



HAL
open science

Comment piloter la responsabilité sociale de l'entreprise ?

François Meyssonier

► **To cite this version:**

| François Meyssonier. Comment piloter la responsabilité sociale de l'entreprise ?. 2010. hal-00547747

HAL Id: hal-00547747

<https://hal.science/hal-00547747>

Preprint submitted on 17 Dec 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.

Comment piloter la responsabilité sociale de l'entreprise ?

François Meyssonier (*)

2010/42

(*) LEMNA - Université de Nantes – France

COMMENT PILOTER LA RESPONSABILITE SOCIALE DE L'ENTREPRISE ?

François MEYSSONNIER*

Professeur de Sciences de Gestion à l'IEMN-IAE
LEMNA (Université de Nantes)

* François MEYSSONNIER

IEMN-IAE (Université de Nantes), Chemin de la Censive du Tertre, 44000 Nantes

Courriel : francois.meyssonnier@univ-nantes.fr

Introduction

On parle beaucoup, dans le grand public et dans la littérature académique, de performance organisationnelle d'ensemble des entreprises. On peut être dubitatif sur cette volonté de mettre sur le même plan, en équifinalité, les différentes facettes de l'activité des firmes. Les entreprises sont fondamentalement des organisations instrumentales tournées vers la recherche d'un profit économique et d'une pérennité rentable permettant de créer de la valeur financière pour leurs propriétaires. Certes, sous la pression de la société, d'autres préoccupations se sont fait leur place : à côté de la dimension économique (qui importe surtout aux *shareholders*), les dimensions sociétales (qui concernent tous les *stakeholders*) sont de plus en plus présentes. Il nous semble toutefois que les choses ne sont pas au même niveau dans l'importance des actions des managers qui animent l'entreprise et prennent les décisions : le financier est nécessaire alors que le social et l'environnemental ne sont que souhaitables. C'est pourquoi plutôt que de parler de performance organisationnelle d'ensemble, il nous semble plus juste de distinguer entre ce qui relève d'une performance (l'économique) et ce qui relève d'une responsabilité (le sociétal). Cela ne veut pas dire que la recherche de la rentabilité passera toujours avant la satisfaction des besoins sociaux ou du respect de la nature, mais simplement que pour l'entreprise, dans la mondialisation des marchés et de la vie des affaires, certaines choses sont plus centrales et essentielles que d'autres (sauf cas des obligations légales ou réglementaires bien sûr).

Toutefois, si on distingue une performance économique et une responsabilité sociétale ou globale, cela ne doit pas amener à se désintéresser de l'effectivité des processus de réalisation de cette responsabilité sociétale de l'entreprise. Performance économique et responsabilité globale de l'entreprise doivent en effet, toutes les deux, être pilotées. Nous allons d'abord rappeler la nature des systèmes de pilotage des entreprises en soulignant les différences entre les deux principaux systèmes de pilotage de la performance que sont les budgets et les tableaux de bord et en présentant les caractéristiques fondamentales du tableau de bord stratégique prospectif *Balanced Scorecard*. Nous étudierons ensuite l'instrumentation du pilotage de la RSE en abordant le problème de l'intégration ou du découplage des modes de pilotage du profit et de la RSE et en l'illustrant en présentant un cas particulièrement intéressant de mise en œuvre d'un *Balanced Scorecard* intégrant la RSE.

1. MODES DE PILOTAGE DES ENTREPRISES

1.2. Le pilotage de la performance par les budgets et les tableaux de bord

Les entreprises disposent de deux types d'outils principaux pour piloter leur performance économique : d'une part le système budgétaire qui est le mode classique de pilotage financier et d'autre part les tableaux de bord opérationnels ou stratégiques, outils multi dimensionnels, regroupant indicateurs physiques et financiers, de mesure des activités et des réalisations.

