

# Mesure de la performance globale dans une entreprise socialement responsable : une synthèse de la littérature

**Redouane OUBAL**

*Docteur en Sciences de l'Economie et de la Gestion*

*Membre associé au Laboratoire de Recherche en Compétitivité Économique et Performance Managériale, CIRPEC, Université Mohammed V de Rabat, Maroc.*

**Résumé :** L'évolution de la notion de la performance globale vient immédiatement lancer le débat sur la question de son évaluation. Cette évaluation « globale » sous-entend une multitude d'évaluations : évaluation économique et financière, évaluation sociale des compétences du personnel, évaluation des effets écologiques et environnementaux, évaluation des actes et opérations sociaux en matière de gestion publique, etc. La mesure de la performance globale consiste à produire systématiquement les indicateurs relatifs aux différentes dimensions de la RSE. Cette mesure globale constitue une transcription de la situation économique, sociale et environnementale en données statistiques chiffrées.

Nous allons essayer, à travers ce papier, de répondre à la question suivante : **comment peut-on mesurer cette performance globale dans le cadre d'une entreprise socialement responsable ?**

En d'autres termes, parmi les outils d'évaluation proposés dans la littérature, quels sont ceux qui sont à même de rendre compte d'un déploiement d'une démarche RSE par les entreprises ?

**Mots-clés :** Responsabilité sociale des entreprises ; dimensions de la performance ; indicateurs financiers et non financiers ; mesure de la performance globale.

**Abstract:** The evolution of the concept of global performance immediately starts the debate on the question of its evaluation. This "global" evaluation implies a multitude of evaluations: economic and financial evaluation, social evaluation of staff skills, evaluation of ecological and environmental effects, evaluation of social actions and operations issues in public management, etc. The overall performance measure consists of systematically producing indicators relating to the different dimensions of CSR. This overall measurement constitutes a transcription of the economic, social and environmental situation into statistical data.

In this paper, we will try to answer the following question: **how can this overall performance be measured in the context of a socially responsible company?**

In other words, among the evaluation tools proposed in the literature, which ones are able to report on the deployment of a CSR approach by companies?

**Keywords:** Corporate social responsibility; dimensions of performance; financial and extra-financial indicators of evaluation; measurement of global performance.

## 1. Introduction

La Responsabilité Sociale ou Sociétale des Entreprises (RSE), est la traduction française de Corporate Social Responsibility. C'est un concept ancien puisque c'est à l'économiste américain Howard



Rothmann Bowen qu'on doit le concept après la publication de son ouvrage « Social Responsibility of the businessmen » en 1953.

Toutefois, Cette notion n'a connu son vrai essor que dans les années 90. C'est ainsi que le concept de développement durable a vu le jour. Ce concept combine, outre que l'économie, les aspects environnementaux et sociaux et puise son soubassement dans la prise en compte de la théorie des parties prenantes qui lui confère sa légitimité et son essor.

Actuellement, cette nouvelle démarche engagée par l'entreprise l'incite à mettre en place des actions visant à protéger l'environnement et à assurer une équité sociale, sans perdre de vue sa rentabilité financière. Ces actions sont les réponses aux attentes des parties prenantes qui collaborent avec l'entreprise.

Cette nouvelle approche influence, également la notion de « performance de l'entreprise ». Dès lors, la question qui préoccupe un bon nombre d'entreprises est de connaître l'effet de l'adoption de cette démarche sur leurs performances. Est-ce que la RSE n'est, en fin de compte, qu'un investissement coûteux sans apport positif ? ou pire encore, est ce que cet investissement ne fera qu'alourdir les charges de l'entreprise et, par conséquent, impacter négativement la performance de l'entreprise ? Les défenseurs de la démarche voient, quant à eux, que la RSE est avant tout un investissement à moyen et long terme. A cet effet, il faut plutôt raisonner par retour sur investissement. Pour eux, les coûts de la « non responsabilité » coûtent beaucoup plus chers pour l'entreprise.

Nous n'allons pas s'attarder sur la question de la relation RSE/performance. Au-delà, de l'analyse de ce lien qui pourra réunir les deux concepts de la RSE et la performance de l'entreprise, une question principale s'impose : **comment peut-on mesurer cette performance globale dans le cadre d'une entreprise socialement responsable ?**

En d'autres termes, parmi les outils d'évaluation proposés dans la littérature, quels sont ceux qui sont à même de rendre compte d'un déploiement d'une démarche RSE par les entreprises ?

en deux parties : dans une première partie, nous allons présenter l'ancrage théorique des concepts clés, à savoir : la RSE et la performance globale en présentant leurs définitions et leurs fondements théoriques. Une deuxième partie qui sera consacrée à la présentation des différents modèles et outils de mesure et d'évaluation de la performance globale au sein d'une entreprise socialement responsable. Ce qui nous permettra d'analyser leur pertinence et leur adéquation avec les spécificités des entreprises qui adoptent une démarche RSE.

## **2. Ancrage théorique de la RSE et de la performance globale**

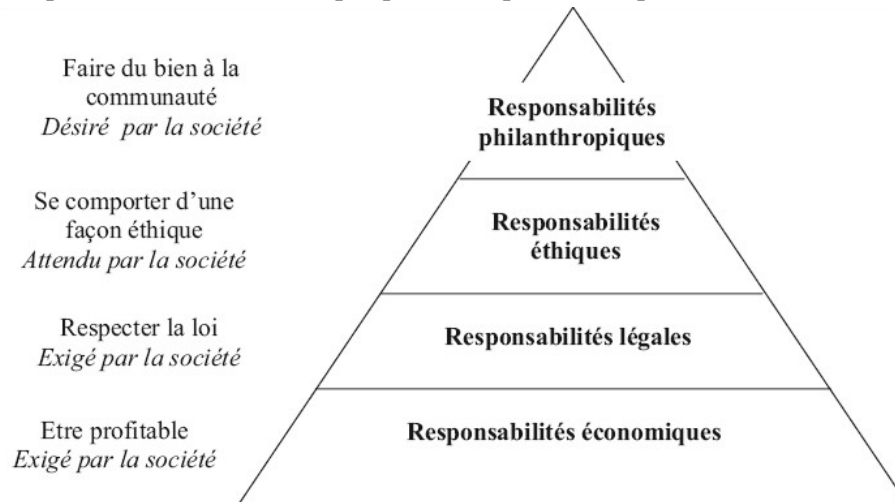
La revue de la littérature sur le concept de la responsabilité sociale de l'entreprise permet de relever un premier constat relatif à la pluralité et la diversité terminologique caractérisant ce concept. En effet, de nombreux termes et définitions sont proposés par les auteurs pour le désigner, et ce depuis plusieurs années (Bowen, 1953 ; Davis, 1960 ; Friedman, 1962 ; McGuire, 1963 ; Manne, 1972 ; Preston et Post, 1975 ; Carroll, 1979 ; Jones, 1980 ; Wartick et Cochran, 1985 ; Wood, 1991 ; Clarkson, 1995 ; Swanson, 1995 ; Husted, 2000).

### **2.1. Fondements conceptuels et théoriques de la RSE**

#### **2.1.1. Genèse de la notion de la RSE**

Depuis son introduction dans le début des années 50, la notion de RSE n'a pas cessé de se développer. Elle a suscité l'intérêt des auteurs et des chercheurs. Entre les précurseurs et initiateurs comme Bowen (1953), les successeurs comme Carroll (1979), mais aussi des réfractaires tels que Levitt (1958) qui, selon lui, le gouvernement doit assurer le bien-être général ou Friedman (1970) qui avance que la seule responsabilité sociale adossée à l'entreprise c'est de réaliser des profits.

D'autres travaux plus formels, se sont apparus comme ceux de Carroll (1979, 1991) qui a proposé une catégorisation de quatre responsabilités (figure 1). Son modèle reste le plus utilisé pour appréhender la RSE (Jamali, 2008 ; Pinkston et Carroll, 1996 ; Schwartz et Carroll, 2003). En effet, en plus de sa simplicité, il a pu être testé et validé empiriquement à plusieurs reprises :



**Figure 1:** La pyramide de Carroll (1991).

**Source:** inspiré de Carroll A.B., (1991), « The pyramid of corporate social responsibility: toward the moral management organizational stakeholders.

