



HAL
open science

CARTOGRAPHIE STRATÉGIQUE DES ACTIONS DE DÉVELOPPEMENT DURABLE : LE CAS DE PME FRANÇAISES

Stéphane Trebucq

► **To cite this version:**

Stéphane Trebucq. CARTOGRAPHIE STRATÉGIQUE DES ACTIONS DE DÉVELOPPEMENT DURABLE : LE CAS DE PME FRANÇAISES. La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, May 2009, Strasbourg, France. pp.CD ROM. halshs-00460640

HAL Id: halshs-00460640

<https://shs.hal.science/halshs-00460640>

Submitted on 1 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.

CARTOGRAPHIE STRATÉGIQUE DES ACTIONS DE DÉVELOPPEMENT DURABLE : LE CAS DE PME FRANÇAISES

Stéphane TRÉBUCQ

Maître de conférences en Sciences de Gestion- HDR

IAE de Bordeaux – Pôle Universitaire de Sciences de Gestion

Université Montesquieu Bordeaux IV

Equipe de Recherche en Contrôle et Comptabilité Internationale (ERCCI)

35, av Abadie - 33072 Bordeaux Cedex

Tel : 05 56 00 45 67 - Fax : 05 56 00 45 66

Email : stephane.trebucq@u-bordeaux4.fr

Résumé : A partir des travaux de Kaplan et Norton consacrés à la cartographie stratégique, cette recherche permet de synthétiser graphiquement les indicateurs de développement durable proposés par la Global Reporting Initiative (GRI). En l'absence de PME françaises appliquant la norme GRI, l'étude empirique retient le cas des entreprises ayant adhéré au Pacte Mondial des Nations Unies. L'ensemble des objectifs stratégiques conformes au GRI permet de retenir une trentaine d'indicateurs GRI. La qualité de l'outil de pilotage obtenu est testée de deux façons, d'une part, en le comparant aux propositions de l'Académie des Sciences Techniques Comptables et Financières, d'autre part, en le testant à partir du cas de cinq PME. Les difficultés pour obtenir un tableau de bord équilibré prenant en considération l'ensemble des parties prenantes et adapté aux spécificités sectorielles sont ainsi mises en évidence. Plusieurs axes d'amélioration ayant trait au reporting sociétal des PME sont finalement identifiés.

Mots clés : Développement durable, Global Reporting Initiative, Pacte Mondial, Cartographie stratégique, PME

Title : *A contribution to the strategy mapping of sustainability actions from French SMEs*

Abstract : *Based on the strategy mapping methodology developed by Kaplan and Norton, this research draws a synthesis of the indicators of sustainable development proposed by the Global Reporting Initiative (GRI). Without any French SMEs applying the GRI standard, our empirical study retains the case of companies which have opted for the United Nations Global Compact. In order to cover all the strategic objectives, thirty main GRI indicators are identified. The quality of the managerial tool obtained is tested by two manners, firstly by comparing it to the propositions of the French Accounting Academy, and secondly by testing it with five case studies of SMEs. The difficulties in order to obtain a scorecard balanced for all stakeholders and dealing with sector specificity are hence revealed. Several paths of progress for the sustainability reports of SMEs are finally identified.*

Key words : *Sustainable development, Global Reporting Initiative, Global Compact, Strategy Mapping, Small and Medium Enterprises*

INTRODUCTION

La norme GRI (Global Reporting Initiative) complète en matière de reporting social et environnemental, depuis 1999, le référentiel IFRS, celui-ci restant centré uniquement sur le reporting financier. Assez bien diffusée parmi les entreprises cotées françaises, la GRI n'a apparemment été adoptée à ce jour par aucune PME française. Le référentiel apparaît encore très largement méconnu et sa mise en œuvre demeure peut-être encore difficile notamment en raison du nombre important des indicateurs suggérés, ainsi que de leur mesure parfois difficile à réaliser. La norme GRI représente pourtant une réelle opportunité pour les PME lorsqu'il s'agit d'intégrer le concept de développement durable, et d'opter pour une pratique de reddition de comptes internationalement reconnue. Sans revenir sur les enjeux organisationnels ou politiques de la mise en place d'un système de contrôle en matière de développement durable, l'objectif de cette recherche consiste par conséquent à rendre cette norme plus opératoire conformément au modèle générique de cartographie de la stratégie, proposé par Kaplan et Norton (1992, 2000).

Cette approche a vocation à faciliter le pilotage opérationnel des objectifs stratégiques, des actions et des résultats obtenus en matière de performance globale (Reynaud, 2003), selon une logique d'amélioration continue PRCA (Prévoir, Réaliser, Contrôler, Adapter) proposée par Deming ou EPC (Engagements de principe, Processus internes, Conséquences observables) suggérée par Wood (1991). La représentation visuelle permet, selon la théorie de l'assimilation d'Ausubel (1962) et les nombreuses recherches appliquées conduites par Novak (1998), une meilleure mémorisation et compréhension des enjeux. Un premier test de qualité de l'outil est opéré à partir des réflexions et propositions pratiques récentes de l'Académie des Sciences Techniques Comptables et Financières (Marcenac et al., 2007). Un second test est réalisé à partir du cas de cinq PME françaises adhérentes au Pacte Mondial ("Global Compact"), en se fondant sur leurs communications publiées soit sur leur propre site internet, soit sur celui des Nations-Unies. Certaines limites inhérentes au Pacte Mondial et à la GRI sont tout d'abord identifiées, puis une vue complémentaire pour une stratégie "soutenable" est proposée en retenant une vue par partie prenante. Cela conduit à proposer meilleur contrôle de l'équilibrage des indicateurs, et finalement, à évaluer l'étendue des problématiques couvertes par le reporting sociétal des entreprises.

La première partie de cet article est consacrée à une synthèse de la littérature concernant la Global Reporting Initiative, le Pacte Mondial et les recherches vouées au tableau de bord prospectif ou équilibré ("balanced scorecard"), et plus récemment encore à la cartographie stratégique, avec leurs applications spécifiques aux domaines du développement durable et de la responsabilité sociétale des entreprises. La seconde partie expose les modalités d'élaboration d'une cartographie stratégique à partir des indicateurs GRI et en conformité avec le Pacte Mondial. La troisième partie permet de présenter les évaluations du modèle. La quatrième partie est dédiée à une synthèse critique d'un éventuel pilotage opérationnel du développement durable dans les PME.

1. DÉMARCHES DE DÉVELOPPEMENT DURABLE ET CARTOGRAPHIE STRATÉGIQUE

Après la présentation des complémentarités entre la GRI et le Pacte Mondial (1.1.), nous exposerons les propositions présentes dans la littérature académique afin d'adapter ces logiques et programmes de développement durable en termes de cartographie stratégique et de "balanced scorecard" (1.2.).

1.1. Référentiels "Global Reporting Initiative" et Pacte Mondial

La norme GRI est actuellement disponible dans sa troisième version, dite G3, après une première version émise en 1999 (Acquier et Aggeri, 2008), et la seconde rendue publique en 2002. Celle-ci est dotée de trois parties principales : 1) un cadre conceptuel composé d'une liste de principes (voir Quairel, 2004 p.19), 2) une structure type présentation des rapports de développement durable, et 3) une liste de protocoles de calcul d'indicateurs codifiés. Ces derniers sont classés selon une approche de triple-résultat ou "triple bottom-line" (Elkington, 1997), à savoir les catégories relevant de l'économie, du social et de l'environnement (au sens écologique du terme), auxquelles s'ajoutent une catégorie dite de responsabilité liée aux produits, et une autre rattachée aux relations élargies à la société toute entière. Chaque indicateur est doté d'un code commençant par deux lettres, indiquant la catégorie à laquelle il se rattache : EC pour économie, EN pour environnement, HR pour Droits de l'Homme ("Human Rights"), LA pour emploi, relations sociales et travail décent ("Labor"), PR pour la responsabilité ressortissant des produits ("Products"), et SO pour société.

Trois niveaux d'application sont prévus. Le niveau d'application le moins contraignant, noté C, nécessite la publication de dix indicateurs de performance, avec au minimum un indicateur économique, un indicateur social et un indicateur environnemental. Le niveau d'application intermédiaire, noté B, requiert l'utilisation de vingt indicateurs, couvrant cette fois les six catégories sus-mentionnées. Enfin, le niveau d'application avec l'exigence la plus élevée, noté A, se traduit par l'obligation de publication des quarante neuf indicateurs de base¹, à compléter par ceux relevant des suppléments sectoriels, lorsqu'ils existent.

Comme on peut le constater, les six catégories existantes ne correspondent pas à la classification en quatre perspectives² telles que proposées dans un "balanced scorecard" classique (Kaplan et Norton, 1992). D'une manière intuitive, on peut respectivement rapprocher les indicateurs de type EC de la perspective "finance", PR de la perspective "clients", et LA de la perspective "innovation et apprentissage organisationnel". On est en revanche plus gêné si l'on souhaite positionner les indicateurs de type EN, HR et SO, ou encore renseigner la perspective "processus internes".

¹ Dans le cas où un indicateur de base ne serait pas publiable, l'entreprise doit rédiger une note justificative.

² Selon l'approche "balanced scorecard", "l'innovation et l'apprentissage organisationnel" (perspective 1) améliorent "les processus internes" (perspective 2), générant eux-mêmes "la satisfaction des clients" (perspective 3), celle-ci servant à assurer l'essor des "finances" (perspective 4). Ce schéma est naturellement simplificateur, et de ce fait, fortement critiqué par des auteurs tels que Norreklit (2003, 2008).

Ce travail de mise en correspondance entre le référentiel des indicateurs GRI et la classification standard d'un "balanced scorecard" n'a pas été encore effectué, à notre connaissance. Une telle opération apparaît cependant nécessaire pour les entreprises qui souhaiteraient se doter d'un outil de tableau de bord à la fois compatible avec la logique "balanced scorecard" et la classification des indicateurs proposée par la GRI. Il est important de noter que la Global Reporting Initiative ne fournit également aucune synthèse graphique des domaines qu'elle aborde. Il s'agit là d'une carence pouvant paraître minime, mais qui peut toutefois contribuer à empêcher une compréhension rapide des problématiques abordées.

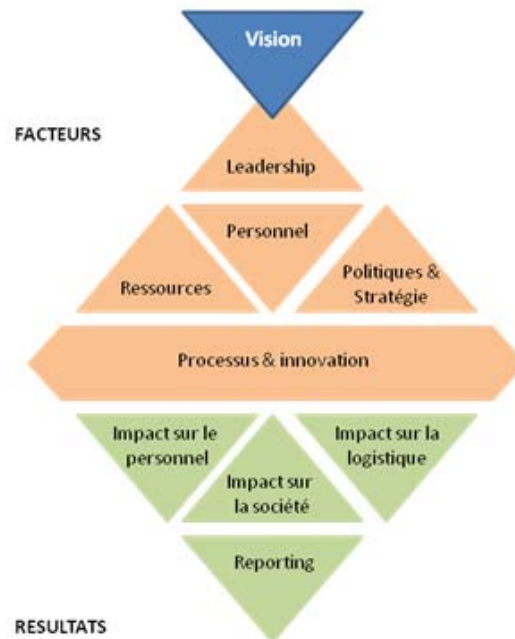
L'objet du Pacte Mondial ou Global ("Global Compact") proposé par les Nations Unies apparaît différent, sa vocation première n'étant pas fournir des indicateurs précis. Lancé en 2000 par le Secrétaire Général de l'ONU, Monsieur Kofi Annan, il prend la forme d'une série de dix engagements auxquels les entreprises choisissent d'adhérer volontairement. Ces engagements couvrent les domaines relatifs aux Droits de l'Homme (engagement n°1 et n°2), à la reconnaissance des libertés syndicales (engagement n°3), à l'absence de recours au travail forcé (engagement n°4) et au travail des enfants (engagement n°5), à l'élimination de toute discrimination (principe n°6), à l'adoption du principe de précaution en matière environnementale (engagement n°7), à la promotion d'une plus grande responsabilité environnementale (engagement n°8), au développement de technologies respectueuses de l'environnement (engagement n°9) et finalement à la lutte contre la corruption (principe n°10).

