableau de bord prospectif est un moyen de clarifier la stratégie, d'adopter un nouveau regard sur la performance globale de l'organisation et de perfectionner la communication interne.

Le tableau de bord prospectif 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) (Crutzen et van Caillie, 2010). Pour Nafzaoui et El Hammoumi (2018), le tableau de bord prospectif une combinaison de mesures financières et opérationnelles classées selon quatre axes, liés entre-eux par une chaîne de causalité. Les quatre axes ont été expliqués par Elhamma (2011) comme suit :

- L'axe financier (cet axe mesure le niveau et l'évolution des performances financières de l'entreprise) ;
- L'axe « client » (cet axe regroupe les indicateurs qui permettent d'évaluer ce qui génère une satisfaction présente ou future du client) ;
- L'axe « processus internes » (il s'agit de s'interroger sur la façon dont la gestion des opérations et des processus peut contribuer à fournir un avantage concurrentiel à l'entreprise)
- Et l'axe « innovation et apprentissage organisationnel » (cet axe concerne essentiellement la façon dont on gère les moyens humains et les savoirs en vue d'atteindre les objectifs stratégiques définis précédemment).

Bouamama (2015) souligne que les difficultés financières temporaires ne sont pas forcément synonymes d'une contreperformance globale, en effet des actions mises en place pour prévenir les coûts de non-qualité, pour répondre de manière plus convenable aux clients ou encore pour innover peuvent expliquer à court terme la présence de coûts supplémentaires, mais également générer à long terme l'amélioration des performances financières (Berland et De Rongé, 2010).

En résumé, la BSC est un modèle de tableau de bord multidimensionnel, Fondé par Kaplan et Norton, afin de compléter la vision traditionnelle de la performance financière de l'entreprise par trois perspectives supplémentaires, à savoir l'innovation et l'apprentissage, les processus internes et l'attention apportée aux clients (Trébucq, 2011). En effet, Kaplan et Norton qualifient leur outil par le terme *balanced* ou *équilibré* pour le différencier des approches traditionnelles dominées par les indicateurs financiers à court terme (Bougar et al, 2018).

### **3. ÉVOLUTIONS DU TABLEAU DE BORD PROSPECTIF À L'ÈRE DE LA RSE**

Le tableau de bord prospectif a été développé par Kaplan et Norton afin de mettre en avant l'importance des indicateurs non financiers (Berland, 2007). Cependant, la BSC dans sa version initiale a été créée pour axer les buts stratégiques des quatre domaines autour du résultat économique, c'est pourquoi elle reste un outil orienté vers le résultat économique et financier et ne peut pas être considéré comme un outil d'évaluation de la performance globale. De nombreux auteurs ont proposé d'adapter le tableau de bord prospectif afin qu'il puisse suivre la mise en œuvre des stratégies de la RSE, voire de représenter une performance globale (Epstein 1996, Figge et al, 2002, Bieker 2002, Zingales et al. 2004, Van der Brink et al, 2004). Comme l'indiquent Meyssonier et Rasolofodistler (2011), la BSC a subi au fil du temps des évolutions non négligeables suite aux différentes critiques qui lui sont adressées. Ces évolutions s'expliquent par la récente montée en puissance des préoccupations de la RSE.

A partir de la littérature, plusieurs possibilités de prise en compte des aspects sociétaux dans la BSC ont été mises en évidence, en effet, on peut envisager soit un découplage, soit une intégration des aspects économiques et sociétaux dans le système de contrôle de gestion de l'entreprise. Pour certains auteurs, l'élaboration d'une BSC durable spécifique et sans lien avec la BSC traditionnelle est envisageable, car il permet de piloter et mesurer l'empreinte sociétale de l'entreprise de manière indépendante. Or, 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 (Crutzen et van Caillie, 2010).

A contrario, d'autres proposent d'intégrer les aspects sociaux et environnementaux aux aspects économiques traditionnels. A cette fin, deux modalités d'intégration des dimensions sociétales à la BSC traditionnelle peuvent être soulevées (Germain et Trébucq, 2004). La première repose sur l'intégration de ces aspects sociétaux dans la BSC sans avoir modifié son architecture, dans ce cas, les dimensions sociales et environnementales sont prises en compte au sein des quatre axes traditionnels (Kaplan et Norton, 2001 ; Hockerts, 2001). Tandis

que la seconde repose sur la modification de l'architecture traditionnelle de la BSC en ajoutant un cinquième axe, appelé l'axe sociétal (Bieker, 2002).

Pour Kaplan et Norton (2001) et Hockerts (2001), les aspects sociaux et environnementaux sont 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 ( Cité par : Crutzen et van Caillie, (2010). Kaplan et Norton (2001) avancent que la capacité de l'entreprise à devenir citoyenne fait partie intégrante de la mesure de la performance relevant de l'axe processus interne. En outre, ils suggèrent d'étendre l'axe clients à tous les partenaires de l'entreprise. De même logique, Hockerts (2001) propose de sa part, l'élaboration d'un Sustainability Balanced Scorecard comme étant une extension du BSC initial mais composé en partie d'indicateurs mesurant la performance environnementale et sociale des entreprises.