Le débat autour de la RSE a surgi à nouveau au milieu des années quatre-vingt-dix suite à certains scandales et crises économiques qui ont éveillé l'intérêt des médias, des gouvernements et d'autres groupes de la société civile. « Les thèmes de l'éthique organisationnelle, de la responsabilité sociale de l'entreprise et du développement durable (ces trois préoccupations se recouvrent largement) font l'objet d'un intérêt croissant depuis la fin des années 1980 » (Mercier, 2004, p.3).

### 2.1.2. Définition(s) de la RSE

Plusieurs définitions ont été établies pour essayer de cerner la notion de RSE. Malgré cette diversité, ces définitions se partagent quelques aspects communs. En effet, elles s'accordent sur le fait que la RSE est une démarche volontariste, associant les trois dimensions du développement durable (l'environnement, l'économie et le social) et prenant en considération les attentes des parties prenantes. Parmi les définitions les plus citées, nous allons retenir celles de quelques institutions de renommée internationale, à savoir :

La définition de la commission européenne (CE), parue dans son livre vert, évoque une responsabilité envers les parties prenantes de l'entreprise et d'un élargissement des préoccupations de cette dernière pour couvrir, au-delà des objectifs de rentabilité, ceux sociaux et environnementaux : « **Cette responsabilité s'exprime vis-à-vis des salariés et, plus généralement, de toutes les parties prenantes (...). Bien que leur responsabilité première soit de générer des profits, les entreprises peuvent en même temps contribuer à des objectifs sociaux et à la protection de l'environnement, en intégrant la**

*responsabilité sociale comme investissement stratégique au cœur de leur stratégie commerciale, de leurs instruments de gestion et de leurs activités* » (CE, 2001)

La définition de la Commission interdépartementale du développement durable (CIDD), s'intéresse quant à elle, au fait que la RSE est une démarche initiée par la propre volonté des entreprises. Elle souligne aussi les trois dimensions de cette démarche et l'implication des parties prenantes de l'entreprise : « *les entreprises intègrent de manière volontaire, systématique et cohérente des considérations d'ordre social, environnemental et économique dans la gestion globale de l'entreprise ; à cet égard, la concertation avec les parties prenantes de l'entreprise fait partie intégrante du processus* » (CIDD, 2005).

Enfin, la définition de l'Organisation internationale de normalisation (ISO), qui met l'accent sur les diverses responsabilités de l'entreprise vis-à-vis des parties prenantes, et la contribution de la RSE dans la prise en compte des attentes des parties prenantes ainsi que le bien être des personnes et au développement durable de tout l'écosystème : « *Responsabilité d'une organisation vis-à-vis des impacts de ses décisions et de ses activités sur la société et sur l'environnement, se traduisant par un comportement transparent et éthique qui :*

- *Contribue au développement durable y compris à la santé et au bien-être de la société*
- *Prend en compte les attentes des parties prenantes*
- *Respecte les lois en vigueur et est compatible avec les normes internationales*
- *Est intégré dans l'ensemble de l'organisation et mis en œuvre dans ses relations* » (ISO 26000, 2010).

### **2.1.3. Soubassements théoriques de la RSE**

Les différentes définitions de la RSE, son évolution historique et son caractère pluridimensionnel et pluridisciplinaire font qu'elle soit objet de plusieurs visions et qu'elle soit abordée par plusieurs approches. Nous allons essayer de présenter certaines théories qui ont contribué, par leurs apports, à enrichir cette démarche.

#### **2.1.3.1. La théorie classique**

Ce courant de pensée a largement critiqué l'idée qui implique que l'entreprise est censée avoir des responsabilités envers son environnement (Friedman, 1962 ; Levitt, 1958).

Selon Milton Friedman (1970), l'entreprise a des responsabilités purement économiques et n'a de compte à rendre qu'à ses actionnaires. Theodore Levitt (1985), de sa part, précise que l'entreprise doit être soucieuse de développer sa production et de maximiser ses gains.

#### **2.1.3.2. La théorie néo-institutionnelle**

Selon (Menard, 2003), la RSE concerne essentiellement le respect des règles édictées, par un pouvoir légal ou de façon volontaire. De ce fait, les comportements adoptés par les entreprises résultent des pressions du marché, des pressions institutionnelles provenant soit des organes de régulation (l'Etat, les instances professionnelles ou des organisations en position de leadership, ONG, média) ou simplement de la société en général (Desremaux, 2004). Donc, la RSE est une construction exclusive des institutions.

### 2.1.3.3. La théorie des parties prenantes

La théorie des parties prenantes est considérée par un grand nombre de chercheurs comme la théorie la plus ajustée à la RSE. En effet, l'approche théorique de la RSE rejoint celle des parties prenantes, dans sa version normative. L'entreprise a une obligation morale vis-à-vis de ses parties prenantes, elle a l'obligation de répondre à leurs attentes d'une manière équitable.

De plus, la théorie des parties prenantes permet, d'une part, de décrire et d'expliquer les comportements ou les décisions d'une entreprise vis-à-vis de ses partenaires et d'autre part, d'évaluer leur pertinence, leur faisabilité et leur résultat (Donaldson et Preston, 1995).

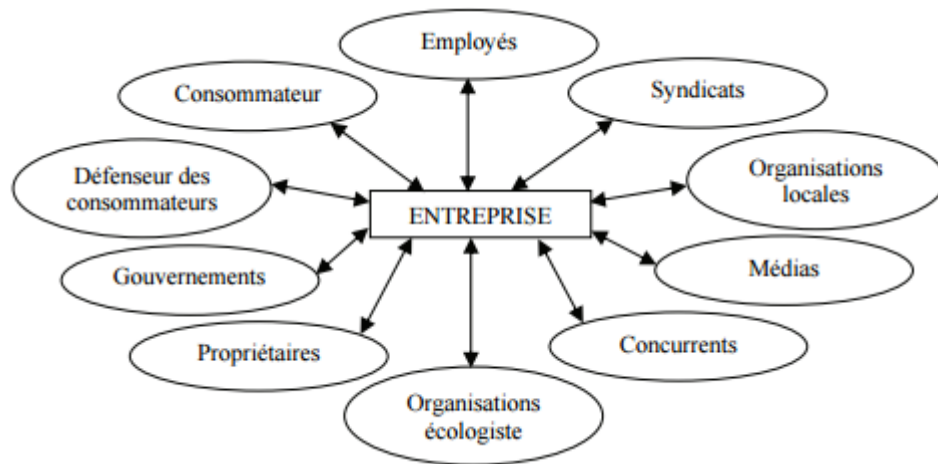


Figure 2 : Parties prenantes de l'entreprise

Source : Adapté de Freeman R.E., 1984

## 2.2. Fondements théoriques du concept de la performance

### 2.2.1. La performance : Origine théorique du concept

En étudiant son étymologie, on trouve que le mot « **performance** » provient de l'ancien français du 13<sup>ème</sup> siècle « **parformer** » pour désigner les actions suivantes : « **accomplir, exécuter, achever** » (Ray (dir.), 2005). A partir du 15<sup>ème</sup> siècle, le terme « performance » a été dérivé du verbe anglais « **to perform** » qui signifie « accomplir une tâche avec régularité, méthode et application, l'exécuter et la mener à son accomplissement d'une manière convenable ».

Historiquement, le terme ne s'utilisait pas au début dans le domaine de gestion. Bourguignon (1997) avance que le terme s'employait au début, avant son introduction dans le domaine de la gestion des entreprises, dans deux disciplines particulières : le sport (pour parler des résultats d'une course ou d'une épreuve), et la mécanique (pour discuter des capacités techniques d'un instrument ou d'un dispositif mécanique). Ainsi, selon l'auteur l'usage du terme performance en gestion, revient presque à utiliser une métaphore sportive ou mécanique.

Dans le domaine de gestion, l'application la plus utilisée de la performance est celle du résultat positif de l'action, par opposition au terme contre-performance qui fait référence à un résultat négatif ou médiocre. La performance peut également être employée pour désigner la réalisation, voire le dépassement des objectifs de l'organisation. Michel Machesnay (1991) se contente de définir la performance en termes fort simples en affirmant qu'elle correspond au « **degré de réalisation du but recherché** » (Machesnay, 1991, p.38). C'est une notion focalisée sur un jugement de valeur sur les résultats obtenus (positif ou

négatif) et la démarche permettant de l'atteindre. A cet effet, plusieurs concepts voisins se recoupent parfois avec la notion de performance dans plusieurs écrits (efficience, efficacité).

Selon Lebas (1995), on parle d'entreprise performante si cette dernière fait mieux que les entreprises concurrentes à moyen terme, sur l'ensemble des aspects définissant la performance. La performance d'une entreprise peut être également définie comme un rapport entre une production de valeur et une consommation de ressources.