Les entreprises participant à ce Pacte sont invitées à publier annuellement une communication de progrès, dite CoP ("Communication on Progress"), afin d'être référencées dans liste officielle des entreprises considérées comme actives par les Nations-Unies, et d'être autorisées à utiliser légitimement dans leur communication institutionnelle le logo du "Global Compact". Comme on peut le constater dans la figure 1, le guide pratique de rédaction des CoP recommande l'application d'un modèle de performance proche dans sa logique de celui préconisé dans l'approche dite "balanced scorecard".

La figure 1 s'inspire également très largement du schéma élaboré par l'EFQM (voir Oger et Platt, 2002). Il s'en distingue toutefois de trois façons. Tout d'abord, aucun questionnaire n'accompagne ce schéma, à la différence d'un modèle EFQM. Ensuite, le modèle de performance du Pacte Mondial insiste plus nettement sur l'importance de la vision managériale, celle-ci étant censée influencer directement sur la capacité de "leadership" et d'entraînement des salariés par les dirigeants. Enfin, la finalité d'une publication d'informations, ou reporting externe, est plus nettement mise en évidence dans la partie basse du modèle. Il n'en demeure pas moins que la question de la mise en œuvre de ce modèle reste entière, et ce d'autant plus que le modèle suggéré n'est nullement documenté. A titre d'exemple, la mise au point de technologies respectueuses de l'environnement (engagement n°9 du Pacte Mondial) peut avoir des conséquences en matière de formation, de processus, de rentabilité et peut-être même de satisfaction clients. Elle peut aussi toucher, selon la typologie des indicateurs GRI, des aspects de type EC : économiques (dépenses et investissements), EN : consommation de fluides (énergies, eau) et production de déchets, LA : sécurité et formation du personnel, PR : santé des consommateurs et SO : santé des communautés proches par exemple des sites de production. Un même principe peut donc théoriquement impacter la

plupart des perspectives d'un "balanced scorecard" ou des critères d'un modèle de type EFQM, ou encore tous les types d'indicateurs GRI.

Figure 1
Modèle de performance du Pacte Mondial



Source : Practical Guide on Communication on Progress (2004-2008)

Afin de faciliter le croisement entre l'approche GRI et l'adhésion au Pacte Mondial, les Nations-Unies et la "Global Reporting Initiative" ont constitué un groupe de travail qui a débouché sur une publication commune éditée dès 2006 dans sa version préparatoire (Kell et Ligteringen, 2007). Celle-ci met en correspondance les dix principes du Pacte Mondial avec la liste des indicateurs de la norme G3. Il en ressort une liste de 38 indicateurs de base pouvant être mis en correspondance avec les dix engagements du Pacte Mondial. En revanche, 11 autres indicateurs de base GRI échappent à la sphère des engagements du Pacte Mondial. Ce résultat semble suggérer qu'une adhésion au Pacte Mondial serait a priori insuffisante pour se doter d'une vision complète en matière de développement durable. Outre son absence de fondation théorique, des auteurs comme Bremer (2008), ou encore Runhaar et Lafferty (2009), considèrent qu'un tel standard est incomplet. Ceci pourrait expliquer le fait qu'il est plus fréquent de trouver des PME disposant de communications de progrès dans le cadre du Pacte Mondial que des PME disposant d'un reporting sociétal conforme au standard GRI. Mais si ce dernier est à l'évidence plus difficile d'accès et d'application, il ne saurait être pour autant exonéré de toute critique. Moneva et al. (2006) estiment notamment, preuve à l'appui, que l'adoption par les entreprises du standard GRI ne constitue en aucune façon la garantie d'un comportement socialement responsable. On peut par ailleurs douter que les entreprises soient véritablement en mesure d'anticiper l'impact de leur activité sur les "besoins des générations futures", selon la définition consacrée du Rapport Brundtland. En somme, l'application de la norme GRI permettrait tout au plus une application du développement durable dans sa version faible (Bebbington, 2001), c'est-à-dire sans une remise en question fondamentale ou radicale du modèle économique de l'entreprise. La validité de ces remarques

pourra être mieux appréciée à partir des études de cas menées dans le cadre de la phase empirique de notre recherche (voir 3.2.). Envisageons, à présent, la possibilité d'intégrer dans une "cartographie stratégique" les démarches de la GRI et du Pacte Mondial.

1.2. Cartographies stratégiques du développement durable

Il est important de bien distinguer, à ce niveau, sur un plan conceptuel et pratique les notions de "balanced scorecard" et de cartographie stratégique. Il s'agit en effet de deux outils bel et bien distincts, bien qu'ils puissent être étroitement imbriqués dans leur phase finale de déploiement. On entend donc communément par "balanced scorecard" la liste des indicateurs retenus, et ce, selon une répartition usuelle en quatre perspectives. Historiquement, le "balanced scorecard" est donc bien un tableau de données, dont les colonnes permettent d'afficher pour chaque indicateur les scores réels obtenus, et par conséquent, les écarts avec les valeurs cibles prévues, la tendance de l'évolution constatée, les possibilités d'actions correctrices, et les incidences en termes de budget (Kaplan et Norton, 1992). Afin de faciliter la sélection des indicateurs pertinents, ces mêmes auteurs ont suggéré de développer avant toute démarche de tableau de bord une mise en forme graphique de la stratégie (Kaplan et Norton, 2000). L'idée était néanmoins déjà présente dans leur ouvrage datant de 1996 avec les cas de Kenyon Stores et Metro Bank, et la notion même de cartographie stratégique, sous un angle plus statistique, avec une analyse factorielle des indicateurs, avait déjà été initiée par les recherches de Day et al. (1987). Si dans un premier temps la cartographie constitue un outil de réflexion et de formalisation de la stratégie, elle peut devenir ultérieurement un outil de visualisation de la performance, en s'appuyant sur les données disponibles dans le "balanced scorecard". La carte stratégique permet même d'aller plus loin que le contenu synchronique des tableaux de bord, puisqu'elle permet d'afficher une dimension diachronique, à savoir les corrélations entre variables, provenant des séries temporelles accumulées dans le système d'information. A ce titre, la carte stratégique est non seulement un outil possible de synthèse des performances, mais aussi le moyen de tester des relations de cause à effet correspondant aux hypothèses tirées initialement de l'expérience ou du système de croyance des managers. Il s'agit donc d'un outil d'apprentissage organisationnel permettant éventuellement de réviser des croyances erronées ou une conception incomplète de la réalité. Ses propriétés graphiques lui confèrent, sur un plan cognitif, une supériorité par rapport au "balanced scorecard", puisque la cartographie stratégique est dans l'esprit très proche d'une carte conceptuelle dont l'intérêt a bien été démontré par les travaux pionniers d'Ausubel (1962) et Novak (1998). Selon ces auteurs, la mise en forme graphique facilite en effet la compréhension de situations complexes, et permet une meilleure prise de conscience ainsi qu'une meilleure mémorisation des relations systémiques.

L'adaptation de la logique du "balanced scorecard" aux problématiques environnementales s'est avérée relativement tardive. Il est important de souligner que l'ouvrage de Kaplan et Norton datant de 1996, de même que l'article fondateur de 1992, n'y font aucune référence. Johnson (1998) est, à notre connaissance, le premier à avoir publié sur ce sujet, dans la revue *Corporate Environmental Strategy*. Les quatre axes sont maintenus, et deux exemples d'enchaînements de relations de cause à effet y sont développés. Le premier illustre les conséquences positives d'une action de formation sur la réduction des risques d'accidents

environnementaux, protégeant ainsi le capital réputationnel de la firme et réduisant les risques de sanctions financières liées aux plaintes de riverains. Le second concerne l'incidence d'une analyse de cycle de vie des produits en matière de processus de fabrication, puis l'impact d'une certification reconnue par le consommateur, accroissant de la sorte la fidélisation des clients, les parts de marché, et par là même les performances commerciales et financières de l'entreprise. Il n'en subsiste pas moins un doute quant à la finalité poursuivie par l'entreprise. C'est là un motif non négligeable de critique du "balanced scorecard" qui s'insère dans un paradigme de création de valeur actionnariale, alors que le développement durable s'appuierait sur une logique différente, de création de valeur partenariale. La question de savoir si une création de valeur pour les actionnaires serait compatible, voire même le corollaire, d'une création de valeur pour les autres parties prenantes fait encore largement débat (Hillman et Keim, 2001).

Dans leur article de 2000, Kaplan et Norton introduisent dans leur cartographie stratégique des notions telles que la "citoyenneté" et le "respect des processus de sécurité en matière environnementale". Selon une analyse plus poussée par Bieker et Gminder (2001), plusieurs stratégies d'entreprise peuvent être identifiées, avec un degré de pression variable émanant des différentes parties prenantes en matière de développement durable. Lorsque l'entreprise cherche alors à différencier ses produits par un engagement en matière environnementale, ces auteurs préconisent alors la création d'une cinquième perspective, dite sociétale qui précède les perspectives "clients" et "finance". Bieker et Gminder (2001) sont, à ce titre, les premiers à introduire une nouvelle perspective, et à créer la nouvelle terminologie dite de "Sustainability Balanced Scorecard". Figge et al. (2002) reprennent cette expression, et proposent également outre les quatre perspectives initiales proposées par Kaplan et une Norton, une dimension transversale, intitulée non marchande ("non-market"). Ils y placent notamment le cas du travail des enfants, et connectent cette problématique à la question des contrôles de qualité, intégrée dans la perspective "processus internes", de même que les questions de l'image et de la réputation de l'entreprise, situées dans la perspective "clients". Kaplan (2003), associé à Norton, réagit à ces remises en question du modèle initial, en maintenant un schéma-type en quatre perspectives, intégrant les problématiques de technologies propres, de capital humain, de performance environnementale, de sécurité, d'égalité et de non-discrimination, de citoyenneté, de réduction des risques financiers, et finalement d'impacts commerciaux positifs en termes d'image (voir figure 2). Une telle représentation s'inscrit essentiellement dans une stratégie de recherche de légitimité, et d'orthodoxie financière, partant du fait que les actions de développement durable sont rentables via la réduction des coûts et/ou l'accroissement du chiffre d'affaires. Zingales et Hockerts (2003), puis Parisi et Hockerts (2008) s'appuient quant à eux sur l'expérience conduite au sein de la société pharmaceutique danoise Novo Nordisk. Les premiers constatent une extension de la perspective "clients" à l'ensemble des parties prenantes (hors actionnaires). Les seconds illustrent une modélisation du modèle économique de Novo Nordisk plus récente et innovante, avec la prise en compte de trois niveaux différents selon une logique de cercles concentriques. Le niveau le plus englobant retient les questions planétaires telles que le changement climatique, ou internationales comme l'intégration des minorités et le respect des Droits de l'Homme ou le travail des enfants, le niveau intermédiaire traite des aspects nationaux induisant des contacts étroits avec diverses communautés telles que l'éducation ou les associations, et finalement le niveau d'échelle individuelle relevant des problématiques liées à la satisfaction du patient, avec les programmes d'innovation, de qualité,

de contrôle des effets secondaires des médicaments. Pour les chercheurs van der Woerd et van der Brink (2004), un tableau de bord équilibré responsable passe aussi par la création d'une perspective "société & planète", et l'aménagement de la perspective clients en y ajoutant les fournisseurs. D'une manière légèrement différente, Dias-Sardinha et Reijnders (2005) proposent de substituer à l'axe finance une perspective de création de valeur partenariale ("triple-bottom line"), et à l'axe clients une perspective englobant la satisfaction de l'ensemble des parties prenantes. Enfin, Kaplan en 2008, avec Reisen de Pinho (voir aussi Kaplan et Norton, 2004 p.194), s'est penché sur le cas innovant de la société sud-américaine Amanco, dont le "balanced scorecard" comporte deux perspectives supplémentaires par rapport au modèle de base. On y trouve un axe "environnemental et social" positionné au-dessus de l'axe apprentissage organisationnel et ressources humaines, et un axe "triple bottom line" (création de valeur durable et soutenable à partir de la politique managériale de responsabilité sociale, de préservation environnementale) situé pour sa part au-dessus de l'axe financier classique.

