



PROJET D'INTEGRATION DU DEVELOPPEMENT DURABLE AU TABLEAU DE BORD DES PME PAR UNE ADAPTATION DU SD 21000

Dominique Wolff, Chantale Roy, Sylvie Berthelot

► **To cite this version:**

Dominique Wolff, Chantale Roy, Sylvie Berthelot. PROJET D'INTEGRATION DU DEVELOPPEMENT DURABLE AU TABLEAU DE BORD DES PME PAR UNE ADAPTATION DU SD 21000. La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, May 2009, Strasbourg, France. pp.CD ROM, 2009. <halshs-00459419>

HAL Id: halshs-00459419

<https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00459419>

Submitted on 5 Mar 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.

PROJET D'INTEGRATION DU DEVELOPPEMENT DURABLE AU TABLEAU DE BORD DES PME PAR UNE ADAPTATION DU SD 21000

Dominique WOLFF, D. Sc., H.D.R., *ESCEM (Tours)*, Tél : 33/(0)247717258, Fax :
33/(0)247717210, Courriel : dwolff@escem.fr

Chantale ROY, D. Sc., M. Sc., CA, *Université de Sherbrooke (Qc., Canada)*, Tél : (819) 821-
8000, Fax : (819) 821-7934, Courriel : Chantale.Roy@USherbrooke.ca

Sylvie BERTHELOT, D. Sc., M. Sc., FCMA, CGA, *Université de Sherbrooke (Qc., Canada)*,
Tél : (819) 821-8000, Fax : (819) 821-7934, Courriel : Sylvie.Berthelot@USherbrooke.ca

Résumé : Cette contribution a été construite autour des premiers résultats d'un projet de recherche global sur la manière de piloter le développement durable et la gestion des PME. Dans une première partie, il sera présenté les principales approches des questions liées à la responsabilité sociale de l'entreprise. Dans une seconde partie, un exposé des principaux référentiels internationaux, sur le domaine, en termes de management sera présenté. Cette section donnera lieu à un exposé plus spécifique du guide SD 21000 – développé par l'Afnor – proposant une méthodologie d'autodiagnostic des enjeux DD prioritaires pour l'entreprise. Enfin, en troisième partie, un tableau de bord constitué d'enjeux faisant la synthèse des principales thématiques en lien avec le management et la responsabilité sociétale des entreprises sera proposé.

Mots clés : Développement durable, Responsabilité Sociale de l'Entreprise, SD 21000.

Abstract: *This contribution was built around the first results of a global research project on the way of piloting the sustainable development and the management of small and medium-sized firms. In a first part, will be presented the main approaches of questions connected with the social responsibility of the company. In a second part, a statement of the international references, on the domain, in terms of management will be presented. This section will give place to a more specific statement of the SD 21000 guide - developed by the Afnor - proposing a methodology of autodiagnosis of the priority sustainable development stakes for the company. Finally, in the third part, a dashboard composed of stakes making the synthesis of the main themes in connection with the management and the corporate social responsibility of companies will be proposed.*

Key words : Sustainable Development, Corporate Social Responsibility, SD 21000.

Il apparaît que ces dernières années le contexte économique, mais également les nouvelles pressions réglementaires, sociales et sociétales ont fait du développement durable (noté DD) une voie consensuelle permettant de rallier les intérêts des entreprises et de leurs principales parties prenantes. Dans une première partie, une synthèse des avenues théoriques sur ce dernier thème sera proposée. Dans une seconde partie, un exposé des principaux référentiels internationaux sur le domaine sera présenté. En effet, il semble que ces dix dernières années, de nombreux guides, directement ou indirectement liés au DD, aient été développés par les organismes de normalisation. Cette section donnera lieu à une présentation plus spécifique du guide SD 21000 – développé par l’Afnor – proposant une méthodologie d’autodiagnostic des enjeux DD prioritaires de l’entreprise. Enfin, en troisième partie, sur la base des forces et des faiblesses de ce modèle d’autodiagnostic, un tableau de bord constitué d’enjeux faisant la synthèse des principales thématiques en lien avec le management et la responsabilité sociétale des entreprises sera réalisé. Cette dernière étape, étant en réalité le début d’un projet de recherche global sur le sujet, donnera lieu sur la période 2009-2011 à une expérimentation sur un panel d’entreprises afin d’une part, d’opérationnaliser de nouveaux indicateurs dans les tableaux de bord de gestion des PME et d’autre part, de disposer de données sectorielles moyennes nécessaires à l’interprétation de tel ou tel enjeu lié à l’intégration du DD à la gestion des PME.

1. UN NOUVEAU CONTEXTE D’AFFAIRES – LA PRISE EN COMPTE DU DD PAR LES ENTREPRISES

1.1. Un contexte socio-économique en pleine mutation

Depuis quelques années, il apparaît que les grandes sociétés soient plus enclines à prendre en compte des considérations extra-financières, qu’elles soient éthiques, sociales ou environnementales, dans leurs prises de décision. Par exemple, au sommet de la terre à Johannesburg (2002), les Nations, mais également la société civile prirent réellement conscience du rôle et des efforts réalisés par certaines sociétés cotées en faveur du DD.

Alors que ce sommet fut considéré comme un échec politique, la centaine de multinationales présente, par l’intermédiaire du World Business Council of Sustainable Development – WBCSD¹ – plaida en faveur d’une intégration volontaire du DD dans les modes de gestion [WBCSD, 2001]. Ainsi, il n’est pas étonnant de voir de plus en plus d’entreprises cotées se doter d’un rapport sur le DD ou de toute autre forme de reddition à l’attention des parties prenantes de l’entreprise.

Cette prise de conscience n’est pas étrangère à la pression de plus en plus importante exercée par la société civile sur le comportement des firmes. Ces dernières années, le pouvoir des médias, associé à l’évolution des moyens de communication, a permis à une certaine forme de démocratie directe de prendre une place de plus en plus importante sur l’échiquier politique en s’octroyant le droit de réclamer directement des comptes aux acteurs économiques les plus

¹ Créée en 1995, The WBCSD est une des plus importantes structure de représentation et de lobbying des multinationales sur le développement durable.

puissants : exemple, dans les années 1990, des appels au boycottage des produits Nike, ESSO, etc. [Wolff, 2007a]. De même, du point de vue social, des groupes d'influence relativement à l'équité sociale ou à la non-discrimination ont su s'organiser et prendre une place de plus en plus importante : exemple des actions judiciaires collectives pour discrimination sexuelle contre Wal-Mart aux É.-U.