(Bescos et al.1993 ; Bessire, 1999 ; Bouquin, 1986 ; Bourguignon, 1995 ; Lebas, 1995 ; Pesqueux, 2004) et beaucoup d'autres chercheurs se sont attelés à définir la performance et ce depuis les années 1980. La majorité de ces auteurs reconnaissent un « **flou de la définition** » (Bourguignon, 1997), qui découle évidemment de sa charge hautement polysémique, toutefois ils s'accordent tous à reconnaître au concept un rôle dominant dans tous les aspects relatifs à la gouvernance des entreprises et des organisations. Il est même considéré comme le critère le plus important dans la mesure de cette gouvernance. Nous présentons ci-après un tableau récapitulatif des différentes perceptions de la performance :

**Tableau 1** : Les différentes perceptions de la performance

Auteurs	Perceptions de la performance
Fayol H.	Une entreprise performante est celle qui est capable de faire mieux avec le même effort
Georgopoulos B.S. et Tannenbaum A.S	La performance organisationnelle est le degré auquel une organisation en tant que système social et compte tenu de certaines ressources et certains moyens, atteint ses objectifs sans mettre hors d'état ses moyens et ses ressources sans demander un effort de la part de ses membres.
Seashore S.E. et Yutchman E.	La performance est la capacité d'une organisation à exploiter son environnement dans l'acquisition de ressources rares et essentielles à son fonctionnement.
Mahoney T.A. et Weitzel W.	La performance est l'action efficiente et productive.
Lewin K.	Les groupes performants sont ceux qui sont plus créatifs que les autres et plus productifs.
McGregor D.	La performance organisationnelle s'évalue par l'atteinte des objectifs organisationnels et par l'utilisation optimale des ressources humaines.
Likert R.	La performance d'une organisation peut s'apprécier par sa réussite économique et par la qualité de son organisation.
Argyris C.	La performance réside dans l'intégration des objectifs individuels et organisationnels.

Source : Tchankam (1998), p.53

Comme c'est d'ailleurs le cas pour un bon nombre de termes hautement polysémiques, les interprétations sont diverses et variées et le concept de performance est loin de faire l'unanimité au sein de la communauté des chercheurs en sciences de gestion ainsi que parmi les dirigeants des entreprises.

A cet effet, nombreux sont les chercheurs qui se sont attachés à la modélisation de la performance multidimensionnelle et ce en prenant appui sur des approches différentes. Les plus importantes d'entre elles sont au nombre de quatre Morin et al. (1994) :

- L'aspect **social** : il évoque la valeur des ressources humaines. Issue des apports de l'école des relations humaines qui met ces relations au cœur de l'organisation, cette approche considère la cohésion sociale comme la pierre angulaire du processus de performance de l'entreprise, sans négliger, pour autant, les aspects économiques et financier.
- L'aspect **économique** : il est en rapport avec l'efficacité économique et s'intéresse essentiellement aux objectifs d'ordre quantitatifs à atteindre. Ces objectifs découlent directement des attentes des apporteurs de capitaux et des dirigeants et se déclinent principalement en termes économiques et financiers.
- L'aspect **systémique** : il correspond à la pérennité de l'organisation. L'approche systémique vient pour rectifier les lacunes des deux approches précédentes, censées être forcément partielles. Cette approche se veut centrée sur l'organisation dans sa globalité en se basant sur l'interconnexion entre toutes les composantes et les dimensions de cette organisation.
- L'aspect **politique** : il évoque la légitimité de l'entreprise vis-à-vis des groupes externes. Cet aspect remet en cause les trois approches précédentes. En effet, il les considère comme réductrice de l'organisation dans la mesure où elles assignent à ces groupes certaines fonctions qui concourent à la réalisation des objectifs de l'organisation.

De ce fait, on est passé d'une configuration purement économique et financière de la performance au service des actionnaires, à des représentations plus globales impliquant d'autres destinataires et d'autres objectifs que la seule rentabilité financière : c'est l'approche dite des *parties prenantes*<sup>1</sup> ou *stackholders* (Atkinson et al., 1997).

### **2.2.2. L'émergence de la notion de performance globale et ses fondements théoriques**

Nous avons précédemment souligné que la notion de performance reste une notion assez floue en général et suscite un large débat continuels parmi la communauté des chercheurs. Les nouvelles notions de développement durable et de responsabilité sociale de l'entreprise sont venues enrichir davantage ce débat (Bouquin, 2004).

#### **2.2.2.1. De la performance financière à la performance globale**

L'approche classique et traditionnelle de la performance est fondée sur un paradigme essentiellement économique et financier. Ce paradigme se préoccupe d'évaluer la rentabilité des actifs investis en termes financiers afin de garantir la redistribution des dividendes éventuels aux actionnaires. Avec l'émergence d'autres préoccupations managériales et de nouveaux acteurs influençant les politiques et les stratégies des entreprises, la seule dimension financière ne suffisait plus pour caractériser la performance. D'autres dimensions doivent entrer en jeu pour représenter le caractère multidimensionnel de ce concept. La question qui se posait alors est comment convaincre les différents acteurs de l'idée que la performance d'une entreprise est plus large que cela, et intègre d'autres dimensions et plusieurs parties ? c'est ainsi que la notion de performance globale a vu le jour. Cette notion se rapproche le plus possible du cadre conceptuel de la RSE.

Les premiers articles sur cette question remontent à 1997 lorsque Marcel Lepetit, membre du groupe de travail du Commissariat Général du Plan définit la performance globale comme « une visée (ou un but) multidimensionnelle, économique, sociale et sociétale, financière et environnementale, qui concerne

---

<sup>1</sup>Les instruments de mesure tendent aujourd'hui à tracer la création de valeur pour l'actionnaire mais également pour les clients, les fournisseurs, les salariés, les partenaires et la communauté dans laquelle évolue l'entreprise.

aussi bien les entreprises que les sociétés humaines, autant les salariés que les citoyens » (Capron et Quairel, 2005).

### 2.2.2.2. Définition du concept de performance globale

Plusieurs définitions ont été apportées au concept de la performance globale dans la littérature managériale, nous en citerons quelques-unes dans le tableau ci-après :

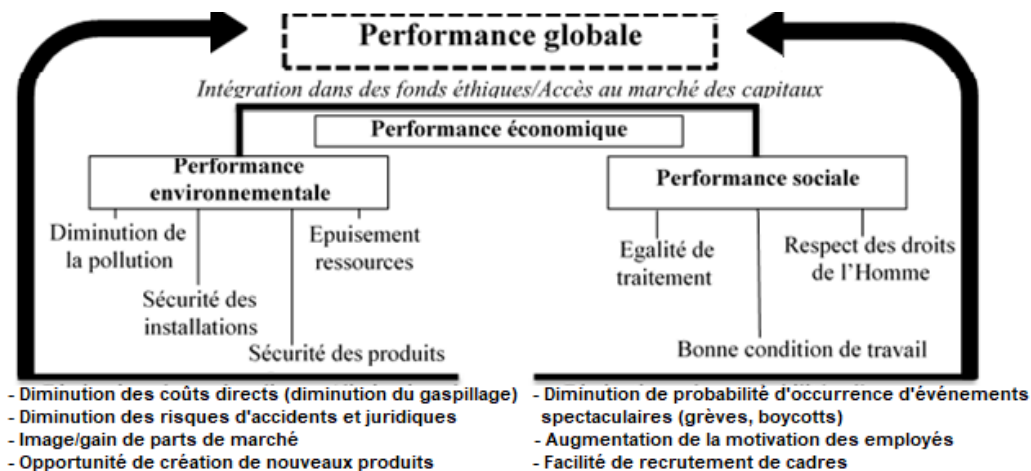
**Tableau 2** : Quelques définitions de la performance globale

Auteurs	Définition de la performance globale
Reynaud, 2003	« L'agrégation des performances économiques, sociales et environnementales »
Germain et Trébucq, 2004	« La réunion de la performance financière, de la performance sociale et de la performance sociétale »
Capron et Quairel, 2005	Un outil « pour évaluer la mise en œuvre par l'entreprise des stratégies annoncées de développement durable »
Quairel, 2006	« La contribution de l'entreprise aux objectifs de développement durable. Elle s'inscrit dans le contrôle de la RSE. Elle suppose une multiplication des domaines de contrôle et un élargissement de leur périmètre. Elle implique, en théorie, l'intégration et l'équilibre entre les objectifs économiques, environnementaux et sociaux. »
Baret, 2006	« L'agrégation des performances économiques, sociales et environnementales »

**Source** : Élaboré par nos soins à partir des définitions des auteurs.

Notion fascinante lors de son apparition, la performance globale s'est rapidement confrontée aux mêmes difficultés que la performance classique. La grande difficulté réside d'abord, dans l'intégration de la notion de RSE avec ses trois axes : économique, social et environnemental. Cette fusion pourra créer inévitablement des conflits et des contradictions qui affecteront, sans aucun doute, le système de mesure de cette performance globale.

