



LOUVAIN
School of Management

EXCELLENCE & ETHICS IN BUSINESS

Louvain School of Management – Master (120) en Sciences de Gestion à Finalité spécialisée
(horaire décalé 2) - MGEHD2212

Régine Mercier – Matricule noma 86661400 - Année académique 2017-2018

Analyse des différents indicateurs de performance existants et possibles pour les PME dans le
cadre d'une démarche RSE (Responsabilité sociétale des entreprises) et le rôle des
professionnels du chiffre dans la mise en place de ceux-ci

Promoteur Dominique HELBOIS – Professeur ordinaire émérite

Co-promoteur : Vincent TRUYENS – Maître de conférence invité

RESUME

Le but du mémoire est de présenter la Responsabilité Sociétale des Entreprises (RSE) dans les spécificités propres aux PME, d'analyser les indicateurs de performance RSE qui sont repris actuellement dans des normes reconnues, de s'en inspirer le cas échéant pour déterminer les indicateurs pertinents en PME en vue d'élaborer un tableau de bord prospectif (Balanced Scorecard) susceptible d'aider les dirigeants à améliorer leur stratégie. Le mémoire analyse également en quoi l'intervention des professionnels du chiffre pourrait être pertinente dans la mise en place des outils dédiés aux indicateurs RSE. Il tente enfin de tester le tableau de bord auprès de dirigeants de PME déjà dans une démarche RSE.

REMERCIEMENTS

Nous tenons à remercier toutes les personnes qui nous ont aidé dans la réflexion, la démarche nous permettant d'aboutir dans ce mémoire et en particulier, Monsieur Vincent TRUYENS et Monsieur Dominique HELBOIS, respectivement notre co promoteur et promoteur mémoire, pour leurs conseils, leurs relectures, leur écoute et qui ont été un soutien précieux.

Nous remercions également les experts qui ont pris le temps de consulter les documents dédiés au mémoire et de répondre aux différentes questions en dépit de leur agenda chargé et en particulier, Micheline CLAES, Pierre DELVAUX, Christophe REMON, Oliver DERRUINE et Dirk COECKELBERGH.

Nos remerciements vont également à tous ceux qui nous ont soutenus de près ou de loin tout au long de notre master, qui nous ont prodigué des informations liées au sujet du mémoire, nous donnant ainsi les outils indispensables pour adopter une démarche scientifique dans la réalisation de celui-ci.

LISTE DES ABREVIATIONS UTILISEES

CCNUCC: Convention-cadre des Nations unies sur les changements climatiques

CTIF : Cellule de Traitement des Informations Financières

EMAS : Système Européen d'Audit et de Management Environnemental

GRH : Gestion des Ressources Humaines

GRI : Global Responsible Initiative

IEC : Institut des Experts Comptables

IPCF : Institut des Professionnels Comptables et Fiscalistes

IRE : Institut des Réviseurs d'Entreprises

ISA : International Standards Accounting

ISO : Internationale de Normalisation

OCDE : Office de Commerce et Développement Extérieur

OIT : Organisation Internationale du Travail

ONG : Organisation non gouvernementale

ONU : Organisation des Nations Unies

PME : Petites et Moyennes Entreprises

RSE = Responsabilité Sociétale des Entreprises

TABLE DES MATIERES

1	Introduction.....	6
2	La RSE (Responsabilité Sociétale des Entreprises), théorie et concepts.....	8
2.1	Préambule	8
2.2	Définition.....	8
2.3	Historique	9
2.4	Sous-conclusions	19
3	Présentation des différents principes et des normes RSE	21
3.1	Préambule	21
3.2	Les principes OCDE	21
3.3	La déclaration de principes tripartite de l’OIT.....	23
3.4	Le Pacte mondial des entreprises (Global Compact) par les Nations Unies	24
3.5	La norme GRI	25
3.6	La norme EMAS et EMAS Easy pour les PME	25
3.7	La norme ISO 26000	28
3.8	La norme ISO 31000	32
3.9	Sous-conclusions	35
4	La RSE en PME. Ses spécificités pro RSE/contre RSE.....	36
4.1	Préambule	36
4.2	Définition de la PME.....	36
4.3	L’élément fort en PME : le dirigeant	38
4.4	Les enjeux stratégiques de la RSE pour les PME	40
4.4.1	La compétitivité.....	40
4.4.2	Le développement.....	40
4.4.3	L’Economie locale.....	41
4.5	Intégrer la RSE dans la démarche stratégique des PME.....	41
4.5.1	Le diagnostic.....	42
4.5.1.1	Les objectifs.....	43

4.5.1.2	L'organisation et l'environnement	43
4.5.1.3	Les activités	44
4.5.2	Les choix stratégiques	45
4.5.3	La mise en oeuvre.....	46
4.5.3.1	Intégrer la RSE dans la GRH	46
4.5.3.2	Intégrer la RSE dans le marketing.....	47
4.5.3.3	Intégrer la dépendance de la PME à l'égard des apporteurs de ressources.....	48
4.6	Sous-conclusions	49
5	Les missions actuelles des professionnels du chiffre (les comptables), leur évolution et le rôle qu'ils peuvent jouer dans l'accompagnement des PME en RSE	50
5.1	Préambule	50
5.2	Situation actuelle.....	50
5.3	Les arguments plaçant en faveur du comptable.....	51
5.3.1	Les règles déontologiques IPCF/.....	51
5.3.2	L'évolution de la profession	52
5.3.3	Le système comptable légal en PME.....	52
5.3.4	La fiscalité.....	53
5.3.5	L'obligation de veille.....	53
5.4	Les freins que peuvent rencontrer les comptables.....	54
5.5	Sous-conclusions	54
6	Les indicateurs de performance pertinents en PME	55
6.1	Préambule	55
6.2	Méthodologie.....	56
6.2.1	Cadre général	56
6.2.2	L'axe financier.....	60
6.2.3	L'axe parties prenantes	61
6.2.4	L'axe processus internes – Gouvernance d'entreprise et maturité RSE	61
6.3	Analyse	62
6.3.1	Le point de vue des professionnels du chiffre et d'experts du secteur	62

6.3.2	Le point de vue des dirigeants de PME engagés dans la démarche RSE.....	66
7	Conclusions.....	67
8	Bibliographie.....	70
9	Annexes	73
9.1	Tableau de bord prospectif – Schéma du processus –fichier xls.....	73
9.2	Cartographie des risques.....	73
9.3	Mail du 20 mai de Olivier DERRUINE.....	73

1 Introduction

Le choix du sujet du mémoire s'est imposé naturellement suite à notre participation au cours de Responsabilité Sociétale des Entreprises donné par Vincent TRUYENS et à la lecture du mémoire de Julie Vanmullen Campisi, « *Les experts du chiffre jouent-ils un rôle dans le développement durable et la responsabilité sociétale des PME ?* ». Nous avons également pu bien comprendre les techniques de contrôle de gestion dans le cadre du cours donné par Dominique HELBOIS. Notre activité professionnelle étant dédiée à l'Economie sociale, nous étions sensibilisés aux aspects RSE tant théoriques qu'opérationnels. Il nous a paru nécessaire de pousser la réflexion de Madame Campisi et de s'interroger sur les indicateurs pertinents en PME et dédiés à la RSE soit existants ou soit à créer et de voir comment les professionnels du chiffre pouvaient intervenir pour aider à la mise en place de ceux-ci. D'où le titre du mémoire, « *Analyse des différents indicateurs de performance existants et possibles pour les PME dans le cadre d'une démarche RSE (Responsabilité sociétale des entreprises) et le rôle des professionnels du chiffre dans la mise en place de ceux-ci* »

Selon Eurostat, les PME constituent l'épine dorsale de l'activité économique intra UE. Elles méritaient que l'on se penche sur elles dans le cadre de la RSE. Elles constituent dès lors un acteur économique très important. Les contours de la RSE étant encore flous pour beaucoup d'acteurs de PME en particulier les dirigeants et les professionnels du chiffre, il nous a paru indispensable de d'abord bien retracer l'historique de celle-ci, le contexte, l'évolution, les concepts et ensuite de nous pencher sur les normes mises en place à cet effet le tout sans manquer de vérifier si ces aspects abordés pouvaient être utiles pour les PME ou pas. Nous n'avons développé que les normes internationalement reconnues parce qu'elles avaient été le fruit d'un consensus entre les différents acteurs du monde des entreprises, qu'elles respectaient les principes de l'ONU et de l'OCDE et surtout qu'elles avaient fait leur preuve depuis de nombreuses années. Cela nous a permis ensuite de faire le tri des normes qui pouvaient inspirer les indicateurs RSE spécifiques à la PME.

Ensuite, nous avons défini la PME et ses spécificités propres, ses atouts, son organisation mais aussi ses contraintes. Un point d'attention a été posé sur le dirigeant qui est l'élément central de la PME. Il prend les décisions généralement seul. Il s'agissait de déterminer quelles étaient les différences avec les grandes entreprises et en tenant compte de cela, comment implémenter les aspects RSE dans celles-ci. Ce développement nous a paru important à faire car les grandes entreprises diffèrent à bien des aspects des PME et certains indicateurs

pourraient se révéler inutiles voire inexploitable. Un des dilemmes était d'ailleurs de savoir s'il fallait s'inspirer totalement des normes existantes ou pas. Nous avons également développé les freins à la démarche RSE.

Puis, nous avons fait le lien avec le comptable. Les PME disposant de peu de moyens pour se payer un cabinet d'audit qui se chargera du reporting RSE, c'est tout naturellement qu'elles se tournent vers des experts proches d'elles et les comptables sont de ceux-là. Quels étaient les arguments qui pouvaient plaider en leur faveur comme experts privilégiés pour accompagner les dirigeants de PME à la mise en place des indicateurs. Nous avons là aussi pointé les freins.

Et enfin, nous avons tenté de déterminer les indicateurs RSE pertinents pour les PME de les classer selon des axes choisis eux aussi appropriés pour les PME et de construire un tableau de bord synthétisant ceux-ci. Construire un tableau de bord nous paraissait le meilleur outil à la fois synthétique et diffusable par les PME aux parties prenantes, la RSE prônant la bonne gouvernance d'entreprise et la transparence vis-à-vis des tiers.

Il nous a paru nécessaire de connaître les avis d'experts du terrain (les comptables, les experts RSE) via des questions ouvertes et ensuite de compiler les réponses et d'en tirer les lignes directrices. Le projet du tableau de bord leur a été présenté et ils qui n'ont pas manqué de transmettre leurs analyse. Nous avons également tenté de tester le modèle du tableau de bord auprès des dirigeants de PME. Il nous semblait évident que le caractère pertinent des indicateurs choisis devait aussi être évalué par les personnes amenées à utiliser le tableau de bord comme un des outils décisionnels stratégiques et surtout d'en vérifier les résultats sur des données concrètes.

Finalement sur base sur base de tout ce qui précède, nous avons tiré des conclusions en toute objectivité et motivé celles-ci. Nous n'avons pas manqué d'ajouter des pistes de réflexion qui, nous l'espérons, inspireront d'autres étudiants.

2 La RSE (Responsabilité Sociétale des Entreprises), théorie et concepts

2.1 Préambule

Il nous a paru indispensable de présenter les concepts RSE liés au développement durable. Beaucoup d'acteurs donnent une définition du développement durable essentiellement sur l'axe environnemental mais ont une vision floue sur ce que cela implique concrètement. Or la RSE couvre 2 autres axes (l'axe parties prenantes et l'axe social). La RSE a au cours de plusieurs décennies et avec de nombreux acteurs du monde de l'entreprise réfléchi sur les impacts du développement durable, développé des concepts, des normes, des outils de reporting et de performance sur base d'indicateurs quantitatifs et qualitatifs. Bien s'imprégner des concepts permettra de comprendre les fondements des normes qui en sont issues. Le présent point donne une définition précise de la Responsabilité Sociétale des Entreprises (RSE), son histoire, ses concepts, les normes existantes et les potentialités futures. Il est fait référence à de nombreuses contributions d'experts du secteur. Ce chapitre vise à montrer la légitimité, la cohérence de la démarche RSE mais aussi les effets pervers qu'elle induit. La bonne compréhension des aspects RSE permettra de les mettre en lien avec les normes internationales RSE et les spécificités propres aux PME que l'on développe en points 2 et 3.

2.2 Définition

Plusieurs versions existent et plusieurs mouvements sont considérés comme fondateurs de la RSE mais nous retiendrons uniquement la version de l'ONU et la version de la Commission européenne qui ont débouché sur des programmes précis et des normes reconnues internationalement que nous développerons plus loin.

La Commission européenne a donné une nouvelle définition de la RSE en 2011¹ comme étant « *La responsabilité des entreprises pour leurs impacts sur la société* »

L'ancienne définition de 2001 était la suivante : « *L'intégration volontaire, par les entreprises, de préoccupations sociales et environnementales à leurs activités commerciales et leurs relations avec leurs parties prenantes².* »

¹ Communication du 25 octobre 2011 de la Commission européenne sur la RSE cle434613, 3.1, Page 7

² Connues sous le nom anglais stakeholders, ce sont les acteurs individuels et collectifs qui participent à la vie des entreprises. Ce sont les clients, les fournisseurs, les travailleurs, les syndicats, les pouvoirs publics,...

Le terme intégration volontaire est remplacé par la responsabilité des entreprises. La Commission européenne précise que « *les entreprises respectent la législation en vigueur et les conventions collectives conclues entre partenaires sociaux* »³

Pour la mise en œuvre de la RSE, la Commission européenne indique que les entreprises doivent avoir enclenché des processus intégrant les préoccupations sociales, environnementales, éthiques, de droits de l'homme et de consommateurs dans leurs activités et ce en collaboration systématique avec leurs parties prenantes dans le but d'optimiser un bénéfice pour l'ensemble des acteurs et d'identifier les impacts négatifs induits par l'activité des entreprises, de les anticiper et les atténuer.⁴

La Commission européenne reconnaît les principes et normes internationales et en particulier⁵:

- les normes édictées par l'OCDE (1976) ;
- la déclaration de principes tripartite de l'OIT sur les multinationales et la politique sociale (1977) ;
- la norme EMAS et EMAS Easy pour les PME (1995) ;
- les dix principes repris dans le Pacte mondial des entreprises (Global Compact) par les Nations Unies (2000);
- la norme ISO 26000 (2010).

Ces principes et normes offrent l'avantage de couvrir les 3 axes principaux de la RSE, l'axe parties prenantes, l'axe environnemental et l'axe économique. Elles font en effet autorité mais nous allons voir qu'elles demandent de l'investissement et des moyens que les PME n'ont pas. Soulignons que le cadre réglementaire de reporting RSE est obligatoire pour les grandes entreprises cotées en bourse.

2.3 Historique

L'origine du développement durable remonte aux années 70 bien que durant les « 30 glorieuses »⁶, des écologistes s'interrogèrent déjà sur les conséquences potentielles négatives de la croissance économique⁷.

³ Op.Cit., Page 7

⁴ Op. Cit, Page 8

⁵ Op. Cit., 3.2, Page 8

⁶ Période de trente ans qui a couru de 1954 jusqu'au choc pétrolier en 1973 et qui fut une période prospère pour les pays industrialisés

Le premier concept d'Écodéveloppement (imaginé à l'origine par Ignacy SACHS⁸) fut adopté dans la conférence mondiale des Nations Unies sur l'environnement de Stockholm en 1972 et qui mit pour la première fois au centre des préoccupations internationales les questions écologiques. L'Écodéveloppement fut renommé Sustainable Development (Développement Durable) par Gro Harlem BRUNDTLAND, ancienne ministre norvégienne alors Présidente de la commission de l'ONU.

L'ONU donne d'ailleurs, en 1982, une définition du Développement Durable. « *Le développement durable est un développement qui répond aux besoins du présent sans compromettre la capacité des générations futures à répondre aux leurs* ». Nous remarquons que cette définition intègre la pérennité économique conjointement à la responsabilité des acteurs sur leur comportement présent et ce que cela induit pour le futur.

Vint ensuite le deuxième Sommet de la Terre⁹ à Rio de Janeiro au Brésil en 1992, vingt ans après le premier à Stockholm débouchant sur un programme ambitieux de lutte contre les changements climatiques, la protection de la Biodiversité et aboutissant à la signature de la Déclaration de Rio. La déclaration de Rio édicte 27 principes¹⁰ « *dans le but d'établir un partenariat mondial sur une base nouvelle et équitable en créant des niveaux de coopération nouveaux entre les Etats, les secteurs clés de la société et les peuples* ».