Enfin, les États ne sont pas en reste face aux problèmes de gouvernance, de transparence financière ou d'intégration directe des principes du DD dans le cadre légal : la loi Sarbanes-Oxley aux É.-U. (2002), la loi sur le développement durable au Québec (2006)², l'article 116 de la loi NRE sur le reporting social et environnemental des sociétés cotées en France, etc.

Dans ce contexte, nul besoin de préciser que les sociétés cotées, souvent particulièrement exposées en termes d'image de marque, n'ont pas attendu pour prendre des dispositions afin de prévenir ce genre d'actions [Wolff, 2007b]. Ainsi, en 2001, lorsque Kofi A. Annan, secrétaire général de l'ONU, proposa aux firmes multinationales de considérer l'éthique comme objectif n°1 pour le 21^e siècle, une cinquantaine d'entre elles, dont Nike et Shell parmi les compagnies les plus exposées aux attaques des ONG à l'époque, n'ont pas hésité à soutenir *The Global Compact*, inspiré de la Déclaration universelle des droits de l'Homme. En 2008, plus de 4 700 sociétés pour quelque cent vingt pays soutenaient cette initiative³.

De même, lorsque les Nations-Unis lancèrent – en avril 2006 – *The Principles for Responsible Investment* (PRI), il ne fut pas plus étonnant de voir tant d'institutions financières – actuellement plus de quatre cents, soit un volume d'actifs de quelque 15 000 milliards de dollars US – s'engager à intégrer les problématiques environnementales, sociales et de bonne gouvernance dans la gestion de leurs actifs [UNEP, 2006].

Ainsi, il apparaît que les nouvelles questions sociétales posées par les parties prenantes élargissent la notion de responsabilité sociale des entreprises (notée RSE) à des niveaux jamais connus jusqu'alors, allant bien au-delà des simples obligations légales.

1.2. La notion de responsabilité sociale de l'entreprise

Selon la lecture classique des modèles économiques, il apparaît que l'entreprise ait comme principal objectif de maximiser la richesse des actionnaires [Jensen, 2001]. Cette conception financière de la finalité de la firme constitue l'assise de la convention actionnariale qui s'est imposé comme principe régulateur des entreprises depuis le début des années 70 et plus explicitement dans les années 80 et 90 [Remillard, Wolff, 2008]. Malgré ses bienfaits à bien des égards, la prédominance des intérêts des actionnaires, prescrite par la convention actionnariale, a été fortement critiquée ces dernières années du fait qu'elle a exacerbé les comportements court-termistes et cela, au détriment du bien-être de l'ensemble des parties prenantes de l'entreprise. Ainsi, Freeman (1984) a remis en cause la primauté de l'actionnaire

² Voir <http://www.mddep.gouv.qc.ca/developpement/resume-loi.pdf>.

³ «This ever-increasing understanding is reflected in the growth of the Global Compact, which today stands as the largest corporate citizenship and sustainability initiative in the world -- with over 4700 corporate participants and stakeholders from over 130 countries». Cf. <http://www.unglobalcompact.org/AboutTheGC/index.html>.

afin d'intégrer explicitement les intérêts des multiples parties prenantes ayant un lien direct ou indirect avec l'entreprise. En proposant une approche basée sur les parties prenantes, Freeman pose ainsi les assises théoriques justifiant une responsabilité sociale accrue des entreprises.

On peut dire que, sur le sujet, deux principales avenues théoriques ont vu le jour : une approche normative en référence aux travaux de la *Business Ethics*; une approche pragmatique en référence à la littérature en stratégie des organisations. Selon la première approche, l'activité de l'entreprise est sujette au jugement moral des parties prenantes. Ainsi, le consensus social ne se limite donc pas aux seules dispositions contractuelles ou réglementaires, mais il relève aussi de la morale et de l'éthique [Evan & Freeman, 1988; Gibson, 2000]. Dans une telle perspective, la propension des entreprises à agir de manière responsable serait essentiellement justifiée par des considérations d'ordre moral et éthique. Dans la seconde optique, le développement durable appliqué à la gestion des organisations, entendu comme notion de responsabilité sociale de l'entreprise (notée RSE), est appréhendé comme un levier susceptible de créer de la valeur. Selon cette approche pragmatique, l'entreprise est présentée comme un lieu de convergence d'intérêts hétérogènes où la prise en compte progressive des préoccupations économiques, sociales et environnementales constitue un moyen de survie [Henriques, Sadorsky, 1999; Sharma, 2001].

Ces approches ne font pas l'unanimité. D'abord, l'approche pragmatique de la RSE, en consacrant indirectement le rôle de l'entreprise dans la diffusion du DD, suppose que ces dernières sont en mesure de modifier leurs comportements en fonction de modèles normatifs préétablis, et ce, indépendamment des conduites des autres entreprises avec lesquelles elles partagent leurs marchés. Toutefois, en raison de l'hétérogénéité des situations entrepreneuriales et du manque de modèle avéré pour l'intégration de la notion de RSE au management, il semble que ces raisons soient des obstacles insurmontables qui plaident en défaveur de l'approche stratégique ou utilitariste du DD [Albérola & Richez-Battesti, 2005]. Enfin, cette explication de la RSE suppose que l'entreprise ait un intérêt économique à internaliser ce genre de relation. Toutefois, même si en théorie la prise en compte des parties prenantes par l'entreprise semble présenter un avantage économique indéniable, en pratique le sens et l'intensité de la relation entre performance financière et performance sociétale des entreprises – notion de PSE – est plutôt équivoque à l'heure actuelle [Allouche, & Laroche, 2005; Orlitzky, Schmidt & Rynes, 2003].

De son côté, l'approche normative – Business Ethics – est aussi régulièrement contestée. Cette perspective semble suggérer l'existence d'une instance suprême capable de légiférer, réglementer, contrôler, réprimer ou sanctionner les absences de moralité et les manquements éthiques des entreprises. Or, il semble illusoire de croire en l'existence d'une telle instance et, le cas échéant, en l'exercice de son jugement suprême compte tenu des multiples situations et contextes organisationnels. Il semble que l'approche normative soit difficilement tenable dans un contexte où la régulation se veut davantage pragmatique et réflexive. De plus, les logiques de mondialisation et de globalisation des marchés ayant bouleversé les frontières économiques et culturelles, il semble peu plausible de pouvoir faire référence à une morale commune ou à un cadre politico-juridique unifié comme dispositif de régulation [Remillard, Wolff, 2008].

De ces différentes considérations, il semble difficile d'ignorer l'approche pragmatique du domaine. Pour s'en convaincre, rappelons les dires de monsieur B. Collomb, ancien président du groupe Lafarge, qui indiquait, au retour de Johannesburg (2002), le rôle clé des chefs d'entreprises pour un développement durable et la nécessité impérieuse de valider un cadre unifié et consensuel sur ce même thème afin d'éviter les surcoûts liés à la superposition des contraintes réglementaires nationales.