Pour pallier à ces difficultés d'opérationnalisation, Reynaud (2003) suggère une dissociation de la performance globale de l'entreprise en deux éléments : la performance économique et la performance socio-environnementale (sociale et environnementale). Cette décomposition permettra la prise en compte des paramètres sociaux et environnementaux et leur performance respective dans l'évaluation de la performance de l'entreprise.



**Figure 3** : Décomposition de la performance globale de l'entreprise.

**Source** : Reynaud, 2003



### **3. Mesure et évaluation de la performance dans une entreprise adoptant une démarche RSE**

#### **3.1. Mesure et évaluation de la performance**

L'évaluation de la performance des entreprises est l'une des opérations les plus importantes ayant suscité l'intérêt des organisations durant les dernières années (Medori et Steeple, 2000). Autant dire qu'aujourd'hui plus que jamais et dans le contexte actuel caractérisé par de fortes fluctuations, il est normal que toute entreprise se doit de s'intéresser et de suivre de près sa performance, et de s'attacher davantage à la sélection des indicateurs de performance adéquats servant à mesurer la nature et le niveau de cette performance. Ce sont ces indicateurs de performances qui permettront aux dirigeants d'entreprises de juger le bien-fondé de leurs décisions et, le cas-échéant, d'en rectifier le tir.

Par ailleurs, les études académiques sur la mesure de la performance ne s'accordent pas sur la manière dont l'entreprise pourra l'opérationnaliser « *il n'existe toujours pas de consensus clair qui se dégage dans la littérature académique et professionnelle sur la manière de mesurer* » (Larbi *et al.*, 2016). Cette déficience est notamment due à sa variabilité et aux nombreux plans qu'elle recouvre (Ho *et al.*, 2012). Cette tâche d'évaluation devient encore plus difficile dans le cas des entreprises qui adoptent une démarche RSE. En effet, ce type d'organisations considère la performance comme un ensemble intégrant trois dimensions de performance : économique, sociale et environnementale. Cette polysémie exige, en contrepartie, des procédés et des outils adaptés pour l'élaboration des systèmes de mesure de performance des organisations socialement responsable.

La première difficulté que l'entreprise socialement responsable rencontre dans ce processus de mesure de la performance est le choix des indicateurs appropriés pour évaluer cette performance.

##### **3.1.1. Choix des indicateurs de performance globale par l'entreprise socialement responsable**

Traditionnellement, l'appréciation de la performance a été toujours liée à son volet financier. La production des indicateurs puisait des systèmes comptables et financiers des entreprises et ne prenait en compte que les aspects financiers. Afin de permettre aux entreprises adoptant une RSE de suivre leurs performances globales, il a été nécessaire de produire de nouveaux indicateurs de performance ne se limitant pas aux seules informations comptables, financières et boursières. En effet, les nouveaux chercheurs sont partis du constat que « *l'indicateur n'est pas nécessairement un chiffre. Il peut prendre toute forme informationnelle répondant à l'une ou l'autre des deux fonctions évoquées dans la définition (conduite de l'action, évaluation de résultats) : jugement qualitatif, signe binaire oui/non, graphique... Les indicateurs font système* » (Pesqueux, 2004). L'entreprise socialement responsable doit combiner, dans sa quête de mesure de la performance globale, entre indicateurs financiers et non financiers. Les indicateurs financiers, malgré leur précision et leur objectivité, à eux seuls ne suffisent et ne permettent pas une compréhension globale de la performance. Compréhension qui passe inévitablement par la prise en compte des critères non financiers. « *Les mesures à court terme devront être remplacées par de multiples indicateurs non financiers qui constituent de meilleures cibles et ont une meilleure valeur prédictive quant aux objectifs de rentabilité à long terme de l'entreprise* » (Löning *et al.*, 2003).

##### **3.1.2. Les indicateurs non financiers de performance**

L'émergence des indicateurs non financiers est donc le résultat direct de l'incapacité des seuls critères financiers pour mesurer et rendre compte de la performance des entreprises dont les tenants et les aboutissants ne sont pas forcément et uniquement d'ordre financier. Ce passage vers ce type d'indicateurs

est survenu, en conséquence, à certains phénomènes comme la perception des limites des indicateurs comptables traditionnels ou encore la pression concurrentielle, comme l'ont explicité Ittner et Larcker (1998). Il faut signaler, également, que plusieurs indicateurs financiers classiques présentent les limites suivantes :

- Ils sont devenus trop historiques ;
- Ils induisent une gestion « *rétroviseur* », axée sur des données du passé ;
- Ils ne permettent pas d'anticiper correctement les performances futures ;
- Ils favorisent des comportements court-termistes ou incorrects ;
- Et enfin, ils ne permettant pas de valoriser les actifs intangibles.

Ainsi, c'est au milieu des années 80 qu'un large courant de chercheurs ont étudié la possibilité d'évaluer et de mesurer la performance de l'entreprise avec des indicateurs non financiers. « *L'objectif était de passer d'une information financière orientée vers les actionnaires (shareholders) à une information non financière orientée vers toutes les parties prenantes (stakeholders)* » (Berland, 2004). D'autant plus que les performances futures ou prévisionnelles sont souvent mieux évaluées par des indicateurs non financiers que par des indicateurs financiers (Cauvin et Neunreuther, 2009 ; Gasse et Garand, 2000 ; Kaplan et Norton, 1996).

Dans la littérature, les indicateurs non financiers sont souvent cités par opposition aux indicateurs financiers. Ils correspondent, en général, à tous les indicateurs et indices qui ne rapportent pas, directement, une information ou une mesure d'ordre économique, comptable ou financier. Ils ne fournissent pas une évaluation arithmétique globale de la création de valeur d'une entreprise (Poincelot et Wegmann, 2005). Ceci ne signifie pas que les indicateurs non financiers sont, systématiquement, qualitatifs. Ils peuvent également être de nature quantitative comme, par exemple, le ratio d'absentéisme ou celui du turnover des effectifs. Mieux encore, les indicateurs de performance qualitatifs pourront avoir une certaine influence sur les résultats financiers, prenons toujours pour exemple un taux d'absentéisme du personnel élevé qui engendrera une baisse de la productivité et ainsi aura une répercussion sur la rentabilité de l'entreprise sur un plan financier.

En général, qu'ils soient financiers ou non financiers, les indicateurs de performance doivent respecter un certain nombre de critères avant de les mettre en place. Selon (Kaplan et Atkinson, 1989 ; Lebas et McNair, 1993), les indicateurs de performances doivent avoir les caractéristiques suivantes :

- Issus des objectifs stratégiques de l'entreprise ;
- Organisés selon la hiérarchie et intégrés à travers les différentes fonctions de l'entreprise ;
- Représentants les caractéristiques multidimensionnelles de l'environnement interne et externe de l'entreprise ;
- Liés à des centres de coûts au sein d'une entreprise.

En réponse à la question de regroupement des deux types d'indicateurs, un grand nombre de systèmes de mesure de performance ont été élaborés afin de couvrir les aspects financiers et non financiers observés dans l'entreprise.

### **3.2. Opérationnalisation de la mesure de la performance globale pour une entreprise socialement responsable**

### 3.2.1. Présentation générale de l'approches de la mesure de la performance globale

Si la mesure de la performance est sans doute une nécessité capitale pour n'importe quelle organisation, le choix des critères et des dimensions qui serviront à jauger et à juger cette performance, l'est tout autant, voire beaucoup plus (Uzan, 2018).

Ainsi, l'identification et le choix du dispositif à mettre en place pour mesurer la performance ainsi que les critères et les aspects de la performance à évaluer, est une opération cruciale au même titre que les procédures, les process et les outils qui encadrent la réalisation de cette performance.

Désormais, les entreprises doivent inclure les dimensions de la RSE dans leur stratégie tout en préservant leur compétitivité. L'objectif de ces entreprises est de devenir performantes globalement, c'est-à-dire sur tous les aspects, car « *la performance d'une entreprise ne peut plus se juger selon la seule perspective financière. Une performance plus globale inclut, en dehors de la dimension économique, des dimensions sociale et environnementale.* » (Saghroun et Eglem, 2008).