Les Etats présents adoptèrent également un plan d'action via l'Agenda 21 (en français : Action 21), un programme de 2500 actions pour le 21^e siècle pour lutter contre la pauvreté et l'exclusion sociale, la production de biens et services durables et la protection de l'environnement. L'Agenda 21 est un plan d'action dédié aux collectivités locales et impliquant tous les acteurs locaux, dans un projet de développement durable local. Citons à titre d'exemple l'Agenda 21 Iris impulsé par la Région de Bruxelles Capitale dont seize communes et sept CPAS ont pu bénéficier¹¹. En 2016, les Etats ont adopté l'Agenda 2030 plus ambitieux que son prédécesseur et reprenant 17 objectifs qui sont repris dans le tableau ci-dessous¹² :

⁷ CAHIERS DE L'ACADEMIE N°5, « Les pme et le développement durable », Académie des Sciences et Techniques Comptables et Financières », 2007, Page 16

⁸ Ignacy SACHS fut Président de l'Association 4D (Dossiers Débats pour un Développement Durable) et membre de la Commission française du développement durable et conseiller spécial du secrétaire général du Sommet de la Terre à Rio de Janeiro au Brésil en 1992.

⁹ Les Sommets de la Terre initiés par l'ONU se tiennent tous les dix ans et rassemblent des dirigeants mondiaux dont le but est de définir des moyens à mettre en œuvre au niveau mondial pour le développement durable

¹⁰ <http://www.un.org/french/events/rio92/rio-fp.htm>

¹¹ <https://environnement.brussels/thematiques/ville-durable/les-agenda-21-des-communes/quest-ce-quun-agenda-21>

¹² <https://www.un.org/sustainabledevelopment/fr/objectifs-de-developpement-durable/>



En 1997, le Global Responsible Initiative (GRI) établit des lignes directrices aidant à l'édition de rapports de développement durable. Le GRI est une association indépendante regroupant des ONG, des fédérations, des entreprises. L'adhésion est volontaire et il n'est pas prévu de vérification. Le GRI est appliqué par les grandes entreprises avec l'aide des bureaux d'audit externe.

En 1998, Kofi ANNAN lance le Global Compact, contrat moral d'application de neuf principes liés à la corruption, l'emploi, l'environnement, l'intérêt des consommateurs,...

En 2005, trente-huit pays industrialisés signèrent le Protocole de Kyoto (entré en vigueur le 16/02/2005) et ce dans la prolongation de la CCNUCC. Ce traité proposait une réduction globale des émissions de dioxyde de carbone d'ici 2012. Malheureusement, les résultats furent en deçà de ce qui était prévu. Le programme fut ensuite complété par un engagement des pays signataires d'axer leur politique sur le développement durable et de favoriser les partenariats Nord-sud. Soulignons que beaucoup de pays ratifièrent le Protocole dont les pays

européens, les Etats-Unis, la Chine et les pays d'Afrique Sub-Saharienne bien que certains étaient membres de la CCNUCC¹³ ne ratifièrent pas le protocole.

En Belgique, suite à ce protocole, des accords de branche furent signés entre les régions et les entreprises du secteur industriel. Le but était de réduire l'émission de gaz à effet de serre et d'améliorer l'efficacité énergétique. La procédure se déroule en quatre étapes :

1. signature de la déclaration d'intention ;
2. réalisation d'audits ;
3. signature de l'accord ;
4. exécution des principes dans l'accord et suivi de ceux-ci.

Toute la procédure est encadrée par des experts.

Dans la dernière contribution de la Région wallonne de 2012¹⁴, on voit entre autres des propositions d'indicateurs de performance et de suivi de ceux-ci sur plusieurs années. Il faut toutefois noter que cela ne concerne que les grandes entreprises.

Le 22/11/2015, toujours dans le cadre de la CCNUCC, s'est tenue la Conférence sur le Climat à Paris débouchant sur la signature de l'accord de Paris le 22/04/2016 par 196 pays dont les Etats-Unis qui devaient se retirer de l'accord le 01/06/2017 suite aux promesses données par Donald TRUMP lors de sa campagne électorale alors que les Etats-Unis de Barack OBAMA avaient joué un rôle prépondérant dans l'accord de Paris.

Parallèlement à cela et à titre indicatif, des initiatives privées ont été prises pour bien faire connaître aux entreprises les principes du développement durable, les enjeux et favoriser les échanges.¹⁵

¹³ La Convention cadre des Nations unies sur les changements climatiques (CCNUCC) a été adoptée au cours du Sommet de la Terre de Rio de Janeiro en 1992

¹⁴ Voir à ce sujet les derniers rapports de l'AwAC (Agence wallonne de l'Air et du Climat) sur le site [airclimat.wallonie.be](https://energie.wallonie.be/servlet/Repository/accordebranche.pdf?ID=6708) dont celui de 2012 sur <https://energie.wallonie.be/servlet/Repository/accordebranche.pdf?ID=6708>

¹⁵ Citons le World Business Council for Sustainable Development, l'Initiative RSE Sénégal, le Carbone Disclosure Project

Et la RSE en 2018 ?

Les accords signés restent toujours d'application ainsi que les normes qui s'étoffent peu à peu pour tenir compte de l'évolution économique, environnementale et sociale. Ils sont d'autant plus importants suite aux crises économiques subies¹⁶. De plus en plus d'entreprises s'intéressent voire s'engagent dans une démarche RSE et en particulier de gouvernance d'entreprises. Selon une étude menée par McKinsey Institute¹⁷, publiée en décembre 2017, en 2012, elles n'étaient que 56% contre 70% en 2017. L'étude montre que les préoccupations prépondérantes sont l'alignement sur les objectifs, les valeurs de l'entreprise et leurs missions. Parallèlement à cela, l'étude montre que les parties prenantes jouent un rôle plus important. Lors d'une étude précédente réalisée en 2012, les préoccupations principales étaient l'énergie renouvelable et la gestion des déchets. Notons que le hit parade des préoccupations varie par secteur (page 7).

Dans un tel contexte, la RSE induit un enjeu économique et un positionnement stratégique incontournable et devient « *mainstream* »¹⁸ mais la tentation est grande de ne considérer que l'axe économique de la RSE voire de faire du « *greenwashing* »¹⁹ alors que deux autres axes en font partie à savoir l'axe environnemental et l'axe social. L'étude de McKinsey (voir pages 7 et 8) montre que les 3 derniers scores sont l'impact positif tangible, les normes industrielles et les préoccupations de investisseurs, vient toujours en tête les objectifs à atteindre, les valeurs de l'entreprise et la réputation.

¹⁶ Citons celle de 2007 dite de la Grande Récession liée à la crise financière de 2008-2010 et la propagation aux pays comme la Grèce, l'Espagne, le Portugal et qui trouve son origine aux Etats-Unis dans la crise des subprimes de 2006-2007 engendrant le krach boursier de 2008

¹⁷ Depuis quelques années, McKinsey Institute, au travers d'études, se penche sur les préoccupations et les pratiques des entreprises liées au développement durable et à la RSE

¹⁸ Source : <https://e-rse.net/rse-mainstream-mauvaises-raisons-269801/#gs.gioBqjk>

¹⁹ Le greenwashing consiste pour une entreprise à orienter son marketing et sa communication dans le but de faire croire qu'elle prend en considération les préoccupations de la RSE alors qu'il n'en est rien. Le but recherché est d'augmenter ses parts de marché en attirant les clients sensibles à la RSE

The opinions of consumers and employees are increasingly cited as top reasons why organizations address sustainability.

Top reasons why organizations are addressing sustainability topics,¹
% of respondents



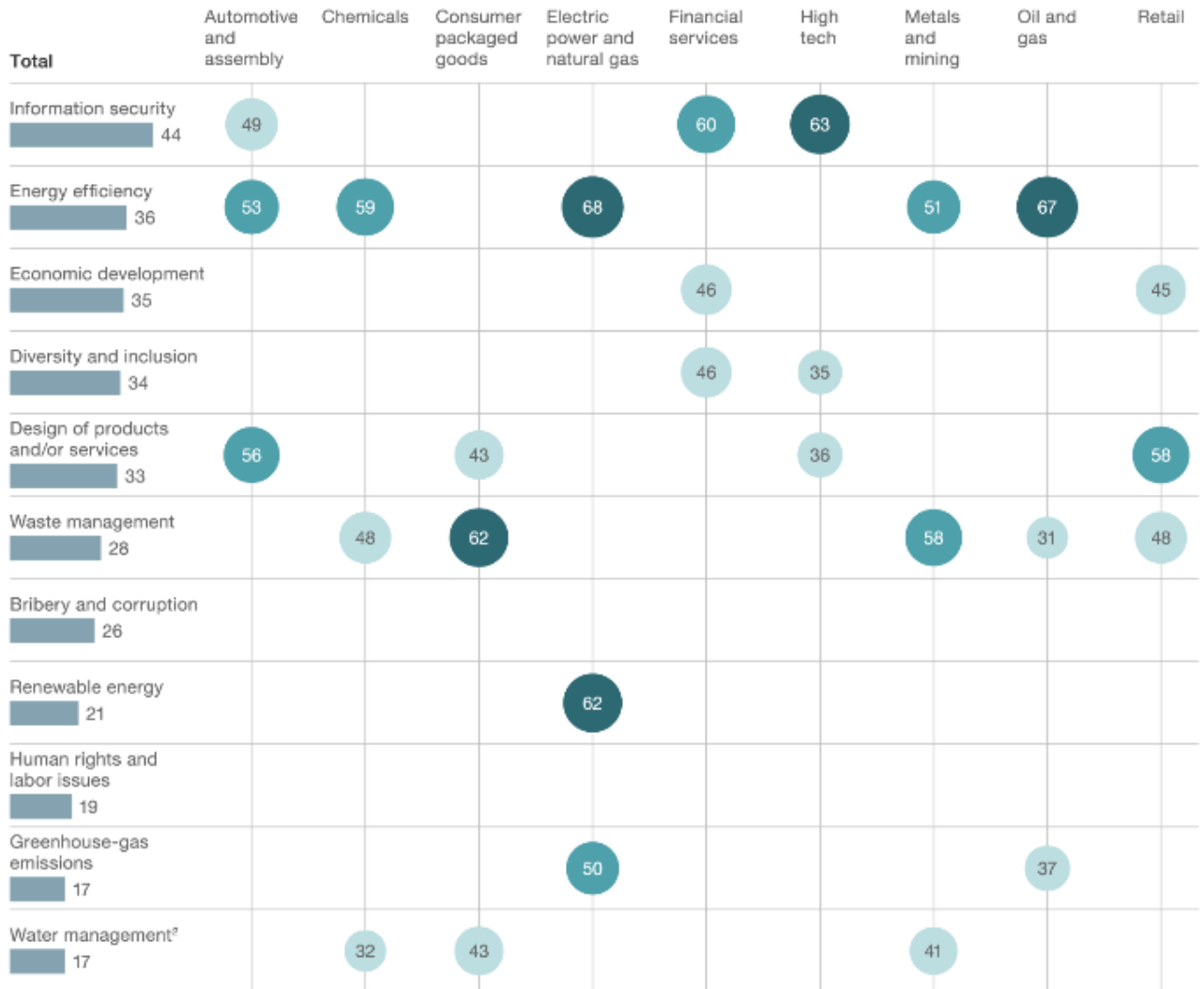
20

²⁰ Source : <https://www.mckinsey.com/business-functions/sustainability-and-resource-productivity/our-insights/sustainabilitys-deepening-imprint>

The sustainability topics that matter most to businesses vary by industry.

Sustainability topics that are most important to organizations,²¹
% of respondents, top 3 by industry

● <50 ● 50–60 ● >60



21

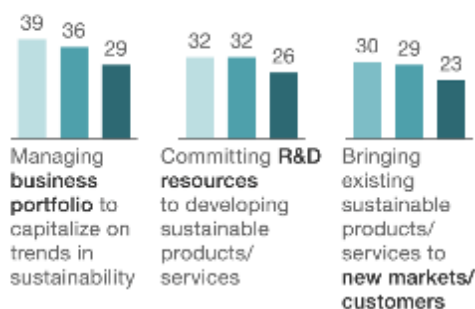
L'étude constate aussi que le développement durable n'est pas intégré dans la stratégie long terme des entreprises. En effet, 29% seulement des entreprises ont investi dans la recherche et développement, 24% à gérer les impacts environnementaux et sociaux dans leur chaîne de production, 25% à gérer les impacts des produits en fin de cycle de vie et 29% à intégrer la durabilité dans leur stratégie marketing.

²¹ Source : <https://www.mckinsey.com/business-functions/sustainability-and-resource-productivity/our-insights/sustainabilitys-deepening-imprint>

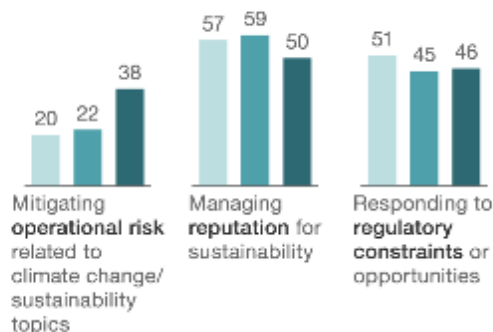
On the whole, fewer organizations are pursuing growth-related sustainability activities than did so in previous years.

Pursuit of sustainability by business area, % of respondents 2012, n = 3,847 2014, n = 2,904 2017, n = 2,422

Growth



Risk management



Return on capital



¹For example, water, energy, or waste.

McKinsey&Company

22

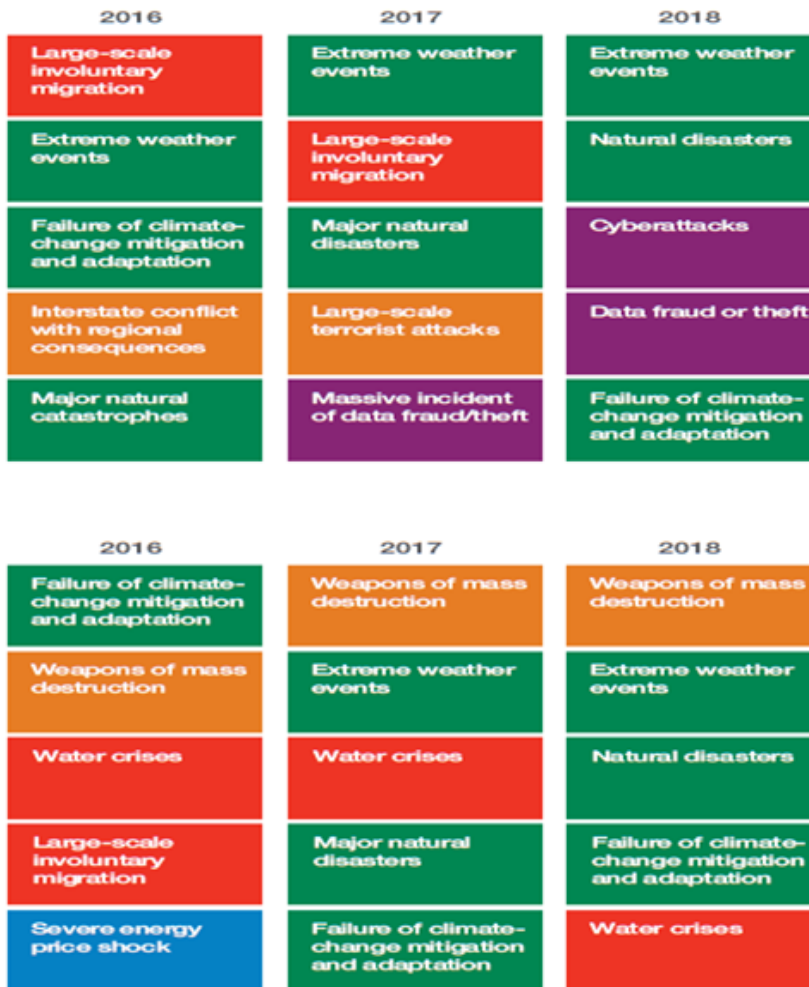
Et Clément FOURNIER²³ de conclure : « Au final, le rapport McKinsey laisse une impression étrange quant au développement de la RSE. D'un côté il semble que la prise de conscience soit de plus en plus forte, et que la pratique rentre dans les moeurs. De l'autre côté, on se rend compte qu'il y a un vrai gap entre le déclaratif et le passage à l'action, notamment quand il s'agit de faire la RSE une pratique vraiment contraignante et stratégique. »²⁴

²² Source : <https://www.mckinsey.com/business-functions/sustainability-and-resource-productivity/our-insights/sustainability-deepening-imprint>

²³ Clément FOURNIER est le rédacteur en chef de e-RSE.net Formé à la gestion des risques et au développement durable à Sciences Po Bordeaux, il se spécialise ensuite en ingénierie de l'environnement à l'École des Mines de Paris avant de rejoindre e-RSE.net. Expert en RSE et Développement Durable, il analyse et décortique ces sujets sur e-RSE.net et au cours de conférences et tables rondes.

