



HAL
open science

CONCEPTION D'UN SYSTEME DE TABLEAUX DE BORD INTEGRANT LE DEVELOPPEMENT DURABLE : UNE DEMARCHE QUI ARTICULE “ METHODE OVAR ” ET “ BALANCED SCORECARD ”

Fana Rasolofo-Distler

► **To cite this version:**

Fana Rasolofo-Distler. CONCEPTION D'UN SYSTEME DE TABLEAUX DE BORD INTEGRANT LE DEVELOPPEMENT DURABLE : UNE DEMARCHE QUI ARTICULE “ METHODE OVAR ” ET “ BALANCED SCORECARD ”. Crises et nouvelles problématiques de la Valeur, May 2010, Nice, France. pp.CD-ROM. hal-00476943

HAL Id: hal-00476943

<https://hal.science/hal-00476943v1>

Submitted on 27 Apr 2010

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

CONCEPTION D'UN SYSTEME DE TABLEAUX DE BORD INTEGRANT LE DEVELOPPEMENT DURABLE : UNE DEMARCHE QUI ARTICULE « METHODE OVAR » ET « BALANCED SCORECARD »

Fana RASOLOFO-DISTLER

ATER

UFR ESM-IAE

Université Paul Verlaine - Metz

Laboratoire CEREFIGE

Courriel : distler@univ-metz.fr

Résumé : Cette contribution résulte d'une recherche intervention réalisée au sein d'un Groupe d'entreprises, leader sur le secteur du logement social. L'objet de la recherche est la conception d'un système de tableaux de bord qui opérationnalise une vision stratégique de développement durable. La démarche de conception des tableaux de bord s'inspire d'une articulation entre deux approches : la méthode OVAR (Objectifs, Variables d'Action, Responsabilités) et le *Balanced Scorecard* (BSC).

Mots clés : Contrôle de gestion, Système de tableaux de bord, Responsabilité Sociale de l'Entreprise

Abstract: This paper results from an intervention research accomplished within a Group of Companies, leader in the social housing sector. Its purpose concerns the design of a Dashboard Measurement System which translates strategic vision of sustainable development. The approach is based on a comparison between two methods: the OVAR method (Objectifs, Variables d'Action, Responsabilités) and the Balanced Scorecard (BSC).

Key words: Management Control, Dashboard Measurement System, Corporate Social Responsibility

Introduction

Le début du 21^{ème} siècle est annonciateur de préoccupations politiques et éthiques liées à la protection de l'environnement et de la qualité de vie des hommes. Ces préoccupations s'imposent d'autant plus aux décideurs publics et économiques que la crise actuelle a fait émerger la nécessité d'une moralisation de l'économie. Dans ce contexte, l'entreprise, mue par le profit pour croître et se maintenir sur le marché, se retrouve détentrice d'une fonction sociale et économique qui induit sa responsabilité face aux enjeux humains et environnementaux. Selon Dubigeon (2005), le développement durable articule trois systèmes: un système économique qui cherche à maintenir et à renforcer les performances à long terme, un système humain qui garantit l'équité et l'intégrité des personnes et un système environnemental qui assure la pérennité et la diversité des ressources et qui protège l'écosystème. Il invite les entreprises à prendre en considération, au-delà des aspects économiques et financiers, les dimensions sociale et environnementale de leurs activités. Nos questionnements en tant que chercheur en contrôle de gestion s'intéressent à la démarche d'opérationnalisation d'une stratégie de développement durable par un outil de pilotage interne qui mesure une performance multidimensionnelle. L'intégration d'une dimension sociétale dans un système de pilotage traditionnellement tourné vers l'économique nécessite un engagement de la Direction de l'entreprise pour une stratégie de développement durable (Bieker, 2003), mais également, la mise en œuvre d'une instrumentation qui opérationnalise les objectifs stratégiques annoncés (Capron et Quairel, 2007). La mission du contrôle de gestion dans cette démarche d'intégration consiste à s'assurer de la traduction de l'engagement moral pour un développement durable, en actions concrètes, à travers les processus de contrôle et de mesure de la performance.

Cette question du rôle du contrôle de gestion dans l'opérationnalisation d'une stratégie de développement durable est très peu exploitée dans la littérature. C'est une problématique qui ne peut être traitée que dans le cadre d'une immersion prolongée du chercheur sur son terrain de recherche. La recherche intervention nous a ainsi semblé être une bonne méthodologie pour aborder ce thème. La recherche intervention en sciences de gestion a pour objectif la production de connaissances « à la fois scientifiques et utiles à l'action » (David, 2000). Comme l'évoquent Dupuy et al. (2006), le contrôle de gestion s'inscrit « dans un projet scientifique mais en même temps dans une praxis », ainsi, il est « à la fois sciences et techniques ». Notre recherche intervention en contrôle de gestion poursuit ainsi deux finalités : agir avec l'entreprise d'accueil dans l'optimisation de sa performance et participer à la production de connaissances dans le cadre d'une recherche scientifique. Notre organisation d'accueil est un Groupe d'entreprises leader sur le secteur du logement social. Il affiche clairement dans ses orientations stratégiques des préoccupations de développement durable axées sur trois dimensions : l'économique, le social et l'environnemental. La Direction du Groupe a opté pour la conception d'un système de tableaux de bord afin de déployer sa stratégie de développement durable et de construire une articulation entre les objectifs stratégiques et les plans d'action aux différents niveaux de la hiérarchie de l'organisation. Pour ce faire, un groupe de projet a été constitué et nous en faisons partie dans le cadre d'un contrat de recherche Cifre.

Après avoir défini le cadre théorique de notre recherche, nous décrivons dans cet article la démarche suivie par notre organisation d'accueil pour concevoir un système de tableaux de bord qui opérationnalise une vision stratégique de développement durable.

1 Le cadre théorique

1.1 Une conception managériale de la Responsabilité Sociale de l'Entreprise

Le développement durable recouvre une multitude de sujets que l'on peut de manière générale regrouper en trois notions : l'efficacité économique, le bien-être social et la préservation de l'environnement. Le concept de Responsabilité Sociale de l'Entreprise (RSE) est généralement considéré comme une application des principes de développement durable à la gestion des entreprises (Capron et Quairel, 2007 ; Naro et Noguera, 2008). La définition et la délimitation de ce concept de RSE font l'objet de discussions entre, d'une part une approche libérale initiée par Milton Friedman (1970) pour laquelle la seule responsabilité de l'entreprise consiste à satisfaire les actionnaires en respectant les règles d'une saine compétition, et d'autre part, l'approche de l'école américaine du « Business and Society » qui postule que l'entreprise a également des responsabilités éthiques et philanthropiques. Entre ces deux approches se situe l'approche managériale qui propose d'intégrer la RSE dans la démarche stratégique de l'entreprise et de gérer la RSE au même titre que la gestion des activités économiques. Nous retrouvons cette approche managériale dans la littérature académique, notamment dans les écrits de Bieker (2002) quand il introduit la notion de « Business case » selon laquelle l'intégration des pratiques sociale et environnementale dans la gestion de la performance contribue à la performance économique.

La conception managériale de la RSE résulte d'une analyse instrumentale de la théorie des parties prenantes. Cette théorie contractualiste (fondée sur des contrats explicites ou implicites que l'entreprise entretient avec ses parties prenantes), s'interroge sur « la compatibilité entre la logique marchande et l'objectif de profit maximum qui fondent la rationalité économique de l'entreprise et des préoccupations sociétales comme le développement durable, l'équité intergénérationnelle, l'intérêt général qui sont des finalités apparaissant à priori étrangères, contraires aux logiques entrepreneuriales » (Capron, 2003). Dans son aspect instrumental la théorie établit un lien entre la gestion des parties prenantes et l'atteinte des objectifs de performance traditionnels de l'organisation et cela en avançant que les organisations pratiquant la gestion des parties prenantes atteindront de meilleure performance en termes de rentabilité, stabilité, croissance, etc. Les parties prenantes sont définies comme des groupes sans l'appui desquels l'organisation cesserait d'exister.

