



HAL
open science

Synthèse cycles de conférences ORSE - ADERSE : RSE & performance globale : juin 2015 à janvier 2017

Odile Uzan, Mélanie Czepik, Philippe Castelnau, Olivier Cretté, Olivier Joffre, Mehdi Héraut-Zérigui, Jean-Jacques Pluchart

► To cite this version:

Odile Uzan, Mélanie Czepik, Philippe Castelnau, Olivier Cretté, Olivier Joffre, et al.. Synthèse cycles de conférences ORSE - ADERSE : RSE & performance globale : juin 2015 à janvier 2017. [Rapport de recherche] Dépt. Droit, Economie, Finances (Institut Mines-Télécom Business School); Institut de Recherche en Gestion (Université Paris XII Val de Marne : EA2354 - Université Paris-Est); École de Management de la Sorbonne (Université Paris 1 La Sorbonne); Association pour le Développement de l'Enseignement et de la Recherche sur la Responsabilité Sociale; Observatoire de la responsabilité sociétale des entreprises; Laboratoire en Innovation, Technologies, Economie et Management (EA 7363) (Université d'Évry-Val-d'Essonne (UEVE) et Institut Mines-Télécom Business School); Conservation National des Arts et Métiers; COMMUNICATION, Ressources Humaines et Intervention Sociale (Université Paul Valéry Montpellier 3); Faculté des Sciences humaines et des sciences de l'environnement (Université Paul-Valéry Montpellier 3). 2018, pp.60. hal-02282633

HAL Id: hal-02282633

<https://hal.science/hal-02282633v1>

Submitted on 10 Sep 2019

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

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



Observatoire
de la responsabilité
sociétale
des entreprises



Association pour le
Développement de
l'Enseignement et de la
Recherche sur la
Responsabilité
Sociale de
l'Entreprise

CYCLES DE CONFÉRENCES ORSE - ADERSE

RSE ET PERFORMANCE GLOBALE

JUIN 2015 À
JANVIER 2017

Document de synthèse

Odile Uzan, professeur des universités, vice-présidente de l'Aderse
Mélanie Czepik, chargée de mission gouvernance à l'Orse

— OCTOBRE 2018 —

OBJECTIFS DE CES TRAVAUX

En sa qualité d'Observatoire, l'Orse souhaite apporter des clés de compréhension et une aide pratique à ses membres sur les différentes dimensions de la RSE.

En sa qualité d'Association pour le Développement de l'Enseignement et de la Recherche en RSE, l'Aderse a pour vocation de mettre à la disposition de toutes les parties prenantes les résultats des recherches scientifiques développées sur le thème de la RSE.

Afin d'accompagner les entreprises et leurs parties prenantes dans la mise en place d'une gouvernance et d'un management intégrant la performance globale de façon transversale, l'Orse et l'Aderse ont organisé un cycle de conférences coordonné par Mélanie Czepik, chargée de mission à l'Orse et Odile Uzan, professeure en sciences de gestion, vice-présidente de l'Aderse.

METHODOLOGIE

Un comité de pilotage a été constitué de chercheurs membres de l'Aderse : Philippe Castelnau, LITEM, Univ Evry, IMT-BS, Université Paris-Saclay, 91025, Evry, France ; Olivier CRETTE, CNAM Paris ; Olivier JOFFRE, Université Paris-Est Créteil Val de Marne (UPEC) ; Mehdi HERAUT-ZERIGUI, Université Montpellier 3 ; Jean-Jacques PLUCHART, Université Paris I Panthéon-Sorbonne ; Odile UZAN, Université Montpellier 3.

Le Cycle a donné lieu à 6 conférences animées par des chercheurs de l'Aderse et des organisations membres de l'Orse qui ont eu lieu de juin 2015 à janvier 2017 :

> **Séance 1 - 16 juin 2015 : RSE et comptabilité environnementale.**

Contributeurs :

Olivier CRETTE, Expert-comptable et commissaire aux comptes, professeur associé au CNAM, membre de l'Aderse ;

François-Xavier MORVAN, Sustainability Performance Manager, groupe Kering ;

Jacques RICHARD, Professeur émérite, Université Paris Dauphine, Expert-comptable et membre du Collège de l'Autorité des Normes Comptables.