Ainsi, même si la vision pragmatique semble limiter les dimensions éthiques et morales du DD appliqué à la gestion, cette approche sera retenue parce qu'elle apparaît la plus appropriée et la plus légitime lorsqu'il s'agit de quantifier un concept théorique et de chercher à piloter ce dernier par des indicateurs intégrés au tableau de bord des PME.

1.3. De nouveaux enjeux pour la comptabilité

Dans ce contexte, il apparaît que la profession comptable soit directement interpellée par cette nouvelle réalité.

Du point de vue de la communication externe d'éléments d'information, et notamment pour les sociétés cotées, la problématique des formats de reddition des comptes et de leur ouverture vers de nouvelles parties prenantes reste des sujets cruciaux qui sont largement débattus dans la communauté comptable qu'elle soit professionnelle ou académique [Adams et Whelan, 2009; Cooper et Owen, 2007; Pratt, 2007; International Federation of Accountants (IFA), 2006; Société des comptables en management du Canada, 2002; Feltnate, 1999]. De même, la profession comptable doit s'interroger sur la façon de vérifier et de certifier ces mêmes informations extra-financières, ce qui soulève de nouvelles questions en termes de format et de responsabilités.

Du point de vue de la comptabilité de management, on se pose également de nombreuses questions relativement à la manière d'opérationnaliser les politiques et stratégies DD et d'intégrer la dimension « partie prenante » dans les indicateurs de comptabilité. Pour ce faire, la profession comptable devra être en mesure de collaborer et de proposer de nouveaux outils, de nouveaux indicateurs synthétiques susceptibles d'intégrer aux tableaux de bord de gestion la dimension DD [IFA, 2006, Accounting for Sustainability Forum, 2007].

Sur le sujet, il apparaît que peu de travaux ont centré, jusqu'alors, leur réflexion sur la faisabilité et la mise en place de tableaux de bord spécifiques à la prise en compte du DD dans la gestion des PME, ce qui est l'objet central de ce projet de recherche.

2. L'INTEGRATION DU DEVELOPPEMENT DURABLE AU MANAGEMENT SELON LE GUIDE SD 21000

Dans le domaine, il semble que l'Afnor, par l'intermédiaire de son guide SD 21000, propose un outil d'autodiagnostic à l'attention des dirigeants d'entreprise qui pourrait servir de base à des travaux allant dans le sens de ce projet de recherche : c'est-à-dire la construction d'indicateurs DD intégrés au tableau de bord de gestion. Pour ce faire, dans cette section, les

principaux référentiels, en lien direct ou indirect avec le DD, seront présentés pour enfin finir par une présentation du guide et de la méthodologie du SD 21000. La dernière section de cette communication donnera lieu d'une part, à une lecture critique de cette méthodologie et d'autre part, à une proposition de tableau de bord composé d'enjeux liés au DD intégrant de manière innovante la dimension « partie prenante ».

2.1. De nouveaux référentiels en lien avec le DD

Outre l'évolution des comportements, depuis le début des années 2000, il semble que les guides, méthodologies ou autres normes en lien avec la manière d'intégrer le DD à la gestion des entreprises soient de plus en plus nombreux. Qu'ils soient du registre privé, comme ce fut le cas pour le *World Business Council of Sustainable Development* (WBCSD) et la *Global Reporting Initiative* (GRI), ou relatifs à la contribution d'organismes de normalisation comme l'*International Standardization Organization* (ISO), ces dernières années, des guides en lien partiel ou non avec le DD, ont fleuri un peu partout à travers le monde.

La GRI a développé des lignes directrices pour la reddition des comptes ainsi que des indicateurs de performances économiques, environnementales et sociales – idée du *Triple Bottom Line* [Elkington, 1997]. De même, du point de vue social, de nouvelles normes internationales ont vu le jour : OHSAS 18001 pour la santé, sécurité au travail; SA 8000 pour le respect des droits de l'Homme; AA 1000 sur le processus d'engagement des parties prenantes. Par ailleurs, d'un point de vue strictement environnemental, des normes sur le management environnemental et l'analyse du cycle de vie des produits et des services ont été développées : les normes de la série ISO 14000.

Ainsi, pour répondre aux demandes de plus en plus pressantes des entreprises, de nombreux travaux normatifs sont engagés sur le sujet. Certains auront une portée internationale, comme le futur référentiel ISO 26000 sur le management des organisations et du DD, d'autres ont une portée nationale comme le guide britannique SIGMA, le référentiel français SD 21000 ou les travaux allemands (VMS) et italiens (Q-RES) dans le domaine [Delchet, 2006]. Dans le cadre du présent projet, c'est le guide SD 21000 qui a été retenu : premièrement, parce qu'il a donné lieu à expérimentation auprès de plus de 200 entreprises de toute taille et de tout secteur d'activité ; deuxièmement, parce qu'il tente d'intégrer spécifiquement la dimension partie prenante ; enfin, troisièmement, parce qu'il propose une méthodologie permettant de hiérarchiser les enjeux prioritaires liés au DD relativement au contexte et au secteur d'activité de l'entreprise.

2.2. Le guide SD 21000

Le SD 21000 est un recueil méthodologique qui a pour objet de permettre aux entreprises de toute taille d'adapter leurs systèmes de gestion et leur culture aux principes du DD. Ce guide a été pensé pour rester compatible avec les principaux cadres préexistants dans le domaine du management, notamment les normes de la série ISO 9000, ISO 14000 et également les lignes directrices de la *Global Reporting Initiative* (notée GRI).

D'un point de vue méthodologique, le SD 21000 est construit selon une double approche : une approche basée sur les parties prenantes (notée PP), socle théorique habituellement privilégié, considérée comme une condition nécessaire à la prise en compte du DD par les entreprises; une approche basée sur la hiérarchisation des enjeux DD prioritaires en termes de risques et d'opportunités. Afin d'atteindre ses objectifs, cet outil d'autodiagnostic comporte trois étapes : l'autodiagnostic des enjeux, l'identification des parties prenantes et la hiérarchisation des enjeux proprement dits.

2.2.1. L'autodiagnostic des enjeux

L'identification des enjeux prioritaires s'appuie sur une liste préétablie (cf. liste des enjeux de l'annexe n°1). Pour chacun de ces enjeux, l'entreprise doit déterminer son niveau de performance (noté P), relativement par exemple aux informations sectorielles disponibles sur le sujet (cf. ci-dessous tableau n°1).