Le contrôle de gestion est au cœur de cette relation entre responsabilité sociétale et performance économique des entreprises. L'intégration de la RSE dans le système de pilotage de l'entreprise nécessite un engagement de cette dernière pour une stratégie de développement durable, mais également, la mise en œuvre d'une instrumentation qui opérationnalise ses objectifs stratégiques. Or, comme le remarquent Germain et Gates (2007), « la problématique de la RSE demeure aujourd'hui confinée à des objectifs de communication externe. » C'est également l'avis de Naro et Noguera (2008) qui trouvent « opportun de dépasser le seul *reporting* externe, pour étudier le phénomène plus en profondeur directement

dans les systèmes de gestion de l'entreprise, en s'intéressant notamment aux pratiques internes de contrôle de gestion et de pilotage des performances »

1.2 La mission du contrôle de gestion

Comme l'évoquent Capron et Quairel (2007), l'efficacité de l'engagement de l'entreprise pour un développement durable passe par « la mise en œuvre d'une instrumentation qui opérationnalise les objectifs stratégiques annoncés, les décline au sein de l'organisation et les intègre aux systèmes d'information et de pilotage ». La mission du contrôle de gestion dans cette démarche d'intégration de la RSE consiste à assurer la traduction de l'engagement moral pour le développement durable, en actions concrètes, à travers les processus de contrôle et de mesure de la performance.

Anthony (1988) distingue trois niveaux de contrôle dans une organisation : la planification stratégique, le contrôle de gestion et le contrôle opérationnel. Le premier niveau de contrôle correspond à la phase de finalisation et de planification qui consiste à identifier les finalités de l'action et à les traduire en objectifs. Löning et Pesqueux (1998) assimilent l'objectif à un engagement, une volonté affichée. Les objectifs fixés doivent être conformes à l'engagement de la direction, c'est ce qui assure la mise en œuvre concrète de la RSE dans la gestion de l'organisation ainsi que son intégration dans le processus de mesure de la performance. L'engagement de la direction constitue ainsi la dimension subjective qui fonde la responsabilisation de la mesure. Comme l'indique Bessire (2006), « la mesure n'a de sens que si elle s'inscrit dans un processus d'évaluation, qui lui-même intègre nécessairement une dimension subjective ». C'est également lors de cette phase que les plans d'actions sont élaborés. Ils déterminent les moyens nécessaires à la réalisation des objectifs, précisent les rôles des différents acteurs et établissent les critères d'évaluation de la performance. Le deuxième niveau de contrôle s'effectue durant la phase d'action ou de réalisation qui consiste à mettre en œuvre les plans d'action. Cette phase nécessite un pilotage de l'action, un suivi des réalisations qui conduit souvent à la mise en œuvre d'actions correctives afin de rapprocher les réalisations des objectifs définis dans la première phase. Le troisième niveau de contrôle correspond finalement à la phase de post-évaluation. Elle consiste à mesurer les résultats obtenus et à évaluer la performance. Cette phase se conclut par l'attribution de récompenses et de sanctions en fonction des résultats obtenus (primes de performances, intéressements ...).

La mission du contrôle de gestion dans l'opérationnalisation de la RSE consiste à assurer l'interface entre la planification stratégique (qui vise à définir la stratégie de développement durable et les ressources nécessaires à sa réalisation) et le contrôle opérationnel (qui porte sur l'ensemble des tâches conduites au quotidien afin de s'assurer du déploiement de la stratégie définie). Cette mission rejoint celle évoquée par Bouquin (2005) de garantir la « cohérence entre la stratégie et les missions des managers, notamment les actions concrètes et quotidiennes ». Pour Burlaud et *al.* (2004), « S'assurer de la cohérence du contrôle opérationnel et du contrôle stratégique c'est vérifier que jusqu'au plus bas niveau hiérarchique (selon une logique verticale) ou jusqu'au plus fond degré de décomposition des processus (selon une logique horizontale), le fonctionnement opérationnel d'une entreprise, l'ensemble des tâches exécutées quotidiennement, le sont conformément à la stratégie privilégiée par la direction ». Il s'agit de déployer les objectifs d'ensemble au niveau des activités

opérationnelles conduites au sein des différents domaines d'activités et fonctions de l'entreprise (Demeestère et *al.*, 2006) et cela implique le principe d'alignement stratégique du système de pilotage préconisé par d'autres auteurs (Naro, 2005 ; Kaplan et Norton, 2007). Selon Kaplan et Norton (2007), pour aligner le système de mesure et de pilotage de la performance sur la stratégie, il faut « traduire la stratégie en règles opérationnelles » c'est-à-dire « définition de feuilles de route stratégiques, de tableaux de bord prospectif, d'objectifs et de projets ».

1.3 Le tableau de bord comme instrument d'opérationnalisation de la RSE, confrontation de deux approches : OVAR et Balanced Scorecard

Gray et Pesqueux (1991) définissent le tableau de bord comme « un outil de gestion centré sur le suivi des objectifs. Il sert à évaluer les performances réelles de l'entreprise par rapport aux objectifs prédéfinis par le système de gestion ». Le tableau de bord reprend périodiquement une série d'indicateurs pour le suivi de la gestion globale d'une organisation ou la gestion locale d'un centre de responsabilité. Nous avons retenu deux approches des tableaux de bord : la méthode OVAR (Objectifs, Variables d'Action, Responsabilités) développée par le Groupe HEC et le *Balanced Scorecard* (BSC) de Kaplan et Norton.

La méthode OVAR propose une démarche cohérente de conception d'un système de tableau de bord. Elle propose en effet de déployer la stratégie au sein de l'organisation en construisant l'articulation entre les objectifs stratégiques et les plans d'action aux différents niveaux de la hiérarchie de l'organisation. Un modèle causal relie l'utilisation des ressources et la performance de l'entreprise. La stratégie est retraduite en objectifs et variables d'action par centre de responsabilité. La méthode OVAR est ainsi basée sur trois concepts : *les objectifs* ou « déclinaison quantifiée et datée, opérationnelle des buts généraux ou missions incombant aux responsables » (Löning et Pesqueux, 1998) qui constituent une expression de l'engagement de l'entreprise, *les variables d'action*, liées par une relation de causalité à l'objectif recherché et *les responsabilités* (la délégation des objectifs et variables d'action s'effectue à la suite d'un débat entre les responsables afin de statuer sur les champs de responsabilités de chacun). Concrètement, la méthodologie de conception du système de tableaux de bord s'appuie sur une grille de cohérence (objectifs, variables d'action, centre de responsabilité) et où les variables d'action du niveau hiérarchique N deviennent des objectifs pour le niveau hiérarchique N-1 (Bourguignon et *al.*, 2004). La méthode permet ainsi de décliner de manière cohérente les objectifs généraux conformément à la structure organisationnelle de l'entreprise. Le choix des indicateurs est fonction des objectifs à atteindre pour chaque centre de responsabilité et des variables d'action dont on dispose pour les atteindre. Chaque responsable d'unité de gestion (centre de responsabilité) participe au développement de son tableau de bord.

Le *Balanced Scorecard* ou Tableau de bord prospectif offre quant à lui une vision équilibrée de la performance de l'entreprise. Selon Germain et Trébucq (2003), le BSC constitue une traduction opérationnelle des modèles conceptuels de la performance multidimensionnelle. L'apport du BSC se retrouve dans l'équilibre entre les indicateurs financiers classiques (indicateurs *a posteriori*) qui mesurent la performance passée de l'entreprise et les indicateurs non financiers (indicateurs avancés) déterminant la performance future de l'entreprise. Le BSC mesure la performance dans quatre domaines : les résultats financiers, la satisfaction des

clients, les processus internes, l'apprentissage organisationnel. La recherche d'une corrélation entre les indicateurs du BSC et la stratégie de l'organisation va conduire cette dernière à relier les indicateurs des quatre domaines cités ci-dessus dans un lien de cause à effet. Avec l'effervescence du concept de développement durable, d'autres auteurs ont adapté le BSC afin d'intégrer la RSE dans le système de pilotage et de mesure de la performance. Ces contributions tournent autour du *Sustainability Balanced Scorecard* ou SBSC (Figge et al., 2002 ; Zingales et al., 2004 ; Kaplan et Reisen de Pinho, 2007). L'objectif poursuivi par le SBSC est d'aligner la gestion de l'entreprise à une stratégie de développement durable afin de permettre la création de valeur durable dans une perspective à long terme. Selon Dias-Sardinha et al. (2007), le BSC peut intégrer les trois dimensions du développement durable (dimension économique, dimension sociale et dimension environnementale) de trois façons différentes. La première façon est celle évoquée Bieker (2003) et Kaplan et Reisen de Pinho (2007) qui consiste à ajouter un cinquième axe spécifique pour une perspective sociétale de l'organisation. Les deux autres possibilités d'intégration du développement durable dans le BSC sont proposées par Figge et al. (2002). Elles consistent à intégrer des indicateurs sociétaux dans toutes ou parties des quatre perspectives traditionnelles du BSC ou bien de développer un SBSC à part, spécifique au développement durable de l'organisation.