### 3.2.2. Les principaux outils d'élaboration des systèmes de mesure de la performance globale

Il existe une pluralité d'outils de mesure de la performance globale de l'entreprise. Les auteurs ont proposé une multitude d'approches, mais elles ne traitent pas toutes des trois dimensions de la RSE (voir tableau ci-dessous). C'est le cas, par exemple, de la comptabilité environnementale (Christophe, 1995) ou sociale (Capron, 2000), qui s'intéressent particulièrement à la performance écologique. C'est le cas également de plusieurs autres initiatives en matière de normalisation sociale (bilan social, les normes SA 8000, AA 1000) et de normalisation environnementale (ISO 14001, EMAS), qui ne couvrent pas toutes les dimensions de la RSE. De même, pour des outils comme le Guide SD 21000 et la norme ISO 26000, qui ne font que proposer des lignes directrices pour la prise en compte des principes du développement durable ou de la RSE dans la stratégie des entreprises, sans mesurer les résultats obtenus.

En 2007, (Berland et Dohou) signalaient dans leurs travaux la diversité des outils de mesure de la performance globale des entreprises. Pour ces auteurs, les outils existants qui permettent d'appréhender la performance globale sont le '*Balanced Scorecard*' (BSC) autrement appelé Tableau de Bord Prospectif ou Tableau de Bord Équilibré. Mais aussi la '*TripleBottom Line*' (TBL) et le '*Global Reporting Integrated*' (GRI).

**Tableau 3 :** Différents outils proposés par les auteurs pour l'évaluation de la performance globale

Dimensions de la RSE	Outils
Environnementale	Comptabilité environnementale
	Norme ISO 14000
	Norme EMAS
Social	Comptabilité sociale
	Norme SA 8000
	Norme AA 1000
	Bilan social
Globale	Guide SD 21000
	Norme ISO 26000
	Evolutions du Balanced Scorecard (BSC)
	Triple Bottom Line reporting
	Reporting GRI

Source : adapté de : (Berland et Dohou, 2007)

Dans le présent travail, nous présenterons certains des outils de mesure de la performance globale. Les outils retenus fournissent le mieux une vision globale de la performance puisqu'ils permettent de représenter les trois dimensions de la RSE (Berland et Dohou, 2007)<sup>2</sup>: le Balanced Scorecard, la Triple Bottom Line reporting et le reporting GRI.

### **3.2.3. Le Balanced Scorecard (BSC)**

Le Balanced Scorecard (BSC), connu aussi sous l'appellation « tableau de bord prospectif », « tableau de bord équilibré » ou encore « tableau de bord stratégique », est né en 1992 aux Etats-Unis, suite aux travaux des consultants américains Kaplan et Norton. Il est devenu un outil très utilisé par les entreprises, souvent mis en place et recommandé par les cabinets de conseil. Les deux chercheurs l'ont présenté comme un outil d'évaluation de la stratégie et de la mesure de la performance de l'entreprise du fait qu'il combine des indicateurs de pilotage et de suivi, à la fois financiers et non financiers. Le Balanced ScoreCard est un outil de contrôle de gestion (outil de pilotage stratégique et de mesure de la performance) très apprécié par ses utilisateurs. Le 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 Gates, 2007 ; Germain et Trebucq, 2004).

Le BSC permet le suivi de mesures classées en quatre axes. Kaplan et Norton estiment que le BSC permet de traduire la stratégie de l'entreprise en une série d'objectifs et d'indicateurs spécifiques à chacune des quatre dimensions et qui permet ensuite de mesurer l'atteinte de ces objectifs et donc la performance globale de l'entreprise. Ces quatre axes se présentent comme suit :

1. **Axe « financier »** : traduit la performance recherchée par les actionnaires à travers des indicateurs financiers (profits, chiffre d'affaires, capitalisation boursière, ROA, etc.)

2. **Axe « client/marché »** : désigne la performance relative au positionnement concurrentiel de l'entreprise (parts de marché, innovation des produits et services, pénétration des nouveaux marchés, etc.)

3. **Axe « processus internes »** : renvoie à la quote-part de la performance relative à la création de valeur générée par les dispositifs organisationnels internes (réduction des charges, optimisation des ressources, etc.)

4. **Axe « apprentissage organisationnel »** : désigne la performance sociale relative à l'implication du personnel.

---

<sup>2</sup> Pour ces auteurs, les outils existants qui permettent d'appréhender la performance globale sont le Balanced Scorecard (BSC), la TripleBottom Line (TBL) et le Global Reporting Integrated (GRI).

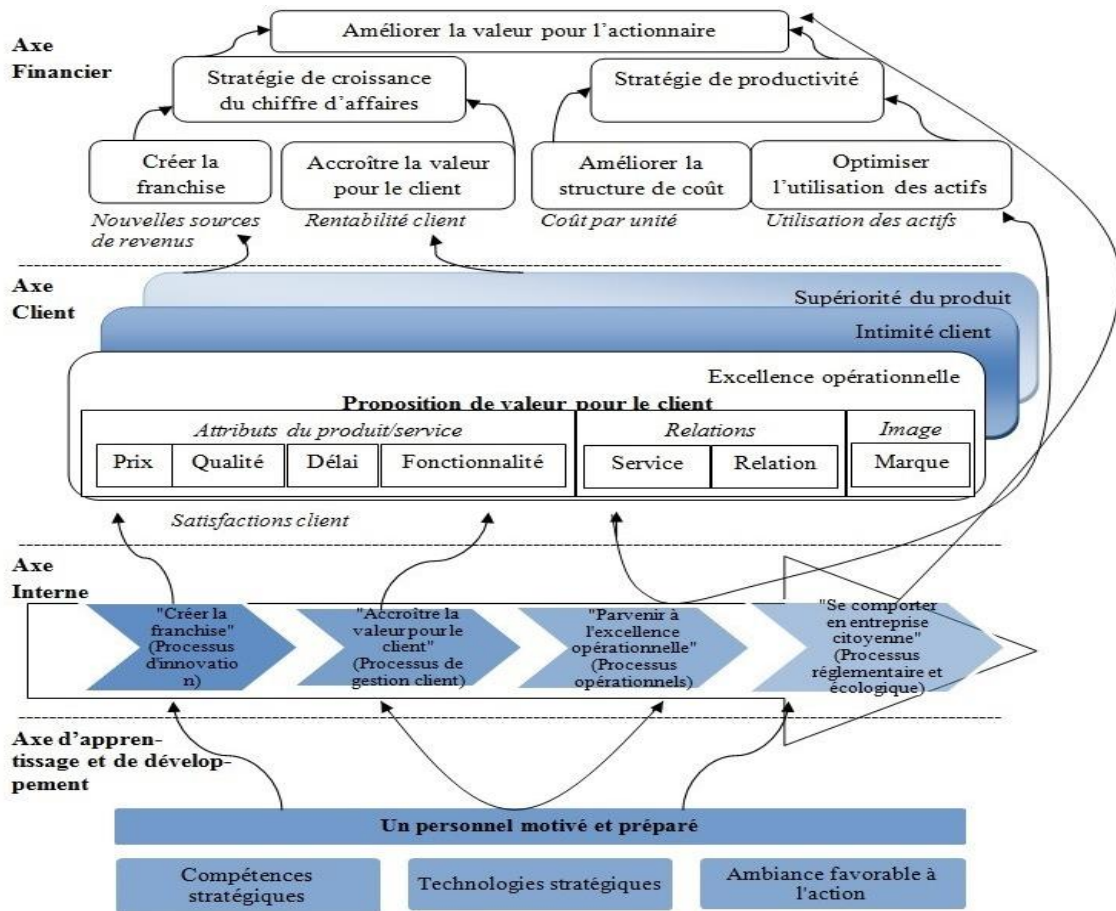


Figure 4 : La carte stratégique du Balanced ScoreCard.

Source : Kaplan et Norton, 2001

Une des nouveautés du BSC qu'on lui reconnaît est la particularité d'utiliser des indicateurs non-financiers (Berland, 2007).

Cependant, de nombreuses études récentes ont montré que cet outil est approprié pour intégrer des aspects qualitatifs (telles que les dimensions sociales et environnementales). En effet, une fois que les dirigeants ont formulé une stratégie incluant des dimensions sociales et environnementales (stratégie RSE), le BSC semble adapté pour construire le dispositif nécessaire à la prise en compte des aspects sociaux et environnementaux dans l'entreprise.