Tableau n°1 – Niveaux de performance pour l'enjeu *Gestion des déchets*

Niveau 1	Niveau 2	Niveau 3	Niveau 4	Niveau 5
- Aucune connaissance de la législation ou connaissance, mais aucune application	- Conformité réglementaire partielle	- conformité réglementaire	- réduction à la source de la quantité et de la toxicité des déchets (technologies propres)	- Gestion et maîtrise de l'ensemble du cycle de vie du produit ou service fourni afin d'éviter de produire des déchets

Source : Afnor, 2006

Ces différents niveaux de performance traduisent deux types d'attitude : une amélioration du comportement de l'entreprise pour les niveaux 1, 2 et 3; le passage à une approche innovante à partir du niveau 4.

Par ailleurs, le dirigeant doit également déterminer le niveau d'importance (noté I) de chacun des enjeux relativement à la pérennité de l'activité de l'entreprise. Ainsi :

- Niveau 1 – l'objectif est peu conséquent. La maîtrise de l'enjeu n'est pas à l'ordre du jour.
- Niveau 2 – les processus opératoires de l'entreprise peuvent être partiellement remis en cause (défavorisés) de façon limitée dans le temps et l'espace. Même si la maîtrise de l'enjeu peut améliorer les processus de l'entreprise, il ne constitue pas une priorité.
- Niveau 3 – la maîtrise de l'enjeu est indispensable, car elle peut remettre en cause la réussite de projets pour l'organisation.
- Niveau 4 – l'enjeu, s'il n'est pas maîtrisé, peut remettre en cause l'ensemble des projets dans l'organisation.
- Niveau 5 – l'existence de l'organisation peut être remise en cause par la non-maîtrise de l'enjeu [Afnor, 2006].

Cette première étape permet au dirigeant d'analyser, sur la base de son propre jugement, le positionnement stratégique de l'entreprise relativement à 34 enjeux liés au DD appliqués et à la gestion des organisations (cf. annexe n°1).

2.2.2 Identification des parties prenantes

L'identification des parties prenantes consiste à répertorier l'ensemble des acteurs socio-économiques en relation directe ou indirecte avec l'entreprise. De même que précédemment, il est demandé au dirigeant de nommer les parties prenantes concernées par chaque enjeu afin :

- d'estimer l'importance de la partie prenante (notée *Ip*) vue de l'organisation;
- de qualifier le type de relation entretenu par l'entreprise (noté *R*) avec chaque partie prenante;
- de quantifier le nombre d'enjeux concernés par chaque partie prenante (cf. tableau n°2).

Tableau n°2 – Évaluation des critères *Ip* et *R* liant les PP à l'entreprise

Niveau d'importance	1	2	3	4	5	
Parties prenantes (PP)						
Relations entretenues par l'entreprise X avec les Salariés	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	R
Niveau d'importance de cette PP	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Ip
Nombre d'enjeux concernés par la PP/ nb total d'enjeux						--/###
”	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	R
”	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Ip
”						--/###
Relations entretenues par l'entreprise X avec la PP...	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	R
Niveau d'importance de cette PP	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Ip
Nombre d'enjeux concernés par la PP/nb total d'enjeux						--/ ##

Ainsi, cette deuxième étape du processus d'autodiagnostic permet au dirigeant de disposer d'informations pertinentes sur le type de relation qu'il entretient avec ses parties prenantes. Toutefois, cette analyse basée sur le propre jugement du dirigeant mérite d'être amendée afin d'être en mesure de hiérarchiser l'importance de tel ou tel enjeu pour la politique de DD de l'organisation.

2.2.3 La hiérarchisation des enjeux

À ce niveau, il est possible de corriger l'importance (notée *Ipc*) attribuée à chaque partie prenante. En effet, une partie prenante dont le niveau d'importance a été noté 2/5 suite à l'autodiagnostic, et qui serait liée à plus de 50 % des 34 enjeux de l'autodiagnostic, devrait voir sa note augmenter. Ainsi, comme indiqué dans le tableau suivant, l'importance d'une partie prenante peut être corrigée aux vues de la grille de correspondance proposée par le SD 21000 [Afnor, 2006]. Précisons que cette correction est laissée à la discrétion de l'auditeur ou du chef d'entreprise : elle est fonction du type de relation entretenue avec ladite partie prenante, mais également fonction du nombre d'enjeux impactés.

Tableau n°3 : Importance corrigée d'une PP

Importance initiale de la PP ($I_p = 2$)	Nombre d'enjeux concerné par la PP	Importance de la PP corrigée (notée I_{pc})
2	0 – 7	1
2	8 – 14	2
2	15 – 22	3
2	23 – 27	4
2	28 – 34	5

Source : FD X30-021

De même, il est possible de corriger l'importance d'un enjeu relativement au nombre de PP impliquées. Ainsi, si une entreprise X considère les questions de gouvernance comme mineures et qu'elle attribue à cet enjeu la note $I = 1/5$, et qu'à la suite de l'identification des parties prenantes, il ressort qu'une vingtaine de PP est concernée par la gouvernance, il conviendrait alors de s'interroger sur la nécessité ou non de corriger le niveau d'importance dudit enjeu (exemple : $I_c = 2/5$).

Au final, il sera possible de hiérarchiser les enjeux, les uns par rapport aux autres, en tenant compte de corrections complétant l'autodiagnostic (cf. matrice n°1).

Matrice n°1 : Matrice « Enjeux »

	P	I_c							
			5	Réagir					
Enjeu n°1	{1-5}	{1-5}	4				Conforter		
Enjeu n°2	{1-5}	{1-5}	3	Agir					
Enjeu n°3	{1-5}	{1-5}	2						
Enjeu n°4	{1-5}	{1-5}	1	Être vigilant		Veiller			
Enjeu n°...	{1-5}	{1-5}		1	2	3	4	5	
				<i>Performance</i>					