Comme l'évoque Bieker (2003), la conception d'un BSC ou d'un SBSC implique une définition claire de la stratégie de l'organisation. C'est ce qui garantit l'alignement stratégique de l'outil. Dans le chapitre ci-dessous, nous décrivons la stratégie de développement durable de notre organisation d'accueil.

2 La stratégie de développement durable de l'organisation étudiée

Notre recherche intervention a été réalisée au sein d'un Groupe d'entreprises leader sur le secteur du logement social (60 000 logements gérés et 250 millions de Chiffre d'Affaires). Les deux activités principales du Groupe sont le Développement Immobilier et la Gestion Locative. Le Développement Immobilier est caractérisé par des activités de développement du patrimoine immobilier c'est-à-dire la création de patrimoine (construction neuve, acquisition amélioration et croissance externe) et le renouvellement du patrimoine existant (restructuration et réhabilitation). Le patrimoine immobilier est destiné à la location, d'où une deuxième activité de gestion locative caractérisée par les activités de location du patrimoine et la gestion des relations avec les locataires, de l'attribution du logement à la fin du bail.

Les orientations stratégiques du Groupe couvrent une performance multidimensionnelle avec des perspectives stratégiques prenant en compte une dimension développement de l'activité, une dimension qualité des services rendus aux clients, une dimension maîtrise des processus internes et une dimension optimisation du capital humain.

2.1 Le développement de l'activité

L'engagement de la direction du Groupe se caractérise premièrement par la recherche du développement et de la pérennité de l'activité, l'objectif principal étant de « *mettre en œuvre l'amélioration continue pour obtenir des résultats durables* ». La politique immobilière du

Groupe repose ainsi sur un classement en trois catégories du parc de logements : les logements en difficultés qui se caractérisent par un handicap technique et un marché locatif faible voire inexistant, les logements à risque qui présentent un des deux handicaps (technique ou de marché) et les logements attractifs qui répondent aux besoins de confort des locataires et sont situés sur un marché locatif actif. Le plan stratégique à 5 ans de l'entreprise donne des objectifs quantifiés pour chaque catégorie de logements. A horizon 2010, le Groupe s'est fixé comme objectifs d'avoir 0% de patrimoine en difficulté, 40% de patrimoine à risque et 60% de patrimoine attractif. Pour y parvenir des actions sont prévues, notamment, prévoir en moyenne annuelle de réhabiliter et de moderniser 1 200 logements, de démolir 200 logements, de vendre 450 logements, de construire 900 logements et d'acquérir 550 logements. Le déploiement de cette politique immobilière nécessite des ressources financières. Dans les plans d'action du Groupe, les actions sur le patrimoine, par ailleurs sous la responsabilité du département Développement Immobilier seront financées, d'une part, par les ventes de logements, et d'autre part, par l'autofinancement d'exploitation.

La perspective sociétale de l'activité apparaît au travers de deux orientations stratégiques du Groupe : « *Assurer un logement aux personnes les plus fragiles* » et « *Agir sur l'environnement* ».

De par l'orientation stratégique « *Assurer un logement aux personnes les plus fragiles* », l'entreprise poursuit deux objectifs : construire 60 logements sociaux adaptés par an (objectif sous la responsabilité du département Développement Immobilier) et accompagner les familles en difficulté dans leur démarche d'accès au logement (objectif sous la responsabilité du département Activités Locatives et Relations Clients). La qualification de « logements adaptés » concerne les personnes les plus fragiles c'est-à-dire les personnes âgées et les personnes à mobilité réduite. Face au vieillissement de la population notamment, l'entreprise part du constat que 80% des personnes âgées souhaitent rester dans leur logement, pour adapter ses offres de services à ce type de clientèle. L'adaptation des logements pour l'accessibilité des personnes handicapées est également une réponse aux exigences réglementaires prescrites par le plan Borloo pour la cohésion sociale.

Au travers de l'orientation stratégique « *Agir sur l'environnement* » l'entreprise poursuit des résultats économiques durables par la préservation de l'environnement (système de production de chaleur économe, système d'isolation renforcé, système hydro-économe,...) et par le renforcement du lien social (chantiers confiés à des associations d'insertion, implication dans les manifestations culturelles ou sportives de quartier, etc.). Le Groupe s'inscrit dans une démarche de développement durable se concrétisant par des opérations « *Haute Qualité Environnementale* ». Il investit notamment dans des technologies visant à optimiser les dépenses énergétiques des locataires par des actions de type MDE (Maîtrise de la Demande d'Electricité). Ces actions nécessitent la mise en place d'équipements intrinsèquement performants (lampe à basse consommation, isolation des murs, ...), la recherche de l'économie d'énergie dans le choix des matériaux ainsi que la substitution de l'électricité par de l'énergie renouvelable (énergie solaire notamment) pour tout ce qui est usage thermique (chauffage, eau chaude, ...).

2.2 La satisfaction des clients

Pour fidéliser ses locataires, le Groupe mise sur une logique d'amélioration continue des services offerts. C'est le rôle du département Activité Locative et Relation Client. L'objectif fixé est d'atteindre un taux de satisfaction des clients supérieur à 80%. Pour ce faire, le Groupe a mis en place différents dispositifs comme le décrit un haut Responsable : *« nous avons déployé un nouveau référentiel service qui s'appelle Puissance 7 : il s'agit de 55 engagements regroupés dans 7 domaines. C'est un ensemble d'actions en direction des équipes. Nous avons commencé par réunir les équipes par métier (les hôtesse d'accueil, les chargés de clientèle et les gardiens) pour échanger sur leur pratique et pour faire des propositions aux clients. C'est aussi un ensemble d'actions en direction des fournisseurs. Nous avons décidé de les réunir parce que les fournisseurs sont coproducteurs de notre qualité de service. S'ils ne sont pas à nos côtés nous n'aurons pas la qualité escomptée. Nous leur avons proposé la signature d'une charte fournisseur qui regroupe un ensemble de droit et de devoir. Puis un ensemble d'actions en direction des clients. Nous nous sommes dotés d'un ensemble d'outils de mesure : baromètre de satisfaction annuel, l'enquête mensuelle nouvel entrant et l'enquête mensuelle SAV. Enfin nous nous sommes dotés d'un dispositif d'écoute téléphonique pour mesurer la qualité de notre accueil téléphonique. Toutes ces actions visent un objectif c'est d'atteindre 80 % de clients satisfaits ».*

Le référentiel « Puissance 7 » décline les 7 dimensions identifiées des rapports aux locataires : *« l'accueil, l'écoute, l'information, le logement, la demande, l'intervention, le délai ».* Les dirigeants du Groupe considèrent en effet que la viabilité de l'entreprise dépend en grande partie de la mesure dans laquelle elle comprend les besoins de ses clients et arrive à les satisfaire. Un manquement à ces objectifs induit un risque de perte de revenu pour les entreprises du fait notamment de la vacance des logements, comme le confirme un Responsable Financier que nous avons interviewé : *« Les loyers constituent notre première source d'autofinancement. L'autofinancement est ce qui reste des recettes de loyers, après avoir payé les frais de gestion, l'entretien du patrimoine immobilier et le remboursement des emprunts. La perte de recettes relative à la vacance des logements peut devenir très vite dommageable pour la politique de développement immobilier du Groupe. »*