Ainsi, cet outil semble très adapté pour mesurer, de manière intégrée, la performance globale de l'entreprise, notamment dans sa dimension sociétale.

Il faut signaler que plusieurs auteurs vont modifier le BSC afin de le rendre compatible avec les enjeux de responsabilité sociale des entreprises, d'où l'apparition de nouveaux concepts tels que : le *Sustainability Balanced Scorecard* (Hockerts, 2001) ou le *Total Balanced Scorecard* (Supizet, 2002).

### 3.2.4. La triple Bottom Line reporting (TBL)

Rendue célèbre dans son livre « Cannibals with Forks », la Triple Bottom Line (TBL), a été développée en 1997 par John Elkington (co-fondateur de Sustainability cabinet) ; le conseil britannique spécialisé en RSE. Le terme « Bottom Line » fait référence littéralement à la « la ligne du bas du bilan », c'est-à-dire au résultat net de l'entreprise. Elkington (1997) avance que la « bottom line », a longtemps dominé la

manière de concevoir la comptabilité et d'interpréter la performance alors qu'en réalité, selon l'auteur, la comptabilité n'est qu'une construction sociale subjective qui varie selon les époques. Asselot (2011) précise que cette subjectivité s'est imposée depuis longtemps et a négligé les effets de l'entreprise sur ses environnements. Il ajoute en ce sens que la comptabilité traditionnelle n'enregistre pas les coûts des externalités générées par les impacts sociaux et environnementaux. C'est dans ce contexte que Elkington (1997) a proposé son outil (TBL). Il distingue ainsi trois bottom lines : **la bottom line économique** (qui doit mettre en équilibre l'économique et la durabilité), **la bottom line sociale** (en tenant compte de la société et des collaborateurs en y intégrant la notion de capital humain) et **la bottom line environnementale** (qu'il faut entendre au sens large du terme).

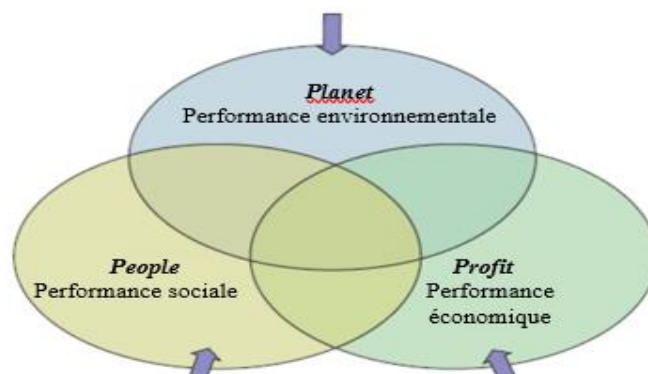


Figure 5 : Configuration de la Triple Bottom Line.

Source : adapté de Slack et al., 2013

La TBL prend en compte le résultat financier ainsi que le bilan social et environnemental de l'entreprise, d'où la dénomination (triple bilan). Elle fait référence aux trois « p » de population, planète et prospérité. Pour Asselot (2011) la TBL « vise donc à calculer un triple résultat correspondant aux trois P : " People, Planet, Profit " ». Pour Savitz (2006), cette technique « capture l'essence du développement durable en mesurant l'impact des activités d'une entreprise dans le monde à la fois en termes de rentabilité et de valeur pour les actionnaires qu'en terme de capital social, humain et environnemental ».

Selon cette configuration, la performance globale d'une entreprise doit mesurer sa triple contribution à la prospérité économique, à l'enrichissement du capital social et à la protection de l'environnement. De ce fait, cet outil permet à une organisation de se doter d'un cadre de travail permettant de mesurer et de rapporter ses résultats en se basant sur des paramètres économiques, sociaux et environnementaux.

### 3.2.5. Le reporting du GRI

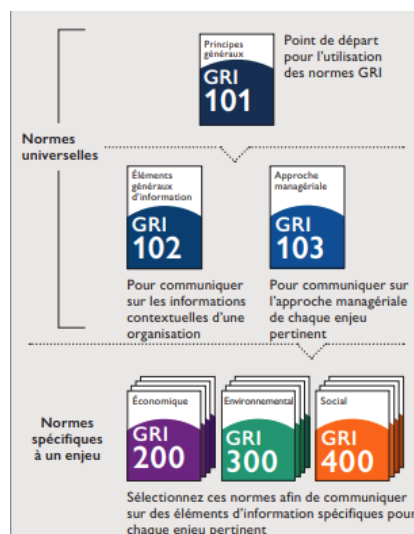
Le Global Reporting Initiative (GRI), fournit une approche englobant les différentes dimensions de la responsabilité de l'entreprise. Il est créé en 1997 par la coopération entre deux grandes institutions : « Programme des Nations Unies pour l'Environnement (PNUE) » et « Coalition for Environmentally Responsible Economies (CERES) ». Cette collaboration a donné naissance à une ONG ayant le même nom « Le Global Reporting Initiative ». Cet outil est le fruit d'un groupe de travail réunissant des bureaux de conseil, des académies, des chercheurs, des associations et groupements de consommateurs, des ONG et bien évidemment, des entreprises. De ce fait, il est incontestablement le standard de reporting le plus avancé en matière de responsabilité sociale de l'entreprise et de développement durable.

Le GRI offre une série de lignes directrices adaptées dans l'objectif d'appréhender les différents niveaux de la performance sur les plans économique, social et environnemental.

Publiées pour la première fois en 2000, puis révisées en 2002 et 2006, les lignes directrices du GRI ont fait l'objet en 2013 d'une édition dite G4 mis à jour également en 2015. Aujourd'hui, les lignes directrices de la GRI G4 sont largement utilisées par les entreprises et diverses entreprises pour produire leurs rapports RSE. Dans cette quatrième version, l'outil est présenté comme une « aide (pour) les organisations à définir leurs objectifs, à mesurer la performance et à gérer le changement afin d'accroître la durabilité de leurs opérations » (G4, Lignes directrices pour le reporting développement durable). Selon Trebucq (2009), il s'agit désormais d'un outil « assez bien diffusé parmi les entreprises cotées françaises ».

Le GRI est un standard international de reporting relatif à la performance globale. Il rassemble des indicateurs de performance classés selon les trois dimensions de la RSE : économique, sociale et environnementale.

Les indicateurs économiques de l'entreprise renvoient à ses impacts sur la situation économique de ses parties prenantes (actionnaires, employés, clients, fournisseurs, société civile) et sur les structures économiques locales, nationales et mondiales. Les indicateurs sociaux évaluent les impacts sur les dispositifs sociaux dans lesquels l'entreprise opère. Enfin, les indicateurs environnementaux, mesurent les impacts sur les systèmes naturels vivants ou non (les écosystèmes, le biotope, l'eau, la terre, l'air). Tous ces indicateurs sont d'application générale, c'est-à-dire qu'ils sont valables pour toutes les entreprises. Ainsi, une entreprise chimique insistera plus sur les indicateurs qui calculent ses émissions polluantes (COV, CO2, POP, N2O, NOx, SO2, ...) ou ses consommations d'énergie, alors qu'une entreprise de prestation de service se souciera davantage à mesurer ses impacts indirects : recyclage des matières consommées (papier, canettes, gobelets, cartouches d'encre, ...), sa politique de distribution (produits bio, commerce équitable, ...).



**Figure 6 :** Aperçu de l'ensemble des normes GRI.

**Source :** GRI (lignes directrices G4)

Le Global Reporting Initiative a développé des lignes directrices en matière de reporting de la RSE et propose un référentiel d'indicateurs approprié à toutes les entreprises pour mesurer leurs performances économiques, sociales et environnementales. Depuis 2016, ce référentiel comprend des références aux Objectifs de Développement Durable (ODD) des Nations Unies.

En somme, les recherches théoriques et empiriques qui ont essayé de répondre à la question de l'évaluation de la performance globale dans une entreprise socialement responsable n'ont pas fait état d'un consensus sur les outils de mesure à adopter. Ces divergences sont renvoyées à la nature même de la notion de performance qui est un concept englobant et intégrateur, donc difficile à définir de façon précise (Voyer, 1999). D'autant plus que dans le cas d'une entreprise socialement responsable, les deux concepts de la RSE et de la performance sont très imbriqués l'une dans l'autre.