> **Séance 2-22 octobre 2015 : RSE et performance sociale.**

Contributeurs :

Jean CAGHASSI, Président du Cabinet Orgalys, ex-PDG du groupe GIFA-COLLET ;

Grégoire de PRENEUF, PDG de l'entreprise DEUZZI ;

Henri SAVALL, Professeur émérite en sciences de gestion, IAE Lyon, Université Jean Moulin ; Président-fondateur de l'Institut de socio-économie des entreprises et des organisations (ISEOR) ; membre de l'Aderse.

> Séance 3-17 mars 2016 : RSE et Performance sociétale.

Contributeurs :

Nils PEDERSEN, Conseiller mécénat, fondation groupe EDF ;

Elodie JULLIEN, Directrice de mission, Le Rameau ;

Agnès WEIL, Directrice du développement durable et du mécénat,

Déléguée générale de la fondation d'entreprise Club Med ;

Odile UZAN, Professeure en sciences de gestion, Université Montpellier 3,

Vice-Présidente de l'Aderse.

> Séance 4-23 juin 2016 : RSE et Pilotage de la Performance globale, les tableaux de bord de type BSC.

Contributeurs :

Philippe CASTELNAU, Professeur, LITEM, Univ Evry, IMT-BS, Université Paris-Saclay, 91025, Evry, France, membre du CA de l'Aderse ;

Olivier JOFFRE, Maître de Conférences HDR en sciences de gestion, Université Paris-Est Créteil Val de Marne (UPEC), membre du CA de l'Aderse.

> Séance 5-14 octobre 2016 : RSE, Performance globale et Reporting intégré.

Contributeurs :

Sébastien MANDRON, Vice-Président Transformation et responsabilité sociale des entreprises, Worldline ;

Jean-Jacques PLUCHART, Professeur émérite en sciences de gestion, Université Paris I Panthéon-Sorbonne, membre du CA de l'Aderse ;

Hélène VALADE, Directrice du Développement durable de Suez, Présidente de la Plateforme nationale RSE, administratrice de l'Orse.

> Séance 6-19 janvier 2017 : RSE, Performance globale, Gouvernance et Valeur partenariales.

Contributeurs :

Jean-Manuel BLUET, Directeur du développement durable, Nestlé France ;

Olivier JOFFRE, Maître de Conférences HDR en sciences de gestion, Université Paris-Est Créteil Val de Marne (UPEC), membre du CA de l'Aderse ;

Odile UZAN, Professeure des Universités en sciences de gestion, Université Montpellier 3, Vice-Présidente de l'Aderse.

REMERCIEMENTS

L'Orse et l'Aderse remercient très chaleureusement les contributeurs aux différentes conférences qui se sont déroulées de juin 2015 à janvier 2017.

AVERTISSEMENT

POUR CITER CE DOCUMENT : UZAN O. (Coord.), (2018), "RSE et Performance globale", Cycle de Conférences Aderse/Orse, juin 2015 à janvier 2017, disponible à l'Orse et à l'Aderse.

Le document coordonné par Odile Uzan a été co-rédigé par l'ensemble des membres du groupe de travail. Les opinions exprimées dans ce document sont celles des auteurs et ne reflètent pas nécessairement celles des organisations qui les emploient ou qu'ils représentent.

SOMMAIRE

INTRODUCTION : UN BREF ETAT DE L'ART	07
CHAPITRE 01	
RSE ET MESURE DE LA PERFORMANCE GLOBALE	08
> 01 • RSE et performance environnementale	09
1 Comptabilité environnementale nationale : un bref "état de l'art"	10
2 Les deux principales approches de la comptabilité environnementale	11
3 Quelques exemples de pratiques	13
> 02 • RSE et performance sociale	16
1 Un bref "état de l'art"	17
2 Les principales dimensions de la théorie socio-économique des entreprises et des organisations	17
3 Quelques exemples de pratiques	20
> 03 • RSE et performance sociétale	26
1 Introduction : un bref "état de l'art"	26
2 Mesure de la performance sociétale	28
CHAPITRE 02	
RSE ET PILOTAGE DE LA PERFORMANCE GLOBALE	31
> 01 • RSE et pilotage de la performance globale :	
les outils de type Balanced ScoreCard®	32
1 Un bref "état de l'art"	32
2 Les principales approches	34
3 Quelques exemples de pratiques	37
> 02 • RSE, performance globale et Reporting intégré	42
1 Principales définitions	43
2 Etat de l'art	43
3 Les processus d'intégration du <i>reporting</i>	45
> 03 • RSE, gouvernance et création de valeur partenariales	50
1 Gouvernance d'entreprise et "valeur partenariale"	50
2 Stratégie d'entreprise et "valeur partagée"	53
BIBLIOGRAPHIE GENERALE	56