²⁴ Source : <https://e-rse.net/rse-mainstream-mauvaises-raisons-269801/#gs.gioBqjk>

Il est aussi intéressant de s'appuyer sur l'étude plus récente du Global Risk Forum à Davos en 2018 en Suisse qui recense les risques globaux et surtout identifie les liens entre eux. Nous examinerons ces liens de dépendance dans le point 4 et en rapport direct avec le concept de Balanced Scorecard que nous développons en point 9. Ces évaluations sont établies par des grandes compagnies d'assurances. Voici un tableau comparatif de ces risques entre 2016 et 2018 qui sont classés par ordre d'importance.



25

En bleu : on retrouve les risques économiques

En orange : on retrouve les risques géopolitiques

En rouge : on retrouve les risques sociétaux

En mauve : on retrouve les risques technologiques

En vert : on retrouve les risques environnementaux

On remarque qu'en 2018, les risques les plus importants sont les risques environnementaux et technologiques alors qu'en 2016, un risque géopolitique avait la prépondérance (migration). Il s'agit d'un contexte historique.

²⁵ <http://reports.weforum.org/global-risks-2018/files/2018/01/II.-Risks-evolution-table-mid.png>

La plupart des démarches RSE sont dynamisées par des normes, des chartes et des codes de conduite, des dispositifs de surveillance, d'évaluation plus ou moins complexes et pourraient bien constituer une source de droit.

A titre d'exemple :

- en France, la nouvelle loi sur les lanceurs d'alerte adoptée le 09/12/2016 dite loi Sapin II, précisée par le décret du 19/04/2017 et entrée en vigueur le 01/01/2018 donne une protection aux lanceurs d'alerte et oblige les entreprises à la mise en place de canaux de signalement soit collectifs soit individuels²⁶ ;
- aux Etats-Unis en 1999, Nike a été poursuivi par un citoyen américain Marc KASKY pour publicité mensongère. Nike prétextait que les sous-traitants respectaient le code de conduite alors que ce n'était pas le cas. L'affaire s'est soldée par une transaction financière;
- en Europe, la directive 2005/29/CE définit le code de conduite comme : *"un accord ou un ensemble de règles non imposés par les dispositions législatives, réglementaires ou administratives d'un État membre, qui définissent le comportement des professionnels qui s'engagent à être liés par lui sur une ou plusieurs pratiques commerciales ou un ou plusieurs secteurs d'activité."*

Le point 6 est sans équivoque : *« La présente directive a dès lors pour objet de rapprocher les législations des États membres relatives aux pratiques commerciales déloyales, y compris la publicité déloyale, portant atteinte directement aux intérêts économiques des consommateurs et, par conséquent, indirectement aux intérêts économiques des concurrents légitimes. Conformément au principe de proportionnalité, la présente directive protège les consommateurs des conséquences de ces pratiques commerciales déloyales dès lors qu'elles sont substantielles, tout en reconnaissant que, dans certains cas, ces conséquences sont négligeables. Elle ne couvre ni n'affecte les législations nationales relatives aux pratiques commerciales déloyales qui portent atteinte uniquement aux intérêts économiques de concurrents ou qui concernent une transaction entre professionnels; pour tenir pleinement compte du principe de subsidiarité, les États membres conserveront, s'ils le souhaitent, la faculté de réglementer les pratiques visées, conformément à la législation communautaire.*

²⁶ <https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000033558528&categorieLien=id> et <https://www.legifrance.gouv.fr/eli/decret/2017/4/19/ECFM1702990D/jo/texte>

*La présente directive ne couvre ni n'affecte les dispositions de la directive 84/450/CEE ayant trait à la publicité trompeuse pour les entreprises mais pas pour les consommateurs ainsi qu'à la publicité comparative. La présente directive n'affecte pas non plus les pratiques publicitaires et commerciales admises, comme le placement légitime de produits, la différenciation des marques ou les incitations à l'achat, qui peuvent légitimement influencer la perception d'un produit par le consommateur ainsi que son comportement, sans altérer son aptitude à prendre une décision en connaissance de cause.*²⁷ ;

- plus récent, le 27 avril 2016, l'Union européenne adopte le Règlement (UE) 2016/679 dit RGPD relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la directive 95/46/CE (règlement général sur la protection des données) ;
- en Belgique, début 2018, une information judiciaire a été ouverte à l'encontre du Siamu suite au rapport d'audit de la Cour des Comptes sur la gestion des marchés publics entre 2012 et 2015 et qui pointe le non respect des procédures formalisées de marché public et d'absence de mise en concurrence, d'égalité de traitement, de non discrimination et de transparence²⁸ ;

Arnaud Van Waeyenberge²⁹, Docteur en droit spécialisé en RSE, souligne que la prise en compte des normes RSE n'est encore que très parcellaire et limitée à des cas particuliers. Il conviendrait mieux d'avoir une approche juridique globale et plus axée sur les produits que sur les sources. Les normes RSE peuvent se substituer aux normes juridiques car elles prévoient des mécanismes opérationnels et de sanctions. Elles sont internationalement reconnues et elles pourraient servir de bases conditionnelles à des agréments légaux. D'après lui, la RSE constitue un puissant système normatif donnant lieu à des labellisations exploitées tant par des acteurs privés que publics³⁰

2.4 Sous-conclusions

Les conclusions que l'on peut tirer du présent point sont les suivantes :

- la démarche RSE ne date pas d'hier, les premières démarches ont été initiées dès 1972 lors de la Conférence Mondiale des Nations Unies à Stockholm avec la notion d'Ecodéveloppement qui fut renommé ensuite Sustainable Development (Développement Durable) à l'origine de la RSE qui constitue l'implication directe des principes du Développement Durable en entreprises ;

²⁷ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX:32005L0029>

²⁸ Information BELGA publiée le lundi 15 janvier 2018 à 11h49 - Mis à jour le lundi 15 janvier 2018 à 11h49

²⁹ Arnaud VAN WAEYENBERGE est Professeur Associé à HEC Paris où il enseigne entre autres, le droit global et l'argumentation juridique. Ses activités de recherche portent principalement sur le droit du marché intérieur (UE), l'évolution des professions juridiques, la Responsabilité Sociale des Entreprises (RSE) et le droit global ainsi que les nouvelles formes de normativité. Avant de rejoindre HEC Paris, il enseigna à l'Université Libre de Bruxelles comme professeur invité.

³⁰ <http://www.hec.fr/Knowledge/Point-de-Vue/La-responsabilite-sociale-des-entreprises-comme-dispositif-juridique-global>

- depuis, des normes, des chartes, des systèmes de contrôle sont apparus et qui permettent de formaliser la démarche RSE. Ces normes, ces chartes, bien que reconnues internationalement que beaucoup de pays ont ratifiés sont imposées pour les entreprises cotées et proposées pour les PME ;
- de plus en plus d'entreprises s'inscrivent dans la démarche RSE mais on constate qu'elles privilégient dans leur action l'aspect économique et commercial en mettant au second plan les axes sociaux et environnementaux ;
- les normes RSE semblent de plus en plus constituer une source de droit et peuvent procurer un puissant cadre normatif reconnu tant par les acteurs privés que publics ;
- certaines normes RSE ont développé des outils spécifiques au PME qui pourraient se révéler pertinents comme base de réflexion pour le choix d'indicateurs spécifiques. Nous les présentons dans le point suivant.

3 Présentation des différents principes et des normes RSE

3.1 Préambule

Beaucoup de principes et de normes ont été mis au point et ont rencontré du succès dans les grandes entreprises. Nous avons néanmoins voulu rester dans la logique adoptée dès le départ (cfr point 2) à savoir ne retenir que les principes et normes reconnues par l'ONU et la Commission européenne. Nous avons donc choisi de développer les principes OCDE, la déclaration tripartite de l'OIT, Global Compact, les normes ISO 26000, GRI et la norme EMAS. A titre complémentaire, nous présenterons également la norme ISO 31000 spécialement dédiée au management du risque car ce point doit être abordé en particulier pour les PME. Nous rappelons que le thème du mémoire est l'analyse des différents indicateurs de performance existants et possibles pour les PME dans le cadre d'une démarche RSE et le rôle des professionnels du chiffre dans la mise en place de ceux-ci. Ces indicateurs s'appuient sur les normes existantes qui sont présentées dans cette section.

3.2 Les principes OCDE

Ces principes sont expressément dédiés aux multinationales et ont été précisés lors de la déclaration d'engagement politique signée par 35 pays membres de l'OCDE et 13 pays non membres³¹. Ils sont revus périodiquement, la dernière vérification datant de 2011³².

Les principes directeurs sont des recommandations que les gouvernements adressent aux entreprises multinationales. Chaque gouvernement signataire dispose d'un point de contact national (PCN) pour aider les multinationales à la mise en œuvre des principes directeurs OCDE et permettre une médiation et une conciliation le cas échéant.

³¹ <http://www.oecd.org/fr/investissement/mne/ladeclarationdelocdeetlesdecisions.htm>

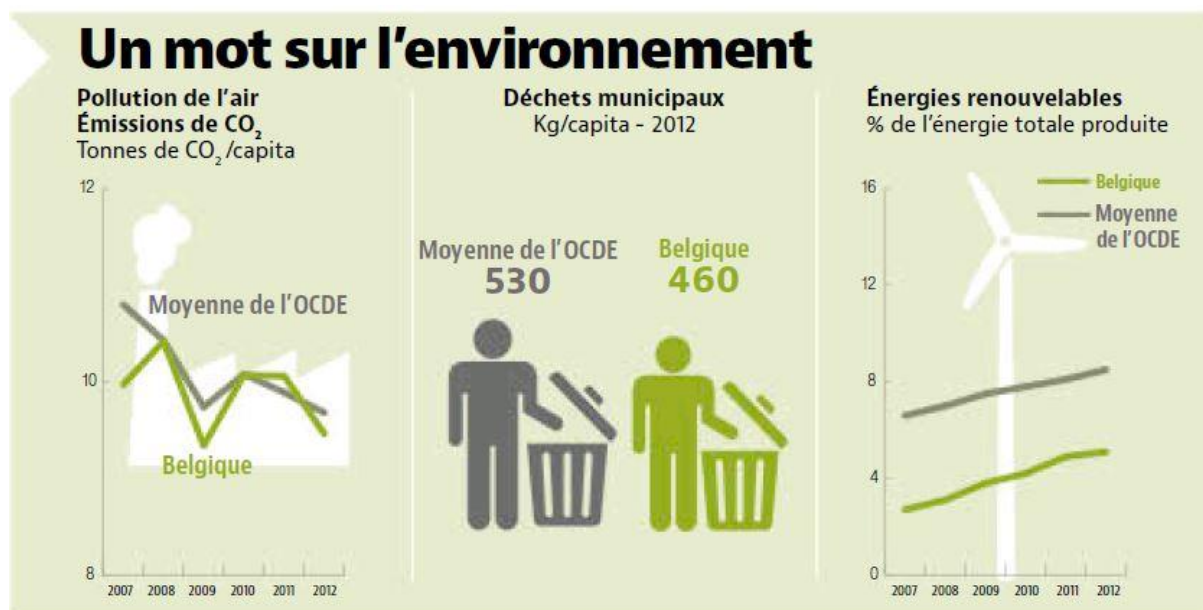
³² OCDE (2011), Les principes directeurs de l'OCDE à l'intention des entreprises multinationales, Éditions OCDE.
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264115439-fr>

Les principes OCDE touchent à cinq domaines :

- l'économie ;
- la société (migrations, éducation, emploi, chômage, ...) ;
- la gouvernance (lutte contre la corruption, gestion publique,...) ;
- les finances publiques (pensions, fiscalité,...) ;
- la recherche et développement (biotechnologies, technologies de l'information et de la communication, ...);
- le développement durable.

L'OCDE effectue des études par pays sur divers critères dont des critères sociaux et environnementaux.

La Belgique est membre de l'OCDE depuis 1961. A titre d'exemple, voici un tableau récapitulatif de la situation de la Belgique établi par l'OCDE pour 2015³³.



Comme on peut le constater, la Belgique est en dessous de la moyenne OCDE pour certains critères environnementaux et sociaux et doit donc poursuivre ses efforts et elle le fait.

³³ http://www.oecd360.org/oecd360/pdf/domain21_media1984_305234-wkds1k6ww9.pdf, Page 11

Robert VAN APENDORE, journaliste au magazine TRENDS, a interviewé Danielle DEVOGELAER³⁴, experte en énergie au Bureau du Plan. Elle indique que le Bureau du Plan va introduire un projet de plan national Energie et Climat suivant la politique européenne. Le Bureau du Plan a examiné plusieurs scénarios dont un intégrant les objectifs d'énergie renouvelable et de réduction de gaz à effet de serre. Pour ce faire, des investissements importants doivent être engagés avec une double contrainte :

1. réduire la dépendance externe ce qui implique de réduire les besoins énergétiques ;
2. maîtriser les coûts énergétiques pour lesquels, malgré les mesures prises, il est prévu une augmentation de 20%.

3.3 La déclaration de principes tripartite de l'OIT

L'OIT a mis au point en 1977 une déclaration de principes tripartite sur les entreprises multinationales et la politique sociale. Elle vise à orienter les multinationales, les gouvernements, les employeurs et les travailleurs dans les domaines de l'emploi, la formation, les conditions de travail, les relations professionnelles.

Les principes à optimiser sont la non-discrimination, l'équité, la partialité, le bien-être et la sécurité au travail, l'éthique de comportement entre les travailleurs et la direction, la politique de règlement des conflits, la transparence des informations, les relations avec les entités publiques qui doivent être proactives, la formation, le partage des connaissances, l'encadrement des travailleurs.

Environ deux cents recommandations et conventions ont été publiées par l'OIT, le nombre le plus important étant dédié à la sécurité et la santé au travail.³⁵

³⁴ TRENDS n° 21 du 24 mai 2018, Actu « 3 questions à Danielle DEVOGELAER, experte en énergie au Bureau du Plan, Propos recueillis par Robert VAN APELDOOR, Page 16

³⁵ http://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---ed_emp/---emp_ent/documents/publication/wcms_124923.pdf

3.4 Le Pacte mondial des entreprises (Global Compact) par les Nations Unies

Le 31/01/1999, à la suite d'un forum économique mondial à Davos en Suisse, Global Compact a été créée par l'ONU pour établir un pacte mondial. Il rassemble dix principes universels inspirés de la déclaration des Droits de l'Homme, de l'OIT, de la Déclaration de RIO sur l'environnement et le développement et de la Convention de l'ONU contre la corruption :

Droits de l'homme

1. Les entreprises sont invitées à promouvoir et à respecter la protection du droit international relatif aux droits de l'homme;
2. à veiller à ne pas se rendre complices de violations des droits de l'homme.

Normes internationales du travail

3. Les entreprises sont invitées à respecter la liberté d'association et à reconnaître le droit de négociation collective ;
4. à contribuer à l'élimination de toutes les formes de travail forcé ou obligatoire;
5. à contribuer à l'abolition effective du travail des enfants;
6. à contribuer à l'élimination de toute discrimination en matière d'emploi et de profession.

Environnement

7. Les entreprises sont invitées à appliquer l'approche de précaution face aux problèmes touchant à l'environnement;
8. à prendre des initiatives tendant à promouvoir une plus grande responsabilité en matière d'environnement;
9. à favoriser la mise au point et la diffusion de technologies respectueuses de l'environnement ;

Lutte contre la corruption (ajouté en 2004)

10. Les entreprises sont invitées à agir contre la corruption sous toutes ses formes, y compris l'extorsion de fonds et les pots-de-vin.

Global compact a aussi publié divers guides et outils³⁶ que les entreprises peuvent mettre en relations avec les mesures d'impact effectuées par les Nations Unies. Global compact a rencontré un franc succès auprès des multinationales.

Global Compact ne certifie pas mais donne des lignes directrices environnementales.

3.5 La norme GRI

Le Global Responsible est une ONG créée en 1997 qui a mis au point un référentiel d'indicateurs permettant de mesurer l'avancement des entreprises dans le développement durable et propose des lignes directrices³⁷ qui ont été mises à jour en 2013. Elle met divers outils à disposition comme le tableau de bord des indicateurs extra-financiers.

Elle attache beaucoup d'importance à ce que le reporting soit complet, comparable, équilibré et transparent pour les parties prenantes. Le reporting est assez complexe et plus accessible pour les multinationales que les PME³⁸. Néanmoins certains indicateurs pourraient être adaptés se révéler pertinents.

3.6 La norme EMAS et EMAS Easy pour les PME

La norme EMAS³⁹ est un outil de management environnemental mis au point par l'Union européenne qui permet aux entreprises d'évaluer et d'améliorer leur politique environnementale.

³⁶ <https://www.unglobalcompact.org/library>

³⁷ <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/French-G4-Part-Two.pdf>

³⁸ Op. Cit., Pages 18 à 237

³⁹ Le système EMAS a été institué par le règlement (CE) n o 1221/2009 (également connu sous le nom de «EMAS III») et est directement applicable dans tout État membre.