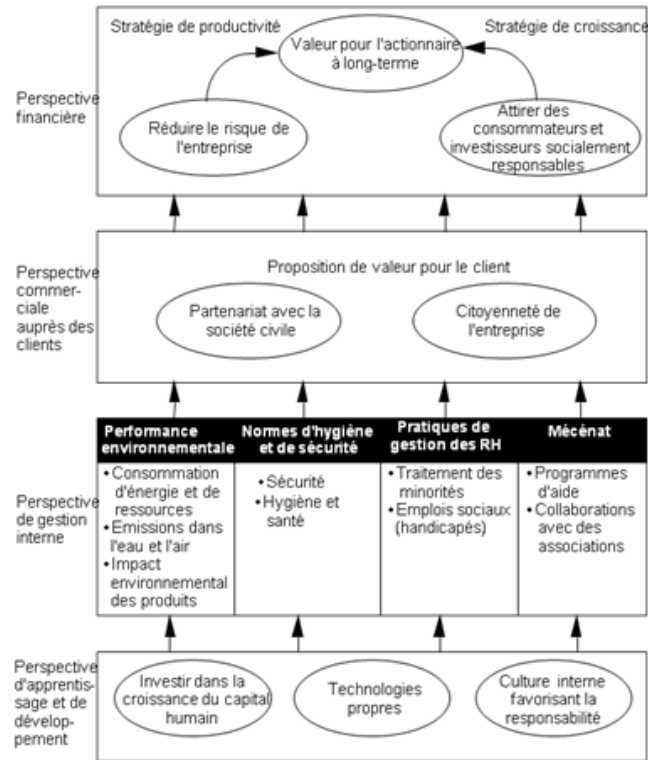
L'adoption d'une logique de développement durable amenant à reconsidérer l'objectif unique de maximisation de la création de valeur au bénéfice des actionnaires, il peut être instructif d'observer également l'adaptation des "balanced scorecards" et des cartographies stratégiques au cas des organisations non-marchandes. Comme le montre Kaplan en 1998, les responsables de la ville de Charlotte (Etats-Unis) ont été conduits à créer un tableau de bord intervertissant l'ordre des axes "finance" et "clients". Il en résulte que la finalité de l'organisation devient *de facto* le service rendu aux citoyens. L'axe finance devient un axe de "ressources" permettant d'engendrer la satisfaction des citoyens, et se retrouve situé au-dessus de la perspective "processus internes". Selon toute vraisemblance, on espère que les activités administratives et opérationnelles des services de la ville réduisent les dépenses et puissent accroître l'attractivité du territoire, via une réduction des impôts locaux et de l'importance du budget municipal. Pour leur part, von Eckardstein et Simsa (1998) ont préconisé la création d'une cinquième perspective dite "politique", répondant aux objectifs des élus, notamment en termes de niveau et de qualité de vie (voir aussi Benzerafa, 2005 ; Niehaves et Algermissen, 2006).

L'ensemble de ces recherches illustrent bien les hésitations et les ajustements successifs auxquels on peut se trouver confronté pour peu que l'on veuille aménager la cartographie stratégique selon une approche conforme au développement durable. Quatre options principales de transformation peuvent finalement être retenues, et éventuellement combinées :

- option 1: insérer une ou plusieurs thématique(s) sociétale(s), et ce, d'une manière transversale aux quatre perspectives classiques (Epstein et Wisner, 2001 ; Constantin et al., 2007),
- option 2 : rebaptiser, ou qualifier différemment, une ou plusieurs des perspectives existantes (Zingales et Hockerts, 2003 ; van der Woerd et van der Brink, 2004 ; Kaplan et Norton, 2004 p. 26 ; Dias-Sardinha et Reijnders, 2005),
- option 3 : insérer une ou plusieurs perspectives supplémentaires (von Eckardstein et Simsa, 1998 ; Bieber et Gminder, 2001 ; Figge et al., 2002 ; van der Woerd et van der Brink, 2004 ; Kaplan et Norton, 2004 p. 194 ; Reisen de Pinho et Kaplan, 2008)
- option 4 : modifier l'ordre usuel des perspectives (Kaplan et Norton, 2004 p. 392 cas de l'Armée américaine, p. 423 cas de l'établissement scolaire Fulton, et p. 432 cas de l'Opéra de Boston).

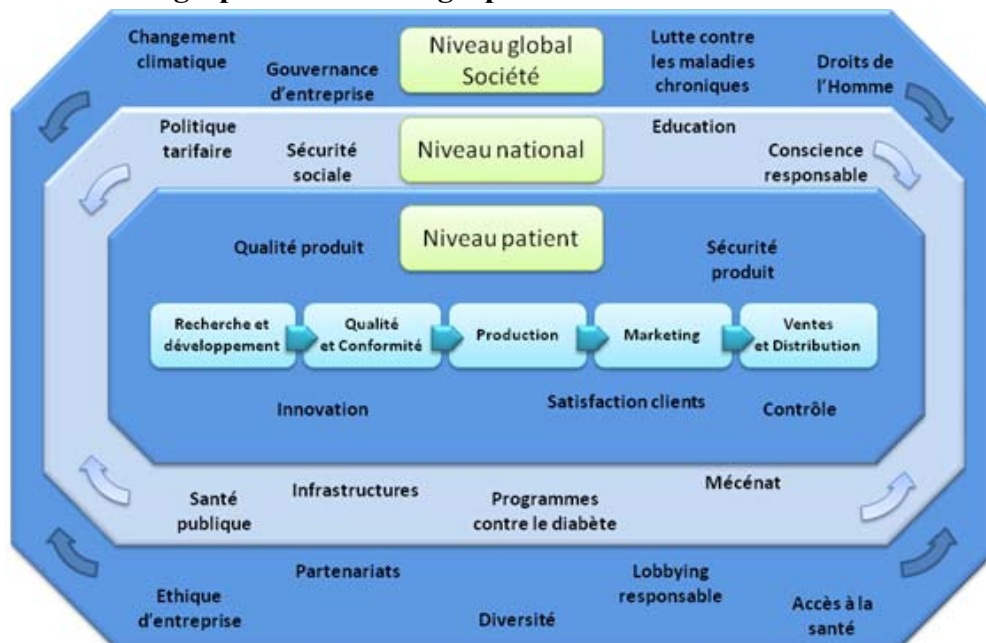
En nous référant à ces différentes options possibles, nous allons à présent procéder à la mise en forme d'une cartographie stratégique reposant sur les indicateurs proposés par la GRI.

Figure 2 - Cartographie-type d'une stratégie sociétale



Source : Kaplan et Norton, Balanced Scorecard Report, July/August (2003) ; Traduction française: S. Trébuçq.

Figure 3
Cartographie de la stratégie partenariale de Novo Nordisk



Source : Parisi et Hockerts (2008)

2. PROPOSITION D'UNE CARTOGRAPHIE STRATÉGIQUE DE LA GLOBAL REPORTING INITIATIVE

La norme GRI, hors protocoles spécifiques à certains secteurs, est composée d'un ensemble de soixante dix neuf indicateurs (49 étant de base et considérés comme essentiels, et 30 autres supplémentaires et qualifiés de facultatifs). La première étape du traitement effectué a consisté à les consolider, en les rattachant à un nombre restreint d'objectifs stratégiques pouvant être résumés dans une carte, tenant en une seule page (2.1.). Compte tenu des difficultés de maintenance d'un jeu important d'indicateurs pour une PME, la seconde étape a consisté à opérer une sélection d'un nombre restreint d'indicateurs GRI en fonction cette carte, la liste obtenue étant compatible avec une adhésion au Pacte Mondial (2.2.).

2.1. Cartographie des objectifs stratégiques implicites de la GRI

Sur un plan méthodologique, la cartographie stratégique des indicateurs GRI a été obtenue à partir d'une analyse qualitative du référentiel. La classification opérée (Richards 2005 ; Baizeley 2007) a reposé pour partie sur les travaux et les témoignages relatés dans les ouvrages de Kaplan et Norton. Ainsi, pour la perspective "innovation et apprentissage organisationnel", les objectifs stratégiques courants renvoient à la gestion du capital humain (compétences, fidélisation, attractivité), du capital organisationnel (culture, méthodes de travail, management) et du capital informationnel (communication et nouvelles technologies de l'information). Les processus internes traitent principalement des aspects relatifs à l'innovation, à la gestion des relations avec les parties prenantes, à la logistique et à la mise en conformité avec les obligations légales³. Quant à la partie clients, celle-ci rassemble les problématiques marketing de qualité-coût-délai et d'image de marque-réputation.