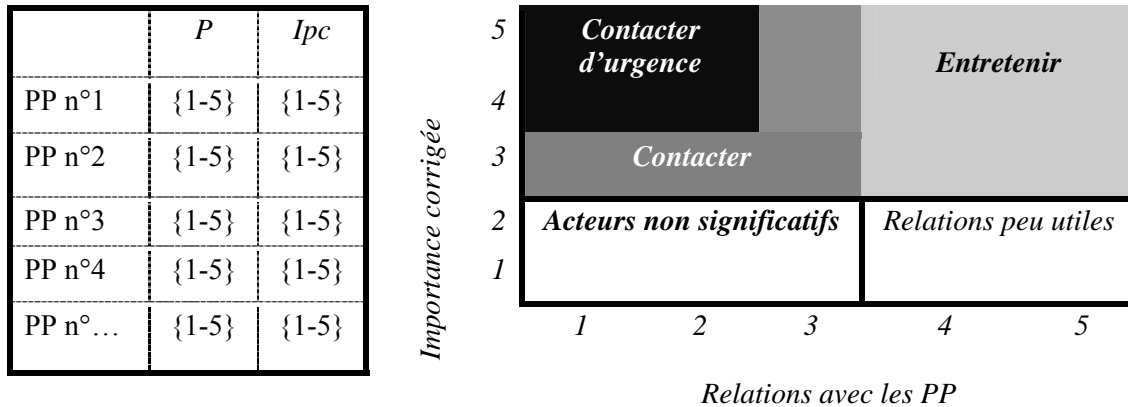
Source : FD X30-021

En reprenant les notes de performance (notées P) et d'importance corrigée (notées I_c) des enjeux du guide SD 21000, le dirigeant sera en mesure de dresser une cartographie du comportement de l'organisation relativement aux principes de DD. Cette représentation matricielle permet de prioriser les enjeux : les surfaces grisées correspondant aux actions à mener à court terme.

Toutefois, il est important de remarquer que cette lecture directe des enjeux prioritaires ne prend que partiellement en compte la question centrale des parties prenantes. Il est donc nécessaire d'effectuer une cartographie, selon les mêmes principes, pour les critères « importances corrigées des PP » et « qualité de la relation de l'entreprise avec ses PP » pour

avoir une connaissance précise des problématiques et de la manière de mener les actions correctives (cf. matrice n°2).

Matrice n°2 : matrice relative aux parties prenantes



Source : FD X30-021

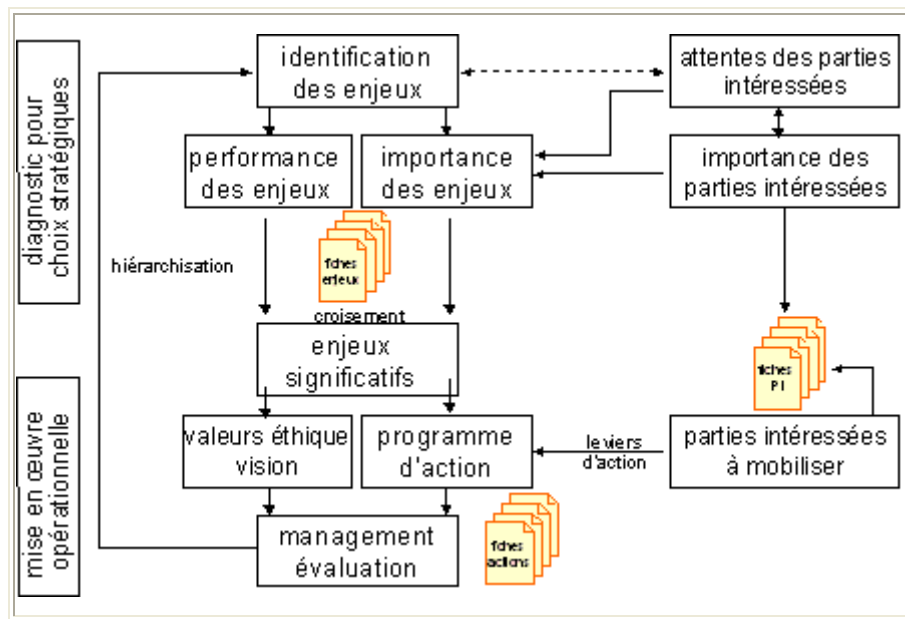
3. PROPOSITION D'UN MODELE D'INTEGRATION DU DD ADAPTE AUX PME A PARTIR DU SD 21000

Bien plus qu'un simple exercice d'évaluation, le SD 21000 offre la possibilité d'intégrer le DD à la gestion des entreprises. Toutefois, à ce niveau, un bilan sur les forces et les faiblesses de la méthode s'impose afin de faire le point sur ce qui paraît le plus approprié de mesurer lorsqu'il s'agit de DD et de PME. Par ailleurs, comme nous venons de le voir, la méthodologie SD 21000, telle que présentée par l'Afnor, ne comporte pas réellement d'indicateurs quantitatifs permettant de suivre l'évolution des comportements en entreprise. De fait, dans une deuxième section, une évolution de la méthodologie du SD 21000 adaptée aux PME sera présentée afin de permettre par la suite de lui adjoindre des indicateurs quantitatifs et ainsi permettre aux gestionnaires – notamment aux contrôleurs de gestion – de suivre la mise en place d'une politique développement durable en entreprise.

3.1. Les forces et les faiblesses du SD 21 000

Le SD 21000 permet aux entreprises d'évaluer et de hiérarchiser les enjeux liés au DD et ainsi, faire évoluer la vision, la mission et la stratégie des organisations (cf. schéma n°1). Grâce à ce guide, l'entreprise sera en mesure de mettre en place des plans d'actions, les évaluera, y apportera les correctifs nécessaires selon une logique d'amélioration continue : modèle de Deming – Plan/Do/Check/Act.

Schéma n°1- la mise en œuvre du SD 21000



Source : C. Brodhag & al., 2004.

En procédant de la sorte, c'est-à-dire, par auto-évaluation, l'Afnor laisse la liberté au dirigeant de choisir ses axes de progrès, le rythme de ses réformes, en travaillant sur un cadre qui a été conçu pour rester cohérent avec les différents systèmes de management existants (types ISO 9000, ISO 14000, OHSAS 18001, SA 8000 ou GRI).

Toutefois, cette méthodologie présente un certain nombre de faiblesses qui méritent d'être soulevées.

Tout d'abord, il apparaît que dans une certaine mesure, il y ait confusion entre niveau de performance et enjeu. Ainsi, comme précédemment indiqué, il est dit que pour passer du niveau 3 aux niveaux 4-5 de l'échelle de performance du guide SD 21000, une organisation doit avoir atteint un certain niveau de maturité relativement à l'état de l'art – mise en place des meilleures techniques disponibles comme indiqué ci-dessous :

- *niveau 4 – L'organisme a atteint une maturité sur la question de l'enjeu vis-à-vis de l'état de l'Art [mise en place des meilleures techniques disponibles]. Il mène des actions organisées de veille sur les innovations et identifie leurs impacts sur son activité.*
- *niveau 5 – L'organisme a généralisé une innovation qui le place à un niveau d'excellence au-delà de l'état de l'Art et des pratiques courantes dans le domaine, en stratégie de rupture et avec vision intégrée et identifie leurs impacts sur son activité [Afnor, 2006].*

Relativement à la liste des enjeux proposés en annexe, il apparaît que l'éco conception ou l'activité de veille économique, sociale ou environnementale soient en fait des innovations, techniques ou managériales, et que de ce fait, il soit surprenant de les considérer comme des enjeux au lieu d'en tenir compte au niveau 4 de l'échelle de performance du guide SD 21000

comme précédemment défini par l'Afnor. Ainsi, l'éco conception, qui est une approche innovante et transversale des problématiques environnementales du produit, devrait être considérée comme la preuve de l'acquisition d'un certain niveau de performance de l'entreprise – en l'occurrence un niveau 4 – et non comme un enjeu isolé (cf. annexe n°1).