Le système budgétaire est la forme traditionnelle de suivi des performances et de mise sous tension des entreprises. Il permet d'effectuer des prévisions pour l'ensemble des centres de responsabilité de l'entreprise qui s'emboîtent de façon articulée et cohérente et débouchent sur les documents comptables de synthèse : compte de résultat et bilan prévisionnel. Cette modélisation (système d'information) nourrit le *reporting* (système d'animation) de l'entreprise. Chaque mois, les réalisations sont confrontées aux prévisions. Le niveau d'atteinte des objectifs est chiffré et les écarts sont décomposés et analysés. Sur la base des échanges entre responsables hiérarchiques, éclairés par le point de vue complémentaire du contrôleur de gestion, des actions correctives sont ensuite éventuellement engagées. Ce mode de pilotage par les budgets est étroitement lié à la modélisation financière. La mise en place des IFRS a renforcé la connexion entre *reporting* interne de pilotage managérial et *reporting* externe de reddition des documents comptables « en temps réel ». En effet la juste valeur comptable (économique et de marché) des IFRS est conceptuellement beaucoup plus proche du contrôle de gestion que la comptabilisation juridique et « prudente » des actifs au coût historique des normes PCG. Par contre, le pilotage de la responsabilité globale de l'entreprise, dans une optique de développement durable trouve très difficilement sa place dans l'architecture budgétaire car elle ne peut se réduire à une mesure financière.

A côté des budgets, les managers de terrain peuvent s'appuyer, de façon autonome ou à la demande de la direction, sur des tableaux de bord de pilotage pour assurer la maîtrise de leurs activités. Si les composants budgétaires sont toujours financiers, les indicateurs des tableaux de bord sont majoritairement physiques. Les éléments du budget sont homogènes par nature : ils concernent uniquement l'entreprise et couvrent la totalité de celle-ci puisqu'ils en décrivent l'ensemble des charges et des produits. A l'inverse les indicateurs des tableaux de bord sont hétérogènes et multi dimensionnels. Ils concernent les différentes facettes de

l'organisation et les traits de l'environnement. Ils mesurent l'activité de l'entreprise autant que sa performance. Si les budgets enregistrent la performance constatée (ce que l'on retrouve dans le compte de résultat chaque mois), les tableaux de bord permettent d'agir sur les sources de la performance (les facteurs clés de succès que sont par exemple les déterminants des coûts, les composantes de la qualité ou les éléments déclenchant des délais) avant même qu'elles ne se concrétisent par des charges et des produits dans le compte de résultat. Cette vision anticipatrice de la performance a son point faible : la succession des implications, qui amène de la réalisation des objectifs avancés à la matérialisation des résultats, dépend d'un enchaînement de causalités qui n'est pas toujours vérifié soit parce que la modélisation des dirigeants est erronée, soit parce que les aléas de l'environnement empêchent la réalisation effective de virtualités probables.

Les tableaux de bord se prêtent donc plus à une approche multi dimensionnelle de l'entreprise que les budgets. Non pas parce que l'on ferait sa place au qualitatif à côté du quantitatif. Comme les tableaux de bord regroupent des indicateurs chiffrés, on a toujours affaire à du quantitatif, simplement on mesure autre chose. Contrairement aux visions post modernes et aux critiques foucaaldiennes du management, il semble bien réducteur de considérer que les discours comptent plus que les actes, qu'il importe plus de « raconter » que de « compter » ou que les outils de gestion ne soient que des formes discursives incarnées (Detchessahar et Journée, 2007). C'est même le contraire auquel on assiste. La mesure et l'instrumentation jouent un rôle déterminant dans le comportement réel des membres des organisations. Le contrôle de gestion ne se détourne donc pas de la mesure pour se réduire à de la communication, mais investit au contraire de nouveaux champs, ne mesurant plus seulement le financier (les coûts, les revenus, les *cash-flows*) mais aussi le physique (pannes, défauts, délais, quantités produites et consommées) et même l'immatériel (valeur financière d'une marque ou d'un savoir faire, part d'utilité accordée par les consommateurs aux attributs du produit, satisfaction globale des clients). La mesure reste donc consubstantiellement liée aux pratiques managériales, simplement elle ne s'applique plus au seul champ du financier (avec les comptabilités financières et de gestion ainsi que dans les budgets par exemple) mais à tous les aspects de la vie des entreprises et des affaires (tableaux de bord et indicateurs de suivi des ventes, des RH, de la qualité ; différents outils de gestion des opérations ou des projets).