Dès 1995, elle avait été proposée au secteur industriel uniquement et s'est étendue peu à peu à tout les secteurs et aussi bien pour les grandes entreprises que pour les petites entreprises. Les exigences EMAS sont exactement les mêmes que les exigences de la norme ISO 14001 qui y ont d'ailleurs été intégrées en 2001. La mise en place des principes de la norme EMAS se font aussi sur démarche volontaire. Les rapports EMAS doivent être rendus publics ce qui, à notre avis, engage beaucoup plus les entreprises vis-à-vis de tiers alors que la norme ISO 14001 ne l'exige pas.

EMAS insiste aussi sur le respect de la législation et l'implication des travailleurs. La Commission européenne a publié un guide utilisateur le 4 mars 2013⁴⁰. Dans la pratique, les entreprises doivent suivre un processus comme suit :

1. effectuer une analyse environnementale (par des Ecocartes qui relèvent des indicateurs de performance énergétiques, de gestion de déchets, de gestion du bruit, de la poussière, de gestion des risques...)⁴¹;
2. sur base des résultats, mettre en place un système de gestion environnemental ;
3. exécuter un audit environnemental interne pour évaluer le système de gestion ;
4. publier une déclaration environnementale en présentant les résultats et les objectifs à venir.

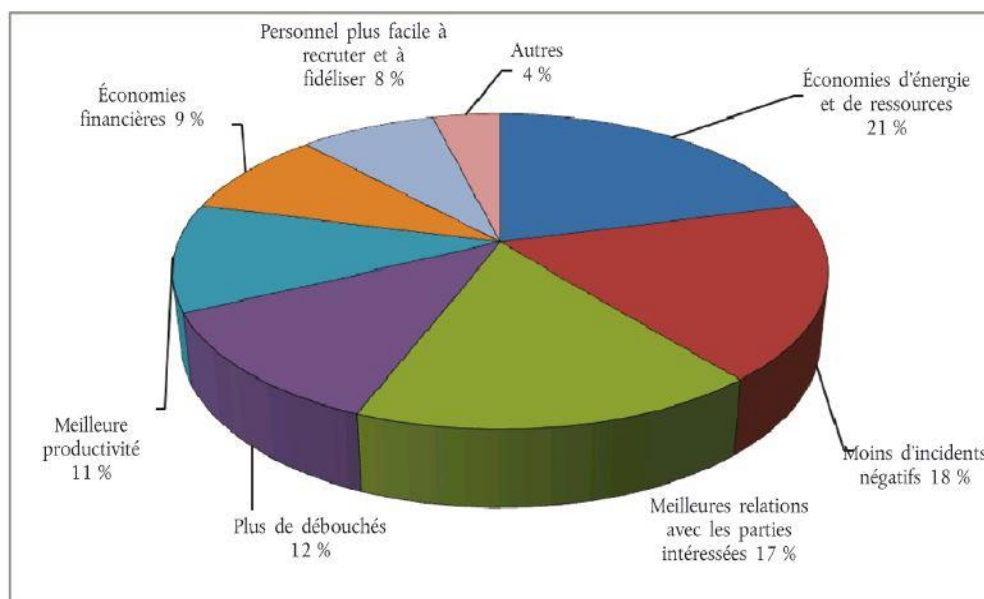
Dans ce guide, un sondage a été incorporé mesurant en pourcentage de réponses les avantages qui ont été choisis par les entreprises (de toute taille) interrogées.

⁴⁰ <http://environnement.wallonie.be/emas/Guide-utilisateur-EMAS.pdf>

⁴¹ Les Ecocartes permettent de pointer les endroits et les pratiques sujets à problème environnementaux

Figure 1

Avantages de la mise en œuvre de l'EMAS (% de l'ensemble des réponses)



42

On remarquera que c'est l'économie d'énergie qui a le pourcentage le plus élevé et elle dépasse le coût de mise en œuvre d'EMAS bien que le coût varie selon la taille de l'entreprise (voir ci-dessous). Le coût comprend l'accompagnement, les ressources humaines, les inspections,... Il s'agit de coûts semi-fixes.

Tableau 1

Coûts et gains annuels potentiels en termes d'efficacité dans l'EMAS (?)

Taille de l'organisation (1)	Gains annuels potentiels en termes d'efficacité (en EUR)	Coûts de la première année de mise en œuvre de l'EMAS (?) (en EUR)	Coûts annuels de l'EMAS (?) (en EUR)
Micro	3 000 – 10 000	22 500	10 000
Petite	20 000 – 40 000	38 000	22 000
Moyenne	Jusqu'à 100 000	40 000	17 000

43

On constate que pour les TPE les gains sont plus faibles mais s'agissant de coûts semi-fixes, l'augmentation des recettes permettrait plus rapidement de couvrir ces coûts. Il existe d'ailleurs l'EMAS easy dédié au TPE et PME qui ne demande qu'un rapport tous les deux ans au lieu d'un rapport annuel et dont les exigences sont moins contraignantes ce qui diminue les coûts.

⁴² <http://environnement.wallonie.be/emas/Guide-utilisateur-EMAS.pdf>, Page 3.

⁴³ Op. Cit., Page 4

La Commission européenne autorise la mutualisation des processus entre plusieurs PME dont l'audit environnemental. Elle a publié un guide spécifique aux PME que nous trouvons très pratique⁴⁴. Il a l'avantage de mettre à disposition des outils pré-configurés qui peuvent être exploitables sans passer par un cabinet d'audit externe. Ainsi on retrouve les Ecocartes (précitées), les bilans matières, les sondages d'opinion et cartes météo environnementales et ce avec des méthodologies accessibles (FLIPO - Ecomapping, tableaux de bord environnementaux,..)

3.7 La norme ISO⁴⁵ 26000⁴⁶

Elle a été publiée en 2010 et est l'aboutissement d'un consensus entre de nombreux experts internationaux à savoir des représentants de gouvernements, d'ONG, d'industries, de consommateurs, de travailleurs.

Il s'agit d'une norme privée d'application volontaire qui donne des lignes directrices aux organisations et entreprises, quelque soit leur taille pour qu'elles exercent leurs activités en respect de principes socialement responsables.

Divers documents ont été édités en anglais suite à cette norme et dont le but est d'aider les acteurs à la mise en œuvre de celle-ci :

- *communication protocol* : il s'agit d'un document très court qui rappelle que l'ISO ne certifie jamais les organismes qui ont implémenté la norme. Il est donc interdit de mentionner le terme « certifié » dans les supports de communication. L'ISO donne des exemples de ce qui peut être mentionné pour les tiers;
- *un support de formation* : qui comprend un powerpoint et un support de formation. Ces deux documents sont « open source » et téléchargeables sur le site⁴⁷. Le support explicite les principes directeurs;

⁴⁴ http://eco-forces-bgtr.eu/documents/ecomapping/GUIDE_maps_emas-easy-en.pdf

⁴⁵ ISO (Organisation Internationale de Normalisation) est une organisation non gouvernementale indépendante réunissant les organisations de normalisation leader dans leur pays. Elles mettent en commun leurs expériences, leurs connaissances en vue d'établir des normes internationales applicables sur base volontaire. Le siège de l'ISO est situé à Genève en Suisse. Le Bureau de Normalisation (NBN) représente la Belgique. Il a été créé en 2003 suite à la loi du 3 avril 2003 (publiée au Moniteur belge le 27 mai 2003)

⁴⁶ <https://www.iso.org/fr/iso-26000-social-responsibility.html>

⁴⁷ Op. Cit.

- un document reliant les principes ISO 26000 avec les principes OCDE (voir infra) ;
- des documents nécessaires à l'examen de la norme.

Le tableau ci-dessous pourra vous donner une vue d'ensemble des secteurs de base concernés⁴⁸

Social responsibility : 7 core subjects



7 principes sont à respecter :

1. responsabilité : cela implique une responsabilité des décisions prises vis-à-vis des pouvoirs publics, judiciaires et plus généralement vis-à-vis des parties prenantes ;
2. transparence : cela implique une information régulière sur l'activité de manière précise, complète, régulière et honnête;
3. comportement éthique : cela entraîne un comportement tenant compte des principes acceptés de droit et de bonne conduite;
4. respect des intérêts des parties prenantes : cela entraîne la prise en compte systématique des parties prenantes affectées par l'activité et de répondre à leurs préoccupations ;
5. respect des règles légales même si elles ne sont pas toujours correctement appliquées ;

⁴⁸ http://www.iso26000bestpractices.com/userfiles/ISO%2026000_discovering_brochure_ISO_Geneva.pdf

6. respect des normes internationales de comportement alors que des lois en la matière font défaut. Des instruments peuvent être trouvés tels que ceux mis au point par l'ONU ou l'OIT;
7. respect des droits de l'homme : il s'agit d'identifier les populations vulnérables parmi les parties prenantes et de veiller à ce qu'elles soient traitées de manière équitable.

Tout en intégrant ces 7 principes, les entreprises doivent mettre au point un cadre de travail et retenir des processus qui sont pertinents et liés à leur activité et les domaines comme la santé et le bien-être, la sécurité, les aspects économiques et financiers, la chaîne de valeur, la communication.

Vous trouverez ci-dessous le résumé de l'architecture de la norme ISO 26000⁴⁹

Architecture d'ISO 26000

Titre de l'article	N° de l'article	Description du contenu de l'article
Domaine d'application	Article 1	Il définit le domaine d'application d'ISO 26000 et identifie certaines limites et exclusions.
Termes et définitions	Article 2	Il identifie et fournit la définition des termes clés qui ont une importance fondamentale pour permettre de comprendre la responsabilité sociétale et d'utiliser ISO 26000.
Appréhender la responsabilité sociétale	Article 3	Il décrit les facteurs et conditions importants qui ont eu une incidence sur le développement de la responsabilité sociétale et qui continuent à affecter son évolution et sa pratique. Il décrit également le concept de responsabilité sociétale en soi – ce qu'il signifie et comment il s'applique aux organisations. Cet article contient des lignes directrices sur l'application d'ISO 26000, destinées aux petites/moyennes organisations.
Principes de la responsabilité sociétale	Article 4	Il introduit et explique les principes de la responsabilité sociétale.
Identifier sa responsabilité sociétale et dialoguer avec les parties prenantes	Article 5	Il traite de deux pratiques de la responsabilité sociétale: l'identification, par une organisation, de sa responsabilité sociétale et l'identification de ses parties prenantes et le dialogue avec celles-ci. Il donne des lignes directrices sur la relation existant entre l'organisation, ses parties prenantes et la société, sur l'identification des questions centrales et des domaines d'action de responsabilité sociétale ainsi que sur la sphère d'influence de l'organisation.

⁴⁹ <https://www.iso.org/fr/publication/PUB100258.html>

Titre de l'article	N° de l'article	Description du contenu de l'article
Lignes directrices relatives aux questions centrales de responsabilité sociétale	Article 6	Il explique les questions centrales et les domaines d'action associés en matière de responsabilité sociétale. Des informations sont fournies sur le périmètre de chaque question centrale, sur son rapport avec la responsabilité sociétale, les considérations et principes connexes ainsi que les actions et attentes associées.
Lignes directrices relatives à l'intégration de la responsabilité sociétale dans l'ensemble de l'organisation	Article 7	Il fournit des lignes directrices concernant la mise en œuvre de la responsabilité sociétale au sein d'une organisation. Cela inclut : la compréhension de la responsabilité sociétale d'une organisation, l'intégration de la responsabilité sociétale dans l'ensemble de l'organisation, la communication en rapport avec la responsabilité sociétale, l'amélioration de la crédibilité d'une organisation eu égard à la responsabilité sociétale, la revue des progrès, l'amélioration des performances et l'évaluation de l'intérêt des initiatives volontaires pour la responsabilité sociétale.
Exemples d'initiatives volontaires et d'outils en matière de responsabilité sociétale	Annexe A	Elle présente une liste non exhaustive des initiatives volontaires et des outils en rapport avec la responsabilité sociétale, qui traitent des aspects d'une ou de plusieurs questions centrales, ou de l'intégration de la responsabilité sociétale dans l'ensemble de l'organisation.
Abréviations	Annexe B	Elle contient les abréviations utilisées dans ISO 26000.
Bibliographie	Elle comprend des références aux instruments officiels internationaux et aux normes ISO auxquels il est fait référence en tant que source dans le corps d'ISO 26000.	

3.8 La norme ISO 31000

Le risque fait partie du quotidien des entreprises. Il est inhérent à leurs activités.

Les risques peuvent avoir des conséquences sur la performance des entreprises, la sécurité, la réputation, sur les externalités induites (environnementales, sociales).

Selon ISO 31000, « le risque est défini comme l'effet de l'incertitude sur l'atteinte des objectifs. »⁵⁰. Le risque est caractérisé par des événements et/ou conséquences qui peuvent être tantôt positives, tantôt négatives. Il est donc neutre et ne dépend pas des effets qu'il induit.

⁵⁰ ISO 31000 : Management du risque – Guide pratique pour les PME, Page 15

L'incertitude peut provenir d'informations manquantes, inaccessibles, imprécises, interprétées différemment.

Malgré une part d'incertitude, il est cependant possible d'identifier et d'anticiper les risques.

Les grandes entreprises sont mieux outillées et structurées pour la gestion des risques à la différence des PME. Une grande majorité d'entre elles ignore totalement la notion de traitement des risques. L'ISO a donc mis au point en 2009 un guide pratique à l'attention des PME. Il fournit un ensemble de processus ainsi qu'un cadre pour aider les PME à augmenter leurs chances d'atteindre leurs objectifs. Les PME doivent pouvoir identifier les risques significatifs et pertinents.

La démarche est synthétisée ci-dessous⁵¹

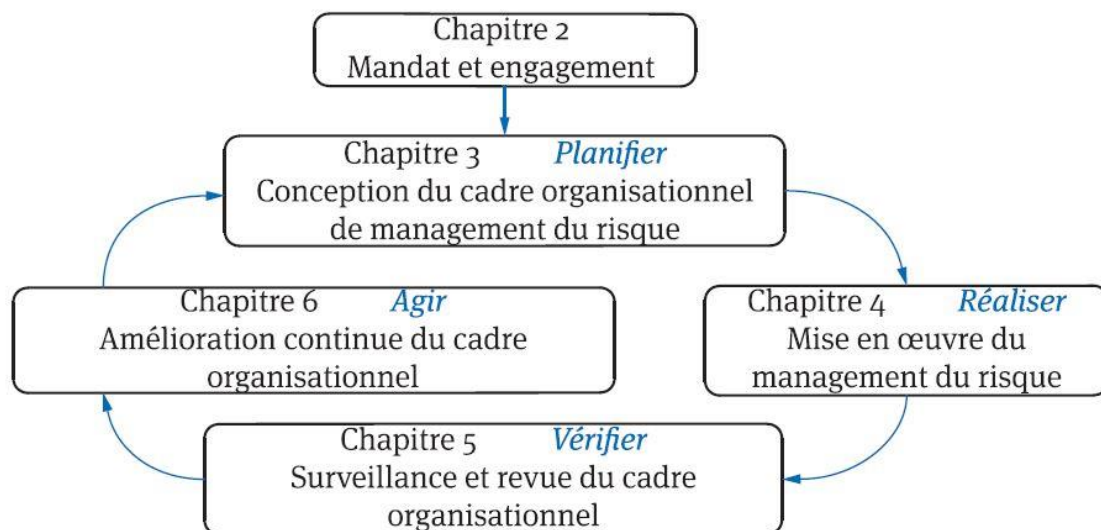


Figure 1 – Structure du guide

On retrouve 4 étapes (Plan-Do-Check-Act ou PDCA) :

1. planifier ;
2. réaliser ;
3. vérifier ;
4. agir.

⁵¹ ISO 31000 : Management du risque – Guide pratique pour les PME, Page 13

3.9 Sous-conclusions

Les principes et les normes sont établis sur un consensus entre les entreprises, les pouvoirs publics, les experts. Ils couvrent les 3 axes du développement durable à savoir l'axe économique, l'axe parties prenantes et l'axe environnemental.. L'adhésion des entreprises ne se fait que sur base volontaire et les organismes qui ont mis au point les normes ne sont pas des organismes de certification.

Les normes ont élaboré des outils d'aide au reporting qui peuvent se révéler très complexes à mettre en œuvre pour les PME, néanmoins certaines normes ISO ont développé des outils spécifiques aux PME. Force est de constater que ce sont essentiellement les grandes entreprises et les multinationales qui adhèrent aux principes et que les PME les boudent encore pour la plupart. Il y a une timide évolution vis-à-vis de la norme EMAS. Il y a en tout cas des éléments qui peuvent servir d'inspiration pour l'élaboration d'indicateurs de mesure auprès des PME et que nous développerons dans le point 4.