De même, il est étonnant que la dimension partie prenante ne soit pas directement intégrée à l'échelle de performance du modèle : il semble que cette information devrait spécifier le niveau de performance le plus élevé de l'organisation. À notre sens, intégrer la question des PP comme un enjeu reste réducteur relativement à l'importance du corpus théorique sur le sujet comme justification de la prise en compte du DD dans la gestion des entreprises. La gestion des PP devrait être intégrée à la définition du niveau 5 de l'échelle de performance du guide SD 21000.

Dans un autre domaine, il apparaît que le SD 21000 permette de dresser un bilan qualitatif de la situation de l'entreprise. Cette approche est légitime pour certains enjeux, notamment ceux en lien avec la gouvernance (cf. annexe n°1), pour lesquels il est difficile de proposer des indicateurs quantitatifs de performance. Toutefois, pour d'autres, il serait souhaitable de compléter l'approche SD 21000 pour qu'elle soit adaptée aux préoccupations des contrôleurs de gestion. De plus, en procédant de la sorte, il serait possible de clarifier la différence entre les niveaux de performance 2 et 3 proposés par l'Afnor :

- *Niveau 2 – L'organisation évalue sa situation à l'instant T pour connaître ses résultats par rapport aux critères concernés par l'enjeu; elle a mis en place un système de collecte de l'information. Elle identifie certaines actions de progrès.*
- *Niveau 3 – Mise en place d'actions visant à faire progresser les performances de l'organisme. Après avoir identifié sa performance sur l'enjeu, l'organisme met en place les actions d'amélioration de ses performances. Ce niveau correspond à l'état de l'art dans le contexte de l'organisation (branche, localisation) et au moins à la conformité réglementaire [Afnor, 2006].*

Dans les faits, il est délicat de faire la différence entre ces deux niveaux de performance. Par le truchement d'indicateurs standardisés et quantifiés, il serait beaucoup plus aisé de statuer entre ces mêmes niveaux de performance. Par ailleurs, s'il était possible de disposer de données moyennes, il serait alors possible de connaître, avec beaucoup plus de certitude, la position de l'entreprise sur cette même échelle et ce, relativement à un secteur d'activité donné.

Enfin, d'un point de vue général, le SD 21000 propose une lecture parfois très fine des enjeux DD liés à la gestion des entreprises. Ainsi, lorsqu'il s'agit de PME, il semble difficile de mesurer, par exemple, la performance de la communication externe ou de la communication interne de l'entreprise. Peu de PME disposent ou ont besoin de disposer, d'un service de communication approprié, légitimant la mesure de la performance de cet enjeu.

De fait, et comme nous le verrons dans la section suivante, afin de disposer d'un tableau de bord adapté aux PME, il sera nécessaire de procéder à une relecture des enjeux proposés par le SD 21000 afin de ne retenir que ceux qui semblent les plus pertinents.

3.2. Proposition d'une méthodologie pour la gestion du DD dans les PME

3.2.1. Un tableau de bord adapté au contexte des PME

Compte tenu des remarques évoquées, et pour que le tableau de bord proposé soit le plus proche des préoccupations des PME et des besoins des contrôleurs de gestion, un certain nombre de retraitements ont été effectués sur la base de la liste des enjeux DD proposée par le guide SD 21000 – cf. enjeux barrés de couleur rouge en annexe n°1.

Ainsi, les enjeux *Eco conception*, *Système de gestion*, *Veille réglementaire*, comme indiqués dans la section précédente, seront intégrés aux niveaux de performance des entreprises – niveaux 2, 3 et 4 – et donc seront supprimés de la liste des enjeux de notre tableau de bord. Ils seront intégrés à la définition des niveaux de performance de ce même tableau de bord (cf. section suivante).

L'enjeu *Organisation et responsabilité*, qualifiant le type d'organisation hiérarchique dans l'entreprise, semble également difficilement applicable aux PME. De fait, cet enjeu ne sera pas directement pris en compte. Toutefois, les dimensions « répartition des tâches et des responsabilités » seront prises en compte dans l'enjeu *Participation, motivation du personnel*.

L'enjeu *Prise en compte d'autres facteurs*, du fait de son caractère généraliste et du manque de précision de sa définition dans le SD 21000 ne sera pas retenu.

L'enjeu *Relation commerciale*, concernant le type de relation entretenue par l'entreprise avec ses fournisseurs, sera élargi au client et à l'ensemble des parties prenantes de l'entreprise bénéficiant directement ou indirectement de l'impact économique de l'organisation – soit, l'enjeu *Impact économique local* (cf. annexe n°1).

L'enjeu *Production et politique de tarification* n'a pas été pris en compte, car tel que défini dans le guide SD 21000, il reprenait des dimensions déjà évoquées par d'autres enjeux : choix des fournisseurs, partage de la VA, type de tarification, etc.

Les enjeux *Intégration territoriale de l'entreprise*, *Gestion des externalités et Bruits et odeurs (pollutions internes et externes)* comportant de nombreux points communs relativement à la définition donnée par le SD 21000, seront regroupés dans une catégorie intitulée *Impact environnemental local*.

Les enjeux *Logistique, transport et Transport des salariés* ont été ventilés dans l'enjeu *Air - pollution et réduction des GES*.

L'enjeu *Sol – gestion et pollution* a été renommé, enjeu *Sol - gestion et dépollution*.

Enfin, à la suite de ces différents retraitements, il a été décidé de construire la trame du tableau de bord de gestion appliqué aux problématiques de DD sur la base des enjeux proposés par le guide SD 21000 (cf. tableau n°4).