Pour surpasser les divergences récurrentes soulevées dans ces travaux, les chercheurs sont amenés à renouveler la réflexion autour de ces outils en développant une analyse plus poussée sur les mécanismes par lesquels l'engagement sociétal pourrait engendrer une performance de l'entreprise.

Pour ce faire, Richard, et al. (2009) ont proposé quatre voies de recherches pour renouveler le mode de réflexion et d'analyse autour de l'étude RSE/performance :

*« 1. Le besoin d'une discipline de référence permettant d'intercepter le lien entre la mesure de la performance et l'activité de l'entreprise l'ayant généré. Les recherches devront justifier le choix de la mesure de la performance et expliquer comment cette variable s'insère dans le modèle étudié, s'articule et se justifie par rapport aux autres variables.*

*2. La nécessité de trouver l'ancrage entre les différents niveaux d'analyse (organisationnel/individuel) et les modes d'opérationnalisation envisagés (mesures objectives/subjectives).*

*3. L'utilité de mobiliser des méthodologies adaptées aux propriétés de la performance et de générer des benchmarks « universels » afin de faciliter la comparaison entre les recherches.*

*4. Le besoin de mobiliser des outils statistiques permettant de capter la multi-dimensionnalité de la performance. Les recherches actuelles ont tendance à utiliser des outils diversifiés mais non homogènes (test de corrélation, ANOVA, régression etc.). »*

Richard et al. (2009) ajoutent que l'opérationnalisation de ces recommandations passe par une étude approfondie des déterminants de la dimensionnalité de la performance pour pouvoir construire une mesure globale et intégrante de la performance.

#### **4. Conclusion**

L'étude de l'ancrage théorique des concepts de RSE et de performance globale nous a permis de constater que ces notions renvoient à une pluralité d'approches et qu'elles n'admettent pas de définitions universelles.

Ainsi, le caractère multidimensionnel du concept de performance et la complexité de l'appréhender se sont traduits par la diversité des systèmes de sa mesure et des indicateurs servant à la mise en place de ce dispositif de mesure. Certes, la littérature en gestion fournit un ensemble de méthodes pour le choix des "bons" indicateurs de performance, mais en pratique, ce choix pose parfois des problèmes (Pantano, 2006, p. 8). Les dimensions de la responsabilité sociale de l'entreprise, nécessitent une approche intégrée de la mesure de la performance et notamment à travers les outils les plus répandus qui permettent de combiner entre la performance financière et les performances extra-financières (Ledouble et al., 2014).

L'étude des systèmes de mesure de la performance globale nous a conduit à présenter les outils de mesure les plus cités dans la littérature et les plus utilisés dans la pratique : le Balanced Scorecard, la Triple Bottom Line reporting et le reporting GRI. Malgré les avancées importantes dans la définition des



indicateurs utilisés par ces différents outils, ces derniers n'échappent pas aux critiques. Dans la littérature managériale, les auteurs qui ont critiqué ces dispositifs de mesure s'accordent sur le fait que la performance globale ne peut plus se mesurer par des performances fractionnées (en référence aux performances économique, sociale et environnementale).

De sa part, Reynaud (1997), à travers une étude minutieuse de la littérature sur la RSE, a énuméré sept déterminants de l'engagement sociétal de l'entreprise. Ces déterminants s'accordent pleinement avec les axes de la performance développés par Kaplan et Norton (1996), et constituent, par conséquent, deux visions complémentaires qui tiennent compte des préconisations de Richard et al. (2009).

En définitive, la revue de la littérature relative à la mesure de la performance globale montre que les résultats obtenus sont mitigés et divergents. Les études les plus concluantes et convaincantes, à notre égard, demeurent celles fondées sur les apports de Richard et al. (2009) qui suggèrent une triangulation entre plusieurs sources de données afin d'appréhender au mieux cette mesure. Il est désormais possible de parler d'une performance globale qui découle d'une démarche socialement responsable de l'entreprise.

## BIBLIOGRAPHIE

- [1] Asselot, T. (2011, mai). Le débat sur la Triple bouuom Line. Cahier de recherche. HEC.
- [2] Atkinson, A., Waterhouse, J.H. et Wells, R.B. (1997). Bâtir les nouveaux indicateurs de la performance globale. *L'Expansion Management Review*, volume 87, p. 78-87.
- [3] Baret, P. (2006). L'évaluation contingente de la Performance Globale des Entreprises : Une méthode pour fonder un management socialement responsable. 2ème journée de recherche du CEROS, p. 1-24.
- [4] Ben Larbi, S., Lacroux, A. et Luu, P. (2016). Evaluation de la performance sociétale des entreprises nord- américaines : Construction d'une typologie et analyse comparative des profils identifiés. *Recherches en Sciences de Gestion*, n° 112), p. 197-223.
- [5] Berland, N. (2004). La gestion sans budget : évaluation de la pertinence des critiques et interprétation théorique. *Finance Contrôle Stratégie*. vol. 7, p. 37-58.
- [6] Berland, N. (2007). A quoi servent les indicateurs de la RSE ? Limites et modalités d'usage », Espace Mendès France.
- [7] Berland, N. et Dohou, R. (2007). Mesure de la performance globale des entreprises. 8ème congrès AFC 2007 Comptabilité et environnement, Poitiers, 23-24-25 mai.
- [8] Bescos, P., Dobler, P., Mendoza, C. et Naulleau, G. (1993). *Contrôle de gestion et management*. Montchrestien. 2ème édition
- [9] Bessire, D. (1999). Définir la performance. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, septembre, p. 127-150.
- [10] Bouquin, H. (1986). *Le contrôle de gestion*. Presses Universitaires de France.
- [11] Bouquin, H. (2004). *Le contrôle de gestion*. Presses Universitaires de France. Collection Gestion, 6ème édition.
- [12] Bourguignon, A. (1995). Peut-on définir la performance ?. *Revue Française de Comptabilité*. N° 269, juillet- août, p. 61-66.
- [13] Bourguignon, A. (1997). Sous les pavés la plage... ou les multiples fonctions du vocabulaire comptable : l'exemple de la performance. *Comptabilité Contrôle Audit*, 1(1), 89-101. <https://doi.org/10.3917/cca.031.0089>
- [14] Bowen, H. R. et Johnson, F. E. (1953), *Social responsibility of the businessman*. Harper.
- [15] Capron, M. (2000). Comptabilité sociale et sociétale. Dans : Colasse B. (ed.). *Encyclopédie de Compatibilité, Contrôle de gestion et Audit*, Ed. Economica, p. 407-419.
- [16] Capron, M. et Quairel, F. (2005). *Mythes et réalités de l'entreprise responsable*. La Découverte.
- [17] Carroll A. (1979). A Three-Dimensional Model of Corporate Performance. *Academy of Management Review*, Vol. 4, No. 4, p. 499. <https://doi.org/10.1007/s10551-007-9567-1>
- [18] Carroll, A. B. (1991). The pyramid of corporate social responsibility : Toward the moral management of organizational stakeholders. *Business Horizons*, 34(4), 39-48. [https://doi.org/10.1016/0007-6813\(91\)90005-g](https://doi.org/10.1016/0007-6813(91)90005-g)