1.2. Nature du *Balanced Scorecard*

Les entreprises peuvent s'appuyer sur des indicateurs physiques pour évaluer l'efficacité et l'efficacités de leurs processus. Les indicateurs du contrôle de gestion sont regroupés et articulés de façon cohérente dans des tableaux de bord, instruments de gestion au service des managers. On distingue classiquement les tableaux de bord opérationnels utilisés par les managers de terrain et le tableau de bord stratégique de l'équipe de direction. Parmi les différents tableaux de bord stratégiques couramment employés, le *Balanced Scorecard* proposé depuis une quinzaine d'années par Kaplan et Norton est le plus célèbre et le plus utilisé. Il s'agit d'un ensemble d'une vingtaine d'indicateurs construits généralement dans une démarche *top-down* et structurés en 4 axes :

- en haut, les objectifs fondamentaux : la dimension financière (de mesure synthétique de la performance économique) ;
- au milieu, les moyens mis en œuvre dans la réalisation de la chaîne de valeur : d'une part la dimension marketing (de satisfaction des la clientèle) et d'autre part la dimension processus et opérations (avec ses aspects coût, qualité et délais) ;
- en bas, la reconstitution et l'accroissement du potentiel mobilisable : la dimension ressources humaines (de développement des compétences et des savoir-faire collectifs de l'organisation).

Ce *Balanced Scorecard* est connu en France sous le nom de « Tableau de Bord Prospectif » (Kaplan et Norton ; 1998, 2001). Contrairement à ceux qui voient dans ce titre une trahison par rapport à l'appellation anglo-saxonne originelle et plaident pour une traduction littérale de la terminologie anglo-saxonne en « Tableau de Bord Equilibré », on peut considérer que cette traduction souligne la nouveauté de l'outil pour les utilisateurs francophones. Nous connaissons déjà bien les tableaux de bord « à la française », équilibrés entre les intérêts des acteurs internes ou des partenaires externes de l'organisation. L'apport décisif du *Balanced Scorecard* réside dans l'importance accordées aux liens de causalité qui mènent depuis la réalisation d'objectifs physiques locaux jusqu'à la matérialisation des effets induits au niveau de la rentabilité de l'entreprise. Si cet aspect a été critiqué par certains et même en partie minimisé ultérieurement par les concepteurs-promoteurs du *Balanced Scorecard* eux-mêmes, il s'agit là d'un élément central de l'outil.

Toutefois, dans la pratique, derrière l'étiquette *Balanced Scorecard*, on peut distinguer trois réalités bien différentes dans la mise en œuvre en entreprise (Choffel et Meyssonier, 2005). Il peut s'agir d'un simple levier de communication externe de l'entreprise montrant aux parties prenantes, dans un document de synthèse multi dimensionnel, comment leurs préoccupations sont prises en compte (il peut par exemple facilement être inséré dans le document de synthèse annuel « Développement Durable » de l'entreprise). Cela peut être un outil de représentation stratégique utilisé par l'équipe de direction pour formaliser, dans une carte cognitive collective, la représentation partagée des facteurs clés de succès et des chaînes d'implications qui permettent leur réalisation. Enfin, et c'était la fonction assignée initialement à l'outil, cela peut représenter un véritable système de pilotage, complémentaire ou alternatifs aux budgets (dans ce dernier cas il permet « la gestion sans budget »). Ce n'est que dans sa forme de système de pilotage que le *Balanced Scorecard* relève vraiment du contrôle de gestion et qu'on s'appuie sur lui pour animer l'organisation, faire converger les comportements, évaluer les acteurs et mesurer la performance. Ceci permet une véritable mise sous tension de l'organisation au service des objectifs stratégiques. L'accent est mis sur le développement des sources de la performance, les risques de dérives dans la gestion étant de plus en plus encadrés par des procédures automatisées comme par exemple, en environnement ERP, l'impossibilité d'engager des dépenses non prévues sans validation par le supérieur hiérarchique direct. On agit donc par le contrôle de gestion de plus en plus en amont de la performance, l'aval étant encadré par les différentes procédures automatisées qui sont rendues possible par les nouvelles technologies de l'information et de la communication..