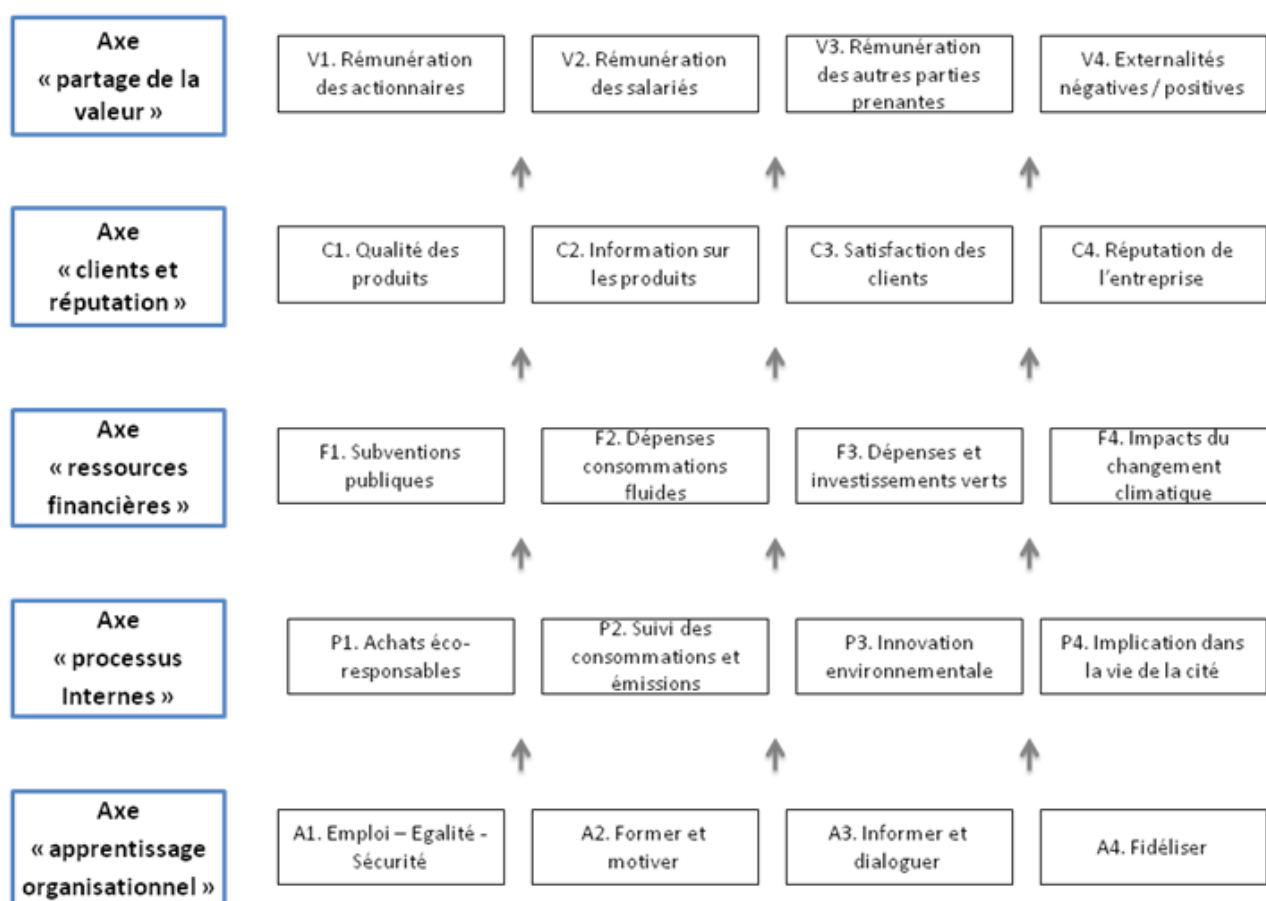
On constate que les indicateurs GRI se rapportant aux thématiques de gestion des ressources humaines (emploi, formation, fidélisation, formation, hygiène et sécurité, dialogue social, motivation) peuvent être aisément regroupés dans la perspective "apprentissage organisationnel" (voir annexe, tableau 1). La perspective "processus internes" peut réunir les questions d'approvisionnement (achats), de suivi de production (émissions et consommations), d'innovation (procédés de fabrication), et de relations (implication dans la vie de la cité et société) (voir annexe, tableau 2). Par référence aux cartographies réalisées pour les organisations publiques, la structuration des indicateurs GRI peut conduire à créer un axe "ressources financières", dans lequel on retrouve les subventions publiques, le chiffrage économique des dépenses d'énergies ou des investissements verts, ainsi que les évaluations financières des impacts du changement climatique (voir annexe, tableau 3). La perspective "clients" peut, quant à elle, être complétée à partir des indicateurs GRI se rapportant aux notions de qualité, d'information et de satisfaction des clients ainsi qu'au concept de réputation (voir annexe, tableau 4). Enfin, l'optique de la création de valeur, présente dans le référentiel GRI, conduit à proposer une perspective étendue au partage de valeur avec l'ensemble des parties prenantes, en incluant la problématique des externalités positives ou négatives (voir

³ Rappelons que dans sa définition académique acceptée, la responsabilité sociale ou sociétale de l'entreprise correspond à l'ensemble des actions allant au-delà des pures obligations légales.

annexe, tableau 5). De la sorte, 90% des indicateurs GRI sont synthétisés à partir d'une vingtaine d'objectifs stratégiques globaux classés selon cinq perspectives.

On observe que chaque axe ne dispose pas d'un nombre égal d'indicateurs GRI. Les axes les mieux renseignés par la GRI sont les suivants : "apprentissage organisationnel", avec 17 indicateurs GRI disponibles, "processus internes", avec 25 indicateurs GRI disponibles, et "clients et réputation", avec 17 indicateurs GRI disponibles. En revanche, la perspective "ressources financières" ne dispose que de 4 indicateurs GRI, et celle concernant le "partage de la valeur" de 9 indicateurs GRI (cf. annexe). La synthèse graphique des objectifs stratégiques implicites à la GRI, tels qu'identifiés dans les tableaux 1 à 5 de l'annexe est présentée dans la figure 4, ci-dessous.

Figure 4
Cartographie stratégique des indicateurs GRI



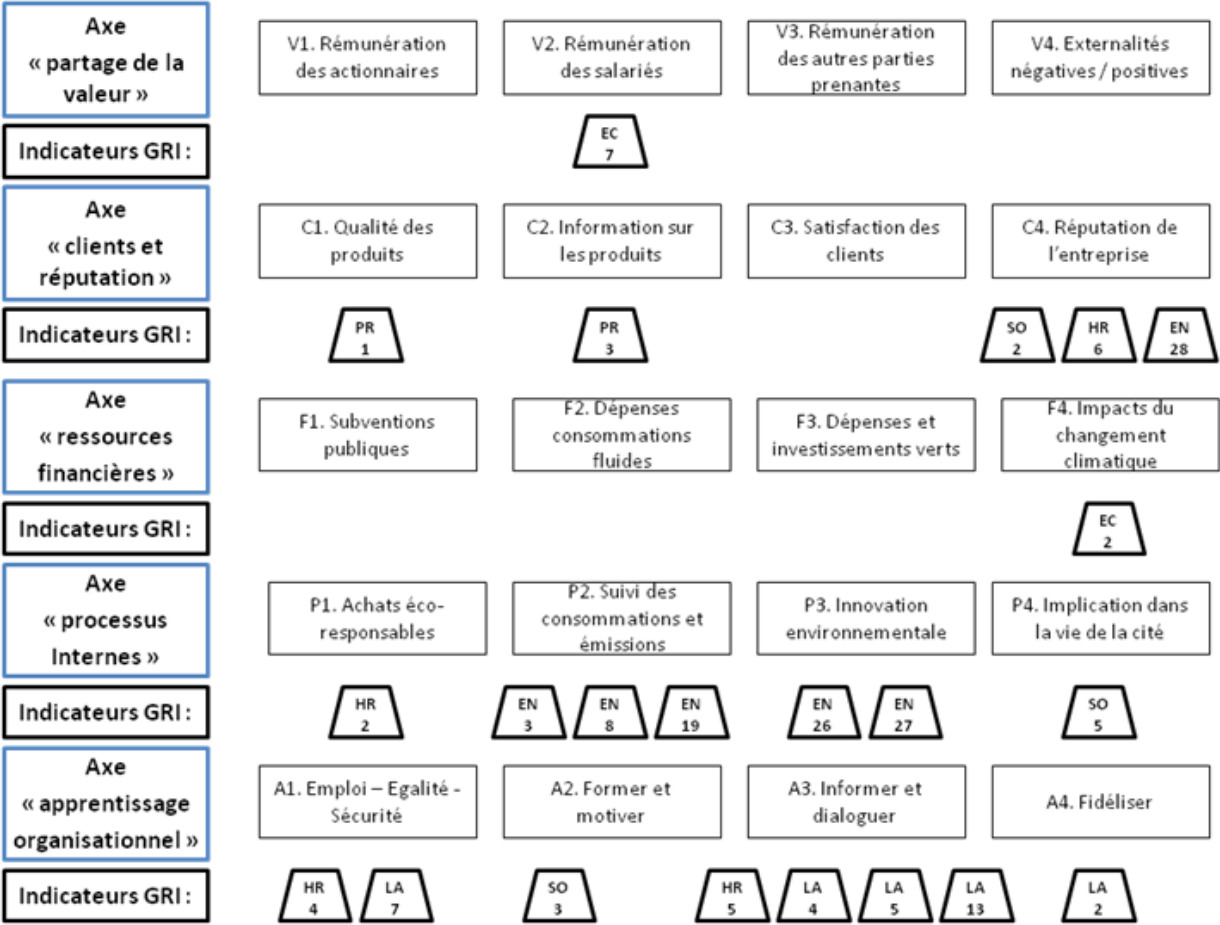
Auteur : S. Trébuq

2.2. Choix d'un nombre restreint d'indicateurs GRI

En nous fondant sur l'étude de Kell et Ligteringen (2007), la correspondance entre les indicateurs GRI et les engagements du Pacte Mondial est rappelée dans les tableaux 1 à 5 situés en annexe. Les PME étant difficilement en mesure d'opter pour l'ensemble des indicateurs GRI, nous avons procédé à une sélection de ces derniers, afin de disposer d'une proposition simplifiée, opérationnelle, et compatible avec la GRI. Il est intéressant de

remarquer qu'aucune PME française n'est, à ce jour, référencée pour son application de la GRI. En revanche, fin octobre 2008 on pouvait dénombrer sur le site internet des Nations-Unies 242 PME françaises affiliées à la démarche du Pacte Mondial. Nous avons donc choisi de sélectionner prioritairement les indicateurs GRI de base, couvrant les dix engagements du Pacte Mondial (voir figure 5). Ce croisement conduit à retenir 22 indicateurs GRI. Comme on peut le constater à partir de la figure 5, cette sélection n'est pas en mesure de renseigner l'ensemble des domaines stratégiques couverts par la GRI. Seuls 13 objectifs stratégiques sont renseignés, et 7 sont omis. Ce constat permet, par conséquent, de confirmer le traitement fragmentaire en matière de développement durable des engagements proposés par les Nations-Unies, et la difficulté d'obtenir une représentation satisfaisante des enjeux stratégiques à partir d'une consultation des communications de progrès requises par le Pacte Mondial.

Figure 5
Cartographie stratégique de développement durable
avec une sélection restreinte d'indicateurs GRI couvrant le Pacte Mondial



Auteur : S. Trébuq

La sélection des indicateurs opérée initialement (figure 5) a été complétée afin de couvrir au moins l'ensemble des objectifs stratégiques (voir figure 6) et d'intégrer les problématiques de répartition de la valeur ajoutée entre les parties prenantes, de transports et d'empreinte écologique, de suivi de la satisfaction clients, d'aides publiques, d'économies d'énergie, d'investissements verts, et de suivi personnalisé des salariés. Certains indicateurs ajoutés sont qualifiés de supplémentaires dans le référentiel GRI, tout en correspondant à des engagements du Pacte Mondial. Quatre indicateurs ajoutés échappent en revanche totalement aux domaines couverts par le Pacte Mondial. Il s'agit de la valeur économique créée (EC1), du chiffrage des aides publiques (EC4), des enquêtes de satisfaction des clients (PR5) et de l'évaluation des personnels (LA12). Ces aspects apparaissent cependant incontournables dans le cadre d'une approche de type "balanced scorecard".

Figure 6
Cartographie stratégique de développement durable
et sélection complétée d'indicateurs GRI

[Les indicateurs GRI ajoutés sont indiqués avec une étoile]



Auteur : S. Trébuçq

La liste restreinte de 30 indicateurs GRI, à laquelle nous aboutissons, couvre ainsi l'ensemble des 20 objectifs stratégiques initialement identifiés dans la figure 4. Dans l'hypothèse où une

PME retiendrait cette liste, elle pourrait ainsi prétendre au niveau B⁴ d'usage du référentiel GRI.

3. TESTS DE QUALITÉ DE LA CARTOGRAPHIE STRATÉGIQUE OBTENUE

Les tests portant sur la qualité de la cartographie stratégique proposée (en figure 6) ont été réalisés à partir de deux démarches distinctes. La première a consisté à comparer le résultat obtenu avec celui auquel est parvenu le groupe de travail, essentiellement composé de professionnels⁵, réuni au sein de l'Académie des Sciences et Techniques Comptables et Financières (3.1.). Nous avons ensuite sélectionné parmi les deux cent quarante deux PME adhérentes au Pacte Mondial, cinq entreprises d'un niveau de reporting avancé, intégrant des mesures de résultats. Cela nous a permis de tester l'exhaustivité du schéma proposé en figure 6 en fonction du contenu des communications de progrès publiées par ces entreprises (3.2.).