A contrario, Bieker (2002) propose d'ajouter un cinquième axe supplémentaire (appelé axe sociétal) aux quatre axes traditionnels de la BSC, en proposant également un exemple de Sustainability Balanced Scorecard. Pour Bieker (2002), les préoccupations sociétales font partie intégrante de la vie de l'entreprise et 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. Ceci dit, il faut prendre en compte simultanément la dimension financière et celle sociétale, aussi, les différents axes du modèle doivent être considérés comme interdépendants. Partant de ce constat, le système de contrôle de gestion doit prendre en compte toutes les dimensions et de la même manière (Crutzen et van Caillie, 2010). De sa part Supizet (2002) propose le Total Balanced Scorecard (TBSC), ce modèle repose sur une série de six relations causales entre les parties prenantes, que sont : les actionnaires, les clients, les usagers, l'entreprise elle-même en tant que personne morale, les partenaires, le personnel et la collectivité.

Partant de la littérature, il n'existe pas une architecture idéale de la BSC durable pour intégrer les aspects sociétaux, comme l'avancent Figge et al. (2002), le choix de la structure à donner à la BSC n'est pas une décision qui doit être prise a priori. La structure de la BSC doit être donc choisie en cours de processus d'élaboration de la stratégie et de la BSC, c'est-à-dire en fonction du type d'objectifs sociétaux que l'entreprise va se fixer, c'est pourquoi il est difficile de recommander l'un ou l'autre adaptation de manière générale.

En revenant aux travaux de Crutzen et van Caillie (2010), deux types de stratégies RSE peuvent être menées par l'entreprise, que sont, une stratégie RSE réellement intégrée dans sa stratégie principale ou une stratégie RSE d'opportunité élaborée principalement à des fins marketing. Dans le premier cas, les dimensions sociétales sont réellement intégrées aux autres préoccupations (traditionnellement, économiques) de l'entreprise, dans sa mission et au niveau stratégique. Dans le second cas, les impératifs sociétaux sont plutôt pris en compte en tant que tactiques opportunistes et mises au service de la stratégie de l'entreprise dans le but d'améliorer son image auprès du grand public et des Opouvoirs publics.

Malgré toutes ces évolutions du BSC, Nafzaoui et El Hammoumi, (2018), notent que la mesure d'une performance intégrée reste encore très problématique, ceci s'explique généralement par la contradiction des intérêts des parties prenantes, les logiques éloignées des trois dimensions, ainsi que leurs

indicateurs hétérogènes. En effet l'analyse des différentes adaptations du BSC montre que ces dernières consacrent une dissociation de la mesure de la performance, car elles ne permettent pas d'intégrer, de manière équilibrée, aux dimensions économiques et financières traditionnelles, des dimensions environnementales, sociales et de couvrir un périmètre d'impacts plus large (Capron, Quairel, 2005).

A partir de la littérature, nous retenons que les outils de mesure utilisés, à l'heure actuelle, pour appréhender la performance globale (SBSC, TSBSC, TBL, GRI, SKANDIA), ne fournissent qu'une vision segmentée et ne permettent pas d'intégrer les trois dimensions du développement durable (Nafzaoui et El Hammoumi, 2018). Ceci rejoint l'idée de Capron et Quairel (2006) : « *On rencontre des tentatives surtout dans les interfaces économique/social et économique / environnemental, mais pas d'initiatives capables d'intégrer de manière significative les trois domaines* ». Dans ce sens, Lehman et Uzan (2016) suggèrent de diriger la réflexion vers les nouveaux modes d'intégration des trois dimensions de la performance globale.

## CONCLUSION

Cette communication fait le lien entre deux domaines de recherche particulièrement investigués en sciences de gestion, à savoir le contrôle de gestion et la responsabilité sociétale de l'entreprise. En effet, les outils classiques de contrôle de gestion ont été conçus pour aider les gestionnaires à prendre des décisions dans un environnement caractérisé par un degré de certitude élevé. Or, aujourd'hui l'environnement est devenu instable et incertain, intégrant de nouvelles composantes telles que, les stratégies liées à la RSE, du coup, le tableau de bord classique centré exclusivement sur le suivi des résultats financiers est remis en cause. Ce qui incite les entreprises à compléter les indicateurs contenus dans leurs tableaux de bord de gestion par d'autres indicateurs axés sur d'autres aspects, ce qui a donné naissance à la balanced scorecard (BSC). Cette dernière fait partie des nouveaux outils de gestion qui se diffusent actuellement dans les organisations (Meyssonier et Rasolofo-Distler, 2011), Néanmoins, plusieurs chercheurs ont détecté les failles et les incapacités du modèle classique de cet outil, car la BSC (Kaplan et Norton, 1992) dans son acception initiale reste encore un outil orienté vers le résultat économique et financier et ne peut pas être considéré comme un outil d'évaluation de la performance globale.