4 La RSE en PME. Ses spécificités pro RSE/contre RSE

4.1 Préambule

Dans cette section, nous situerons la PME selon des critères légaux et présenterons les aspects propices au développement de la RSE et les aspects freinant celui-ci. Ensuite nous développerons les étapes de mise en place de la RSE dans les PME en fonction de leurs spécificités propres en s'appuyant sur des outils existants. Il nous a paru important de bien développer les spécificités de la PME et les facteurs RSE qui jouent un rôle important, ces facteurs vont influencer le choix des indicateurs à implémenter dans le tableau de bord de mesure des performances.

4.2 Définition de la PME

Nous avons voulu définir la PME au sens de l'article 15 du code des sociétés belge qui constitue la transposition de la Directive comptable européenne. L'article 15 conditionne l'application de dispositions différenciées en droit comptable et en droit fiscal. Cela conditionnera indirectement le choix des indicateurs en fonction des informations disponibles.

L'article 15 du Code des sociétés dit ceci :

« § 1er. Les petites sociétés sont les sociétés dotées de la personnalité juridique qui, à la date de bilan du dernier exercice clôturé, ne dépassent pas plus d'une des limites suivantes:

- nombre de travailleurs occupés, en moyenne annuelle: 50;*
- chiffre d'affaires annuel, hors taxe sur la valeur ajoutée: 9 000 000 euros;*
- total du bilan: 4 500 000 euros.*

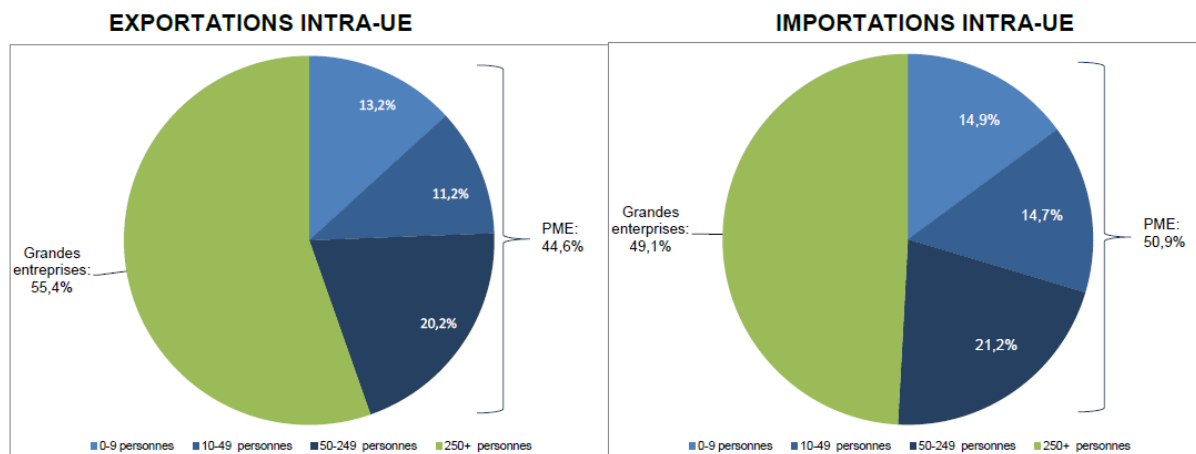
§ 2. Le fait de dépasser ou de ne plus dépasser plus d'un des critères visés au paragraphe 1er n'a d'incidence que si cette circonstance se produit pendant deux exercices consécutifs. Dans ce cas, les conséquences de ce dépassement s'appliqueront à partir de l'exercice suivant l'exercice au cours duquel, pour la deuxième fois, plus d'un des critères ont été dépassés ou ne sont plus dépassés. »

L'union européenne fait en plus la distinction entre les PME et les TPE. Ainsi les TPE sont les entreprises qui emploient moins de dix travailleurs. Elle tient également compte de leur degré d'indépendance et notamment vérifie si le seuil de 25% de détention de parts par d'autres entreprises est dépassé ou non. Pour des raisons de facilité, nous utiliserons le terme unique PME englobant aussi les TPE.

Selon Eurostat⁵⁴, les PME constituent l'épine dorsale de l'activité économique intra UE. 98% des échanges sont d'ailleurs réalisés par des PME. Autant dire que leur pérennité est capitale.

Le graphique ci-dessous montre la répartition 2015 des échanges commerciaux par taille d'entreprise⁵⁵

Commerce intra-UE de biens par classe de taille d'entreprise, 2015
(en %, basé sur la valeur - 2015)



Les PME générèrent en 2015 plus des deux tiers de la valeur totale des exportations de biens intra-UE dans les pays comme Chypre pour 88%, la Lettonie pour 81%, la Belgique pour 70%, de l'Estonie pour 68% et des Pays-Bas pour 67%.

⁵⁴ <http://ec.europa.eu/eurostat/fr/web/structural-business-statistics/structural-business-statistics/sme>

⁵⁵ Eurostat, Communiqué de presse du 177/2017 du 21 novembre 2017, « Les PME dans l'Union européenne génèrent la moitié du commerce intra-UE de biens »

Les PME se distinguent de manière significative des grandes entreprises et en particulier⁵⁶ :

1. par les relations fortes, parfois intimes qu'elles ont avec leurs partenaires et qui sont centrées autour du dirigeant qui prend la plupart des décisions seul;
2. par l'avantage concurrentiel qui en découle car leur réputation est plus forte et elles sont difficilement imitables par les grandes sociétés ;
3. par la légitimité des décisions centrées autour du dirigeant bien connu des parties prenantes.

4.3 L'élément fort en PME : le dirigeant

Il nous a paru indispensable de consacrer une section sur le dirigeant, l'élément fort des PME.

Les valeurs de la PME sont issues de la culture d'entreprise de son dirigeant et de ses pratiques personnelles et il faut en tenir compte en PME bien plus que dans les grandes entreprises⁵⁷.

Bien que les concepts de la RSE commencent à être connus, ils peinent à être intégrés dans les PME. Au départ, les dirigeants de PME ne se sentaient pas concernés par celle-ci et ne formalisaient rien voire peu dans leur entreprise. Pourtant parfois, ils faisaient de la RSE sans le savoir. Ils ont du mal à faire le lien entre la RSE et la performance globale de leur entreprise et pour cause, les indicateurs adaptés font défaut dans les normes de reporting généralement dédiées aux grandes entreprises. Encore faudrait-ils qu'ils soient sensibilisés à la nécessité de les mettre en place.

En 2011, un questionnaire a été proposé aux dirigeants des PME. Il s'agit du formulaire utilisé par l'INSEE dans « l'Enquête sur les entreprises et le Développement Durable ». Ce formulaire vise à « *mesurer l'implication des entreprises en matière de développement durable* ». Quatre piliers ont été développés, le pilier gouvernance, le pilier sociétal, le pilier social et le pilier environnement.

⁵⁶ COURRENT Jean-Marie, « RSE et développement durable en PME. Comprendre pour agir », Editions De Boeck 2012, Pages 107 à 108

⁵⁷ Jenkins, 2006 ; Lepoutre & Heene, 2006

Il ressort de cette enquête que les dirigeants de PME interrogés sont sensibles à la gestion des déchets, et à l'engagement dans un plan d'amélioration d'économie d'énergie. Ils se sentent également concernés par les attentes de leurs clients et mettent en place des mesures ad hoc. Ils demandent également à leurs fournisseurs un engagement RSE.

Néanmoins, ils expriment aussi leur dépendance par rapport à ceux-ci et leur faible pouvoir de négociation ce qui complique leur implication. Par contre, l'engagement est plus timide en matière sociale. Bien que des mesures aient été prises pour permettre aux travailleurs de concilier vie professionnelle et vie familiale, les autres aspects comme la formation, la non discrimination à l'embauche ont été négligés. Au niveau gouvernance, les dirigeants indiquent n'avoir adopté aucune norme formelle, leurs choix RSE relevant plutôt du bon sens et de l'intuition. Ils n'établissent pas non plus de reporting périodique. L'étude montre également par des graphiques de type radar que les pratiques sont très différentes d'une PME à l'autre et fonction de son dirigeant. Certains dirigeants expriment que la démarche RSE relèverait plutôt d'une contrainte stratégique que d'une démarche volontaire.

Une autre étude effectuée à l'initiative de TNS Sofres⁵⁸ révèle que 74% des dirigeants connaissent le concept de la RSE mais de manière floue pour 55% d'entre eux.. 81% des dirigeants considèrent la RSE comme importante voire prioritaire mais cela reste théorique pour 60% d'entre eux face aux enjeux du quotidien. Deux tiers des dirigeants voient en la RSE une opportunité et un guide de bonnes habitudes à prendre en matière organisationnelle alors qu'un tiers la considère comme une contrainte.

Finalement, les deux études montrent qu'il y a des opportunités mais aussi des freins à la mise en place de la RSE dans les PME.

Les richesses que sont l'humain et l'environnement sont des facteurs favorisant l'engagement RSE. Cet engagement est néanmoins plus difficile à développer. Comme nous l'avons vu dans le chapitre précédent, les principes et normes existants sont principalement développés pour les multinationales et les grandes entreprises dont les externalités environnementales, sociétales et économiques sont plus importantes et ce sont d'ailleurs elles qui ont participé à l'élaboration des principes RSE.

Bien qu'il faille intégrer les 3 axes, l'approche RSE dans les PME est fondamentalement différente de l'approche RSE dans les grandes entreprises du fait de leurs spécificités.

⁵⁸ L'étude a été réalisée auprès de 500 dirigeants ou responsables de TPE - PME de 10 à 250 salariés du réseau Opcalia ainsi que 50 professionnels du réseau Lucie entre le 15 juin et le 8 juillet 2015

D'où la question. Comment adapter les normes en vigueur aux PME et intégrer la RSE dans la démarche stratégique de la PME ?

4.4 Les enjeux stratégiques de la RSE pour les PME

Il faut au préalable à tout plan bien définir les enjeux stratégiques de la RSE pour les PME. Jean-Marie COURRENT en présente trois⁵⁹

4.4.1 La compétitivité

Pour être compétitive, la PME devra optimiser l'allocation des ressources et réduire les coûts (notion d'Eco efficacité). Elle devra aussi pérenniser les relations avec les parties prenantes pour améliorer les conditions d'affaires, l'image de marque et la performance sociale des travailleurs. La mise en place d'un processus RSE engendre cependant des coûts supplémentaires qui pourraient être contre productifs, c'est en tout cas ce que craignent les dirigeants. Cette idée n'est pas tout à fait vraie si l'on revient sur les chiffres présentés en page 26. Une Eco efficacité forte contribuerait à limiter l'impact voire à augmenter les recettes surtout si la PME se positionne sur des arguments RSE envers une clientèle segmentée RSE.

4.4.2 Le développement

C'est le stade où la mise en œuvre de la RSE est la plus efficace car la PME est plus à l'écoute de son environnement (du marché, des parties prenantes, ..), elle est en pleine phase de révision de sa stratégie ce qui induit l'innovation, la conception de nouveaux produits, services et donne l'occasion de redéfinir la chaîne de valeur selon le modèle revisité de Porter et Kramer en 2011 nommé « Shared Value »⁶⁰.

Comme les ressources de la PME sont plus limitées, elle devra nécessairement compter un engagement fort des parties prenantes, le marché étant plus souvent un marché de proximité.

⁵⁹ Op. Cit., Pages 51 à 61

⁶⁰ Partant du constat que la chaîne de valeur traditionnelle et les objectifs de performance voire de super performance avaient conduit à des excès et aux crises que l'on a connues, Porter et Kramer ont revu leur modèle en y intégrant les concepts RSE au cœur de leur stratégie sans négliger leur compétitivité.

L'innovation par le biais de la R&D n'est pas la priorité première des PME qui y consacrent généralement un budget peu important et pourtant une étude Danoise (Kramer et al, 2007) menée sur cinquante PME engagées dans le développement durable a démontré le lien entre innovations « durables » et performance économique par l'augmentation des parts de marché.

4.4.3 L'Economie locale

Les PME ont un très bon ancrage local et un privilège de proximité par des produits adaptés, du mécénat, de la coopération. Leur réputation est plus personnalisée et la fidélisation moins volatile. Les partenariats à long terme sont donc plus propices et compatibles avec une démarche RSE.

Nicolas Notat, souligne en juin 2011 que « *la prise en compte de la RSE est elle-même un levier ou un facteur d'innovation et de créativité pour l'entreprise à travers la R&D, ses process de production ou encore ses produits nouveaux* »⁶¹

4.5 Intégrer la RSE dans la démarche stratégique des PME

L'implémentation se fait en 3 phases :

- le diagnostic ;
- les choix stratégiques ;
- la mise en œuvre.

Dans les PME, c'est généralement le dirigeant qui déploie la démarche stratégique. Elle doit être adaptée à la taille de l'entreprise. Or les dirigeants n'ont pas tous suivi une formation en gestion et ont des profils très hétérogènes et des buts à atteindre propres.

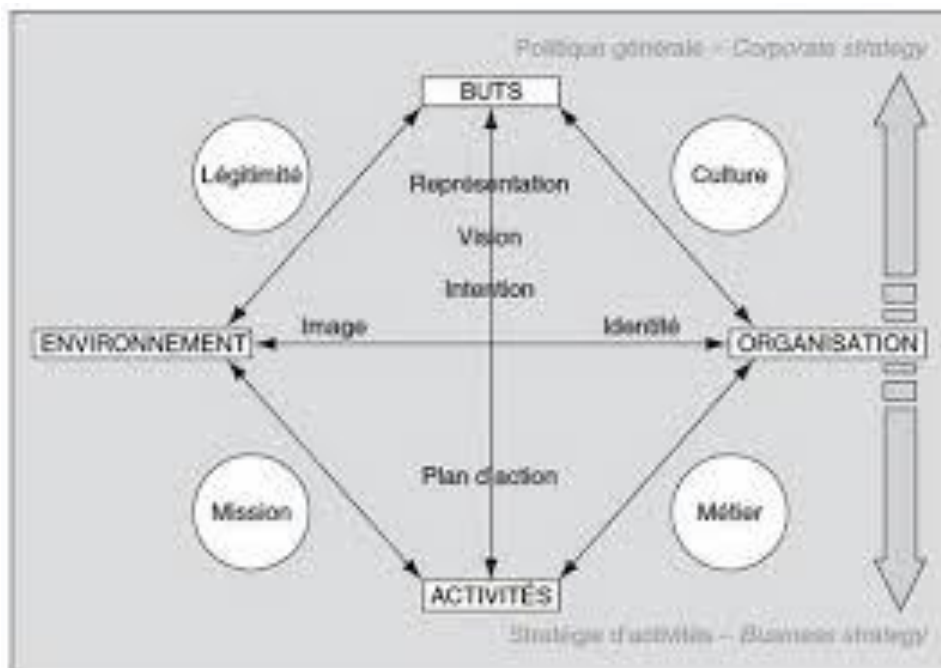
⁶¹ COURRENT Jean-Marie, « RSE et développement durable en PME. Comprendre pour agir », Editions De Boeck 2012, Page 61

Intégrer la RSE dans la démarche stratégique nécessite d'intégrer divers éléments complémentaires en complément des informations traditionnelles :

- des informations sur les externalités induites ;
- des données sur l'évitement des risques ;
- des méthodes pour tenir compte des enjeux du développement durable et le dialogue avec les parties prenantes.

4.5.1 Le diagnostic

La matrice de Marchesnay (1993)⁶² synthétise les différents buts de la RSE combinés aux buts et activités traditionnels des PME



⁶² Op. Cit., PAGE 64

Dans la matrice, on retrouve 4 pôles principaux classiques que l'on retrouve également dans les démarches traditionnelles :

les objectifs ;

l'organisation ;

les activités ;

l'environnement.

4.5.1.1 Les objectifs

Les buts de la PME sont souvent ceux des dirigeants dont les profils sont très divers. Les dirigeants de PME mettent au sommet le développement de l'activité, sa rentabilisation et la conservation du patrimoine acquis tant professionnel que familial.

Intégrer les concepts RSE demande d'abord à convaincre les dirigeants tout en tenant compte de leur échelle de valeurs.

4.5.1.2 L'organisation et l'environnement

On y retrouve l'ensemble des parties prenantes et la manière dont les activités sont exercées. L'analyse de l'organisation permet de mesurer la capacité stratégique de l'entreprise en mettant l'accent aussi sur l'environnement externe et en particulier sur la concurrence et déterminer les facteurs clés de succès. La matrice SWOT⁶³ (Strengths–Weaknesses–Opportunities–Threats ou en français Forces-Faiblesses-Opportunités-Menaces) avec en support l'analyse PESTEL⁶⁴ (politiques – économiques – socio culturel – technologiques – environnemental – légaux) et le modèle des 5 forces de Porter⁶⁵ sont des outils qui peuvent aider les PME à analyser l'environnement interne et l'environnement externe liés à elles. Ces modèles permettent aussi d'intégrer les facteurs RSE.