2. INSTRUMENTATION DU PILOTAGE DE LA RESPONSABILITE SOCIALE DE L'ENTREPRISE

2.1. Gestion conjointe ou séparée de la performance économique et de la responsabilité globale

Les comportements des entreprises peuvent être très différents en matière d'articulation et d'instrumentation des modes de gestion respectifs de la performance économique et de la responsabilité globale. Mais dans tous les cas, la gestion de la RSE s'appuie beaucoup sur l'outil synthétique et multi dimensionnel par nature qu'est le *Balanced Scorecard*.

Une première façon de faire réside dans le découplage de la gestion de la RSE. Pour certains auteurs (Quairel, 2006) les modes et outils du développement de la RSE doivent être mis en œuvre de façon indépendante du système de pilotage central de l'entreprise, qui est fortement marqué par la dimension financière. L'argument essentiel mis en avant est que si on gère conjointement les dimensions économiques et sociétales, les contraintes de la vie des affaires auront une tendance naturelle à s'imposer et la mise sous tension de l'organisation sur la base d'impératifs économiques à court terme annihilent les efforts souhaitables en matière de développement durable. On doit donc gérer la performance économique d'une part (la plupart du temps par les budgets) et assurer d'autre part l'institutionnalisation interne et la légitimation externe des préoccupations de développement durable (par des actions de communication). On pourra pour faire ceci utiliser le *Balanced Scorecard* dans sa version de document annuel de synthèse et de communication présentant l'activité de l'entreprise et ses impacts sociétaux à tous et de façon équilibrée entre les différentes dimensions. On a donc affaire plus à une communication sur la RSE qu'à un réel pilotage de la RSE.

Si par contre on souhaite faire leur place aux indicateurs RSE dans le pilotage réel de l'entreprise, plusieurs choix s'ouvrent pour prendre en compte la RSE dans le *Balanced Scorecard* (Figge et al., 2002 ; Bieker, 2003 ; Kaplan et Reisen de Pinho, 2007).

On peut effectuer un couplage limité entre RSE et performance économique. Le *Balanced Scorecard* sera une façon de rappeler aux dirigeants et à l'ensemble du corps social de l'entreprise la diversité des dimensions à prendre en compte. On construira un *Sustainability Balanced Scorecard* avec un cinquième axe sociétal et des équifinalités économiques, sociales et environnementales. Ceci entre dans une vision où on communique sur les trois dimensions mais en les gardant déconnectés et s'incarne par exemple dans la « *Triple Bottom Line* » : *People, Planet* et *Profit*. Mais ce découplage ne risque-t-il pas de développer une schizophrénie organisationnelle si on prend les choses à cœur ou une forme d'hypocrisie organisationnelle (Brunson, 1993 et 2003) si on est plus cynique ? On est alors, nous semble-t-il, dans une approche de type carte cognitive et modélisation stratégique (comme nous l'avons vu dans la partie précédente).

Enfin la dernière possibilité consiste en l'intégration de la RSE au système de pilotage central de l'entreprise en insérant les indicateurs RSE dans les chaînes de causalités des quatre axes fonctionnels déclinés dans l'ensemble de l'organisation. Ceci convient bien à certains types

d'organisations : par exemple les organisations publiques ou a but non lucratif où la finalité n'est pas financière ou bien les organisations pour lesquelles le bouclage entre la performance économique et la responsabilité globale est facile car les parties prenantes proches sont sensibles à la réalisation d'objectifs sociétaux (entreprises de l'économie sociale, *business models* tournés vers des spécificités faisant leur place à la RSE, stratégies orientées vers des cibles sensibles à cette dimension, etc.).