INTRODUCTION

La notion de "performance globale" s'utilise tant dans le monde académique que dans celui des praticiens, selon des définitions relativement proches. Ainsi, dans le cadre de la RSE, elle s'appréhende comme une performance "quadriaxale", à la fois économique mais également sociale, sociétale et environnementale, résultant des contributions et des interactions entre ses quatre déterminants (Uzan, 2013). Dans le monde des praticiens, le CJD (2014), par exemple, dans son carnet de bord du dirigeant responsable définit la performance globale comme la *"prise en compte et le juste pilotage des dimensions économiques, sociale, environnementale et sociétale qui créent les conditions d'une performance globale, créatrice de valeurs partagées..."*.

La réflexion s'est structurée autour de deux axes problématiques :
quelles modalités de mesure des performances sociale, sociétale et environnementale ?
Quels outils de pilotage de la performance globale ?

CHAPITRE

01

RSE ET MESURE
DE LA PERFORMANCE GLOBALE

> 01

RSE ET PERFORMANCE ENVIRONNEMENTALE

Olivier CRETTE, expert-comptable, Aderse

Odile UZAN, Université Montpellier 3, Aderse

Introduction générale : quelques préalables

RSE, performance globale et comptabilité environnementale : La performance globale, présentée dans le domaine de la RSE et dans les travaux de recherche qui y sont associés, est la synthèse des dimensions économique, sociale, sociétale et environnementale de l'activité des organisations. Elle englobe de facto les aspects comptables liés à la mesure et à l'enregistrement des impacts environnementaux.

Comptabilité et comptabilité environnementale : La comptabilité environnementale, comme son nom l'indique, s'inscrit dans le cadre de la comptabilité générale. Les travaux dans ce domaine visent à élargir le cadre comptable pour prendre en compte la dimension environnementale, soit en introduisant et/ou en ré-introduisant de nouvelles règles comptables (règles de passation des écritures comptables), soit en proposant de nouvelles modalités de calcul (règles de l'amortissement comptable). A ce titre, ils s'inscrivent tous dans la recherche d'une expression monétaire de la prise en compte des ressources environnementales.

Comptabilité environnementale nationale et d'entreprise : Les travaux précurseurs, pour la plupart d'origine anglo-saxonne, ont d'abord été établis au niveau des Etats en s'ancrant sur une réflexion portant sur la croissance. Les comptabilités environnementales d'entreprise, d'origine plutôt européenne, sont plus récentes. Mais les deux types de travaux sont en correspondance tant sur les contenus que sur les méthodologies de mesure retenues.

Cette fiche présente, sous un angle à la fois théorique et pratique, la nature des outils utilisés par les entreprises dont certains s'inspirent des travaux menés à l'échelle des Etats¹.

1. Tels le Système de Comptabilité Environnementale-Economique (SEEA). [\[En ligne\]](#), ou le Système Européen de Rassemblement de l'Information Economique sur l'Environnement (SERIEE). [\[En ligne\]](#).

1 | COMPTABILITÉ ENVIRONNEMENTALE NATIONALE : UN BREF "ÉTAT DE L'ART"

Depuis la fin des années 1960 se développe un champ de recherche en gestion sur les outils permettant d'évaluer les conséquences environnementales de l'activité des entreprises et des organisations. Ces outils permettent d'étendre les types de parties prenantes auxquelles l'entreprise rend des comptes par voie de *reporting*, et d'intégrer les coûts occasionnés par l'entreprise à l'égard de ses différents environnements naturels.