- [19] Cauvin, E. et Neunreuther, B. (2009). La contribution du contrôle de gestion au management de la valeur. *Revue française de gestion*, 35. 10.3166/rfg.196.177-190.
- [20] Christophe, B. (1995). La comptabilité verte, De la politique environnementale à l'écobilan. De Boeck.
- [21] Clarkson, ME (1995). Un cadre d'acteurs pour analyser et évaluer la performance sociale des entreprises. *Academy of management review*, 20 (1). 92-117.
- [22] Commission de l'Union européenne. (2001). *Promouvoir un cadre européen pour la responsabilité sociale des entreprises*, Livre vert, Bruxelles.
- [23] Commission interdépartementale du développement durable. (2005). *Cadre de référence de la responsabilité sociétale des entreprises en Belgique*, Bruxelles, 28 septembre 2005, p.6.
- [24] Davis, K. (1960). Can Business Afford to Ignore Social Responsibilities? *California Management Review*, 2(3), 70-76
- [25] Desreumaux, A. (2004). *Théorie néoinstitutionnelle, management stratégique et dynamique des organisations*. Institutions et gestion, FNEGE.
- [26] Donaldson, T. et Preston, L. E. (1995). The Stakeholder Theory of the Corporation: Concepts, Evidence, and Implications. *Academy of Management Review*, 20, p. 65-91.
- [27] Elkington, J. (1997). *Cannibal With Forks : the Triple Bottom Line of 21st Century Business*. Capstone.
- [28] Figge, F., Hahn, T., Schaltegger, S. et Wagner, M. (2002). The Sustainability Balanced Scorecard – Linking Sustainability Management to Business Strategy. *Business Strategy and the Environment*, vol. 11, p. 269-284.
- [29] Freeman, E. R. (1984). *Strategic Management : A Stakeholder Approach* (First éd.). Harpercollins College Div.
- [30] Friedman, M. (1962). *Capitalism and Freedom*. University of Chicago Press, p. 122-124.
- [31] Friedman, M. (1970). The Social Responsibility of Business is to Increase its Profits. *The New York Times Magazine*. <http://www.colorado.edu/studentgroups/libertarians/issues/friedman-soc-resp-business.html>
- [32] Gasse, Y. et Garand, D.J. (2000). *Vision stratégique et performance des PME en nouvelle économie*. 5e congrès international francophone sur la PME, Lille, Octobre.
- [33] Germain, C. 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. *Congrès Annuel de l'Association Francophone de Comptabilité*, Poitiers, France.
- [34] Germain, C. et Trébucq, S. (2004). La performance globale de l'entreprise et son pilotage : quelques réflexions. *Semaine sociale Lamy*, p. 35-41.
- [35] Ho, F.N., Wang, H.-M.D. et Vitell S.J. (2012). A global analysis of corporate social performance : The effects of cultural and geographic environments. *Journal of Business Ethics*, vol. 107, n° 4, p. 423-433.
- [36] Hockerts, K. (2001). *Corporate Sustainability Management, Towards Controlling Corporate Ecological and Social Sustainability*. Dans : *Proceedings of Greening of Industry Network Conference*, January 21-24, Bangkok.
- [37] Husted, B. W. (2000). A Contingency Theory of Corporate Social Performance. *Business and Society*, 39(1), p. 24-48. <https://doi.org/10.1177/000765030003900104>
- [38] Ittner, C.D., Lacker, D.F. (1998). Innovation in performance measurement : trends and research implications. *Journal of Management Accounting Research*, vol. 10, p. 206-238.
- [39] Jamali, D. (2008). A Stakeholder Approach to Corporate Social Responsibility : A Fresh Perspective into Theory and Practice. *Journal of Business Ethics*, 82(1), 213-231. <https://doi.org/10.1007/s10551-007-9572-4>
- [40] Jones, T.M. (1980). Corporate social responsibility revisited, redefined. *California Management Review*, vol. XXII, n°2, Spring, p. 59-67.
- [41] Kaplan, R.S. et Atkinson, A. (1989). *Advanced Management Accounting*. PrenticeHall.
- [42] Kaplan, R.S. et Norton, D.P. (1996). *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*. Harvard Business School Press.
- [43] Kaplan, R.S. et Norton, D.P. (2001). Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management : part 2. *Accounting Horizons*, Vol. 15, n°2, June, p.147-160.
- [44] Lebas, M. (1995). Oui, il faut définir la performance. *Revue Française de Comptabilité*, juillet- août, p. 66-71.

- [45] Lebas, M.J., McNair, C.J. et Euske, K.J., (1993). Performance Management in an International Setting. *Management Accounting Research*, n°4, p. 275-299.
- [46] Ledouble, D., Stordeur, P. et Cretté, O. (2014). Reporting intégré, état des lieux et perspectives – Le cas d’Orange, Dans : Alain Burlaud (dir.). *Comptabilité, Finance et Politique De la pratique à la théorie : l’art de la conceptualisation : Mélanges en l’honneur du professeur Christian Hoarau*. ECS.
- [47] Levitt, T. (1958). The dangers of social responsibility. *Harvard Business Review*,36(5),p. 41-50.
- [48] Levitt, T. (1985). L’imagination au service du marketing. *Economica*.
- [49] Löning, H., Malleret, V., Meric, J., Pesqueux, Y., Chiapello, E., Michel, D., Dole, A. (2003). *Le contrôle de gestion : organisation et mise en œuvre*. Dunod.
- [50] Machesnay, M. (1991). *Economie d’entreprise*, p. 39.
- [51] Manne, H. (1972). *The Modern Corporation and Social Responsibility*. American Enterprise Institute for Public.
- [52] McGuire, J.W. (1963). *Business and Society*. New York: McGraw-Hill.
- [53] Medori, D. et Steeple, D. (2000). A framework for auditing and enhancing performance measurement systems. *International Journal of Operations and Production Management*.
- [54] Menard, C. (2003). L’approche néo-institutionnelle : des concepts, une méthode, des résultats. *Cahiers d’Économie Politique*. n° 44, p. 103-118. 10.3917/cep.044.0103.
- [55] Mercier, S. (2004). *L’éthique dans les entreprises*, La Decouverte.
- [56] Morin, E.M., Savoie, A. et Beaudin, G. (1994). *L’efficacité de l’organisation. Théories, représentations et mesures*. Gaëtan Morin.
- [57] Pesqueux, Y. (2004). *La notion de performance globale*. HAL, Post-Print.
- [58] Pinkston, T. S., et Carroll, A. B. (1996). A retrospective examination of CSR orientations : Have they changed ? *Journal of Business Ethics*, 15(2), 199-206. <https://doi.org/10.1007/bf00705587>
- [59] Poincelot, E. et Wegmann, G. (2005). Utilisation des critères non financiers pour évaluer ou piloter la performance : analyse théorique. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Tome 11, vol. 2, décembre, p. 109-125.
- [60] Preston, I. et Post, J.E. (1975). *Private management and Public Policy : The principales of publics responsibility*. Englewood cliffs. Prentice-Hall.
- [61] Quairel, F. (2006). *Contrôle de la performance globale et responsabilité sociale de l’entreprise (RSE)*. *Comptabilité, contrôle, audit et institutions*.
- [62] Ray, A. (Dir.) (2005). *Dictionnaire culturel en langue française (Tome III)*. Le Robert. p : 1565.
- [63] Reynaud, E. (2003). Développement durable et entreprise : vers une relation symbiotique. *Journée AIMS, Atelier développement durable*, ESSCA Angers, p.1-15.
- [64] Reynaud, J-D. (1997). *Les règles du jeu. L’action collective et la régulation sociale*. Colin 2° édition. Paris, p. 314.
- [65] Richard, P.J., Devinney, T.M., Yip, G.S. et Johnson, G. (2009). Measuring organizational performance : Towards methodological best practice. *Journal of management* 35 (3), p. 718-804.
- [66] Saghroun, J et Eglem, J-Y. (2008). À la recherche de la performance globale de l’entreprise : la perception des analystes financiers. *Comptabilité - Contrôle - Audit*, Association francophone de comptabilité, vol. 14(1), p. 93-118.
- [67] Savitz, A. (2006). *The Triple Bottom Line: How Today's Best-Run Companies are Achieving Economic, Social and Environmental Success — And How You Can Too*. Jossey-Bass/Wiley.
- [68] Schwartz, MS et Carroll, AB (2003). Responsabilité sociale des entreprises : une approche en trois domaines. *Ethique des affaires trimestrielle*, 13 (4), p. 503-530.
- [69] Slack, N. Brandon-Jones, A. et Johnston, R. (2013). *Operations Management*. Pearson Education. Harlow
- [70] Supizet, J. (2002). Total Balanced Scorecard, un pilotage aux instruments. *L’Informatique Professionnelle* n° 209, p. 15-20.
- [71] Swanson, DL (1995). Aborder un problème théorique en réorientant le modèle de performance sociale de l’entreprise. *Academy of management review*, 20 (1), 43-64.

- [72] Tchankam, J.P. (1998). Performances comparées des entreprises publiques et privées au Cameroun [Thèse de doctorat, Université Bordeaux IV].
- [73] Trébucq, S. (2009). Cartographie Stratégique Des Actions De Développement Durable : Le Cas De Pme Françaises. HAL, Post-Print.
- [74] Uzan, O. (Coord.). (2018). RSE et Performance globale. Cycle de Conférences Aderse/Orse, juin 2015 à janvier 2017,
- [75] Voyer, P. (1999). Tableaux de bord de gestion et indicateurs de performance. Les Presses de l'Université du Québec
- [76] Wartick, S. L., et Cochran, P. L. (1985). The Evolution of the Corporate Social Performance Model. *The Academy of Management Review*, 10(4), 758. <https://doi.org/10.2307/258044>.
- [77] Wood, DJ (1991). La performance sociale des entreprises revisitée. *Academy of management review*, 16 (4), 691-718.