2.3 La maîtrise des processus internes

La qualité du patrimoine, la disponibilité des ressources financières et la satisfaction des clients résulte de la maîtrise des processus internes. L'approche processus mis en œuvre au sein du Groupe s'intègre dans la démarche qualité pour la certification ISO 9001. Il comporte cinq processus principaux :

Le *processus location* reprend toutes les étapes de l'activité locative, de l'accueil du client qui vient prospecter en agence jusqu'à la résiliation de son bail de location et la réattribution du logement à un autre client. L'optimisation économique et sociale de l'occupation consiste à s'assurer de la maîtrise du taux de vacance des logements et donc des recettes de loyers tout en articulant ces critères économiques avec les contraintes réglementaires relatives à l'aspect social de l'activité (plafonds de ressources pour les locataires du logement social, mixité sociale, ...);

Le *processus vie dans le logement* participe à la maîtrise des ratios prudentiels par la maîtrise des budgets de maintenance mais également par le respect des délais d'intervention en réponse aux demandes des locataires. L'efficacité de ce processus est mesurée par le suivi budgétaire mais également par une enquête de satisfaction réalisée auprès des clients après les interventions techniques ;

Le *processus facturation* permet de maîtriser les étapes de la facturation aux locataires mais également les collaborations avec les organismes sociaux qui versent les aides au logement. Il implique une veille réglementaire sur les législations changeantes sur les loyers, charges et accessoires ;

Le *processus recouvrement* fixe les délais de tolérance pour exiger les sommes impayées par les locataires (dettes locataires) ainsi que les étapes de la gestion contentieuse des dossiers de recouvrement. Son efficacité est mesurée par le niveau de la dette locataire et le taux de recouvrement ;

Le *processus développement immobilier* permet finalement de maîtriser l'investissement en montant (budget) et en activités (dépôt de dossier, mise en chantier, livraison). La qualité environnementale de l'investissement est mesurée par la certification Habitat Environnement des constructions neuves. L'entreprise s'est fixé comme règle que toute nouvelle construction depuis 2006 obtienne cette certification.

2.4 L'optimisation du capital humain

Selon Hoarau et Teller (2001), « le capital humain englobe la combinaison des connaissances, des talents, de l'esprit d'innovation et des capacités de chacun à accomplir sa tâche ». Dans une approche globale de la performance, le capital humain constitue un facteur de compétitivité et de développement durable pour l'entreprise ce qui implique la nécessité de son optimisation. C'est dans cette optique que les dirigeants de notre organisation d'accueil considèrent que l'optimisation du capital humain au travers d'actions de formation, de communication et d'incitations financières contribue à la fidélisation du personnel et à la maîtrise du *turn over* ce qui permet de garder les compétences au sein de l'entreprise. Un cadre dirigeant nous confie : « *Quand on aime ses ressources il faut s'occuper de la faire fructifier. Je vois un enjeu principal : améliorer les niveaux de compétences. Je pense que la formation est importante et depuis plusieurs années on consacre plus de 5% de la masse salariale à la formation, (le taux exigé par la législation étant seulement de 1,60%). Il faut donc continuer* ». Le Groupe considère en effet qu'une meilleure gestion des hommes et de leur compétence constitue un avantage concurrentiel durable pour l'entreprise. La gestion et le développement des compétences est sous la responsabilité du Département Gestion des Ressources Humaines. Le Groupe a défini des objectifs en matière de recrutement, d'accueil et d'intégration, d'appréciation des compétences et finalement d'évaluation des compétences. Les offres de formation sont élaborées par un centre de formation rattaché au Département Gestion des Ressources Humaines. Elles sont diffusées sur l'outil intranet de l'entreprise. Les besoins de formation de chaque collaborateur sont évoqués au cours de l'entretien annuel d'évolution. Deux types de formations sont pourvus : des formations sur les métiers (chargés de clientèle, maintenance, montage d'opérations immobilières...) et des formations sur le système informatique de gestion qui sont alignés sur les processus internes de l'entreprise.

Ainsi pour chaque processus interne existant au sein l'entreprise, plusieurs offres de formation sont proposées.

3 La démarche de conception du système de tableaux de bord

Afin de déployer cette stratégie de développement durable, et dans un souci d'alignement stratégique du système de contrôle et de mesure de la performance, la direction du Groupe a opté pour la conception d'un système de tableaux de bord. Le système de tableaux de bord conçu est composé d'un tableau de bord stratégique (le SAOS) et de quatre tableaux de bord opérationnels (le SAM). L'outil de pilotage stratégique (SAOS) se rapproche du *Sustainability Balanced Scorecard*. Les objectifs du plan stratégique ont été déclinés dans cinq axes (perspective financière, perspective clients, perspective processus internes et perspective apprentissage auxquelles a été rajoutée une cinquième perspective relative à l'aspect sociétal de la performance). La démarche suivie pour la conception des tableaux de bord opérationnels (SAM) se rapproche en revanche de la méthode OVAR. En adéquation avec la structure organisationnelle de l'entreprise, le SAM comporte quatre volets dont deux volets sur les fonctions opérationnelles (le SAM-Développement immobilier et le SAM-Activité locative et relation clientèle) et deux autres volets sur les fonctions supports (le SAM-gestion des Ressources Financières et le SAM-gestion des Ressources Humaines). Les indicateurs retenus dans chaque volet ont été choisis en concertation avec les Responsables des unités opérationnelles.

3.1 Les indicateurs du tableau de bord stratégique

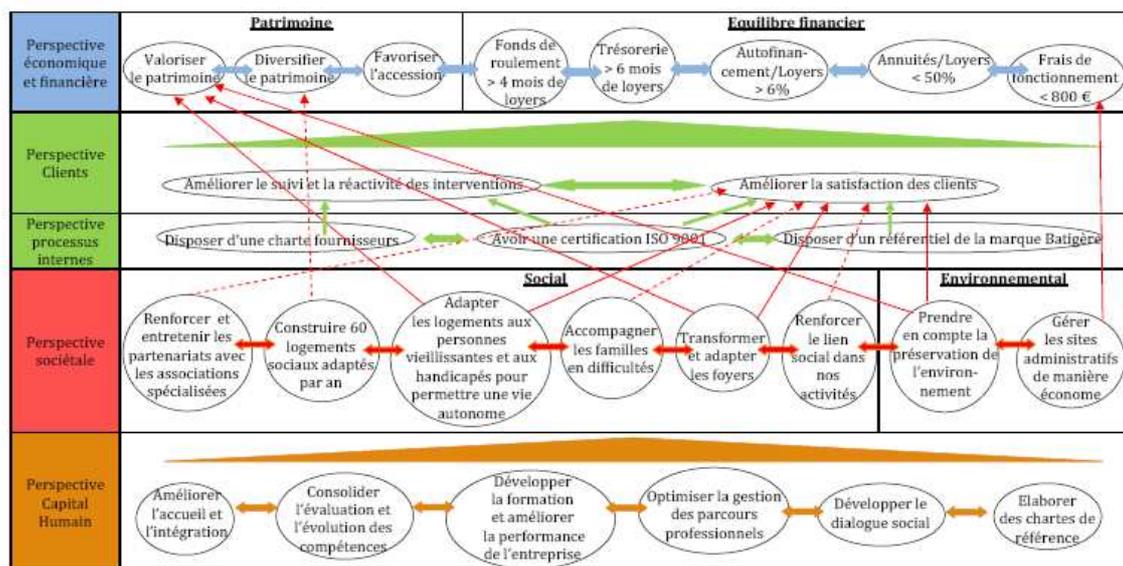
Le nom que le groupe de projet a attribué au tableau de bord stratégique est le SAOS (Suivi Annuel des Orientations Stratégiques). Le SAOS est un outil de pilotage centré sur les objectifs stratégiques en ce sens où il fournit des informations transversales sur les différentes perspectives de la stratégie de l'entreprise. Les orientations stratégiques de notre organisation d'accueil, évoquées plus haut, couvrent une performance multidimensionnelle avec des perspectives stratégiques prenant en compte une dimension économique et financière, une dimension relative à la qualité des services rendus aux clients, une dimension relative à la maîtrise des processus internes, une dimension relative à l'optimisation du capital humain et une dimension sociétale relative au respect de l'environnement et aux actions envers les collectivités. Un parallèle peut être fait avec les quatre perspectives stratégiques du *Balanced Scorecard* auxquelles se rajoute une cinquième perspective relative à l'objectif de développement durable de l'organisation. Afin de mettre en exergue les engagements sociétaux de l'organisation, nous avons conçu un SBSC composé de cinq axes comme l'ont proposé Bieker (2003) et Kaplan et Reisen de Pinho (2007).