Points communs : Ces outils raisonnent tous sous l'angle des "internalités/externalités". Les "internalités" obligent à investiguer les impacts (négatifs et positifs) de l'environnement (extérieur) sur l'entreprise (intérieur) ; les "externalités" pointent tous les impacts que l'entreprise peut exercer sur l'environnement, et permettent - au moins théoriquement - d'appréhender la totalité des dommages environnementaux qu'elle est susceptible d'engendrer.

Différences : Les différences entre ces systèmes comptables portent principalement sur les choix relatifs au cadre comptable de référence, à la nature des impacts pris en compte et aux règles de calcul des impacts retenus.

Deux approches en ressortent, qui seront exposées en partie 2.

La littérature en comptabilité environnementale d'entreprise s'est principalement développée en Europe continentale ; le spécialiste de l'environnement suisse Rüdi Müller-Wenk, par son essai intitulé *Comptabilité écologique*, une introduction (1972), fait figure de pionnier de la littérature mondiale. D'autres publications européennes suivront dans le courant des années 1990-2000, comme celles (cf. bibliographie) des français Eric et Robert Labouze (1991), Bernard Christophe et Nicolas Antheaume (2005) ; du suisse Stephan Schaltegger (1996) ; et des Anglais Rob Gray et Jan Bebbington (2001).

En dépit de ces publications, les ouvrages traitant de cette question restent épars et aux contours encore imprécis jusqu'à la fin des années 2010. En France, la loi Grenelle 2 de 2010, dans le prolongement de celle sur les Nouvelles Régulations Economiques (NRE) de 2001, relance cependant le débat sur le *reporting* environnemental et les modèles de comptabilité environnementale.

2 | LES DEUX PRINCIPALES APPROCHES DE LA COMPTABILITÉ ENVIRONNEMENTALE

De cet état de l'art se dégage le constat du développement en parallèle de deux courants méthodologiques : l'un, orienté vers la mesure des conséquences de la dégradation du capital naturel en termes de flux de revenus, consiste à "actualiser" des prévisions d'impacts ; l'autre, sous-tendu par une logique "bilancielle" de préservation du patrimoine écologique et de maintien des ressources existantes, est fondé sur l'évaluation en "coûts historiques" d'une réserve de renouvellement, par voie d'amortissement, censé garantir la préservation du capital naturel existant.

a | La mesure en termes de "valeurs actualisées"

Ce courant de pensée orienté vers la mesure des conséquences de la dégradation du capital naturel en termes de flux vise à établir, à l'appui d'indicateurs tirés de ces flux, des limites de consommations ou d'émissions (d'eau ou de gaz à effet de serre par exemple). Il recouvre principalement des travaux portant sur la comptabilité environnementale nationale et semble dominant, en ce qu'il est notamment porté par des organisations internationales.

On peut ainsi citer deux rapports (*cf.* bibliographie) illustrant ce courant : celui de la Banque mondiale de 2006, qui propose une mesure de la richesse d'une nation, par l'octroi au "capital global" (subdivisé en capital financier, naturel et humain) d'une valeur avec une actualisation² reflétant un niveau de risque (au taux de 4%) de ses revenus futurs (sur 25 ans) ; celui de la commission présidée par Joseph E. Stiglitz, commandé début 2008 par le Président de la République française sur la mesure des performances économiques et du progrès social.

Ainsi, le capital naturel entre dans le capital global en suivant la logique du calcul utilisé pour les choix d'investissements : les dépenses sont des investissements générateurs de bénéfices pour les générations présentes et futures ; ces investissements sont comptabilisés en valeurs prévisionnelles, selon un taux prenant en compte une estimation des risques encourus dans le futur (taux de 4%) et une estimation de la période du retour sur investissement (25 ans).