⁶³ Le matrice SWOT est un outil stratégique d'analyse interne et externe de l'entreprise

⁶⁴ L'analyse PESTEL est un modèle qui permet d'identifier l'influence que les facteurs macro-environnementaux peuvent avoir sur l'entreprise

⁶⁵ Michael PORTER, professeur retraité de l'Université de Harvard a élargi la notion de concurrence et identifié 5 forces influençant la compétitivité des entreprises. On y retrouve deux parties prenantes que sont les fournisseurs et les clients. Une 6^o force aurait pu être intégrée, celle des pouvoirs publics

L'analyse de l'organisation et de l'environnement intégrant la démarche RSE se focalisera sur les ressources et les compétences nécessaires pour atteindre les objectifs fixés.

Dans la démarche RSE, les travailleurs ont été oubliés des modèles de base mais ce sont aussi les bénéficiaires (cfr parties prenantes) et le diagnostic intégrera leurs motivations, compétences, expérience, développement personnel et en équipe... Une attention particulière sera aussi accordée aux autres parties prenantes comme les fournisseurs, les clients, les pouvoirs publics, ...

L'analyse des ressources financières est plus cintrée car deux contraintes demeurent à savoir la rentabilité et la solvabilité.

4.5.1.3 Les activités

L'analyse des activités se fera non seulement sur la satisfaction des besoins des consommateurs mais aussi sur leur contribution à la démarche RSE autrement dit, outre les critères économiques (satisfaction des besoins, maîtrise des coûts), on analyse aussi les critères environnementaux (économie ou création des ressources naturelles, pollution, valorisation des déchets..), sociaux et sociétaux (maîtrise des risques, ergo conception, segmentation sectorielle, adaptation des produits, politique de prix soit par l'épuration soit limitation...). Notons que la mise en œuvre est traitée par des normes et en particulier les normes ISO mais la mesure « chiffrée » des impacts peut se révéler très difficile et en particulier la mesure des externalités. Diverses modélisations existent mais elles ne mesurent que les impacts potentiels, pas les impacts réels.

Le choix de la démarche RSE influence les ressources humaines et l'impact peut par contre être mesuré au départ de critères pertinents comme :

- risques professionnels (physiques, chimiques, psychosociaux,..)⁶⁶;
- accidents ;
- bien-être au travail ;
- discrimination ;
- motivation des travailleurs ;

⁶⁶ Voir à titre d'exemple la page du site <https://www.ameli.fr/employeur/prevention/risques/risques-psycho-sociaux> qui reprend diverses données très intéressantes comme support

- formation ;
- sécurité ;
- action syndicale ;
- coût.

Soulignons que les dirigeants des PME restent très attachés à la performance globale de leur entreprise

4.5.2 Les choix stratégiques

Les PME ayant peu de moyens pour élaborer elles-mêmes des procédures, elles se tournent vers des référentiels externes. Néanmoins, ces référentiels (voir infra) sont nombreux et peuvent se révéler ardues et coûteuses à mettre en œuvre..

Ils sont de 3 types :

1. référentiels sur les principes RSE à adopter (les principes directeurs) ;
2. référentiels sur les méthodes de mise en œuvre RSE (les normes) ;
3. référentiels sur le reporting sociétal (les normes).

Une des plus connues est la norme ISO 26 000 que l'on a développée dans le chapitre précédent et qui semble la plus complète. Elle a l'avantage d'harmoniser les règles internationales. Il semblerait que ce soit la plus opportune pour les PME.

La norme GRI est sans doute la meilleure en matière de reporting mais elle est complexe.

Le choix de l'un ou l'autre dépendra des attentes du dirigeant (labellisation ou pas, performance globale ou performance spécifique).

Rappelons également que la plupart des normes sont non certifiantes, il faut donc passer par un bureau d'audit indépendant. Compte tenu de tout cela, Les dirigeants hésitent à s'engager.

4.5.3 La mise en oeuvre

4.5.3.1 Intégrer la RSE dans la GRH

La structure PME est propice à la GRH car elle est plus petite et permet une meilleure proximité, une culture d'entreprise favorable à l'enrichissement de chacun. Ce n'est pas étonnant que la GRH soit tout aussi importante que la dimension économique et la dimension environnementale dans une démarche RSE.

La GRH dépend du profil du dirigeant puisqu'il est à la fois l'apporteur de capitaux et à la fois le gérant qui fait « tourner » l'entreprise. C'est lui qui définit les objectifs, les lignes de conduite et qui assure généralement une supervision directe. Il s'inscrira d'ailleurs plus dans la durabilité qu'un actionnaire spéculateur dont la recherche du rendement sur action est sa seule motivation.

Certains auteurs ont tenté de profiler les dirigeants.

Citons à titre d'exemple Norman Smith⁶⁷ qui oppose deux catégories de dirigeants :

1. les artisans : sont ceux qui créent, profitent de leurs relations et adaptent leur stratégie en fonction des événements extérieurs ;
2. les opportunistes : sont ceux qui ont mûri leur projet, ont acquis des compétences et capitaux et appliquent constamment la stratégie décidée au départ.

Citons aussi Marchesnay⁶⁸ qui classe les dirigeants selon leurs aspirations :

1. ceux qui recherchent la pérennité ;
2. ceux qui recherchent l'indépendance du capital ou l'autonomie de la décision ;
3. ceux qui recherchent la croissance..

Selon Jean-Marie COURRENT, deux axes se dégagent des profils exemples, l'axe de la GRH subie et l'axe de la GRH choisie⁶⁹.

⁶⁷ COURRENT Jean-Marie, « RSE et développement durable en PME. Comprendre pour agir », Editions De Boeck 2012, Page 92

⁶⁸ Op. Cit., Page 64

⁶⁹ Op. Cit., Page 65

La GRH subie, se caractérise par la subjectivité. Les dirigeants prendront des décisions au coup par coup sans réflexion en profondeur mais plutôt à l'intuition tout en respectant des valeurs morales. La GRH sera minimale, centralisée (évaluation personnelle, gestion du temps de travail) mais aussi précaire. La communication est plus difficile, la formation parcellaire. La motivation et le climat social sont défavorisés avec un turnover important.

La GRH choisie est une GRH au cœur des moyens engagés pour atteindre les objectifs. Les travailleurs sont considérés comme une valeur centrale par le dirigeant. Ces considérations amènent à des formations plus systématiques, à une communication transversale, à une délégation de pouvoirs, à une responsabilité collective et à un turnover faible.

Tant l'un que l'autre peuvent avoir des avantages et des inconvénients mais c'est la GRH choisie qui est la plus propice à la mise en place de la RSE.

Les pôles à considérer dans la démarche seront :

1. l'emploi ;
2. la rémunération ;
3. la valorisation du travail;
4. la participation des travailleurs.

4.5.3.2 Intégrer la RSE dans le marketing

Le marketing n'a pas eu bonne presse ces derniers temps car considéré manipulateur et avec pour unique but de vendre, peu importe la qualité et la discrimination (des prix entre autres).

Le consommateur désormais se veut plus averti, plus moralisateur et donc plus exigeant et conscient des enjeux sociétaux. Le bio, les produits labellisés, les commerces de proximité connaissent un essor. Les comportements changent⁷⁰. La communication marketing doit donc aussi s'adapter aux besoins et aux attentes des consommateurs.

⁷⁰ Selon une étude menée par Ethicity et TNS Média en 2010, 75% des consommateurs considèrent le développement durable comme une nécessité, 60% déclarent avoir changé leur comportement vers le développement durable et 47% déclarent avoir opté pour une consommation plus éthique

Le marketing durable se définit comme « *un processus consistant à planifier, prévoir et contrôler le développement d'un produit, la fixation des prix, la publicité et la distribution, qui satisfasse aux trois critères suivants : les besoins des consommateurs sont satisfaits, les objectifs de l'organisation sont atteints et ce processus est compatible avec les écosystèmes.* » (Fuller, 1999)

C'est le marketing mix qui semble le plus modulable pour coller avec la démarche RSE et le marketing durable. En effet, le cadre de travail s'appuiera sur les 4 P (Produit, prix, promotion, place). Des études montrent que les consommateurs choisissent de consommer mieux (par ex. du bio, du recyclé) ou de consommer moins (par ex. en achetant, en partageant, en louant). Les produits, leur distribution et la communication qui va avec doivent s'adapter et l'argument du développement durable constitue une force.

4.5.3.3 Intégrer la dépendance de la PME à l'égard des apporteurs de ressources

Toute entreprise dépend de son environnement extérieur et en particulier les apporteurs (fournisseurs, banques, sous-traitants, organismes publics,..). Intégrer ces parties prenantes dans la démarche RSE permet de réduire les incertitudes voire constituer un levier de développement. L'idée est également de réduire la dépendance financière en ayant recours aux financements par des épargnants privés et propres. Des produits financiers existent pour les entreprises oeuvrant dans le développement durable mais ils sont dédiés aux grandes entreprises. En Belgique, les incitants fiscaux ne sont plus légions.

Plus spécifiquement, les PME, ayant une proximité plus systématique avec ses parties prenantes, disposent d'incitants pour intégrer cette axe de la RSE. Néanmoins, il ne faut pas perdre de vue la position centrale du dirigeant de PME, c'est généralement lui qui prend les décisions et choisit ses parties prenantes quoiqu'on a pu montrer dans une section précédente que son pouvoir de négociation pouvait être limité. Va-t-il intégrer que ces choix puissent être guidés par les parties prenantes dont les aspirations ne sont pas forcément les mêmes que les siennes ?

4.6 *Sous-conclusions*

Les PME constituent l'épine dorsale de l'activité intra UE. Leur impact RSE eu égard au positionnement de l'UE dans le développement durable ne devrait pas être négligeable non plus.

Les PME ont des spécificités différentes des grandes entreprises. Leur ADN est couplé à l'ADN du dirigeant. Le dirigeant est sensibilisé à la RSE mais a encore une vision floue de celle-ci et la complexité des démarches à entreprendre peuvent les décourager surtout s'ils parviennent difficilement à faire le lien avec leurs objectifs de productivité, rentabilité, compétitivité.

La démarche nécessite avant tout une approche management et utilitariste pour ne pas se tromper de diagnostic et en corollaire de plan d'action. Rappelons que le dirigeant est la « pièce maîtresse » dans la PME.

La démarche RSE est compatible avec les PME mais les modalités d'application diffèrent des modalités appliquées dans les grandes entreprises. Il y aura autant de conceptions qu'il y a de dirigeants et de leurs visions variées de leur entreprise, de la stratégie, des parties prenantes.

Les outils de reporting adaptés aux PME existent peu, les PME ont été laissées de côté. La bonne compréhension des spécificités PME et de leurs dirigeants influencera le choix des indicateurs de reporting. L'idée au final est de pouvoir mesurer la performance globale des PME. C'est d'autant plus important qu'il s'agit de pallier à ce manque de visibilité financière de l'impact RSE que pointent les dirigeants.

C'est d'ailleurs cette difficulté de choix et d'évaluation qu'il va falloir résoudre lors de la mesure de la performance RSE dans les PME. L'outil doit être exploitable par les dirigeants et souple d'utilisation sans leur demander un coût de mise en œuvre exorbitant et qui serait contre productif. Le dirigeant de PME n'a pas les moyens de faire appel à un bureau d'audit pour son reporting RSE. Il va donc devoir s'appuyer sur des experts proches de lui qui exploiteront les informations disponibles dans leur système de gestion (données comptables, extra comptables, ...) et qui seront capables de développer un outil adapté aux besoins du dirigeant. Le professionnel du chiffre pourrait-il être un de ceux-là ?

Nous développons cela dans le point suivant.

5 Les missions actuelles des professionnels du chiffre (les comptables), leur évolution et le rôle qu'ils peuvent jouer dans l'accompagnement des PME en RSE

5.1 Préambule

Nous analyserons les éléments qui plaident en faveur du rôle que peut avoir le comptable dans la mise en place d'outil de mesure de la performance en PME et en particulier les indicateurs RSE. Nous pointerons également les freins que peuvent rencontrer les comptables et les éventuelles pistes à suivre.

5.2 Situation actuelle

Les missions actuelles des comptables sont :

- L'établissement des comptes annuels
- L'établissement des documents légaux fiscaux
- Le conseil comptable, fiscal, organisationnel

Ils sont soumis à des règles strictes qui si elles ne sont pas suivies, peuvent donner lieu à des sanctions disciplinaires.

Les comptables qu'ils soient internes ou externes ont une relation privilégiée avec le dirigeant de PME. En effet, ils échangent beaucoup d'information dont principalement des informations financières mais il en est d'autres qui bien qu'elles ne débouchent pas sur des transactions financières peuvent influencer les comptes (songeons notamment aux provisions pour risques et charges).

5.3 Les arguments plaidant en faveur du comptable

5.3.1 Les règles déontologiques IPCF⁷¹/⁷²

Elles imposent une éthique, une moralité, une rigueur et une responsabilité que l'on retrouve en RSE. Ainsi on peut lire sur le site de l'IPCF les principes résumés⁷³ :

« La philosophie du Code de déontologie repose sur différents piliers :

Les comptables agréés, les comptables-fiscalistes agréés et les stagiaires exercent leur profession en toute indépendance et dans un esprit de grande probité,

Ils assument leur responsabilité professionnelle ;

Ils respectent le secret professionnel ;

Ils consacrent l'attention nécessaire à leur formation professionnelle ;

Ils acceptent le principe d'incompatibilité entre la profession de comptable (-fiscaliste) agréé et toute activité artisanale ou commerciale ».

L'article 11 du code de déontologie IPCF montre les obligations déontologiques que doit avoir le comptable avec son client (une des parties prenantes). On y retrouve les règles relationnelles et la transparence tout comme dans la démarche RSE.

Par exemple, le comptable IPCF externe et son client doivent établir une "lettre de mission" préalablement à l'exécution de toute prestation. Cette lettre de mission précise de manière équitable les droits et devoirs réciproques du client et du comptable IPCF. Elle prévoit des dispositions claires et équilibrées concernant la limitation de la responsabilité du comptable IPCF externe. La lettre de mission doit également renseigner le calcul des honoraires et les délais qui doivent être respectés. Il est interdit de mentionner des clauses exorbitantes comme des indemnités ou délais trop élevés.

Autre exemple, le comptable agréé IPCF ne pourra jamais prendre son client en otage par de la rétention de documents. Il est tenu de les restituer lorsque le client en fait la demande.

⁷¹ Le texte du Code de déontologie de l'I.P.C.F. a été approuvé par le Conseil National le 10 octobre 2013. Sur proposition du Ministre de l'Agriculture et des Petites et Moyennes Entreprises, l'Arrêté royal du 22 octobre 2013, délibéré en Conseil des Ministres (Moniteur belge du 21 novembre 2013)

⁷² Nous avons pris le code de déontologie de l'IPCF dont je fais partie. L'Institut des Experts Comptables possède aussi un code similaire.

⁷³ <http://www.ipcf.be/Index.asp?Idx=1420>

5.3.2 L'évolution de la profession

De plus en plus de données, en ce compris les données comptables sont digitalisées et sont parfaitement exploitables par les logiciels comptables et fiscaux. Le core business ne consistera plus en de l'encodage et peu d'expertise mais le contraire. Le comptable va pouvoir se dégager du temps pour du conseil, pour implémenter des procédures de suivi plus systématiques et pourquoi pas outre les indicateurs financiers, des indicateurs RSE. En l'occurrence, nous avons vu en page 26 que les résultats financiers pouvaient être optimisés par la RSE. Etablir des tableaux de bords de suivi nécessite d'avoir des informations financières fiables que le comptable peut parfaitement extraire de son système.

5.3.3 Le système comptable légal en PME

La législation impose des règles comptables strictes⁷⁴.

Chaque transaction financière doit s'appuyer sur des pièces probantes. Les transactions doivent être impactées chronologiquement et sans lacune.

Les comptes annuels doivent être établis une fois par an avec prudence, sincérité et bonne foi. Ces comptes annuels font l'objet d'une publication au plus tard le 7^{ième} mois qui suit la date de clôture des comptes. Le comptable établira toutes les concordances et recoupements avec des données extra comptables et notamment les données sociales. Pour affiner l'analyse, le système comptable peut même être développé en sous sections analytiques (par activité, par projets,...)

Les données financières qui constituent une partie du support pour le reporting RSE et qui sont implémentées dans le système financier revêtent donc une force probante incontournable et le comptable est le garant de l'exhaustivité et de la réalité des données.

⁷⁴Livre III, Art.III 83 et III 84 du Code de Droit économique

5.3.4 La fiscalité

Le comptable a une obligation de résultat dans tout ce qui concerne les obligations légales. Il est donc le garant du respect d'une partie des pouvoirs publics (le Service Public Fédéral finances) qui est une partie prenante.