Nous avons élaboré une carte stratégique (cf. Schéma 1) basée sur une série d'entretiens réalisés auprès des acteurs dirigeants et membre du comité stratégique de notre entreprise d'accueil ainsi que sur les discours tenus par les dirigeants lors des différentes manifestations de communication interne organisées par le Groupe. Cette carte stratégique schématise les représentations mentales des dirigeants. Elle traduit les relations causales que ces derniers font entre les différents objectifs de l'organisation et exprime par conséquent les liens de causalité

des indicateurs du système de pilotage. Nous y retrouvons les cinq perspectives du plan stratégique. Nous l'avons élaboré en s'inspirant du modèle de SBSC présenté par Kaplan et Reisen de Pinho (2007). La perspective sociétale existe en tant que dimension distincte de la carte stratégique afin de démontrer les impacts des objectifs sociaux et environnementaux dans la chaîne de causalité du tableau de bord.

Dans le schéma 1, les flèches en pointillés représentent les liens induits par l'objet social de l'entreprise (construire et louer des logements à destination des personnes à revenu modeste). Cette mission d'intérêt général implique de la part de l'entreprise une diversification de son offre de logements en fonction des revenus des locataires (logements très sociaux, logements sociaux et logements intermédiaires). L'objectif de construction de 60 logements sociaux par an contribue par exemple à cette diversité du patrimoine qui permet ainsi au Groupe de proposer des solutions de logement aux familles qui connaissent une situation de fragilité. Il faut dire, par ailleurs, que le secteur d'activités du logement social nécessite la prise en compte de facteurs sociaux. Comme l'indique un haut Responsable du Groupe : « *Je pense que nos métiers nous les exerçons dans la société, suite à l'explosion de violence dans les banlieues en automne 2005, tout ça nous interpelle et je sais que ça reviendra parce que le problème reste devant nous. Nos métiers nous les exerçons au cœur des transformations de la société, de ses évolutions et de son métissage donc ce métissage nous sommes dedans ainsi que nos clients et donc nous avons comme vocation de loger toutes les tranches de population sur le territoire français et je dirai que ce serait dangereux de ne pas prendre en compte cette diversité dans l'entreprise et de ne pas intégrer cette diversité. Alors pourquoi faire ? C'est pas pour le plaisir d'avoir une belle photographie, c'est pas ça le problème, c'est pour se donner les moyens de comprendre les attentes de nos clients, de mieux répondre à ces attentes, de comprendre aussi de quoi ils ont besoin de manière à obtenir une satisfaction et d'être meilleur que nos concurrents* ». La maîtrise de ces facteurs (insertion sociale, immigration, mixité sociale, vie dans les quartiers) nécessite le renforcement des partenariats avec les associations spécialisées, l'accompagnement des familles en difficulté et le renforcement du lien social dans les quartiers. Nous avons ainsi reliés ces trois objectifs par des flèches en pointillé vers l'objectif de satisfaction des clients.

Schéma 1 : La carte stratégique des dirigeants



Les flèches pleines représentent, en revanche, des impacts directs de la perspective sociale et environnementale, qui s'intègre ainsi naturellement dans la chaîne de causalité du BSC, avec des objectifs de RSE qui ont également une nature économique leur permettant de s'intégrer à des liens de cause à effet à finalité économique. Il s'agit par exemple de l'objectif « *gérer les sites administratifs de manière économe* », qui au-delà du principe d'économie d'énergie qu'il présente, favorise également une économie de coût en diminuant les frais de fonctionnement.

3.2 Les indicateurs des tableaux de bord opérationnels

Les tableaux de bord opérationnels servent d'outil de pilotage aux managers des centres de responsabilités du Groupe. Ils constituent des supports aux « *réunions résultats mensuels* ». Pour attribuer les objectifs aux différents centres de responsabilité, la méthode OVAR propose une méthodologie cohérente permettant d'articuler du système de tableaux de bord avec la structure de l'organisation. La mise en œuvre des tableaux de bord selon la méthode OVAR (plan d'action niveau N = objectifs niveau N-1) assure une cohérence verticale dans le déploiement des objectifs de l'entreprise. Les indicateurs des tableaux de bord opérationnels sont connectés directement aux objectifs, variables d'action et plans d'action définis pour l'ensemble de l'entreprise. Le choix des indicateurs retenus pour mesurer la performance des centres de responsabilité est par ailleurs réalisé en concertation avec les responsables ce qui évite que ces derniers se retrouvent à travailler avec des indicateurs dont ils ne sont pas à l'origine de la détermination. En participant à la détermination des indicateurs, les responsables sont plus en mesure de les comprendre, de les identifier dans leur pratique habituelle et de les interpréter pour la prise de décision.

La structure organisationnelle de chaque entreprise du Groupe fait apparaître quatre centres de responsabilité : le développement du patrimoine, l'activité locative et relation client, la gestion financière et la gestion des ressources humaines. Les objectifs du plan stratégique ont été délégués aux différentes unités opérationnelles conformément à la structure organisationnelle de l'entreprise. Le SAM comporte ainsi quatre volets dont deux volets sur les fonctions opérationnelles (le SAM-Développement immobilier et le SAM-Activité locative et relation clientèle) et deux autres volets sur les fonctions supports (le SAM-Gestion des ressources financière et le SAM-Gestion des ressources humaines). Les plans d'actions identifiés au niveau du Groupe deviennent des objectifs à atteindre pour les centres de responsabilité.

Les indicateurs retenus dans les quatre volets des tableaux de bord ont été choisis en concertation avec les Responsables des unités opérationnelles. Le choix des indicateurs est basé sur trois critères de pertinence. Le premier critère de pertinence est la coordination des indicateurs avec les orientations stratégiques de l'entreprise, assurant ainsi l'alignement stratégique du système de tableaux de bord. Le deuxième critère est celle de la coordination des indicateurs avec le champ d'action du responsable, en ce sens où les indicateurs retenus par centre de responsabilité sont liés à des processus d'action précis intervenant dans le champ de responsabilité du manager concerné conformément au principe de la pertinence opérationnelle évoqué par Lorino (2001). Ce deuxième critère s'apparente, par ailleurs, au principe de la contrôlabilité (Demeestère et *al.*, 2006) qui implique que le manager en question ait sous son contrôle les couples coût/performance du centre de responsabilité. C'est un critère qui n'est pas toujours facile à respecter car les couples coût/performance ne sont pas