2. La valeur actualisée (ou valeur actuelle) d'une séquence de revenus (ou plus généralement de flux) s'obtient par le rapport entre, au numérateur, chacun de ces flux et, au dénominateur, $(1+t)$ élevé à la puissance n , où : t = taux d'actualisation (annualisé) et n = laps de temps entre la date de l'évaluation et celle de la génération du flux. La pertinence de cette valeur est donc conditionnée par l'estimation des flux (par définition prévisionnels) et le choix du taux d'actualisation.

b | La perspective en "coûts historiques"

Les propositions consistent ici à rechercher les causes de la dégradation du capital naturel et à évaluer les dépenses à engager pour y pallier, dans une "logique bilancielle" de préservation du patrimoine écologique et de maintien des ressources existantes. Elles réaffirment ainsi, au plan méthodologique, leur attachement au "coût historique", c'est-à-dire à des coûts enregistrés dans la comptabilité à leur valeur constatée au moment où ils ont été générés (contrairement aux coûts actualisés qui sont des coûts prévisionnels).

Le renouvellement de la fonction environnementale en coût historique s'effectue alors par l'application de deux règles comptables indissociables : l'une consistant pour l'entreprise à inscrire à l'actif du bilan une rubrique "capital naturel" qu'elle amortit au rythme de la consommation des ressources naturelles, et, corrélativement, à inscrire au passif du bilan la "dette" contractée à l'égard de la Nature ; l'autre consistant à rembourser cette dette en mettant en place un mécanisme "provisionnel".

Ainsi, le capital naturel entre dans la comptabilité d'entreprise en suivant la logique générale : l'entreprise contracte des dettes vis-à-vis de ses différents apporteurs de capitaux qu'elle reconnaît en les inscrivant au passif de son bilan comptable ; elle met en place un mécanisme "provisionnel" pour s'acquitter de ses dettes ; sa politique de distribution de dividendes aux actionnaires est subordonnée au respect de ce dispositif de "thésaurisation".

Les travaux les plus avancés concernant cette approche sont sans doute ceux qui s'articulent autour des travaux de Jacques Richard (2012) relatifs aux modèles CARE (Comptabilité Adaptée au Renouvellement de l'Environnement) ou TLA (Triple Ligne d'Amortissement).

Pour conclure, il convient de souligner que le développement en parallèle de ces deux courants réintroduit en comptabilité environnementale le clivage entre les concepts de juste valeur³ et de coût historique, récurrent dans le débat sur le référentiel des normes comptables internationales⁴ en comparaison des règles comptables nationales.

3. La notion de "juste valeur" telle que définie dans la norme IFRS 13 se définit comme un prix de sortie, qui ne peut par définition être assimilé à un prix payé pour acquérir un actif ou reçu pour prendre en charge une dette [En ligne]. Dès lors, elle introduit la possibilité d'enregistrer et d'actualiser des profits potentiels, et rompt avec le principe d'amortissement systématique des actifs. Ainsi, et par exemple, la "juste valeur" d'une ressource environnementale se fonde sur des prévisions de revenus et de charges, tandis que la reconstitution d'un capital environnemental se réfère à un coût historique.

4. International Accounting Standards (IAS) et International Financial Reporting Standards (IFRS).

3 | QUELQUES EXEMPLES DE PRATIQUES

Les cas suivants illustrent la recherche conduite "sur le terrain" par des entreprises pour mesurer et acter les impacts environnementaux liés à leurs activités ; ils relèvent soit d'une estimation de ces impacts en lien avec les parties prenantes en vue de limiter l'incidence négative des externalités, soit d'une logique de reconstitution à la base du capital naturel.

Kering et le compte de résultat environnemental

Le compte de résultat environnemental (Environmental Profit & Loss Account ou E P&L en anglais) est un outil pionnier qui permet de mesurer les impacts sur l'environnement et de prendre de meilleures décisions, afin de mettre en place un modèle économique plus durable. Voir présentation de cet outil en suivant ce [lien](#).