5.3.5 L'obligation de veille

Le comptable est tenu à deux obligations coulées dans la loi :

- la loi anti blanchiment (loi de 1997⁷⁵, dernière mise à jour 2017). Le comptable, lorsqu'il a connaissance de faits d'une entreprise liés au blanchiment de capitaux provenant d'une infraction visée par la loi (financement du terrorisme, trafic d'êtres humains, trafic de drogue, fraude fiscale, corruption de fonctionnaires publics, escroquerie financière,...), a l'obligation de dénoncer l'entreprise auprès de la CTIF ;
- la loi sur continuité des entreprises (loi du 11 août 2017 - MB 11/09/2017).

Le comptable agréé se voit investi d'une nouvelle mission d'assistant du juge rapporteur, de co-mandataire de justice, de co-curateur et doit offrir des garanties de compétence, d'expérience, d'indépendance et d'impartialité.

Il a également à actionner la procédure d'alerte⁷⁶ en tenant à jour les états financiers lui permettant d'identifier les signes de discontinuité et de conseiller son client à prendre la décision la plus judicieuse. Il veillera aussi aux obligations de justification de l'organe de gestion en cas de signe de discontinuité et à la correcte application des règles d'évaluation⁷⁷

⁷⁵ Transposition de la directive européenne 91/308/CEE, du 10 juin 1991, relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux

⁷⁶ Livre XX du Code de Droit économique, Article XX.25, §3

⁷⁷ AR du 30 janvier 2001 portant exécution du code des sociétés, Article 28, §2 et Code des sociétés, Article 94, 2

5.4 Les freins que peuvent rencontrer les comptables

Les comptables parviennent difficilement à faire le lien entre la performance financière et la performance sociale (Margolis et Walsh, 2003), préférant choisir des indicateurs de type commerciaux. Seront donc t-il désireux d'élaborer des indicateurs dans ce sens ?

Ils sont habitués à « faire parler » les chiffres mais les indicateurs RSE peuvent aussi être des indicateurs qualitatifs où les principes d'évaluation ne sont pas clairement définis ou s'ils le sont, ne sont pas adaptés aux PME, les données comptables ne sont pas exploitables bien qu'il y ait un lien à faire. Il faudrait alors un consensus qui serait d'autant plus facile à obtenir que la culture d'entreprise de la PME et celle de son dirigeant sont tournées vers la RSE. Une approche de type risque (Risk Approach) serait une bonne piste à exploiter d'autant plus que les nouvelles normes de révision (ISA) ont suivi cette approche et qu'elles pourraient se révéler utiles pour le reporting RSE. L'approche impliquerait notamment d'analyser les procédures internes mises en place et des systèmes qui les traitent et c'est tout à fait dans les compétences du comptable qui a reçu une formation pour cela.

5.5 Sous-conclusions

Les comptables sont soumis à des règles déontologiques strictes. Ils possèdent les qualités d'expertise, de formation, d'impartialité ce qui leur donne une légitimité RSE tant vis-à-vis des dirigeants de PME que des autres parties prenantes.

Ils sont capables de produire des données financières probantes et périodiques selon des règles d'évaluation coulées dans la loi et qui peuvent être exploitées de manière dynamique dans des indicateurs financiers de performance RSE. Ils sont par contre moins outillés pour la mise au point des indicateurs qualitatifs. Des approches existent et notamment le Risk Approach qui parlera au dirigeant de PME attaché à son patrimoine et à la rentabilité de son entreprise. Nous allons développer dans le point suivant les indicateurs RSE pertinents pour les PME.

6 Les indicateurs de performance pertinents en PME

6.1 Préambule

Nous l'avons vu en point 4, les PME se distinguent de manière significative des grandes entreprises et en particulier par des relations privilégiées avec les parties prenantes. Elles se distinguent aussi par l'avantage concurrentiel qui en découle, leur réputation étant forte et par la position centrale du dirigeant dont la culture, et les valeurs imprègnent et le fonctionnement de la PME et les choix stratégiques qu'il adopte. Le dirigeant reste aussi très attaché aux données traditionnelles et notamment les ratios financiers. Néanmoins, en dépit des études montrant le lien entre performance globale et la RSE, le dirigeant de PME bien que sensibilisé de plus en plus à la RSE, n'a encore qu'une vision floue de celle-ci et semble vouloir ne pas y consacrer trop de temps. Il s'agit alors d'intégrer progressivement les ratios RSE dans les tableaux de bord.

En point 3, on a constaté que les normes développées avaient fait leur preuve dans les grandes entreprises mais étaient difficilement exploitables par les PME. Cependant, certaines normes disposent d'une version light, par exemple, la norme EMAS Easy dont le but est de rendre accessible le reporting RSE aux PME. En particulier, les Ecocartes permettent d'établir un plan du site des pratiques et des problèmes environnementaux à des endroits précis (lieux de stockage, poste de travail...) avec l'ensemble des travailleurs. Elles donnent une représentation synthétique de l'entreprise. Elles ne demandent aucun niveau particulier de connaissance environnementale préalable. Nous aurions pu nous en inspirer mais bien que nous ayons sollicité des dirigeants de PME pour les leur proposer, nous avons eu des réponses négatives motivées par le manque de temps qu'ils pouvaient y consacrer alors que paradoxalement, ils marquaient un intérêt pour celles-ci. De plus, l'implication des professionnels du chiffre dans l'élaboration des Ecocartes ne nous paraissait pas pertinente et donc n'était pas en lien direct avec le thème central du mémoire.

Toutes ces considérations ont influencé nos choix d'indicateurs en combinant plusieurs constats :

- la nécessité pour le dirigeant d'être pleinement impliqué ;
- l'utilité de l'expertise du comptable qui peut produire des données issues des systèmes financiers qu'il gère ;
- les axes forts de la PME.

6.2 Méthodologie

6.2.1 Cadre général

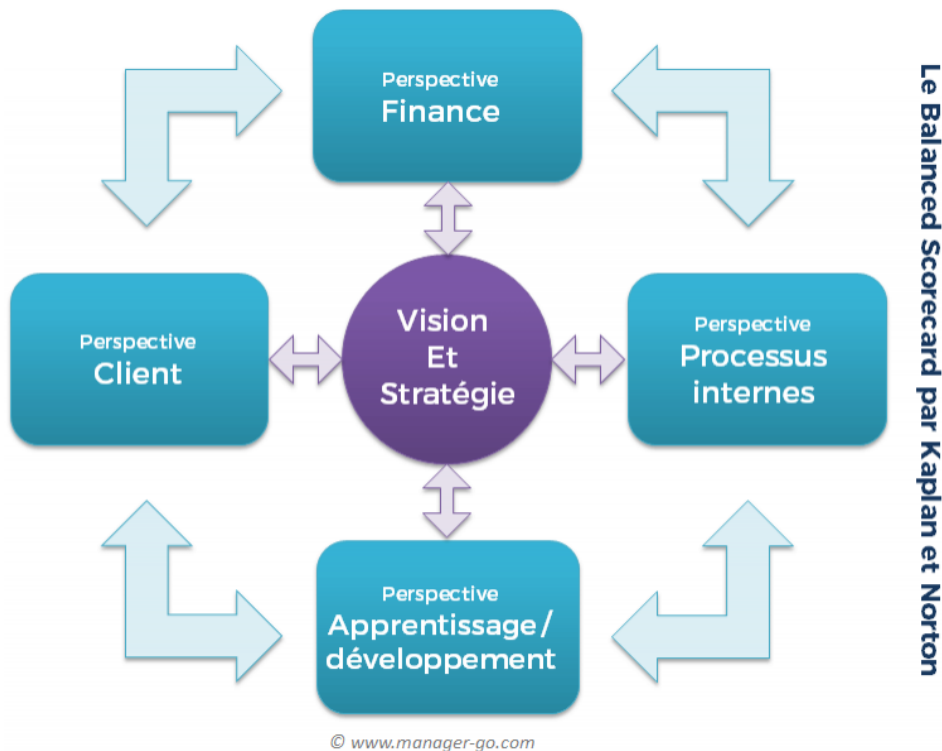
Nous nous sommes basés principalement sur les normes ISO 26000 et GRI. En effet, elles couvrent les 3 thèmes de la RSE et donnent un panel de lignes directrices très complet.

Nous nous sommes concentrés sur des indicateurs répartis sur trois axes :

- l'axe financier;
- l'axe parties prenantes;
- l'axe processus.

Ces axes sont inspirés directement de la méthode du Balanced Scorecard mis au point par R. KAPLAN et D. NORTON⁷⁸. Le Balanced Scorecard (BSC) ou en français Tableau de Bord Prospectif (TBP), est un outil qui permet l'intégration de données financières couplées à des données non financières, l'identification des liens entre les différents axes et surtout de leur influence sur les uns et les autres, le renforcement du lien entre la stratégie et les opérations. Selon les auteurs, cela permet d'avoir une vision globale de la stratégie.

⁷⁸ KAPLAN R, NORTON D, *Le tableau de bord prospectif*, traduit de l'américain, *The Balanced scorecard*, Paris, Eyrolles, 2012.



Le BSC comporte 4 axes (Finances, Clients, Processus internes, Apprentissage/développement). On ne retrouve qu'une partie prenante, les clients alors qu'en RSE, toutes les parties prenantes doivent être prises en compte et c'est encore plus important pour les PME. Si l'on veut établir une « Sustainable Balanced Scorecard » (SBSC) ou Tableau de Bord Prospectif RSE (TBPRSE), il faut nécessairement élargir l'axe client à toutes les parties prenantes. On en a tenu compte dans notre modèle. Par contre, nous n'avons pas retenu l'axe apprentissage/développement. La recherche et développement n'est pas l'apanage des PME qui y consacrent d'ailleurs peu de budget (voir infra point 4).

Des auteurs comme CAPRON et QUAIREL en 2006, ont montré par des études empiriques qu'en RSE, mesurer une performance globale en entreprise pouvait être très difficile. Ils montrent le découplage entre les différents systèmes de gestion, entre reporting et système de pilotage opérationnel et ce en raison des attentes différenciées selon les parties prenantes. L'entreprise, et donc aussi la PME, doivent constamment effectuer des arbitrages pour tenir compte de tout cela et pour faire face aux conflits internes. Cela peut néanmoins stimuler les débats avec les parties prenantes.

Selon Christophe GERMAIN⁷⁹, qui a effectué une enquête sur 83 entreprises, les systèmes de mesure de performance sont souvent déséquilibrés et cela tend à devenir plus équilibré lorsque la taille de l'entreprise augmente ou lorsque l'environnement organisationnel est complexe et incertain. La SBSC peut néanmoins suivre les axes précités.

Les indicateurs sont inspirés d'indicateurs existants. Ils sont de deux types, soit quantitatifs, soit qualitatifs. En effet tous les indicateurs RSE ne sont pas « monétarisables » mais ils peuvent néanmoins se révéler pertinents en PME.

Puisque le dirigeant est l'élément central en PME et que généralement il prend les décisions finales seul, nous avons voulu mettre au point un tableau de bord impliquant le dirigeant dans l'idée qu'il peut se faire sur les objectifs à atteindre dans une démarche RSE soit par une évaluation personnelle, soit en se basant sur des données de type benchmark existantes. Néanmoins, dans une démarche RSE, nous avons vu que les parties prenantes comptent beaucoup et en particulier en PME. Il était donc nécessaire d'établir un modèle lisible qui puisse non seulement leur être communiqué mais qui puisse les intéresser et les faire réagir.

Le tableau de bord est élaboré sur les 3 axes précités, chacun comportant des ratios spécifiques et il est organisé en cinq colonnes.

- Une première colonne donne les ratios.
- La deuxième, les formules ou à défaut les règles d'évaluation.
- La troisième, les objectifs à atteindre soit sur une estimation du dirigeant, soit sur des données relevés dans un benchmark. Nous avons à cet effet des ressources à notre disposition comme :
 - ❖ les données éditées l'Union Wallonne des Entreprises : <http://www.wallometre.be/>;
 - ❖ le Baromètre des Entreprises Sociales en Belgique : [https://cbc.prezly.com/le-barometre-hec-ulg--premier-barometre-sur-les-entreprises-sociales-en-belgique#](https://cbc.prezly.com/le-barometre-hec-ulg--premier-barometre-sur-les-entreprises-sociales-en-belgique#;);

⁷⁹ GERMAIN CH, *Identification et maîtrise des risques : enjeux pour l'audit, la comptabilité et le contrôle de gestion*

❖ Le Baromètre financier des PME de Deloitte :

<https://www2.deloitte.com/be/en/pages/accountancy/topics/barometre-pme-2015.html>.⁸⁰

Soulignons que ces baromètres ne sont pas forcément dédiés à la RSE. Ainsi le baromètre financier des PME de Deloitte est un baromètre essentiellement financier.

A défaut, le dirigeant est sollicité en concertation avec le comptable pour évaluer lui-même les objectifs à atteindre. Le comptable sera là pour vérifier avec le dirigeant que les objectifs à atteindre sont des objectifs S.M.A.R.T à savoir Spécifiques – Mesurables – Atteignables – Réalistes – Temporels. Il s’agit en effet que le TBS soit opérationnel et efficace. Mettre des objectifs trop optimistes pourrait décourager le dirigeant qui constaterait qu’ils ne sont jamais atteints.

La quatrième colonne reprend la mesure des résultats et la cinquième colonne relève l’évaluation des résultats par rapport aux objectifs. Il s’agit d’une évaluation personnelle du dirigeant comme suit :

Cotes échelle - Axe financier

- 1 Mauvais
- 2 Moyen
- 3 Optimisé
- 4 En progression
- 5 Excellent

Cotes échelle - Axe parties prenantes

- 1 Mauvais
- 2 Moyen
- 3 Optimisé
- 4 En progression
- 5 Excellent

⁸⁰ Nous remercions Caroline DUCARROZ et Etienne DENIS, tous deux professeurs à la Louvain School of Management pour m’avoir fourni les références website

Cotes échelle - Axe processus internes

- 1 inexistant
- 2 découverte
- 3 En déploiement
- 4 Maîtrisé
- 5 Optimisé

Chaque évaluation du résultat par indicateur peut avoir comme poids un poids équivalent à toutes les autres mais il est possible de considérer autre chose et de pondérer les résultats par rapport à d'autres selon le degré d'importance. Chaque axe donnera une évaluation sur base d'une moyenne des indicateurs en fonction ou non d'une pondération.

Comme nous avons vu qu'en PME, il n'était pas pertinent de dégager une performance globale découlant des performances par axe du fait des arbitrages à faire par rapport aux parties prenantes et leurs demandes différenciées, nous n'avons pas été plus loin. Il est cependant un fait avéré que des liens existent indéniablement entre les axes et que le dirigeant devra en tenir compte dans son analyse et les choix stratégiques à faire.

Vous retrouvez un premier modèle de SBSC en annexe 9.1

Pour chacun des axes, nous avons choisi un maximum de 20 indicateurs qui nous semblaient pertinents en PME, nous les présentons par axe pour plus de clarté.

6.2.2 L'axe financier

C'est l'axe qui est le plus parlant pour le dirigeant. C'est pour cette raison que nous l'avons mis en premier dans le SBSC. Nous y avons intégré des ratios financiers classiques (allant du point mort à l'augmentation du chiffre d'affaire) et des ratios plus spécifiques qui mesurent la gestion des déchets, l'économie d'énergie, les risques sociaux.

Ces indicateurs ont été choisis en raison des préoccupations prioritaires mesurées dans des études⁸¹ (voir point 4). Nous l'avons vu, le dirigeant a une vision floue de la RSE et ne se sent

⁸¹ En 2011, un questionnaire a été proposé aux dirigeants des PME. Il s'agit du formulaire utilisé par l'INSEE dans « l'Enquête sur les entreprises et le Développement Durable ».

concerné que par ce qui le touche de près et ce qui peut augmenter sa rentabilité et la pérennité de son entreprise. Maîtriser les risques sociaux, l'économie d'énergie, la gestion des déchets qui font partie de la démarche RSE influence la rentabilité, il s'agit d'en mesurer l'impact.

Toutes les données nécessaires sont accessibles dans le système comptable et dans les documents sociaux. Il est donc très facile pour le comptable de les compiler dans un tableau de bord. Cela confirme l'importance de l'implication du comptable pour l'établissement du SBSC. Il faut toutefois que le système comptable soit couplé avec un système analytique suffisamment détaillé pour avoir des résultats affinés.

6.2.3 L'axe parties prenantes

C'est un axe important, nous avons d'ailleurs développé les arguments en point 4. Pour rappel, COURRENT⁸² montre que les PME ont des relations fortes avec les parties prenantes et qu'elles influencent les décisions stratégiques que le dirigeant prend généralement seul. Nous avons choisi des indicateurs facilement mesurables pour autant que des démarches soient faites pour que ces données soient disponibles.