3.1. Comparaison avec les travaux de l'Académie

Les travaux de l'Académie publiés dans le cahier n°2 intitulé "Les PME et le développement durable : comment mesurer la performance" (Marcenac et al., 2007) représentent une contribution extrêmement intéressante, avec un jeu de cent cinq indicateurs opérationnels, classés selon une logique différente de la GRI. En effet, le groupe de travail a choisi de proposer une classification des indicateurs en fonction de neuf parties prenantes, à savoir les clients, les fournisseurs, les salariés, les investisseurs, les pouvoirs publics, les communautés, les organisations professionnelles, l'environnement et la société rassemblant les ONG, les médias et les institutions d'enseignement et de recherche. L'approche a tout d'abord consisté à lister les attentes de chaque partie prenante, puis à envisager les variables d'actions et enfin à déterminer les indicateurs associés. Le croisement entre les propositions de l'Académie et le référentiel GRI mis à jour dans sa version G3 permet d'obtenir 42 indicateurs communs. L'Académie a donc réalisé un apport substantiel, puisqu'en l'occurrence 60% des indicateurs suggérés n'ont pas leur équivalent dans la norme GRI.

Le cahier de l'Académie n'a pas cependant proposé une représentation graphique de synthèse, sous la forme d'une cartographie stratégique. La figure 7 propose précisément cette mise en forme. Comme on peut le constater, cette cartographie retient sept axes, avec un axe société rassemblant les organisations professionnelles, les ONG, les médias et les partenaires éducatifs, et un axe pouvoirs publics réunissant les administrations publiques et les communautés locales. On aboutit ainsi à un ensemble de 27 objectifs stratégiques dont la formulation est souvent plus précise que celle obtenue à partir de la norme GRI. Parmi les thématiques plus clairement mises en évidence on trouve l'écoute des parties prenantes, la lutte contre la corruption, la mise au point de systèmes de contrôle et d'évaluation des actions

⁴ Le niveau B requiert au minimum une vingtaine d'indicateurs et la couverture, par un indicateur au moins, des six domaines GRI.

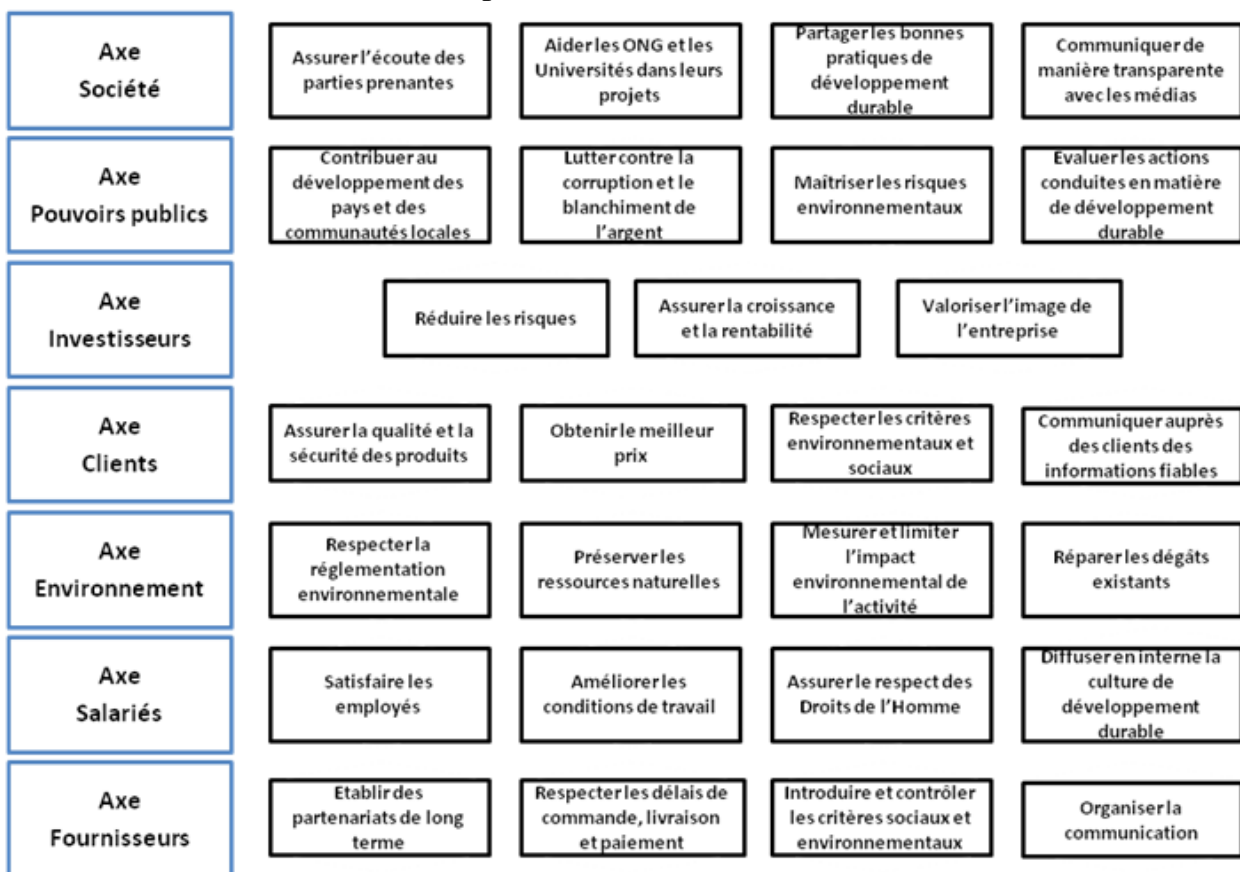
⁵ Parmi les principales sociétés représentées dans le groupe de travail on peut noter les cabinets d'audit KPMG, PWC, Ernst & Young, Bellot Mullenbach & Associés, et les groupes LVMH, Casino, BNP Paribas, Alcatel, Total et Michelin.

de développement durable, la réduction des risques, la réparation des dégâts existants, la promotion d'une culture interne favorable au développement durable, et le respect des fournisseurs.

Sur un plan plus technique, les indicateurs proposés par l'Académie permettent de mettre en évidence certaines carences de la norme G3. Celle-ci ne prend pas en compte certaines mesures telles que la satisfaction des salariés mesurée à partir d'une enquête directe, l'incidence des décisions relatives aux délocalisations, les relations et partenariats avec les fournisseurs, et enfin l'organisation d'une gouvernance d'entreprise visant à en assurer la pérennité.

S'agissant des croisements entre les indicateurs suggérés dans la figure 6 et ceux relatifs à la figure 7, on peut relever après une analyse de contenu détaillée que 23 des indicateurs GRI retenus sont présents dans la liste qui a été arrêtée par l'Académie. Cette convergence tend à confirmer le fort degré de consensus avec l'outil proposé en figure 6.

Figure 7
Cartographie stratégique de développement durable
réalisée à partir des travaux de l'Académie



Auteur : S. Trébuçq

Parmi les 6 indicateurs GRI présents en figure 6, mais qui n'ont pas été retenus par l'Académie, nous relevons la question des subventions publiques (EC4), le chiffrage des

consommations d'énergie (EN3) et de l'énergie économisée (EN5), le respect des libertés syndicales (HR5) et des conventions collectives (LA5) ainsi que de la représentativité des minorités dans les instances de gouvernance (LA13).

Nous mobilisons ensuite la classification proposée par l'Académie des Sciences et Techniques Comptables et Financières afin de tester l'équilibre des indicateurs retenus, en figure 6, en termes de prise en compte des différentes parties prenantes. Comme on peut le constater dans le tableau 6 ci-dessous, les parties prenantes les mieux renseignées sont les salariés, l'environnement, les pouvoirs publics et les clients. La prise en considération des investisseurs est modérée. Quant à celle des fournisseurs, de la société, des communautés, des organisations professionnelles, elle apparaît insuffisante. Comme on peut le constater, un tableau de bord équilibré sous un certain angle de vue, peut paraître déséquilibré sous un autre. Il est donc crucial que chaque entreprise, avant d'adopter un outil pré-formaté, mène une réflexion concernant l'importance stratégique à accorder à chacune des parties prenantes. Nous en déduisons l'intérêt de procéder pour les entreprises à une cartographie stratégique par partie prenante (figure 7).

Tableau 6
Répartition des indicateurs GRI de la figure 6 par partie prenante

Partie prenante concernée	Indicateurs GRI correspondants et présents dans la figure 6	Effectif	Pourcentage
Clients	EN26, PR1, PR3, PR5	4	11%
Fournisseurs	HR2	1	3%
Salariés	EC1, HR4, HR5, HR6, LA2, LA4, LA5, LA7, LA12, LA13	10	29%
Investisseurs	EC1, EC2, SO2	3	9%
Pouvoirs publics	EC1, EC4, EN28, SO3, SO5	5	14%
Communautés	EC7, SO3	2	6%
Organisations professionnelles		0	0%
Environnement	EN3, EN5, EN8, EN19, EN27, EN28, EN29, EN30, PR1	9	26%
Société	EC1	1	3%
TOTAL		35	

3.2. Etude des cas de cinq PME implantées dans la région Aquitaine

Notre second test de qualité s'appuie une approche méthodologique par étude de cas, sans contact direct avec les entreprises, puisque l'analyse repose uniquement sur un traitement des données publiques. Après avoir procédé à une extraction de la base de données des Nations-Unies, nous avons choisi comme base de notre étude le sous-échantillon de PME (entreprises

d'une taille inférieure à 250 salariés) ayant atteint le niveau 3 de reporting comprenant des mesures de résultat⁶, soit pour la France un total de 49 entreprises.

En raison du financement de cette recherche par le Conseil Régional, les PME retenues sont celles qui sont implantées en Aquitaine. Au final, l'échantillon retenu est composé de cinq entreprises. Deux d'entre-elles appartiennent au secteur agroalimentaire, l'une étant spécialisée dans la commercialisation du miel (Famille Michaud Apiculteurs) et l'autre se consacrant à une activité vinicole (Château Larose Trintaudon). Deux autres sociétés relèvent de l'industrie, l'une étant spécialisée dans une activité de transformation de bois (Wildcat Packaging) et l'autre dans la fabrication de mobilier de bureau (Sokoa). Quant à la cinquième société, elle correspond à une activité de services et de conseil en publicité (Inoxia).

Notre premier constat empirique concerne le contenu des sites internet de ces cinq PME. Aucune ne met à la disposition du public un rapport social et environnemental ou de développement durable. La référence au Pacte Mondial ou "Global Compact" n'est pas non plus systématique. La Famille Michaud Apiculteurs n'en fait nullement mention. On peut donc en déduire que l'adhésion à la démarche des Nations-Unies n'est pas utilisée à des fins commerciales. Il en est quasiment de même pour le Château Larose Trintaudon, qui communique discrètement sur son adhésion au Global Compact, et met plus en avant ses certifications ISO 9000, ISO 14000 et AFAQ 1000 NR. Les trois autres PME y font plus ouvertement référence. Wildcat Packaging et Sokoa rattachent leur adhésion à la présentation de leur entreprise, quant à Inoxia, l'engagement apparaît sur la première page du site web.

Les champs lexicaux utilisés par ces cinq entreprises révèlent aussi des sensibilités et approches différentes. Wildcat Packaging et Sokoa associent le Pacte Mondial à l'éthique d'entreprise. Inoxia aborde le sujet en termes d'engagement. Château Larose Trintaudon aborde les notions de développement durable, d'environnement et de biodiversité. Ces différences nous permettent d'établir notre second constat empirique. Nous en déduisons une forte variété des postures stratégiques, l'éthique étant rattachée au système de croyance du dirigeant, l'engagement à une approche commerciale, et l'environnement à une contrainte plus sectorielle. La Famille Michaud Apiculteurs insiste la notion de qualité. Le Pacte Mondial peut donc constituer dans ce dernier cas un levier s'inscrivant dans le cadre d'une stratégie produit, orientée qualité.