2.2. L'exemple d'une Entreprise Sociale pour l'Habitat

Nous avons étudié un cas de mise en place d'un pilotage d'entreprise intégrant la dimension sociétale. Il s'est agi d'une Entreprise Sociale pour l'Habitat parmi les plus importantes en France. Cette entreprise, issue de l'économie sociale, emploie 1 000 salariés et gère 60 000 logements à caractère social. C'est le leader dans son domaine dans l'Est de la France. Les préoccupations de développement durable sont très importantes dans la stratégie de développement de l'entreprise, dans sa gestion opérationnelle et dans son système de pilotage comme une étude approfondie réalisée *in situ* et sur la durée le montre (Meyssonnier et Rasolofo-Distler, 2008). La capacité à gérer conjointement performance économique et responsabilité globale est probablement facilitée par un aspect contingent : le fait que l'entreprise est issue de l'économie sociale et travaille en partenariat étroit avec les pouvoirs publics très sensibles à la dimension RSE.

Toutefois, en approfondissant l'observation, on constate que, si au niveau de la direction le tableau de bord stratégique annuel décline 5 axes (les 4 axes classiques plus un axe RSE), au niveau des tableaux de bord opérationnels mensuels on ne retrouve qu'un nombre plus limité d'indicateurs RSE reliés par des chaînes de causalités et aboutissant à une partie seulement des indicateurs stratégiques synthétiques de développement durable. Il apparaît donc que certains leviers de la RSE peuvent être gérés conjointement aux leviers économiques à différents niveaux de l'entreprise et sont intégralement pris en compte dans le système de pilotage global de l'entreprise. Par contre d'autres indicateurs RSE, sont fondamentalement des contraintes ou des obligations non convergentes avec la performance économique et doivent être respectées ou prise en compte sans que cela alimente de façon harmonieuse des indicateurs synthétiques.

Dans l'entreprise étudiée, parce que la satisfaction des parties prenantes de la RSE boucle facilement avec la performance de l'entreprise (par l'accroissement de la notoriété de l'entreprise, l'amélioration de son image de marque auprès de sa clientèle, le développement de liens favorables avec d'autres acteurs de son champ d'activité ou l'élévation de la satisfaction et de la motivation de son personnel) l'intégration de la RSE au système de pilotage est relativement facile. C'est aussi le cas par exemple dans les organisations s'occupant de la commercialisation de produits éthiques, dans le développement du tourisme responsable ou la labélisation RSE des produits ou des services. Mais si les parties prenantes sont hors du premier cercle des contacts et partenaires de l'entreprise (cas par exemple des préoccupations de développement durable à long terme et d'avenir de la planète), il est beaucoup plus difficile de réaliser cette synthèse.

Le cas observé nous montre que l'entreprise a une utilisation réelle d'un *Balanced Scorecard* dans sa gestion, en y intégrant la RSE. Mais certains indicateurs RSE restent uniquement au niveau de la modélisation stratégique du comportement attendu de l'entreprise (carte cognitive partagée par les dirigeants ou encore impérieuse nécessité rappelée et mesurée annuellement) alors que d'autres indicateurs RSE sont déclinés dans les tableaux de bord opérationnels mensuels et font l'objet d'un réel *reporting*.

Conclusion

Nous avons montré comment l'outil *Balanced Scorecard* jouait un rôle central dans le pilotage de la Responsabilité Sociale de l'Entreprise. S'il est toujours présent il peut revêtir des formes très variées dans l'usage (outil de communication, carte de représentation stratégique ou système de pilotage) et intégrer la RSE sous des formes différentes (par exemple la RSE se déploie sur un cinquième axe à côté des 4 axes traditionnels ou les indicateurs RSE se répartissent dans les 4 axes classiques du *Balanced Scorecard*). Mais s'intéresser à la question du pilotage ne peut se limiter au « comment » (interrogations sur l'instrument) mais doit aussi aborder le « qui » (interrogations sur le responsable).