Bien qu'il ait été montré en point 4 que la GRH est négligée en PME, le risk management est plus élevé dans cette section et engage personnellement le dirigeant. Il nous a paru important d'y consacrer des ratios dédiés à la discrimination, à l'absentéisme, à la formation. Le contexte économique et juridique (et en particulier en Belgique) accorde de plus en plus d'importance au bien-être au travail, à la responsabilisation. Le coût des frais de personnel représente une part importante des charges et influence la rentabilité.

Les pouvoirs publics et les actionnaires ont fait aussi l'objet d'indicateurs. Le principe est de montrer les valeurs éthiques dans la PME.

6.2.4 L'axe processus internes – Gouvernance d'entreprise et maturité RSE

Il s'agit plutôt d'indicateurs qualitatifs et descriptifs qui sont destinés à se faire une idée de l'environnement général de la PME au travers des processus internes qu'elle a mis en place. La démarche essaie de voir où se situe la PME dans les zones de risques et comment elle œuvre dans la prévention de ceux-ci et de faire le lien avec l'évolution des indicateurs des trois premiers axes. Cet axe pourrait être mis en relation avec des tableaux de bord d'auditeurs. Vous trouverez d'ailleurs en annexe 9.2 le tableau cartographiant des risques établi par le réviseur Pierre DELVAUX. Quatre types de risques y sont traités, les risques juridiques, les risques comptabilité, les risques subventions et les risques du contrôle interne. C'est surtout le dernier qui pourrait faire le lien.

⁸² COURRENT Jean-Marie, « RSE et développement durable en PME. Comprendre pour agir », Editions De Boeck 2012, Pages 107 à 108

6.3 Analyse

6.3.1 Le point de vue des professionnels du chiffre et d'experts du secteur

Nous avons sollicité l'avis d'une quinzaine d'experts comptables, financiers et d'experts RSE. Nous leur avons soumis également le modèle du SBSC.

Voici les questions. Il s'agit de questions ouvertes courtes :

1. Avez-vous des remarques et/ou des suggestions par rapport au choix des indicateurs ?
2. Pensez-vous que le professionnel du chiffre puisse aider le chef d'entreprise à mettre en place ces indicateurs ? Pourquoi ? Quels seraient les freins, les difficultés ?
3. Quels seraient selon vous, les indicateurs les plus importants ?
4. Croyez-vous que le dirigeant de PME tiendra compte de ces indicateurs et du lien entre eux pour développer sa stratégie globale et améliorer ses performances ?

Malheureusement, nous n'avons obtenu que des réponses de cinq personnes. Les professionnels qui ont répondu sont les suivants :

Micheline CLAES (MC), expert-comptable et conseil fiscal, administratrice de l'Ordre des Experts Comptables et Comptables Brevetés de Belgique, Société Royale qui dispense conseil et formations à leurs membres dans le cadre de leurs activités professionnelles.

Pierre DELVAUX (PD), expert comptable et réviseur d'entreprises et gérant de la société Delvaux et Associés.

Christophe REMON (CR), réviseur d'entreprises, gérant de la société Christophe REMON and Co, Maître de conférence invité à l'UCL Mons.

Olivier DERRUINE (OD) est assistant du député européen Ecolo Philippe LAMBERTS, co président des Verts/EFA Group.

Dirk COECKELBERGH (DC) est administrateur de la coopérative New B. C'est un expert du monde bancaire et du monde de l'Economie sociale. Il est l'auteur d'articles RSE notamment touchant à l'éthique financière.

Pour plus de clarté, nous avons compilé les réponses dans un tableau en utilisant les initiales des participants. Il me semblait opportun de signaler que les réponses de Monsieur

DERRUINE étant très détaillées, j'ai tenté de les résumer dans le tableau. Par souci de transparence, vous trouverez copie intégrale de sa réponse en annexe 9.3

	Q1	Q2	Q3	Q4
	Avez-vous des remarques et/ou des suggestions par rapport au choix des indicateurs ?	Pensez-vous que le professionnel du chiffre puisse aider le chef d'entreprise à mettre en place ces indicateurs ? Pourquoi ? quels seraient les freins, les difficultés ?	Quels seraient selon vous, les indicateurs les plus importants ?	Croyez-vous que le dirigeant de PME tiendra compte de ces indicateurs et du lien entre eux pour développer sa stratégie globale et améliorer ses performances ?
MC	Effectivement limiter les indicateurs ou alors les transformer en un tableau de bord visuel	OUI les professionnels peuvent le faire mais il faut savoir le vendre aux clients ...	Financiers en premier et Actionnaires en second et ensuite les autres parties prenantes	Oui si les indicateurs financiers sont bien expliqués mais il faut le convaincre de suivre les composantes de son besoin en fonds de roulement (BFR) au jour le jour !
PD	non , je pense que tout est clair	je suis tout à fait convaincu d'ailleurs , en contrôle interne nous avons mis en place une cartographie de risques sur lesquels	la continuité	oui

		les dirigeants puisse visionner les risques importants de leurs entreprises		
CR	Trop classiques et pas d'indicateurs qualitatifs	Oui mais attention nous aidons à la mise en place mais nous ne gérons pas...et la frontière est vite dépassée en cas de problèmes	Pour moi, le plus important c'est solvabilité, Marge brute , et rotation en jours... tui dois faire des tableaux de bords avec des comparatifs par année et avec le budget	Si il est facilement accessible (ex applications) et si sa compta est à jour (et donc indicateur fiable) oui
OD	Les indicateurs peuvent être affinés comme l'indicateur de tension salariale ou l'indicateur de % fournisseurs OCDE/hors OCDE et l'ajout des indicateurs frais énergie – eau / CA et invest EE/total investissements (quoi que l'on aurait pu prendre au dénominateur le CA)	OD soulève le problème d'évaluation qui pourrait se baser sur une circulaire de l'administration établie après consultation du conseil fédéral du développement durable, du conseil central de l'économie		

DC	Il y en a beaucoup, de trop.....	Il faut absolument que le chef d'entreprise mette la mise à disposition des indicateurs dans les objectifs des gens, pas seulement du comptable mais aussi chez les autres parties. C'est le dirigeant qui fait la différence!	Selon moi les % des clients et fournisseurs labellisés RSE, la fidélité, les respect des délais, la perception de la marque, le taux d'absentéisme clients mais manque selon moi le degré d'autonomie du personnel, le nombre d'infractions légales, statutaires, contractuelles, sociales, de gouvernance	Non, pas du tout...sauf dans deux cas très spécifiques si le conseil des actionnaires trouve cela important et le met dans ses objectif et sa rémunération et/ou s'il le dirigeant est lui-même orienté RSE et pas seulement avec les mots (et cela est rare aussi)
-----------	----------------------------------	--	--	---

Bien que certaines réponses sont très différentes, nous pouvons comprendre que les professionnels interrogés pensent que les comptables sont susceptibles de jouer un rôle précieux dans l'élaboration et le suivi des indicateurs et que les indicateurs prioritaires restent les indicateurs financiers traditionnels quoique certains devraient être supprimés, d'autres devraient être affinés et peuvent aider le dirigeant dans sa stratégie s'il est au préalable sensibilisé ou obligé.

Il n'est cependant pas possible de tirer une conclusion pour tous les professionnels vu le faible taux de réponse. « L'échantillon » est trop petit.

6.3.2 Le point de vue des dirigeants de PME engagés dans la démarche RSE

Nous n'avons malheureusement pu aller que jusqu'au stade de l'élaboration des indicateurs car aucune PME RSE sollicitée n'a voulu tester le tableau de Bord sur ses propres données, les dirigeants nous indiquant qu'ils n'avaient pas le temps ni un système comptable suffisamment développé pour remplir le tableau et estimer les objectifs à atteindre. Le Tableau de Bord restera malheureusement à l'état brut sans données.

7 Conclusions

Tout d'abord, nous constatons que la Responsabilité Sociétale des Entreprises ne date pas d'hier. Les prémices ont commencé en 1972 suite à la Conférence Mondiale de l'ONU à Stockholm. Tant les pouvoirs publics, que les organisations non gouvernementales et que les grandes entreprises se sont réunies et ont élaboré ensemble les principes, les lignes directrices et les normes et ils se sont remis régulièrement en question pour les faire évoluer. Ces normes ont permis aux grandes entreprises d'établir un reporting des impacts RSE qui a fait ses preuves, ce reporting étant d'ailleurs obligatoire pour les groupes cotés. Par contre pour les autres entreprises, les normes ne constituent qu'un cadre, elles ne sont ni contraignantes, ni certifiantes et elles ne prévoient aucune sanction. La tentation est grande de faire du greenwashing mais pourrait se révéler très dommageable pour les entreprises. Des entreprises ont d'ailleurs été condamnées en justice pour le non respect d'engagements RSE ce qui tend à dire que les normes deviennent de plus en plus une source de droit. On peut donc raisonnablement conclure que la RSE s'imprègne de plus en plus dans la stratégie des entreprises et les décideurs politiques ont bien pris conscience des enjeux de celle-ci notamment pour leur pérennité.

Les PME s'inscrivent de plus en plus dans la démarche RSE et certaines parfois sans le savoir mais ce n'est pas pour autant que si elles en prennent conscience, elles auront envie d'aller plus loin. Les spécificités des PME comme la relation forte avec les parties prenantes, la souplesse d'adaptation, la place centrale du dirigeant en font de très bons candidats pour faire de la RSE. Le dirigeant étant la pièce maîtresse, c'est nécessairement lui qu'il faut convaincre en premier. Or des enquêtes ont montré qu'il a une vision souvent floue de la RSE et privilégie l'aspect économique et commercial en mettant au second plan les axes sociaux et environnementaux. Cela pourrait s'expliquer par un opportunisme stratégique dans le but de gagner des parts de marché surtout si la PME est en phase de développement. Ce sont seulement celles dont le dirigeant est convaincu par la RSE qui considéreront tous les axes RSE dans leur ensemble.

Malheureusement les PME ont été mises de côté dans bon nombre de normes et les outils de reporting RSE spécifiques aux PME ne sont pas nombreux. Appliquer ces normes en l'état demanderait une implication considérable et des moyens contre-productifs. Faire appel à un bureau d'audit serait trop coûteux. C'est donc tout naturellement que le dirigeant de PME se tournerait vers des experts dont le comptable. On constate d'ailleurs qu'il a des arguments qui plaident en sa faveur de par sa déontologie, sa formation et sa capacité à extraire des données financières et sociales indispensables à l'établissement d'indicateurs de performance RSE. En effet, les référentiels comptables suivent des règles légales strictes et on force probante. Par contre, les indicateurs RSE comprennent aussi des indicateurs qualitatifs non quantifiables, et là on perçoit moins bien de quelle manière le comptable pourrait être utile au dirigeant quoique une piste d'approche comme le risk management serait tout à fait à sa portée. N'oublions pas non plus que le dirigeant collabore de manière étroite et régulière avec le comptable. Une relation de confiance existe réellement et c'est déjà lui qui œuvre dans les obligations de publicité légale. Le dirigeant est donc directement influencé dans ses choix par le comptable. On peut donc raisonnablement affirmer que le comptable a toute la légitimité et compétence tant vis-à-vis des PME que vis-à-vis des parties prenantes pour aider le dirigeant dans la mise en place d'indicateurs financiers et sociaux quantifiables. Par contre, il ne l'est pas pour les indicateurs qualitatifs du moins pas encore. La profession comptable étant en pleine reconversion, il nous semble intéressant pour les professionnels de se former aux indicateurs RSE et au préalable si ce n'est le cas de bien comprendre les principes RSE et les spécificités des PME en la matière.

Les indicateurs RSE issus des normes, bien que spécifiquement dédiés aux grandes entreprises n'en sont pas moins exploitables et adaptables pour les PME. C'est ce que nous avons établi au travers d'un tableau de bord tout en nous basant sur les spécificités des PME et les axes de la RSE. De l'avis de quelques professionnels consultés, il ressort que les indicateurs doivent être plus affinés voire limités et que ceux-ci ne seront utilisés et surtout interprétés que si le dirigeant lui-même est convaincu par la démarche RSE. Ces avis étant peu nombreux malgré nos multiples sollicitations auprès de vingt-cinq confrères et experts RSE, ils ne peuvent pas selon nous servir à tirer un avis général pour l'ensemble des experts.

Nous aurions bien voulu aller plus loin et tester les indicateurs en situation réelle, sur des données réelles auprès de PME déjà reconverties à la RSE mais malheureusement, aucune PME sollicitée n'a voulu participer par manque de temps et manque d'intérêts pour ces indicateurs.

La conclusion générale est que l'on peut définir un ensemble d'indicateurs RSE pertinents en PME et qu'ils couvrent les trois thèmes de la RSE, que les professionnels du chiffre peuvent partiellement aider les dirigeants à la mise en place de ceux-ci et qu'ils pourraient être plus impliqués.

Reste la question de savoir si en dépit de leur pertinence, ils seront implémentés, analysés, interprétés par les décideurs pour optimiser leur stratégie. C'est une question à laquelle il faudra répondre sans nul doute.

La RSE et la Corporate Governance évoluent et nous restons confiants.

8 Bibliographie

➤ Ouvrages

COURRENT JM, *RSE et développement durable en PME. Comprendre pour agir*, Editions De Boeck, 2012

KAPLAN R, NORTON D, *Le tableau de bord prospectif*, traduit de l'américain, The Balanced scorecard, Paris, Eyrolles, 2012

OCDE, *Les principes directeurs de l'OCDE à l'intention des entreprises multinationales*, Éditions OCDE, 2011.

QUAIREL F, *Contrôle de la performance globale et responsabilité sociale de l'entreprise (RSE)*, HAL, 2010

RICHARD J, *Comptabilité et Développement durable*, Economica, Paris, 2012, (Gestion)

VINCKE JP, VANDENBOSSCHE J, *COMPRENDRE la comptabilité*, Anthémis, Limal, 2016

➤ Revues, guides

CAHIERS DE L'ACADEMIE N°5, *Les pme et le développement durable*, Académie des Sciences et Techniques Comptables et Financières, 2007

CAHIERS DE L'ACADEMIE N°33, *Performance durable de l'entreprise*, Académie des Sciences et Techniques Comptables et Financières, 2017

ISO 26000, *Basic training material*, 2016

ISO 31000, *Management du risque – Guide pratique pour les PME*, Genève, 2015

GRI 3.0, *Lignes directrices pour le reporting développement durable*, 2006

➤ Textes légaux

Le Code de Droit économique, version coordonnée 2017

Le Code de déontologie IPCF

➤ Documents consultés sur internet

EMAS : http://eco-forces-bgtr.eu/documents/ecomapping/GUIDE_maps_emas-easy-en.pdf (30. (30 mars 2018)

HAUTE ECOLE DE COMMERCE DE PARIS : <http://www.hec.fr/Knowledge/Point-de-Vue/La-responsabilite-sociale-des-entreprises-comme-dispositif-juridique-global>. (2 avril 2018)

ISO : <https://www.iso.org/fr/publication/PUB100258.html>. (30 mars 2018)

ISO : <https://www.iso.org/obp/ui/#iso:std:iec:31010:ed-1:v1:fr>. (30 mars 2018)

IPCF : <http://www.ipcf.be/Index.asp?Idx=1420>. (25 mai 2018)

LEGIFRANCE :

<https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000033558528&categorieLien=id> et <https://www.legifrance.gouv.fr/eli/decret/2017/4/19/ECFM1702990D/jo/texte>. (31 mars 2018)

MCKINSEY & COMPANY : <https://www.mckinsey.com/business-functions/sustainability-and-resource-productivity/our-insights/sustainabilitys-deepening-imprint>. (31 mars 2018)

<http://reports.weforum.org/global-risks-2018/files/2018/01/II.-Risks-evolution-table-mid.png>

OCDE : <http://www.oecd.org/fr/investissement/mne/ladeclarationdelocdeetlesdecisions.htm>. (10 avril 2018)

OECD LIBRARY : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264115439-fr>. (20 mai 2018)

OECD LIBRARY :

http://www.oecd360.org/oecd360/pdf/_domain21_media1984_305234-wkds1k6ww9.pdf. (20 mai 2018)

OIT : http://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---ed_emp/---emp_ent/documents/publication/wcms_124923.pdf. (12 avril 2018)

SPW : <http://environnement.wallonie.be/emas/Guide-utilisateur-EMAS.pdf>. (25 mai 2018)

EUROPEAN COMMISSION : <http://ec.europa.eu/eurostat/fr/web/structural-business-statistics/structural-business-statistics/sme>. (25 mai 2018)

➤ Articles

EUROSTAT, *Les PME dans l'Union européenne génèrent la moitié du commerce intra-UE de biens*, in *Communiqué de presse du 177/2017 du 21 novembre 2017*.

9 Annexes

9.1 Tableau de bord prospectif – Schéma du processus –fichier xls

9.2 Carthographie des risques

9.3 Mail du 20 mai de Olivier DERRUINE