En reprenant comme grille d'analyse qualitative la figure 6, le traitement des informations disponibles sur les sites internet des sociétés ou les communications de progrès consultables sur le site des Nations-Unies permet d'établir notre troisième constat empirique. Nous relevons pour les cinq PME retenues, l'utilisation, en moyenne, de 7 indicateurs, pouvant être rattachés à la typologie GRI⁷. Ce nombre varie entre deux indicateurs pour Wildcat Packaging à onze pour la Famille Michaud Apiculteurs (voir tableau 7).

⁶ Le niveau 1 correspond à l'existence d'une lettre d'engagement du dirigeant ou d'un cadre supérieur de suivre les principes du Pacte Mondial, le niveau 2 est atteint lorsqu'il existe une description des actions pratiques mises en œuvre les principes du Pacte Mondial.

⁷ Cela signifie qu'aucune des PME étudiées n'a adopté le référentiel GRI, mais pourrait parfaitement structurer et clarifier sa communication en précisant la codification des indicateurs mobilisés selon la norme G3.

Tableau 7
Analyse des communications de progrès des 5 PME françaises

PME étudiées	Analyse des informations non structurées des PME							Nombre total d'indicateurs GRI
	Correspondance avec les objectifs stratégiques de la figure 6	Correspondance avec les indicateurs GRI						
		EC	EN	HR	LA	PR	SO	
Famille Michaud Apiculteurs	10	EC1	EN8 EN10 EN11 EN14 EN21 EN22 EN26 EN30			PR1 PR3		11 indicateurs GRI (dont 5 présents dans la figure 6)
Wildcat Packaging	4		EN22 EN30					2 indicateurs GRI, (dont 1 présent dans la figure 6)
Sokoa	8		EN16 EN20 EN22 EN30			PR1 PR3	SO1	7 indicateurs GRI (dont 3 présents dans la figure 6)
Château Larose Trintaudon	10	EC1	EN11 EN14 EN15 EN21 EN26 EN30			PR1 PR3		9 indicateurs GRI, (dont 5 présents dans la figure 6)
Inoxia	11	EC1	EN2 EN5 EN16 EN26 EN30			PR3		7 indicateurs GRI (dont 5 présents dans la figure 6)
Moyenne	8,6	0,6	5	0	0	1,4	0,2	7,2

La possibilité pour ces entreprises de disposer d'une application à un niveau B du référentiel GRI est donc loin d'être acquise. Les données fournies restent évasives, en omettant souvent de préciser les objectifs chiffrés qui auraient dû être atteints. Le reporting n'est donc pas organisé selon une logique de performance. Si l'on se réfère à notre cartographie proposée en figure 6, les communications des PME renseignent en moyenne 43% des objectifs stratégiques, et 53% des indicateurs.

Comme on peut le constater dans le tableau 7, les entreprises adhérentes au Pacte Mondial communiquent essentiellement sur les problématiques environnementales et de qualité des produits. On ne relève aucune communication sur les sujets relatifs aux domaines GRI des Droits de l'Homme (HR), des relations sociales (LA), et quasiment rien pour les relations avec la société (SO). L'application d'un schéma synthétique, telle que la cartographie stratégique proposée en figure 6, pourrait donc représenter un progrès significatif pour ces PME.

Au travers de ces cinq cas de PME, nous relevons l'utilisation au moins à deux reprises de certains indicateurs environnementaux, absents de notre figure 6. Il s'agit des indicateurs :

- EN11 : superficie des terrains détenus riches en biodiversité
- EN14 : stratégies, actions et plans futurs de gestion de la biodiversité
- EN16 : émissions de gaz à effet de serre
- EN21 : rejets dans l'eau
- EN22 : masse totale des déchets

Les indicateurs EN11, EN14 et EN21 apparaissent particulièrement appropriés aux secteurs d'activités agricoles, alors que les indicateurs EN16 et EN22 relèvent davantage de secteurs industriels ou de services. Nous proposons par conséquent d'intégrer ces indicateurs à notre cartographie type, avec un rattachement de ces indicateurs à l'objectif stratégique P2 dédié au suivi des diverses consommations et émissions.

4. DISCUSSION DES RÉSULTATS EMPIRIQUES ET PROPOSITIONS COMPLÉMENTAIRES

Les résultats de ces deux tests de qualité donnent à présent lieu à une discussion (4.1.), suivie d'une proposition de scoring du reporting sociétal des PME (4.2.).

4.1. Discussion des difficultés d'établissement d'une cartographie-type

Si l'on ajoute les 5 indicateurs environnementaux précédemment évoqués au jeu d'indicateur proposé dans la figure 6, nous obtenons un jeu de trente cinq indicateurs. Il est toutefois intéressant de souligner que, dans la mesure où l'on chercherait à produire une carte collective des objectifs stratégiques renseignés par les cinq PME étudiées, certains domaines n'apparaîtraient jamais renseignés. Il s'agit des objectifs stratégiques V1 : rémunération des actionnaires, V2 : rémunération des salariés, F1 : subventions publiques, F4 : impacts financiers du changement climatique, A1 : emploi-égalité-éécureté et A4 : fidéliser. Nous considérons que ces manques sont au mieux révélateurs d'une communication institutionnelle partielle au sujet des enjeux de développement durable, et au pire la preuve d'une vision managériale incomplète et n'ayant pas encore intégré une représentation de la performance globale fondée sur les trois piliers fondamentaux que sont l'économique, le social et l'environnemental.

Il est important également de signaler l'importance d'un équilibre des indicateurs en fonction des différentes parties prenantes. La création d'une cartographie stratégique partenariale, telle que celle présentée en figure 7, peut représenter une avancée. Elle peut permettre de tester

plus facilement l'équilibrage de l'ensemble des indicateurs mis en œuvre par une entreprise, tout en correspondant à une vue complémentaire de celle proposée en figure 6. A partir du même "balanced scorecard", on peut en effet proposer deux cartographies stratégiques complémentaires, conformément aux figures 6 et 7.

La recherche empirique fondée sur cinq études de cas mériterait d'être systématisée afin de mieux repérer les spécificités sectorielles et les indicateurs GRI associés à celles-ci. Toutefois, l'analyse de contenu des communications de progrès des PME permet de mettre en évidence certaines limites du cadre GRI. A titre d'exemple, aucun indicateur GRI ne permet à proprement parler de rendre compte d'un partage des bonnes pratiques, d'une formation spécifique des employés sur une problématique environnementale, d'une stratégie visant à inciter les employés ou d'autres entreprises à adopter des comportements citoyens et responsables, d'une valorisation économique des déchets recyclés, d'une collaboration avec les autorités locales dans le cadre de l'établissement d'un bilan carbone, de partenariat avec certains organismes ou associations afin de mieux comprendre des problématiques telles que la biodiversité, du financement de projets associatifs ayant des impacts écologiques favorables. Certains de ces domaines échappent aussi au travail réalisé par l'Académie des Sciences et Techniques Comptables et Financières. En présence de référentiels incomplets, il est donc important de maintenir une description narrative et non structurée du développement durable.

4.2. Proposition d'un indice d'exhaustivité de traitement des problématiques de développement durable

La description des communications de progrès retranscrite dans le tableau 7 peut aussi donner matière à une suggestion en termes de construction d'un indice d'exhaustivité dans le traitement des principales problématiques de développement durable. On pourrait en effet imaginer dénombrer à partir d'une analyse des communications sociétales le nombre d'objectifs stratégiques couverts et le nombre d'indicateurs utilisés. A l'évidence, le cas de Wildcat Packaging correspond à un reporting très parcellaire, puisqu'il couvre au mieux 4 objectifs stratégiques (P2, F2, F3 et V4), et ne mobilise dans son rapport que deux données correspondant au référentiel GRI. Sachant qu'une représentation globale nécessite une vingtaine d'objectifs stratégiques (figure 6) et plus d'une trentaine d'indicateurs, on peut alors proposer une méthode de scoring basique fondée la logique d'une moyenne pondérée. Dans le cas de Wildcat Packaging, on rapporte les 4 objectifs stratégiques à la vingtaine recommandée, et les 2 indicateurs à la trentaine recommandée. Sachant qu'il est certainement plus utile de disposer d'une vision globale que d'un nombre important d'indicateurs dans un domaine restreint, on peut alors affecter une pondération de 2 au ratio d'objectifs stratégique. Il s'en suit le calcul suivant pour Wildcat Packaging : $[4/20 * 2 + 2/30 * 1] * 100 / 3$ soit un score de 16 sur 100. Le même calcul, par exemple pour Famille Michaud Apiculteurs, donne un score de $[10/20 * 2 + 11/30 * 1] * 100 / 3$ soit 43 sur 100. Une telle méthode peut servir à apprécier rapidement l'exhaustivité du reporting sociétal des PME.

Une façon d'affiner un tel indice serait, là encore, de pouvoir déterminer avec précision en fonction de chaque secteur l'urgence et l'importance des problématiques économiques,

sociales et environnementales à traiter. Un tel travail, mené dans le cadre adapté d'une agence de notation sociétale, pourrait ainsi servir à mieux apprécier l'exhaustivité des problématiques de développement durable prises en considération.

CONCLUSION

La cartographie stratégique du référentiel GRI peut non seulement permettre une représentation plus synthétique des enjeux du développement durable, mais aussi une meilleure orientation dans la définition d'une sélection restreinte d'indicateurs. L'observation empirique des cinq PME de la Région Aquitaine conduit au constat d'une couverture moyenne de la moitié des objectifs stratégiques présents implicitement dans le référentiel GRI, et de la sélection des indicateurs GRI que nous avons retenu. De ce point de vue, les informations communiquées par les PME observées, pouvant être considérées comme les plus engagées et avancées en matière de développement durable, se révèlent encore très pauvres, et font peu de cas des dimensions sociales. Les publications sont principalement focalisées sur les aspects environnementaux et les problématiques marketing de qualité des produits et d'information des clients. L'adoption de l'outil que nous proposons pourrait donc permettre de corriger ces omissions. La mise en œuvre de l'approche préconisée par l'Académie pourrait également s'avérer très utile afin de ne pas omettre la prise en considération d'acteurs cruciaux, tels que les fournisseurs, les organisations professionnelles, les communautés ou encore la société prise dans son ensemble, avec notamment les universités et les médias. L'interview des responsables des PME étudiées et leur suivi dans le cadre d'une étude longitudinale pourraient être envisagés pour de futures recherches. Ces approches pourraient permettre notamment une meilleure compréhension des difficultés opérationnelles et des éventuelles résistances pouvant apparaître dans le cadre de la mise en place d'un reporting sociétal plus structuré et plus exhaustif.