Face à ces critiques adressées au tableau de bord prospectif, de nombreux chercheurs ont proposé de l'adapter afin qu'il puisse mesurer la performance globale, pour ce faire, une extension du BSC mais composée en partie d'indicateurs mesurant la performance environnementale et sociale des entreprises a été développée, il s'agit de Sustainability Balanced Scorecard (Hockerts, 2001). Un an plus tard le concept de Total Balanced Scorecard (TBSC) a été développé dont le modèle repose sur une série de six relations causales entre les parties prenantes : les actionnaires, les clients, les usagers, l'entreprise elle-même en tant que personne morale, les partenaires, le personnel et la collectivité (Supizet, 2002). 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). Suite à ces adaptations, deux possibilités de prise en

compte des aspects sociaux et environnementaux dans la BSC ont été soulevées, on peut envisager soit un découplage, soit une intégration des aspects économiques et sociétaux dans le système de contrôle de gestion de l'entreprise.

Quant à la mesure de la performance globale, les dispositifs proposés actuellement dans la littérature évaluent les performances de manière segmentée ou mesurent au mieux le croisement de deux performances (les indicateurs croisés de la GRI). Autrement dit, ils mesurent les trois dimensions de la performance d'une manière séparée pour ensuite les compiler sans tenir compte des interactions existant entre elles, de ce fait, la mesure d'une performance intégrée reste encore très problématique.

## RÉFÉRENCES BIBLIOGRAPHIQUES

- Belmir, F. (2016). Présentation d'une démarche de conception du tableau de bord prospectif dans le contexte de développement durable dans les établissements d'enseignement supérieur. *Strategy Management Logistics*, 1(1).
- Berland, N. (2007). A quoi servent les indicateurs de la RSE? Limites et modalités d'usage. 41-64
- Bon V. (2009), Les outils de la durabilité et de la RSE : spécificités et récurrences. *Management & Avenir*. 6 (26). 224-240.
- Bouamama, M. (2015). Nouveaux défis du système de mesure de la performance: cas des tableaux de bord (Doctoral dissertation, Université de Bordeaux).
- Bougar, S., Rahmouni, A. F. A., & Abuzaid, B. (2018). Pilotage stratégique par l'outil Balanced Scorecard: Eléments de réflexion pour la promotion de l'agriculture de la région de Rabat-Salé-Zemmour-Zaïr dans le cadre d'une régionalisation avancée. *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit*, 2(1).
- Charba, A. (2018). L'importance de la RSE pour l'entreprise : les principales raisons de l'adhésion d'une entreprise aux percepts de la RSE. *Revue Marocaine de Gestion et d'Economie*, 4(8).
- Cherkaoui, A. (2016). Pratiques RSE des PME au Maroc: une analyse perceptuelle auprès des dirigeants casablancais. *Question (s) de management*, (3), 13-26.
- Cherkaoui, A., & Bennani, Y. B. (2015). La Responsabilité Sociétale des Entreprises: Un Concept Controversé. *Revue Economie, Gestion et Société*, (3).
- Crutzen, N., & Van Caillie, D. (2010). Le pilotage et la mesure de la performance globale de l'entreprise. *Humanisme et Entreprise*, (2), 13-32.
- Elhamma, A. (2011). L'impact de la stratégie sur le contenu des tableaux de bord: cas des entreprises au Maroc. *Revue Congolaise de Gestion*, (2), 57-77.
- Gilbert, P., & Greffet, C. (2019). Ce que les outils de la RSE font aux systèmes humains. Une perspective allagmatique, *Management & Avenir*, (4), 131-152.
- Hammach, M. A. (2016). L'impact de la responsabilité sociale de l'entreprise sur l'implication organisationnelle des cadres salariés: cas du secteur de l'industrie agroalimentaire au Maroc (Doctoral dissertation, Conservatoire national des arts et métiers-CNAM).
- Lahmini, H. M., & Ibenrissoul, A. (2016). Y a-t-il un impact de la RSE sur la performance financière de l'entreprise: Etude empirique sur les sociétés marocaines cotées à la bourse de Casablanca. In *13ème congrès de l'ADERSE sous le thème: «La responsabilité sociale des organisations et des établissements d'enseignement supérieur»*.

- Megzari, L., EL Yanboiy, N., & Hemmi, M. (2020). Balanced scorecard et pilotage de la performance: État de l'art. *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit*, 4(1).
- Meyssonnier, F., & Rasolofo-Distler, F. (2011). Balanced scorecard et pilotage de la responsabilité sociale de l'entreprise. *Revue française de gestion*, (2), 81-92.
- Mouatassim Lahmini, H., & Ibenrissoul, A. (2016). *Y at-il un impact de la RSE sur la performance financière de l'entreprise: Etude empirique sur les sociétés marocaines cotées à la bourse de Casablanca*. HAL.
- Mrani Zentar, S, Maimoun, A., & Akchar, L. (2020). L'impact de l'adoption d'une approche de responsabilité sociétale des entreprises sur les missions du contrôleur de gestion. *International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics*, 1(2), 314-333.
- Nafzaoui, M. A., & El Hammoumi, Z. (2018). Les dispositifs du contrôle de gestion en matière de pilotage de la performance globale. *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit*, 2(4).
- Touicher, O., & Loulid, M. (2020). Du tableau de bord classique au tableau de bord prospectif. *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit*, 4(1).