Le modèle CARE et son application dans une PME métallurgique de traitement de surfaces

La mise en œuvre de CARE au cas d'espèce illustre concrètement, au travers de sept étapes successives, le dispositif mis en œuvre pour réparer les dommages écologiques liés au rejet dans une rivière des déchets aqueux provenant de bains chimiques de traitement de surfaces (Gbego et Janvier, 2015) :

- > 1. **Identification de la pollution** (arsenic, chrome, nickel) et mesure de sa toxicité au moyen d'un suivi régulier, de l'appui du service qualité et du service de développement durable, ainsi que de l'exploitation des bases de données ministérielles⁵ permettant de connaître l'état des pollutions de la rivière provoquées par l'entreprise ;
- > 2. **Identification des limites des fonctions environnementales** liées à l'eau, définies comme la quantité maximale de polluants ne compromettant pas le renouvellement naturel des êtres vivants de la rivière, et déterminées en fonction de seuils de potabilité de l'eau pour chaque composant nocif précité (arsenic, chrome, nickel), par référence aux critères du Ministère de l'Écologie⁶ et tendances significatives et durables de dégradation de l'état chimique des nappes souterraines ;

5. Dont la base de données BASOL. [\[En ligne\]](#).

6. Circulaire du ministère de l'Écologie du 23 octobre 2012 relative à l'application de l'arrêté du 17 décembre 2008 établissant les critères d'évaluation et les modalités de détermination de l'état des eaux souterraines. [\[En ligne\]](#).

- > 3. **Calcul de l'écart de durabilité** ou écart entre la pollution réelle de l'eau et les limites des fonctions environnementales susmentionnées ;
- > 4. **En cas d'écart de durabilité positif, choix des solutions de traitement** de l'eau et calcul de leur coût, à l'appui de conseils spécialisés dans ce domaine ;
- > 5. **Calcul de l'amortissement annuel du capital naturel** sur l'exercice comptable et comptabilisation au compte de résultat ;
- > 6. **Comptabilisation d'une provision** au passif du bilan en contrepartie de la charge afférente au traitement de l'eau ;
- > 7. **Création d'un fonds monétaire** dédié au renouvellement futur de la rivière, subdivisé en trois sous-fonds monétaires correspondant au montant que l'entreprise s'engage à investir pour le traitement des trois polluants (arsenic, chrome, nickel) ; ce fonds monétaire, doté pluri-annuellement à hauteur du montant de la provision, par prélèvement sur un compte bancaire, servira in fine à financer la totalité de l'investissement destiné à l'assainissement de l'eau.

D'autres expérimentations se sont développées, à l'initiative par exemple de McDonald's France⁷ qui a initié en 2010 une "comptabilité universelle" multi-bilancielle (bilans financiers, environnementaux, sociaux, sociétaux et de gouvernance) reflétant les actions de l'entreprise sur les principaux axes de développement durable dont celui de l'environnement (eau, énergie, biodiversité).

Bibliographie : quelques repères pour aller plus loin

- ANTHEAUME N., CHRISTOPHE B. (2005), *La comptabilité environnementale. Des outils pour évaluer la performance écologique*, E-theque.
- CRETTE O. (2012), "Reporting sociétal : quel rôle jouent les facteurs socioculturels", *Revue Française de Comptabilité*, n° 460, pp. 22-25.
- GBEGO H., JANVIER C. (2015), "Application pratique de la méthode CARE", *Revue Française de Comptabilité*, n° 483, p. 35.
- GRAY R., BEBBINGTON J. (2001), *Comptabilité pour l'environnement*, Sage publications.

7. McDonald's France (2010). "Une nouvelle boussole pour orienter la stratégie développement durable. [\[En ligne\]](#)."

- LA BANQUE MONDIALE (2006), *Where is the Wealth of Nations. Measuring Capital for the 21st Century*, Washington [\[En ligne\]](#).
- LABOUZE E., LABOUZE R. (1991), "Qu'est-ce qu'un éco bilan ?", *Revue Française de Comptabilité*, n° 272, pp. 73-78.
- PETIT F., BELET D., SAINT FRONT (de) J. (2013), "Tentative d'une "comptabilité élargie" à la responsabilité sociétale de l'entreprise ou comment concilier business et intérêt général ?", *Recherches en sciences de gestion – Management sciences- Ciencias de Gestion*, n°94, pp. 29-51.
- PPR (2012), *Evaluation du compte de résultat environnemental. Ce qu'ont dit les experts : la voie à suivre*, 14 décembre. [\[En ligne\]](#).
- RICHARD J. (2012), Comptabilité et développement durable, *Economica*.
- SCHALTEGGER S. et al. (1996), *La comptabilité environnementale d'entreprise*, John Wiley and Sons.
- STIGLITZ J.E., SEN A., FITOUSSI J.P. (2009), *Rapport de la Commission sur la mesure des performances économiques et du progrès social*. [\[En ligne\]](#).