ANNEXE

Tableau 1
Perspective "apprentissage organisationnel"

Objectifs stratégiques	Thématique	PM	GRI	Définition des indicateurs GRI
A1. Emploi – Egalité - Sécurité	Emploi		LA1	- Effectif total par type d'emploi, contrat de travail et zone géographique.
	Egalité	1, 6	LA14	- Rapport du salaire de base des hommes et de celui des femmes par catégorie professionnelles.
	Discrimination	1,2,6	HR4	- Nombre total d'incidents de discrimination et mesures prises.
	Santé & sécurité au travail	1	LA6	- Pourcentage de l'effectif total représenté dans des comités mixtes direction-salariés d'hygiène et de sécurité au travail visant à surveiller et à donner des avis sur les programmes de santé et de sécurité au travail.
	Santé & sécurité au travail	1	LA7	- Taux d'accidents du travail, de maladies professionnelles, d'absentéisme, nombre de journées de travail perdues et nombre d'accidents du travail mortels, par zone géographique.
	Santé et sécurité au travail	1	LA9	- Questions de santé et sécurité couvertes par des accords formels avec les syndicats.
A2. Former et motiver	Formation		LA10	- Nombre moyen d'heures de formation par an, par salarié, et par catégorie professionnelle.
	Employabilité		LA11	- Programmes de développement des compétences et de formation tout au long de la vie destinés à assurer l'employabilité des salariés et à les aider à gérer leur fin de carrière.
	Droits de l'Homme	1,2,3 4,5,6	HR3	- Nombre total d'heures de formation des salariés sur les politiques et procédures relatives aux droits de l'Homme applicables dans leur activité ; pourcentage de salariés formés.
	Pratiques de sécurité	1,2	HR8	- Pourcentage d'agents en charge de la sécurité et ayant été formés aux politiques et procédures de l'organisation relatives aux droits de l'Homme applicables dans leur activité.
	Corruption	10	SO3	- Pourcentage des salariés formés aux politiques et procédures anti-corruption de l'organisation.
	Evaluation		LA12	- Pourcentage des salariés bénéficiant d'entretiens d'évaluation et d'évolution de carrière périodiques.
A3. Informer et dialoguer	Liberté syndicale	1,2,3	HR5	- Activités identifiées au cours desquelles le droit à la liberté syndicale et à la négociation collective risque d'être menacé ; mesures prises pour assurer ce droit.
	Relations direction-salariés	1, 3	LA4	- Pourcentage de salariés couverts par une convention collective.
	Relations direction-salariés	3	LA5	- Délai minimal de notification préalable à toute modification d'organisation, en indiquant si ce délai est précisé dans une convention collective.
	Diversité	1, 6	LA13	- Composition des organes de gouvernance et répartition des employés par sexe, tranche d'âge, appartenance à une minorité et autres indicateurs de diversité.
A4. Fidéliser	Emploi	6	LA2	- Turnover du personnel en nombre de salariés et en pourcentage par tranche d'âge, sexe et zone géographique.

PM : Pacte Mondial ; GRI : Global Reporting Initiative ; EC : Indicateur économique ; EN : indicateur environnemental ; HR : indicateur rattaché aux Droits de l'Homme ; LA : indicateur de relation sociale ; PR : indicateur de responsabilité liée aux produits et services ; SO : indicateur de relation avec la société. Principes du Pacte Mondial : n°1: défendre et respecter des Droits de l'Homme ; n°2: s'assurer de ne pas être complice d'abus des Droits de l'Homme ; n°3: reconnaître la liberté d'association et de défense syndicale ; n°4: ne pas recourir au travail forcé ou obligatoire ; n°5: ne pas recourir au travail des enfants ; n°6: éliminer toute discrimination ; n°7: adopter le principe de précaution en matière environnementale ; n°8: entreprendre des initiatives afin de promouvoir une plus grande responsabilité environnementale ; n°9 encourager le développement de technologies respectueuses de l'environnement ; n°10: lutter contre la corruption.

Tableau 2
Perspective "processus internes"

Objectifs stratégiques	Thématique	PM	GRI	Définition des indicateurs GRI
P1. Achats éco-responsables	Pratiques d'achat	1,2,3 4,5,6	<u>HR2</u>	- Pourcentage de fournisseurs et de sous-traitants dont le respect des droits de l'Homme a fait l'objet d'un contrôle ; mesures prises.
	Travail forcé	1,2,4	<u>HR7</u>	- Activités identifiées comme présentant un risque significatif d'incidents relatifs au travail forcé ou obligatoire ; mesures prises pour contribuer à abolir ce type de travail.
P2. Suivi des consommations et émissions	Matières	8	<u>EN1</u>	- Consommations de matières en poids ou en volume.
	Matières	8, 9	<u>EN2</u>	- Pourcentage de matières consommées provenant de matières recyclées.
	Energie	8	<u>EN3</u>	- Consommation d'énergie directe répartie par source d'énergie primaire.
	Energie	8	<u>EN4</u>	- Consommation d'énergie indirecte répartie par source d'énergie primaire.
	Eau	8	<u>EN8</u>	- Volume d'eau prélevé, par source.
	Eau	8, 9	<u>EN10</u>	- Pourcentage et volume total d'eau recyclée et réutilisée.
	Biodiversité	8	<u>EN11</u>	- Emplacement et superficie des terrains détenus, loués ou gérés dans ou au voisinage d'aires protégées et en zones riches en biodiversité en dehors de ces aires protégées.
	Biodiversité	8	<u>EN12</u>	- Description des impacts significatifs des activités, produits et services sur la biodiversité des aires protégées ou des zones riches en biodiversité en dehors de ces aires protégées.
	Biodiversité	8	<u>EN13</u>	- Habitats protégés ou restaurés.
	Biodiversité	8	<u>EN15</u>	- Nombre d'espèces menacées dont les habitats se trouvent dans des zones affectées par des activités.
	Emissions	8	<u>EN16</u>	- Emissions totales, directes et indirectes, de gaz à effet de serre, en poids (teq CO2).
	Emissions	8	<u>EN19</u>	- Emissions de substances appauvrissant la couche d'ozone, en poids.
	Emissions	8	<u>EN20</u>	- Emissions de substances appauvrissant la couche d'ozone, en poids.
Déchets	8	<u>EN21</u>	- Emissions de NOx et SOx significatives dans l'air, par type/poids.	
Emissions	8	<u>EN22</u>	- Total des rejets dans l'eau, par type et par destination.	
Emissions	8	<u>EN23</u>	- Masse totale de déchets, par type et mode de traitement.	
				- Nombre total et volume des déversements accidentels significatifs.
P3. Innovation environnementale	Energie	8, 9	<u>EN6</u>	- Initiatives pour fournir des produits et des services reposant sur des sources d'énergie renouvelables ou à rendement amélioré, réductions des besoins énergétiques obtenues suite à ces initiatives.
	Energie	8, 9	<u>EN7</u>	- Initiatives pour réduire la consommation d'énergie directe et indirecte, et réductions obtenues.
	Emissions	7, 8, 9	<u>EN18</u>	- Initiatives pour réduire les émissions de gaz à effet de serre, et réductions obtenues.
	Produits, services	7, 8, 9	<u>EN26</u>	- Initiatives pour réduire les impacts environnementaux des produits et des services, et portée de celles-ci.
	Produits, services	8, 9	<u>EN27</u>	- Pourcentage de produits vendus et de leurs emballages recyclés ou réutilisés par catégorie.
P4. Implication dans la vie de la cité	Politiques publiques	1, 10	<u>SO5</u>	- Affichage politique, participation à la formulation des politiques publiques et lobbying.
		10	<u>SO6</u>	- Total des contributions versées en nature et en espèces aux partis politiques, hommes politiques et institutions connexes, par pays.

PM : Pacte Mondial ; GRI : Global Reporting Initiative ; EC : Indicateur économique ; EN : indicateur environnemental ; HR : indicateur rattaché aux Droits de l'Homme ; LA : indicateur de relation sociale ; PR : indicateur de responsabilité liée aux produits et services ; SO : indicateur de relation avec la société. Principes du Pacte Mondial : n°1: défendre et respecter des Droits de l'Homme ; n°2: s'assurer de ne pas être complice d'abus des Droits de l'Homme ; n°3: reconnaître la liberté d'association et de défense syndicale ; n°4: ne pas recourir au travail forcé ou obligatoire ; n°5: ne pas recourir au travail des enfants ; n°6: éliminer toute discrimination ; n°7: adopter le principe de précaution en matière environnementale ; n°8: entreprendre des initiatives afin de promouvoir une plus grande responsabilité environnementale ; n°9 encourager le développement de technologies respectueuses de l'environnement ; n°10: lutter contre la corruption.

Tableau 3
Perspective "Ressources financières"

Objectifs stratégiques	Thématique	PM	GRI	Définition des indicateurs GRI
F1. Subventions publiques	Perf.orm. éco.		EC4	- Subventions et aides publiques significatives reçues.
F2. Dépenses consommations fluides	Energie	8, 9	EN5	- Energie économisée grâce à l'efficacité énergétique.
F3. Dépenses et investissements verts	Généralités	7,8,9	EN30	- Total des dépenses et des investissements en matière de protection de l'environnement, par type.
F4. Impacts financiers du changement climatique	Perf.orm. éco.	7	EC2	- Implications financières et autres risques et opportunités pour les activités de l'organisation liés aux changements climatiques.
<p>PM : Pacte Mondial ; GRI : Global Reporting Initiative ; EC : Indicateur économique ; EN : indicateur environnemental ; HR : indicateur rattaché aux Droits de l'Homme ; LA : indicateur de relation sociale ; PR : indicateur de responsabilité liée aux produits et services ; SO : indicateur de relation avec la société. Principes du Pacte Mondial : n°1: défendre et respecter des Droits de l'Homme ; n°2: s'assurer de ne pas être complice d'abus des Droits de l'Homme ; n°3: reconnaître la liberté d'association et de défense syndicale ; n°4: ne pas recourir au travail forcé ou obligatoire ; n°5: ne pas recourir au travail des enfants ; n°6: éliminer toute discrimination ; n°7: adopter le principe de précaution en matière environnementale ; n°8: entreprendre des initiatives afin de promouvoir une plus grande responsabilité environnementale ; n°9 encourager le développement de technologies respectueuses de l'environnement ; n°10: lutter contre la corruption.</p>				

Tableau 4
Perspective "clients et réputation"

Objectifs stratégiques	Thématique	PM	GRI	Définition des indicateurs GRI
C1. Qualité des produits	Santé & sécurité des consommateurs	1	<u>PR1</u>	- Etapes du cycle de vie où sont évalués en vue de leur amélioration les impacts des produits et des services sur la santé et la sécurité, et pourcentage de catégories de produits et de services significatives soumises à ces procédures.
	Santé & sécurité des consommateurs	1	<u>PR2</u>	- Nombre total d'incidents de non-conformité aux réglementations, codes volontaires concernant les impacts sur la santé et la sécurité des produits et des services, par type de résultat.
C2. Information sur les produits	Etiquetage (des produits et des services)	8	<u>PR3</u>	- Type d'information sur les produits et les services requis par les procédures et pourcentage de produits et de services significatifs soumis à ces exigences d'information.
		8	<u>PR4</u>	- Nombre total d'incidents de non-conformité aux réglementations, codes volontaires concernant l'information sur les produits et les services, et leur étiquetage, par type de résultat.
C3. Satisfaction des clients	Etiquetage		<u>PR5</u>	- Pratiques relatives à la satisfaction client, et notamment résultats des enquêtes de satisfaction client.
	Respect vie privée	1	<u>PR8</u>	- Nombre total de plaintes fondées pour atteinte à la vie privée et de pertes de données relatives aux clients.
C4. Réputation de l'entreprise	Communication marketing		<u>PR6</u>	- Programmes de veille de la conformité aux lois, normes et codes volontaires relatifs à la communication marketing (y compris publicité, promotion, parrainages).
	Communication marketing		<u>PR7</u>	- Nombre total d'incidents de non-conformité en matière de communication marketing.
	Respect des textes		<u>PR9</u>	- Montant des amendes significatives encourues pour non respect des lois et réglementations s'agissant de la mise à disposition et utilisation des produits et services.
	Corruption	10	<u>SO2</u>	- Pourcentage et nombre total de domaines d'activité stratégique soumis à des analyses de risques en matière de corruption.
	Corruption	10	<u>SO4</u>	- Mesures prises en réponse à des incidents de corruption.
	Comportement concurrentiel		<u>SO7</u>	- Nombre total d'actions en justice pour comportement anti-concurrentiel, infractions aux lois anti-trust et pratiques monopolistiques ; résultats de ces actions.
	Respect des textes		<u>SO8</u>	- Montant des amendes significatives et nombre total de sanctions non financières pour non-respect des lois et des réglementations.
	Droits de l'Homme	1,2,3,4,5,6	<u>HR1</u>	- Pourcentage et nombre total d'accords d'investissement significatifs incluant des clauses relatives aux droits de l'Homme ou ayant été soumis à un contrôle sur ce point.
Travail des enfants	1,2,5	<u>HR6</u>	- Activités identifiées comme présentant un risque significatif d'incidents impliquant le travail des enfants ; mesures prises pour contribuer à interdire ce type de travail.	
Droits des populations autochtones	1, 2	<u>HR9</u>	Nombre total d'incidents impliquant la violation des droits des populations autochtones.	
Respect des textes	8	<u>EN28</u>	- Montant des amendes significatives et nombre total de sanctions non pécuniaires pour non-respect des législations et des réglementations environnementales.	