Tableau n°4 – Tableau de bord pour le suivi et la gestion des problématiques DD des PME

<p>1. Thématique économique et gouvernance</p> <ul style="list-style-type: none"> - Engagement de la direction - Stratégie, politique et objectifs - Politique d'achat - Coûts et investissement - Rentabilité et partage de la valeur ajoutée - Contrôle et pérennité - Impact économique local <p>2. Thématique sociale</p> <ul style="list-style-type: none"> - Travail : conditions générales et ambiance - Participation, motivation du personnel - Compétences, emploi, formation - Hygiène-Sécurité-Santé - Relations sociales dans l'entreprise - Équité 	<p>3. Thématique environnementale</p> <ul style="list-style-type: none"> - Eau : pollution et gestion - L'énergie : consommation - L'air : pollution et réduction des GES - Les déchets : réduction et gestion - Les sols : gestion et dépollution - Protection de la biodiversité - Gestion et prévention des risques - Impact environnemental local
---	--

3.2.2. Une méthodologie pour la constitution d'un tableau de bord DD appliqué au contexte des PME

La méthodologie proposée est construite selon une logique comparable à celle du SD 21000 : une prise en compte des parties prenantes et une logique de hiérarchisation des enjeux relativement au contexte de l'entreprise.

Premièrement, afin de sortir de la logique d'autodiagnostic et permettre au gestionnaire de connaître de manière factuelle la situation réelle dans laquelle se trouve son entreprise, il sera nécessaire de disposer de données moyennes par secteur.

Il est nécessaire de disposer de ces données moyennes sectorielles afin d'étalonner l'importance des enjeux les uns par rapports aux autres dans le tableau de bord, mais également pour connaître l'importance de chacune des parties prenantes en lien direct ou indirect avec l'entreprise. Étant donné le contenu de l'information recherchée et de son inertie potentielle, il semble possible de procéder par enquêtes sectorielles périodiques – tous les 4 ou 5 ans par exemple.

Deuxièmement, et de manière identique à ce que propose le SD 21000, le gestionnaire devra évaluer la qualité de la relation entretenue par l'entreprise avec ses parties prenantes. À ce niveau, deux avenues s'ouvrent à lui : soit il décide de procéder par entretiens internes, soit il procède par enquête externe. Le choix est laissé au gestionnaire qui devra arbitrer entre ses deux méthodes : prendre en compte leur coût et leur niveau efficacité ; arbitrer en fonction de la facilité ou non d'interroger la partie prenante concernée.

Enfin, il sera nécessaire de mesurer le niveau de performance de l'entreprise relativement aux enjeux du tableau de bord.

A cet effet, le tableau de bord comportera un système de bonus/malus afin de tenir compte, au niveau de l'échelle de performance, de la pertinence de la politique de gestion des parties prenantes de l'entreprise. Selon cette approche, l'échelle de performance proposée par l'Afnor serait transformée de la sorte :

Niveau 1 – Aucune action n'existe dans le sens d'une prise en compte du sujet. Cependant, le responsable de l'organisation est conscient de l'enjeu et est prêt à lancer des actions correctives.

Niveau 2 – L'organisation évalue sa situation à l'instant T pour connaître ses résultats relativement à l'enjeu considéré. Elle a mis en place des indicateurs de performance quantitatifs et qualitatifs afin de collecter l'information pertinente.

Niveau 3 – L'organisation met en place des actions d'amélioration. Elle dispose d'un système de gestion lui permettant de piloter ses objectifs de progrès. Son niveau de performance est supérieur à l'état de l'art – données sectorielles – pour l'enjeu étudié.

Niveau 4 – L'organisation a atteint un niveau de maturité supérieur à l'état de l'art. Elle mène des actions organisées de veille sur les innovations – techniques, technologiques, managériales – et identifie leurs impacts sur son activité. Elle peut également avoir mis en place un système de gestion certifié par tierce partie construit selon une logique d'amélioration continue. Elle peut également avoir mis en place une politique d'éco conception.

Remarque : possibilité d'un bonus ou d'un malus – possibilité d'être gratifiée ou rétrogradée d'un niveau - relativement à la manière dont l'entreprise gère les attentes de ses parties prenantes.

Niveau 5 – L'organisation a généralisé une innovation qui la place à un niveau d'excellence au-delà de l'état de l'art et des pratiques courantes concernant l'enjeu. Cette stratégie de rupture intègre une vision globale des problématiques connexes liées à l'enjeu étudié.

Remarque : possibilité d'un malus - être rétrogradée d'un niveau - relativement à la manière dont l'entreprise gère les attentes de ses parties prenantes.

CONCLUSION

Dans cette contribution, il apparaît que le développement durable soit devenu une préoccupation de plus en plus prégnante pour l'entreprise. Cette prise de conscience de la part de l'entreprise est liée au développement de nouveaux contre-pouvoirs et à la parole donnée de plus en plus largement aux parties prenantes de l'entreprise. De fait, de nouveaux risques apparaissant - risques d'image, de réputation - l'entreprise se voit dans l'obligation de revoir

son cercle de responsabilité afin d'y intégrer d'une part, les principes de développement durable et d'autre part, d'entretenir des relations constructives avec ses parties prenantes.

Plus qu'une mode, le développement durable est devenu une nouvelle question de management, plus généralement un sujet de gestion, pour lequel l'entreprise est encore à la recherche d'outils, de tableau de bords, d'indicateurs lui permettant de piloter ses projets. A cet effet, il apparaît que l'Afnor, par l'intermédiaire du guide SD 21000, propose une méthodologie de diagnostic DD. Sur la base de ce guide, nous proposons un tableau de bord adapté au pilotage du DD pour les PME. La méthodologie développée permet notamment de mesurer la performance d'une entreprise selon vingt et un enjeux liés au DD, pondérés selon le niveau d'importance de ces mêmes enjeux relativement d'une part, à l'activité –le secteur – de l'entreprise et d'autre part, relativement au type de relations entretenues par l'entreprise avec ses parties prenantes.

Comme précédemment évoquée, cette contribution étant la première étape d'un projet de recherche appliqué, il apparaît nécessaire à ce niveau d'une part, de confronter ce modèle de tableau de bord aux réactions de la profession et d'autre part, d'évaluer la réceptivité des entreprises – particulièrement des PME – par rapport à ce dernier. A la suite, ce projet sera enrichi d'outils connexes indispensables à l'opérationnalisation de la méthodologie – questionnaires pour hiérarchiser les enjeux DD, questionnaires « parties prenantes » ou encore catalogue d'indicateurs afin de mesurer la performance des entreprises relativement aux enjeux proposés.

BIBLIOGRAPHIE

Accounting for Sustainability Forum (2007) Accounting for sustainability, tiré de <http://www.accountingforsustainability.org/home/> le 14 janvier 2009.

Adams, C.A. & G. Whelan (2009) «Conceptualising futur change in corporate sustainability reporting», Accounting, Auditing & Accountability Journal, vol. 22, no. 1, pp.118-143.