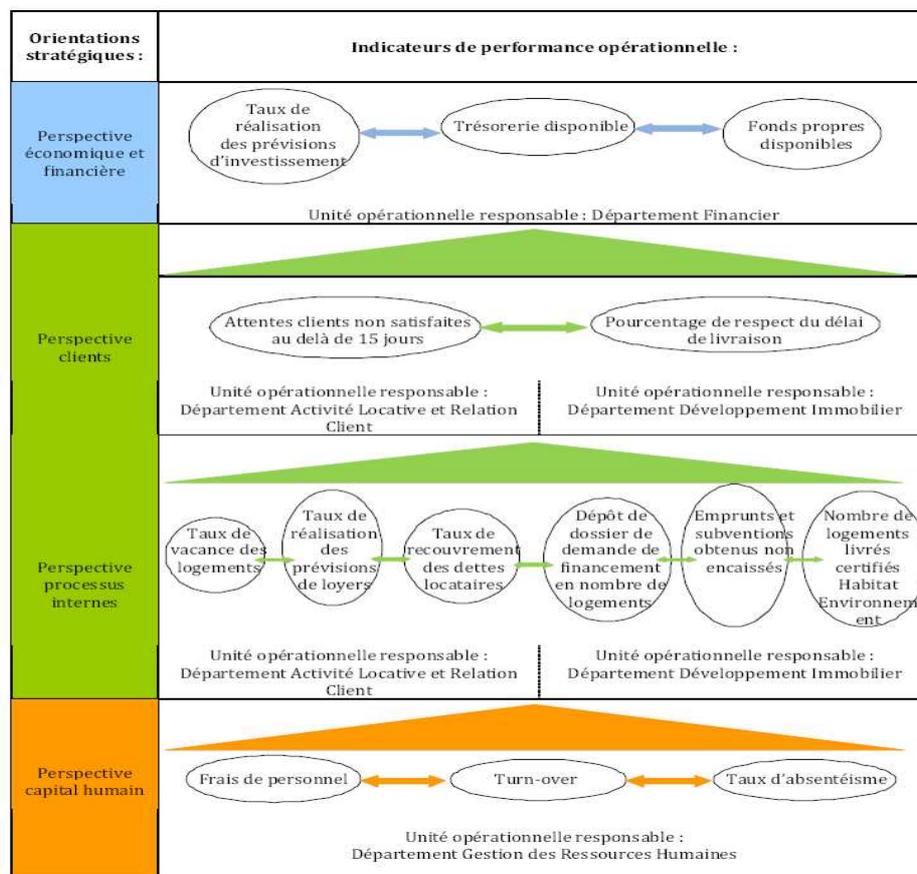
toujours faciles à délimiter. Un exemple, qui a entraîné beaucoup de discussions au cours de notre intervention est celui relatif aux frais de maintenance du patrimoine. Le budget de maintenance se décompose en trois postes : les entretiens courants, les entretiens à l'attribution et les gros entretiens. Partant du fait que ces trois postes sont alimentés en vases communicantes par un budget global de maintenance, les dépassements budgétaires sur certains travaux impliquent des retards sur d'autres. Les priorités vont dépendre de la politique de l'entreprise en matière de maintenance, entre le curatif (entretiens courants et entretiens à l'attribution) et le préventif (gros entretiens). Or, ces deux aspects de la maintenance sont gérés par deux départements différents, la gestion locative pour l'aspect curatif et le développement immobilier pour l'aspect préventif. Il a ainsi fallu à un moment choisir dans quel volet du tableau de bord intégrer les indicateurs de maintenance. La décision prise par la direction était de les intégrer dans le volet « développement immobilier », renforçant ainsi la perspective de développement durable préconisée par l'entreprise. Cette décision a suscité bien des réticences de la part des responsables de la gestion locative. Le troisième critère de pertinence retenu pour le choix des indicateurs est leur comparabilité interne et externe. Ce critère vise à permettre aux destinataires des tableaux de bord de disposer des informations nécessaires à la prise de décision tout en situant leur performance par rapport à celle des autres sociétés du Groupe et par rapport aux sociétés concurrentes en dehors du Groupe.

Nous avons schématisé les chaînes de causalité entre les indicateurs retenus au niveau opérationnel (cf. Schéma 2) et il est apparu que l'axe spécifique « perspective sociétale » n'y apparaît plus distinctement. Nous avons constaté en effet que, dans les tableaux de bord opérationnels, les indicateurs sociétaux se sont intégrés dans les quatre axes initiaux du BSC. Cela s'explique à notre avis par le fait que, bien que l'entreprise intègre une dimension sociétale dans sa formulation stratégie, sa finalité ultime reste focalisée sur la dimension économique. Interrogé sur ce point, un Responsable du Développement Immobilier de l'entreprise nous répond sans ambiguïté : *« Sur le plan environnemental, nous, on y va de manière pragmatique et mesurée. Plutôt que de dire je mets des piles à combustibles, des panneaux solaires, je mets 20 cm d'isolation..., on traite quelques sujets, c'est déjà bien. Il y a une notion que j'aime beaucoup : on ne tue pas un gisement de possibilités écoenvironnementales, c'est-à-dire que plutôt que de faire une isolation par l'extérieur qui soit moyenne faute de moyens suffisants, à la limite je n'en fais pas du tout en me disant que peut être dans 10 ans j'aurai les moyens de faire les 20 cm d'isolation correctement parce que je pourrai de nouveau m'endetter. Donc l'idée c'est d'être plutôt mesuré et de ne pas être des précurseurs sur les dispositifs techniques trop novateurs comme les piles combustibles, les éoliennes horizontales. On laisse faire les Opacs et on les regarde faire et on apprend des choses en les regardant faire. Et puis dans quelques années quand on aura l'assurance que ça fonctionne on pourra se l'approprier. On ne cherche pas à être des précurseurs, on ne cherche pas en faire du marketing. Il y en a pas mal qui font du marketing sur tout ça. Or, pour nous, l'idée c'est qu'aussi les efforts d'investissements qu'on peut faire pour respecter les critères environnementaux profitent à nos clients par une économie de charges et puis sans être cynique si le locataire paye moins de charges, on aura moins d'impayés derrière. Donc au-delà de la volonté collective et humaniste qu'on peut avoir à travers le respect de l'environnement, il y a derrière des considérations très concrètes qu'il ne faut pas avoir peur d'exprimer et qui est de dire qu'on valorise le patrimoine. Et plutôt que*

les gens se mettent en difficulté à payer des factures énergétiques qu'on va de moins en moins maîtriser, vaut mieux qu'on maîtrise ça de telle manière à ce qu'ils puissent nous payer le loyer derrière, sans être cynique c'est aussi une manière de voir les choses. C'est pour cela que nous parlons de Développement économique durable, on a rajouté le terme économique parce que nous pensons que c'est très important. »

Les objectifs et les moyens mis en œuvre au sein de l'entreprise sont tournés vers une stratégie de développement économique et les indicateurs retenus dans le SAM sont articulés vers cette finalité ultime. Les indicateurs purement RSE, dissociés ou sans volonté d'agrégation avec la performance économique, ont par conséquent disparu du pilotage opérationnel.

Schéma 2 : Les liens de causalité des tableaux de bord opérationnels



4 Analyse de la démarche

Les deux approches OVAR et BSC présentent des dissemblances et des similitudes. Dans la conception du BSC, Kaplan et Norton prédefinisent les quatre perspectives de la performance (les résultats financiers, la satisfaction des clients, les processus internes, l'apprentissage organisationnel) ainsi que les liens de causalité qui les relient ce qui aboutit à une hiérarchisation au profit de la performance financière. Cette hiérarchisation des perspectives stratégiques n'existe pas dans la méthode OVAR. Par ailleurs, la démarche de construction du BSC suit un processus de définition des objectifs et des indicateurs de type « top-down » contrairement à la démarche participative préconisée par la méthode OVAR.

Les deux approches (OVAR et BSC) présentent néanmoins deux points de convergence qui nous semblent importants à mettre en exergue. Premièrement, elles insistent sur un alignement stratégique du tableau de bord. Dans la méthode OVAR, un modèle causal relie la stratégie, les objectifs, les variables d'action et les indicateurs de performance composant le système de tableaux de bord. Dans le BSC, Kaplan et Norton évoquent également un lien de causalité qui relie les quatre perspectives que sont l'apprentissage organisationnel, les processus internes, la satisfaction des clients et les résultats financiers, un lien qui s'explique par une corrélation entre les indicateurs de chaque perspective et la stratégie de l'entreprise. Deuxièmement, les deux approches insistent sur la nécessité d'une coexistence entre indicateurs financiers et indicateurs extra financiers. L'intégration des indicateurs extra financiers s'explique, dans les deux approches, par une conception élargie de la performance qui va au-delà de la simple performance économique et financière.