PM : Pacte Mondial ; GRI : Global Reporting Initiative ; EC : Indicateur économique ; EN : indicateur environnemental ; HR : indicateur rattaché aux Droits de l'Homme ; LA : indicateur de relation sociale ; PR : indicateur de responsabilité liée aux produits et services ; SO : indicateur de relation avec la société. Principes du Pacte Mondial : n°1: défendre et respecter des Droits de l'Homme ; n°2: s'assurer de ne pas être complice d'abus des Droits de l'Homme ; n°3: reconnaître la liberté d'association et de défense syndicale ; n°4: ne pas recourir au travail forcé ou obligatoire ; n°5: ne pas recourir au travail des enfants ; n°6: éliminer toute discrimination ; n°7: adopter le principe de précaution en matière environnementale ; n°8: entreprendre des initiatives afin de promouvoir une plus grande responsabilité environnementale ; n°9 encourager le développement de technologies respectueuses de l'environnement ; n°10: lutter contre la corruption.

Tableau 5
Perspective "partage de la valeur"

Objectifs stratégiques	Thématique	PM	GRI	Définition GRI
V1. Rémunération des actionnaires	Perform. éco.		EC1	- Valeur économique directe créée et distribuée aux actionnaires.
V2. Rémunération des salariés	Perform. éco.	1	EC1	- Valeur économique directe créée et distribuée aux salariés. - Etendue de la couverture des retraites avec des plans de retraite à prestations définies.
	Perform. éco.		EC3	
	Perform. éco.	6	EC5	- Distribution des ratios comparant le salaire d'entrée de base et le salaire minimum local sur les principaux sites opérationnels.
V3. Rémunération des autres parties prenantes	Perform. éco.		EC7	- Embauche locale et proportion de cadres dirigeants embauchés localement sur les principaux sites opérationnels.
	Perform. éco.		EC1	- Donations et autres investissements pour les communautés.
	Perform. éco.		EC1	- Versements aux Etats.
V4. Externalités négatives / positives	Perform. éco.	8	EC6	- Politique, pratiques et part des dépenses réalisées avec les fournisseurs locaux sur les principaux sites opérationnels.
	Perform. éco.		EC8	- Développement et impact des investissements en matière d'infrastructure et des services publics, dans le cadre de prestations commerciales, en nature ou à titre gratuit.
	Communauté		EC9	- Compréhension et description des impacts économiques indirects significatifs.
	Transports		SO1	- Nature, portée et efficacité de tout programme et pratique d'évaluation et de gestion des impacts des activités, à tout stade d'avancement, sur les communautés.
			EN29	- Impacts environnementaux des transports liés aux produits, matières utilisés par les activités opérationnelles, et déplacements des salariés.

PM : Pacte Mondial ; GRI : Global Reporting Initiative ; EC : Indicateur économique ; EN : indicateur environnemental ; HR : indicateur rattaché aux Droits de l'Homme ; LA : indicateur de relation sociale ; PR : indicateur de responsabilité liée aux produits et services ; SO : indicateur de relation avec la société. Principes du Pacte Mondial : n°1: défendre et respecter des Droits de l'Homme ; n°2: s'assurer de ne pas être complice d'abus des Droits de l'Homme ; n°3: reconnaître la liberté d'association et de défense syndicale ; n°4: ne pas recourir au travail forcé ou obligatoire ; n°5: ne pas recourir au travail des enfants ; n°6: éliminer toute discrimination ; n°7: adopter le principe de précaution en matière environnementale ; n°8: entreprendre des initiatives afin de promouvoir une plus grande responsabilité environnementale ; n°9 encourager le développement de technologies respectueuses de l'environnement ; n°10: lutter contre la corruption.

Références bibliographiques

- Acquier, A. et Aggeri F. (2008) "Entrepreneuriat institutionnel et apprentissages collectifs. Le cas de la Global Reporting Initiative (GRI)", *Management International*, Winter, Vol. 12, Issue 2, pp.65-80
- Ausubel D.P. (1962), "A Subsumption Theory of Meaningful Verbal Learning and Retention », *The Journal of General Psychology*, Vol. 66, pp.213-244.
- Bazeley P. (2007) *Qualitative Data Analysis with NVivo*, Sage
- Bebbington J. (2001) "Sustainable development: a review of the international development, business and accounting literature", *Accounting Forum*, Jun, Vol. 25, Issue 2, pp.128-157
- Benzerafa M. (2005) "Le tableau de bord prospectif ou la Balanced scorecard : un outil de pilotage des acteurs locaux", *Colloque du Réseau Européen de l'Intelligence Territoriale*, Liège
- Bieker T. et Gminder C.-U. (2001) "Towards A Sustainability Balanced Scorecard", *Oikos PhD Summer Academy "Environmental Management & Policy and Related Aspects of Sustainability"*
- Bremer J.A. (2008) "How global is the Global Compact?", *Business Ethics*, Jul, Vol. 17, Issue 3, p.227 et suivantes.
- Constantin L., Nicolau M., Teodorescu C. et Olteanu L. (2007) "Sustainable development through ecoefficiency", *Simpozionul International Mediul si Industria*, Bucarest, Roumanie.
- Day D.L., DeSarbo, W.S. et Oliva T.A.. (1987) "Strategy Maps : A Spatial Representation of Intra-Industry Competitive Strategy", *Management Science*, Dec, Vol. 33, Issue 12, pp.1534-1551
- Dias-Sardinha I., Reijnders L. (2005) " Evaluating environmental and social performance of large Portuguese companies: a balanced scorecard approach", *Business Strategy and the Environment*, Mar/Apr, Vol. 14, Issue 2, pp.73-91
- Elkington J. (1997) *Cannibals with Forks : The Triple Bottom Line of 21st Century Business*, The Conscientious Commerce Series, Paperback
- Epstein M.J. et Wisner P.S. (2001) "Using a balanced scorecard to implement sustainability", *Environmental Quality Management*, Winter, Vol. 11, Issue 2, pp.1-10
- Figge F., Hahn S., Schaltegger M. et Wagner M. (2002) "The Sustainability Balanced Scorecard - linking sustainability management to business strategy", *Business Strategy and the Environment*, Sep/Oct, Vol. 11, Issue 5, pp.269-284
- Hillman, A.J. et Keim G.D. (2001) "Shareholder Value, Stakeholder Management and Social Issues : What's the Bottom Line ?", *Strategic Management Journal*, Feb, Vol. 22, Issue 2, pp.125-139
- Johnson S.D. (1998) "Identification and selection of environmental performance indicators: Application of the balanced scorecard approach", *Corporate Environmental Strategy*, Summer, Vol.5, Issue 4, pp.34-41
- Kaplan R.S. (1998) "City of Charlotte (A)", *Harvard Business School Cases*, N° 199036, 25p.
- Kaplan R.S. et Norton D.P. (1992) "The Balanced Scorecard : Measures that Drive Performance", *Harvard Business Review*, Jan/Feb, Vol. 70, Issue 1, pp.71-79
- Kaplan R.S. et Norton D.P. (1996) *The Balanced Scorecard*, Harvard Business School Press
- Kaplan R.S. et Norton D.P. (2000) "Having Trouble with Your Strategy? Then Map It", *Harvard Business Review*, Sep/Oct, Vol. 78, Issue 5, pp.167-176
- Kaplan R.S. et Norton D.P. (2003) "Managing Regulatory and Societal Processes", *Balanced Scorecard Report*, July-August, pp.3-6
- Kaplan R.S. et Norton D.P. (2004) *Strategy Maps*, Harvard Business School Publishing

- Kell G. et Ligteringen E. (2007) *Making the Connection : The GRI Guidelines and the Global Compact Communication on Progress*, published by the United Nations Global Compact Office, 20p.
- Marcenac et al. (2007) *Les PME et le développement durable : comment mesurer la performance en matière de développement durable*, Académie des Sciences et Techniques Comptables et Financières, Cahier N°5, Janvier, 65p.
- Moneva J.M., Pablo Archel P. et Correa C. (2006) "GRI and the camouflaging of corporate unsustainability", *Accounting Forum*, June, Vol. 30, Issue 2, pp.121-137
- Niehaves et Algermissen (2006) "BASIS - Balanced Scorecards and Strategic Management Information Systems for Public Administrations", *Conférence IRIS - Internationales Rechtsinformatik Symposium*, Vienne
- Nørreklit H. (2003) "The Balanced Scorecard: what is the score? A rhetorical analysis of the Balanced Scorecard", *Accounting, Organizations and Society*, August, Vol. 28, Issue 6, pp.591-619
- Nørreklit H., Jacobsen M. et Mitchell F. (2008) "Pitfalls in using the balanced scorecard", *Journal of Corporate Accounting & Finance*, Sep/Oct, Vol. 19, Issue 6, pp.65-68
- Novak J.D. (1998), *Learning, Creating and Using Knowledge : Concept Maps as Facilitate Tools in Schools and Corporations*, Lawrence Erlbaum Ass, New York
- Oger B. et Platt D.E. (2002) "Modèles de création de valeur en Europe et aux États-Unis : une comparaison des modèles de l'EFQM et du Baldrige Award Criteria", *Comptabilité Contrôle Audit*, Mai , pp.85-98
- Parisi C. et Hockerts K.N. (2008) "Managerial mindsets and performance measurement systems of CSR-related intangibles", *Measuring Business Excellence*, Vol. 12, Issue 2, pp.51-67
- Quairel F. (2004) "Responsable mais pas comptable: analyse de la normalisation des rapports environnementaux et sociaux", *Comptabilité Contrôle Audit*, Juin, Vol. 10, Issue 1, pp.7-36
- Reisen de Pinho R et Kaplan R.S. (2007) "Amanco: Developing the Sustainability Scorecard", *Harvard Business School Cases*, N° 107038, 24p.
- Reynaud E. (2003) "Développement durable et entreprise : vers une relation symbiotique", *Journée AIMS, Atelier Développement durable*, ESSCA Angers, mai
- Richards L. (2005) *Handling Qualitative Data : A Practical Guide*, Sage
- Runhaar H. et Lafferty H. (2009) "Governing Corporate Social Responsibility: An Assessment of the Contribution of the UN Global Compact to CSR Strategies in the Telecommunications Industry", *Journal of Business Ethics*, Feb, Vol. 84, Issue 4, pp.479-495
- van der Woerd F. et van den Brink T. (2004) "Feasibility of a Responsive Business Scorecard--a pilot study", *Journal of Business Ethics*, Dec., Part 1, Vol. 55, Issue 2, pp.173-186
- von Eckardstein D. et Simsa R. (2004) "Strategic management : A Stakeholder-Based Approach" in Zimmer A. et Priller E., *Future of Civil Society: Making Central European Nonprofit*, Robert Bosch Stiftung, p. 412
- Wood D. (1991) "Corporate Social Performance Revisited", *Academy of Management Review*, Oct, Vol. 16, Issue 4, pp.691-718
- Zingales F. et Hockerts K. (2003) "Balanced Scorecard and Sustainability : Examples from Literature and Practice", in Schaltegger et Dyllick, *Nachhaltig managen mit der Balanced Scorecard, Konzept und Fallstudien*, Wiesbaden: Gabler, pp.151-166