> 02

RSE ET PERFORMANCE SOCIALE

Henri SAVALL, IAE Lyon, Université Jean Moulin, Aderse

Véronique ZARDET, IAE Lyon, Université Jean Moulin, Aderse

Introduction générale : quelques préalables

La théorie socio-économique des coûts performances cachés est une découverte et invention française qui a été exportée aux États-Unis et appliquée dans 42 pays. L'organisation y est définie comme un mélange de rapports entre conflit et coopération. La performance durable de l'entreprise ou de l'organisation est fonction de ce dosage entre conflit et coopération. Les dysfonctionnements altèrent la performance sociale et économique et créent une insatisfaction des besoins du client ou usager ainsi que du personnel. Ils provoquent aussi des coûts cachés, qui désignent la destruction de ressources réelles et potentielles, en termes de valeur ajoutée ; ils sont constitués de surcharges et de coûts d'opportunité.

Henri Savall et son équipe de l'ISEOR (Institut de socio-économie des entreprises et des organisations) ont conduit depuis plus de 40 ans des recherches-interventions qualimétriques, avec leurs 595 chercheurs ; ce qui représente 1 700 000 heures, en accompagnant la métamorphose de 1853 entreprises et organisations, issues de 72 secteurs d'activité, représentant l'industrie, les services et le service public, ce qui correspond à environ 110 000 acteurs impliqués dans des actions de changement.

La performance globale durable est ici définie par la combinaison de la performance sociale et de la performance économique. La performance sociale désigne la qualité de vie au travail ainsi que l'employabilité et le développement professionnel des acteurs. La performance économique se mesure à la fois par les résultats immédiats à court terme, et par la création de potentiel à moyen et long termes. Les coûts cachés sont définis comme les coûts non repérés par les systèmes d'information classique de l'entreprise tels que le budget, la comptabilité générale et analytique ou les tableaux de bord financiers.

1 | UN BREF "ÉTAT DE L'ART"

Selon la théorie socio-économique des organisations, le terme de capital humain est inapproprié, car il n'appartient pas à l'entreprise ou organisation et que sa valeur peut fortement croître selon l'investissement incorporel réalisé par l'entreprise. En effet, le potentiel humain est inaliénable, il constitue le seul facteur actif de création de valeur ajoutée. Le capital technologique, considéré par les théories économiques comme l'un des deux facteurs créateurs de valeur ajoutée, est précieux mais c'est un facteur passif qui ne produit de la valeur que lorsqu'il est correctement actionné par les acteurs de l'entreprise.

2 | LES PRINCIPALES DIMENSIONS DE LA THÉORIE SOCIO-ÉCONOMIQUE DES ENTREPRISES ET DES ORGANISATIONS

La théorie socio-économique des organisations peut être présentée en deux volets : des concepts fondamentaux, des principes et des résultats mesurés ; une démarche de métamorphose de l'organisation et de sa performance globale durable.

a | Concepts fondamentaux, des principes et des résultats mesurés

Les travaux issus de la théorie socio-économique des entreprises et des organisations ont démontré que toute entreprise ou organisation a les moyens d'autofinancer sa survie et son développement, en recyclant périodiquement ses coûts cachés. Les dysfonctionnements récurrents constituent des obstacles à la compétitivité et à la prospérité des entreprises.

Les grandes découvertes scientifiques de l'ISEOR peuvent ainsi se résumer :

- > 1. 4713 dysfonctionnements génériques, ou pathologies organisationnelles, ont été identifiés au fil des expériences ;
- > 2. le montant des coûts cachés évalués dans ces entreprises se situe entre 20 000 et 70 000 € par personne et par an. Ils représentent une proportion très importante de la masse salariale (jusqu'à 185 %) et du chiffre d'affaires (jusqu'à 45 %) ;

- > 3. le taux de conversion des coûts cachés en création de valeur ajoutée, obtenue par un processus participatif structuré, se situe entre 35 % et 55 % ;
- > 4. l'amélioration durable des performances est obtenue grâce à l'investissement incorporel en développement qualitatif (compétences et comportements) du potentiel humain ;
- > 5. cela confère à cet investissement incorporel centré sur le potentiel humain une très haute rentabilité : entre 210 % et 4040 % selon les entreprises. Le taux de retour sur investissement est donc entre 2 et 40.