La démarche que nous avons adoptée pour la conception de notre système de tableaux de bord combine la démarche cohérente apportée par la méthode OVAR et les formes d'équilibre préconisées par le BSC. La méthode OVAR offre une démarche claire pour l'articulation du système de tableaux de bord avec la structure de l'organisation. Elle propose, dans une démarche participative c'est-à-dire en concertation avec les responsables des unités opérationnelles, de déléguer les objectifs dans les différentes unités opérationnelles en fonction des variables d'action dont disposent les responsables. Les objectifs et variables d'action ne doivent pas être en dehors du champ d'action du responsable afin que celui-ci puisse exercer son action. Comme l'indiquent Mendoza et al. (2002), « la mise en place des tableaux de bord risque d'être rejetée si elle n'est pas cohérente avec les structures en place ». La méthode OVAR implique ainsi une réflexion, sur les objectifs poursuivis et les processus ou activité sur lesquels se concentrent les efforts de chaque centre de responsabilité dans l'entreprise. La démarche qu'elle propose est applicable peu importe la structure organisationnelle de l'entreprise. Comme le soulignent Löning et Pesqueux (1998), la démarche OVAR « présente l'intérêt d'être simple, puissante et opérationnelle aussi bien dans le cadre d'une structure hiérarchique en centres de responsabilités que dans le cadre de structures « horizontales » (processus, projet) ».

Cette étape de l'articulation du système de tableaux de bord avec la structure organisationnelle est beaucoup plus floue dans l'approche du BSC. Comme l'indiquent Mendoza et al. (2002), « le *balanced scorecard* ne permet pas de structurer le processus de déploiement des systèmes d'indicateurs suivant la ligne hiérarchique ». Kaplan et Norton (1998) évoquent, pour la conception de tableaux de bord par centre de responsabilité, « un effet de cascade du TBP (*Tableau de bord prospectif, c'est la traduction française du BSC*) de l'unité vers les centres de responsabilités qui peuvent ainsi agir en cohérence avec les objectifs de l'unité ». Ils ne précisent pas néanmoins de quelle façon cet effet de cascade s'articule avec la structure organisationnelle de l'entreprise. La littérature sur la mise en place d'un BSC offre parfois des pistes sur la mise en œuvre de cet effet de cascade. Par exemple, pour Bourguignon et al. (2004) l'effet de cascade évoqué par Kaplan et Norton implique que les objectifs de niveau N soit une somme analytique des objectifs de niveau N-1. Wegmann (2002) propose, quant à lui, pour communiquer la stratégie à la hiérarchie intermédiaire, de former un sous-groupe par axe stratégique. Il précise que « Ces sous-groupes intègrent des responsables fonctionnels et des managers N-1. 3 ou 4 objectifs pour chaque axe stratégique sont ensuite proposés, avec une description détaillée de ceux-ci, ainsi

qu'avec une liste de mesures leur correspondant » et pour développer les tableaux de bord des unités, il recommande de prendre appui sur le modèle du BSC générique. Aucune des méthodes proposées pour la mise en œuvre du BSC ne précise néanmoins les modalités de négociation et de définition des objectifs et variables d'action par centre de responsabilité. Cette étape est pourtant très importante dans la conception d'un système de tableaux de bord afin d'assurer la cohérence hiérarchique et fonctionnelle des différents tableaux de bord composant le système (Lorino, 1997). Cette étape assure par ailleurs la traduction opérationnelle des engagements de l'entreprise en matière de RSE. Elle permet de traduire l'engagement de la direction, en objectifs concrets, pour les responsables d'un niveau hiérarchique plus bas. En répondant à la question « pour qui et pour quoi ? » (Bessire, 2000), chaque centre de responsabilité définit ses objectifs qui s'intègrent dans les objectifs communs de l'organisation.

L'approche *top-down* du BSC, comme nous l'avons évoqué plus haut, ne favorise pas la démarche participative préconisée par la méthode OVAR. En revanche, la logique qui sous-tend le BSC (et du SBSC pour l'intégration de la RSE) présente l'intérêt d'une vision équilibrée de la performance, premièrement, en l'analysant selon quatre perspectives (financière, clients, processus interne et capital humain) et deuxièmement en définissant de manière claire les liens de causalités entre celles-ci. Nous nous retrouvons de ce point de vue en accord avec Naro et Noguera (2008) quand ils écrivent : « La méthode des SBSC, nous semblait intéressante car elle s'inscrit d'emblée dans une volonté d'intégrer le développement durable dans le pilotage et sa méthodologie, basée sur le BSC, pouvait nous permettre d'explicitier notre logique à travers notamment la présentation des cartes stratégiques ». La méthodologie du BSC permet en effet de formaliser les liens de cause à effet qui existent entre les objectifs stratégiques. Cette étape nous est apparue particulièrement importante dans la conception des tableaux de bord au sein de notre organisation d'accueil. Grâce à la carte stratégique (cf. Schéma 1), les interactions qui existent entre les différentes perspectives stratégiques de l'organisation deviennent rapidement saisissables. Sur cette base, les plans d'action visant l'optimisation de l'un ou de l'autre des axes stratégiques peuvent être élaborés de manière plus efficace et leurs implications sur le reste de l'entreprise deviennent plus facilement prévisibles.

En ce qui concerne l'intégration de la RSE dans les chaînes de causalité du BSC, notre étude de cas nous a permis de constater que le cinquième axe spécifique préconisé par Kaplan et Reisen de Pinho (2007) pour distinguer la perspective sociétale lors de la conception d'un *Sustainability Balanced Scorecard*, bien qu'il permet de mettre en exergue les politiques sociétales de l'entreprise, est conduit à disparaître lors de la traduction opérationnelle des tableaux de bord. Ce constat va dans le sens de l'analyse de Choffel et Meyssonier (2005) quand ils avancent que le *Balanced Scorecard* peut être soit le système central de pilotage de la performance économique et financière (à la place ou en liaison avec les budgets), soit une représentation stratégique partagée (un simple outil d'information parmi d'autres). Comme l'évoquent Meyssonier et Rasolof-Distler (2008), dans le premier cas où le BSC constitue le système central de pilotage de la performance économique, pour intégrer la RSE, on introduit les indicateurs sociaux et environnementaux dans les chaînes de causalité et on ne change pas la logique du *Balanced Scorecard* qui reste fondamentalement financière. Dans le deuxième cas, où le BSC constitue une représentation stratégique partagée, pour mesurer la RSE, on introduit un cinquième axe sociétal à côté des quatre axes bien connus

(apprentissage, process, clients, finance) ou bien on construit un outil de communication en matière de RSE à part sous la forme d'un *Sustainability Balanced Scorecard* autonome.

Ces deux cas de figures sont mis en exergue par notre étude de cas. La conception du SAOS s'oriente plus vers le deuxième cas. La carte stratégique élaborée constitue plus un cadre de référence (Bieker, 2003) qui permet d'identifier les liens de causalité entre les différentes dimensions des orientations stratégiques de l'entreprise, qu'un outil de pilotage central. Le SAOS est conçu dans une logique de *reporting* sociétal destiné à asseoir la légitimité de l'organisation vis-à-vis de son environnement. Les indicateurs qu'il comporte suivent ainsi un principe de représentativité (Viardot, 1994). En raison du secteur d'activité de notre entreprise d'accueil (logement social) et de son objet social (fournir des logements à des personnes à revenu modeste), certaines formules RSE sont inévitables. Un axe spécifique RSE a été ajouté dans la carte stratégique afin de démontrer les impacts des objectifs sociaux et environnementaux dans les liens de cause à effet du tableau de bord. Cet axe spécifique RSE comportait d'une part des indicateurs RSE avec une double nature économique et sociale, qui s'intégraient dans la chaîne de causalité du BSC, et d'autre part, des indicateurs purement RSE dont le lien direct avec la performance économique était plus mitigé.