Adams, C.A. & P. McNicholas (2006) «Making a difference Sustainability reporting, accountability and organizational change», Accounting, Auditing & Accountability Journal, vol. 20, no. 3, pp.382-402.

Afnor (2003) «Fascicule de documentation SD 21000», FDX 30-021, éds Afnor.

Afnor (2006) «Fascicule de documentation SD 21000», FDX 30-023, éds Afnor.

Alberola E. & N. Richez-Battesti N. (2005) « De la responsabilité sociétale des entreprises : Evaluation du degré d'engagement et d'intégration stratégique », La revue des Sciences de Gestion, n°211-212, pp. 55-69.

Allouche J. & P. Laroche (2005) «A Meta-analytical Investigation of the Relationship between Corporate Social Financial Performance», Revue de Gestion des ressources Humaines, juillet-septembre, pp. 18-42.

Brodhag C., N. Gondran & K. Delchet (2004) «Du concept à la mise en œuvre du développement durable – théorie et pratique autour du guide SD 21000», VestigO, vol. 5, no. 2.

CCE (2002) Communication concernant la responsabilité des entreprises : une contribution des entreprises au développement durable, COM, Bruxelles.

- Commission Mondiale sur l'Environnement et le Développement (1988) « Notre avenir à tous », Rapport Brundtland, Montréal, Éditions du Fleuve, 432 p.
- Cooper, S.M. et D.L. Owen (2007) «Corporate social reporting and stakeholder accountability: the missing link», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 32, no. 7/8, pp.649-667.
- Delchet K. (2006) La prise en compte du développement durable par les entreprises, entre stratégies et normalisation, Thèse de doctorat, Ecole Nationale Supérieure des Mines de Saint Etienne.
- Donaldson T. & L.E. Preston (1995) «The stakeholder Theory of the Corporation Concepts, evidence and Implications », *Academy of Management review*, vol. 20, n°1, pp. 65-91.
- Feltmate, B. (1999) La rédaction et l'évaluation des rapports sur le développement durable et des rapports environnementaux, Politique de comptabilité de management, CMA Canada, Mississauga, Ontario.
- Freeman R.E. (1984) «Strategic Management: A Stakeholder Approach», *Pitman Series in Business and Public Policy*.
- Gibson K. (2000) «The moral basis of Stakeholder Theory», *Journal of Business Ethics*, vol. 26, no. 3, pp. 245-257.
- Henriques I. & P. Sadorsky (1999) «The Relationship between Environmental Commitment and Managerial Importance of Stakeholder Importance?», *Academy of management Journal*, vol. 42, pp. 97-99.
- International Federation of Accountants (2006) Why sustainability counts for professional accountants in business, 8 pages.
- Jones T.M. & A.C. Wicks (1999) «Convergent Stakeholder Theory», *Academy of Management Review*, vol.20., pp. 404-437.
- Orlitzky M., F.L. Schmidt & S.L. Rynes (2003) «Corporate social and financial performance: A meta-analysis», *Organization Studies*, vol. 24. no. 3, pp.103-441.
- Pratt, L. (2007) «Sustainability reporting», *CGA Magazine*, sept-oct.
- Preston L.E. & J.E. Post (1975) «Private Management and Public policy: The Principle of Public responsibility», Englewood Cliffs, New Jersey, Prentice-Hall.
- Remillard D. & D. Wolff (2008) « Firms et développement durable ou l'émergence d'une nouvelle convention de coordination », XVII^{ème} conférence internationale de management stratégique -AIMS, Nice.
- Sharma S. (2001) «L'organisation durable et ses Stakeholders», *Revue Française de Gestion*, novembre-décembre, pp. 154-167.
- Société des comptables en management du Canada (2002) Reddition de comptes dans l'intérêt des parties prenantes - Comptabilité de développement durable, 5 pages.
- Société des comptables en management du Canada (2002) Reddition de comptes dans l'intérêt des parties prenantes - Comptabilité de développement durable, 5 pages.

UNEP (2006) «Principes des nations-unies pour l'investissement responsable», Programme des Nations-Unies pour l'Environnement, tiré de http://www.unpri.org/files/PRI-Brochure_French.pdf.

WBCSD (2001) «Business & the Rio Decade», WBCSD, reprinted for a series of papers published in the Herald Tribune, tire de <http://www.wbcsd.org/DocRoot/Whf0ZAwkhLjEFcNu5QtE/IHT.pdf>.

Wolff D. (2007a) «L'appropriation du concept de développement durable par les firmes ou l'émergence d'une nouvelle convention de coordination», Revue de l'Organisation Responsable, no. 2, pp. 27-37.

Wolff D. (2007b) «Le concept de développement durable – identification des conditions stratégiques de diffusion de ce type de convention grâce aux jeux évolutionnistes», Gestion 2000, vol. 24, no. 6, pp. 35-48.

-ANNEXE – LISTE DES 34 ENJEUX DU GUIDE SD 21000

GOVERNANCE ET PRATIQUES MANAGERIALES	Niv. 1	Niv. 2	Niv. 3	Niv. 4	Niv. 5
1. Engagement de la direction					
2. Stratégie, politique et objectifs					
3. Système de management	<i>Problème de différenciation entre les niveaux</i>				
4. Organisation et responsabilité		—————		—————	
5. Participation, motivation du personnel					
6. Communication interne					
7. Communication externe					
8. Veille réglementaire					
9. Prise en compte d'autres facteurs					
10. Identification des parties intéressées					
THEMATIQUES TRANSVERSALES					
11. Produits / éco conception					
12. Politique d'achat					
13. Gestion et prévention des risques					
14. Logistique, transport et stockage					
15. transport des salariés, accessibilité du site					
THEMATIQUES ECONOMIQUES					
16. Relations commerciales Impact économique local					
17. Production et politique de tarification					
18. Coûts et investissements					
19. Rentabilité et partage de la valeur ajoutée					
20. Contrôles et pérennité					
III. THEMATIQUES SOCIALES					
21. Travail : conditions générales et ambiance					
22. Compétences, emploi, formation					
23. Hygiène-Sécurité-Santé					
24. Relations sociales dans l'entreprise					
25. Équité					
THEMATIQUES ENVIRONNEMENTALES					
26. intégration territoriale et gestion des externalités Impact environnemental local					
27. L'eau : gestion des consommations L'eau : pollution et gestion des consommations					
28. L'eau : pollution					
29. L'énergie : consommation					
30. L'air : pollution et GES					
31. Les déchets					
32. Les sols : gestion et pollution					
33. La biodiversité					
34. Bruits et odeurs : pollutions internes et externes					