Récemment une étude a été réalisée par le cabinet Accenture sur la gestion de la dimension développement durable dans les entreprises et sur les rôles respectifs des directeurs du développement durable et des directeurs financiers. L'auteur de l'enquête, Bruno Berthon,

responsable monde de l'activité développement durable au sein d'Accenture, remarque : « *La gestion des risques, la valeur des marques ou l'image d'une entreprise sont directement liées à sa performance en matière de développement durable mais il est encore difficile d'établir des liens de causalité ou de valorisation directe. Souvent la convergence apparaît évidente sur un plan microéconomique mais il est plus complexe d'intégrer toutes ces tendances au niveau de la performance globale de l'entreprise.* ». Et le journal La Tribune, rendant compte de cette étude dans son numéro du 3 décembre 2009, souligne que l'enquête, qui croise les points de vue des deux populations concernées, directeurs du développement durable et directeurs financiers, révèle une « *phase de transition manifeste* » et indique que « *Un basculement de la responsabilité du pilotage de la direction du développement durable vers la direction financière dans les trois ans fait consensus* ».

Il nous semble que ceci traduit bien la difficulté de la gestion de la Responsabilité Sociale de l'Entreprise. Si on admet que la RSE intervient quand on fait plus que ce que la loi impose, ceci amène à envisager trois modes de gestion de la Responsabilité Sociale de l'Entreprise. Soit la RSE fait partie des leviers de légitimation et institutionnalisation de l'entreprise est c'est donc juste une affaire de communication interne et externe. Soit la RSE correspond à des préoccupations réelles mais cantonnées de l'entreprise et elles resteront toujours subordonnées à la réalisation de performances économiques. C'est donc une affaire de spécialistes : on gère mais ce n'est pas central. Soit enfin la RSE contribue, directement ou indirectement, à la performance économique de l'entreprise et elle est intégrée au système de pilotage mis en place par les contrôleurs de gestion et tend alors de plus en plus à relever naturellement de la direction financière.

Bibliographie

Anonyme (2009) : « La performance « durable » doit être mieux pilotée : une étude d'Accenture met en lumière le rôle des directions financières pour intégrer les objectifs de développement durable à la stratégie des entreprises », *La Tribune*, jeudi 3 décembre.

Bieker T. (2003) : « Sustainability Management with the Balanced Scorecard », *International Summer Academy of Technology Studies*.

Brunson N. (1993), « Ideas and actions: justification and hypocrisy as alternatives to control », *Accounting, Organization and Society*, vol. 18, n°6.

Brunson N. (2003) : *The Organization of Hypocrisy: Talk, Decisions and Actions in Organizations*, Copenhagen Business School.

Choffel D. et Meyssonier F. (2005) : « Dix ans de débats autour du *Balanced Scorecard* », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, décembre.

Detchessahar M. et Journé B. (2007) : « Une approche narrative des outils de gestion », *Revue Française de Gestion*, vol. 5, n°174.

Figge F. et al. (2002), « The Sustainability Balanced Scorecard –Theorie and Application of a Tool for Value-Based Sustainability Management», *10th International Conference of the Greening of Industry Network, Göteborg (Suède)*.

Kaplan et Norton (1998) : *Le tableau de bord prospectif*, Editions d'Organisation.

Kaplan et Norton (2001) : *Comment utiliser le tableau de bord prospectif*, Editions d'Organisation.

Kaplan R. et Reizen de Pinho R. (2007) : « Amanco: Developing the Sustainability Scorecard », *Harvard Business Review*, janvier.

Meyssonnier F. (1999) : « Au cœur du contrôle de gestion : la mesure » in *Faire de la recherche en contrôle de gestion*, ouvrage collectif sous la direction d'Yves Dupuy, Vuibert-FNEGE.

Meyssonnier F. et Rasolofo-Distler F. (2008) : « Le contrôle de gestion entre performance économique et responsabilité globale : les cas d'une Entreprise Sociale pour l'Habitat », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, décembre.

Quairel F. (2006), « Contrôle de la performance globale et RSE », *actes du Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité (Tunis)*.