La conception du SAM se rapproche, en revanche, du premier cas. Les tableaux de bord opérationnels constituent le système de pilotage central de l'organisation en liaison avec les budgets. L'usage du SAM est plus tourné vers le pilotage interne que l'aspect communication externe. Les indicateurs qu'il comporte suivent un principe d'opérationnalité. Etant donné que la finalité ultime de l'entreprise reste focalisée sur la dimension économique, les indicateurs purement RSE, dissociés ou sans volonté d'agrégation avec la performance économique, ont par conséquent disparu du pilotage opérationnel.

Conclusion

En combinant l'outil BSC et ses formes d'équilibre avec la démarche cohérente et participative préconisée par la méthode OVAR, nous avons pu mettre en œuvre un système de tableaux de bord cohérent qui intègre la notion de Responsabilité Sociale de l'Entreprise. Cette combinaison favorise la cohérence verticale et horizontale du système de pilotage et de mesure de la performance. Elle permet aux responsables opérationnels de prendre des décisions quotidiennes en cohérence avec les objectifs globaux de développement durable du Groupe. Le système de tableaux de bord s'aligne sur la structure organisationnelle de telle manière à ce que la diffusion des indicateurs soit au service de la stratégie et des objectifs définis par le Groupe. Du niveau stratégique à l'opérationnel, les tableaux de bord rendent compte de la maîtrise des processus de l'organisation, toutes les activités de l'entreprise sont concernées. Les résultats de notre de recherche intervention montrent ainsi que pour la conception d'un système de tableaux de bord qui opérationnalise une stratégie de développement durable, les deux approches OVAR et BSC, bien qu'elles présentent des dissemblances, peuvent être complémentaires.

Les résultats de notre recherche intervention présentent néanmoins la limite de la contextualisation des résultats. Nous avons tiré de notre étude, des propositions qui doivent être testées plus avant pour prétendre à une généralisation. Il serait dès lors intéressant

d'élargir notre recherche par la réalisation d'autres interventions de même nature mais dans d'autres secteurs d'activités.

Bibliographie

- Anthony R.N. (1988), *The Management Control Function*, Harvard Business School Press, Boston.
- Bessire D. (2000), "French Tableau de Bord versus American Balanced Scorecard: Misery and Glory of Metaphors", *The Sixth Interdisciplinary Perspectives on Accounting Conference*, Manchester Federal School of Business and Management, 28 pages.
- Bessire D. (2006), « Sortir du face-à-face entreprise et parties prenantes », in *Décider avec les parties prenantes – Approches d'une nouvelle théorie de la société civile*, sld Bonnafous-Boucher M. et Pesqueux Y., La Découverte, pp. 54-65.
- Bieker T. (2002), "Managing Corporate Sustainability with the Balanced Scorecard: Developing a Balanced Scorecard for Integrity Management", *Oikos PhD Summer Academy*, 20 pages.
- Bieker T. (2003), "Sustainability Management with the Balanced Scorecard", *International Summer Academy on Technology Studies – Corporate Sustainability*, 17 pages.
- Bouquin H. (2005), *Les fondements du contrôle de gestion*, Collection « Que sais-je ? », Ed. Presses Universitaires de France, 3^{ème} édition.
- Bourguignon A., Véronique Malleret V., Hanne Nørreklit H. (2004), "Balanced Scorecard versus French Tableau de Bord: the Ideological Dimension", *Management Accounting Research*, Volume 15, Issue 2, June, pp. 107-134.
- Burlaud A., R. Teller, S. Chatelain-Ponroy, S. Mignon et E. Walliser (2004), *Contrôle de gestion*, Vuibert.
- Capron M. (2003), « L'économie éthique privée : La responsabilité des entreprises à l'épreuve de l'humanisation de la mondialisation », *Economie Ethique*, n°7.
- Capron M. et Quairel F., (2007), *La responsabilité sociale d'entreprise*, Coll. Repères, La Découverte.
- Choffel D. et Meyssonier F. (2005), « Dix ans de débats autour du Balanced Scorecard », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, décembre, pp. 61-81.
- David A. (2000), « La recherche-intervention, cadre général pour la recherche en management » in David A., Hatchuel A. et Laufer R., *Les nouvelles fondations des sciences de gestion*, Vuibert, collection FNEGE, pp. 193-213.
- Demeestère R., Loriono P. et Mottis N. (2006), *Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise*, 3^{ème} édition, Dunod.
- Dias-Sardinha I., Reijnders L., Antunes P. (2007), "Developing Sustainability Balanced Scorecards for Environmental Services: A Study of Three Large Portuguese Companies", *Environmental Quality Management*, summer, pp. 13-34.
- Dubigeon O. (2005), *Mettre en pratique le développement durable, Quels processus pour l'entreprise responsable ?*, 2^{ème} édition, Village Mondial.
- Dupuy Y., Lacroix M. et G. Naro (2006), « Identités et dilemmes de l'enseignant-chercheur en sciences comptables », *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 12, Vol 2, décembre, pp. 9-26.
- Figue F. et al. (2002), "The Sustainability Balanced Scorecard – Linking Sustainability Management to Business Strategy", *Business Strategy and the Environment*, vol. 11, pp. 269-284.
- Friedman M. (1970), "The Social Responsibility of Business is to Increase its Profits", *New York Time Magazine*, 13 septembre, pp. 122-126.

- Garibaldi G. (2001), *L'analyse stratégique, comment concevoir les choix stratégiques en situation concurrentielle*, Les Editions d'Organisation.
- Germain C. et Trébucq S. (2003), « L'intégration des dimensions sociétales dans le pilotage de la performance de l'entreprise : problématiques et conjectures », *Actes du Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Poitiers, 19 pages.
- 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 », *Actes du 28^{ème} Congrès de l'Association Française de Comptabilité*, Poitiers, 14 pages.
- Gray J. et Pesqueux Y. (1991), « Le tableau de bord, outil de gestion, une comparaison France – Etats-Unis », *Les cahiers de recherche du Groupe HEC*.
- Hoarau C. et Teller R. (2001), *Création de valeur et management de l'entreprise*, Vuibert.
- Kaplan R.S. et Norton D.P. (1998), *Le tableau de bord prospectif*, Les Editions d'Organisation.
- Kaplan R.S. et Norton D.P. (2007), *L'alignement stratégique*, Eyrolles Editions d'Organisation.
- Kaplan R.S. et Reisen de Pinho R. (2007), "Amancio: Developing the Sustainability Scorecard", *Harvard Business School*, January 25, 24 pages.
- Löning H. et Pesqueux Y. (1998), *Le contrôle de gestion*, Dunod, 261 pages.
- Lorino, P. (1997), *Méthodes et pratiques de la performance. Le guide du pilotage*, Editions d'Organisation.
- Lorino P. (2001), « Le balanced scorecard revisité : dynamique stratégique et pilotage de performance », *Actes du Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Metz, 20 pages.
- Mendoza C., Delmond M-H., Giraud F., Löning H. (2002), *Tableaux de bord et balanced scorecards*, Groupe Revue Fiduciaire.
- Meyssonnier F. et Rasolof-Distler F., « Le contrôle de gestion entre responsabilité globale et performance économique : le cas d'une Entreprise Sociale pour l'Habitat », *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 14, Vol. 2, décembre, pp. 107-124.
- Naro G. (2005), « Responsabilité sociale de l'entreprise et pilotage des performances », in *La responsabilité sociale de l'entreprise*, Coordonné par Le Roy F. et Marchesnay M., Editions EMS, Paris, pp. 59-71.
- Naro G. et Noguera (2008), « L'intégration du développement durable dans le pilotage stratégique de l'entreprise : Enjeux et perspectives des « Sustainability Balanced Scorecard » », *Revue de l'organisation responsable*, Vol. 3, n°1, mai, pp. 24-38.
- Viardot E. (1994), *Ecologie et Entreprise, les leçons de l'expérience*, l'Harmattan.
- Wegmann G. (2002), « Les Tableaux de Bord Stratégiques : Analyse typologique, proposition d'un guide de mise en place et description d'un processus d'élaboration », *Actes de la conférence de l'AIMS*, Paris, 25 pages.
- Zingales F. et al. (2004), "Balanced Scorecard and Sustainability: State of Art Review", *Working paper INSEAD*, 65 pages.