L'ensemble des diagnostics réalisés dans 1854 entreprises et organisations ont ainsi démontré l'existence d'un trésor caché et perdu, du fait des innombrables dysfonctionnements qui sont sources de mauvaises conditions de vie au travail et de coûts cachés. Ces 4713 dysfonctionnements, ou pathologies organisationnelles, sont classifiés en six grands thèmes ainsi répartis : conditions de travail (727), organisation du travail (929), communication-coordination-concertation (920), gestion du temps (489), formation intégrée (355) et mise en œuvre stratégique (1312).

Une partie significative des coûts cachés est provoquée par l'existence d'un virus TFW (taylorisme, fayolisme et weberisme), c'est-à-dire par la survivance anachronique dans de très nombreuses entreprises et organisations des principes de l'organisation générale et du poste de travail préconisé, il y a plus d'un siècle par Taylor, Fayol et Weber : spécialisation extrême du travail, dichotomie entre conception, décision et réalisation, dépersonnalisation des postes de travail sous forme d'organigrammes, de méthodes, de processus et normes.

Pour mesurer la rentabilité de l'investissement en potentiel humain, nous avons découvert et conçu un indicateur synthétique qui s'intitule la *contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables*. Cet indicateur, simple à mesurer, représente la valeur économique moyenne générée par une heure de travail humain rémunéré par l'entreprise.

Elle est mesurée par la formule : (chiffre d'affaires ou recettes budgétaires - charges variables) / nombre d'heures rémunérées. Les résultats synthétiques du retour sur investissement en développement qualitatif du potentiel humain ont

été mesurés sur un échantillon représentatif de 40 entreprises, représentant un effectif total de 6500 personnes. Ils figurent dans le tableau ci-dessous.

Résultats du retour sur investissement en développement qualitatif du potentiel humain (IIDQPH)

40 entreprises: effectif total 6 500 personnes			
Taux de rentabilité de l'IIDQPH	Nombre	Période de remboursement de l'IIDQPH	Nombre
210% à 980%	15	Moins de 1 mois	21
1000% à 1980%	16	Entre 1 et 2 mois	12
2000% à 3000%	6	Entre 2 et 3 mois	2
3000% à 4014%	3	Entre 4 et 6 mois	5
Total	40	Total	40

Effet multiplicateur ou effet de levier :

Pour 1 euro investi, le retour sur investissement est de 2 à 40 euros.



b | Une démarche de métamorphose de l'organisation et de sa performance globale durable

Les dysfonctionnements et coûts cachés que subit une entreprise ou une organisation provoquent sa faiblesse stratégique. Un processus d'intervention socio-économique permet le développement de l'énergie stratégique de l'entreprise et de son potentiel humain, ce qui accroît *in fine* sa force stratégique. Le changement et l'innovation sont autofinancés en récupérant une partie des coûts cachés qui constituent une ressource perdue, et en les recyclant sous forme d'investissements incorporels. Cette métamorphose consiste à améliorer la qualité du management des équipes et des activités, car l'investissement sur l'animation des équipes se révèle extrêmement rentable.

La démarche de métamorphose implique la participation de chacun dans l'entreprise, et se singularise par son caractère hybride, descendant/remontant/descendant, qui s'est avéré plus efficace que les démarches de métamorphose

strictement descendantes. Elle consiste à mobiliser toutes les catégories d'acteurs depuis la direction jusqu'aux personnels non hiérarchiques et à amener les équipes, sous forme de réunions mensuelles, d'écoute, de traitement des appréhensions et des conflits, à un management guidé par l'exigence partagée, où toutes les zones de dialogue dans l'entreprise sont utilisées ou activées (hiérarchie, syndicats, etc.). Il convient aussi d'accepter de traiter les problèmes de conditions de vie au travail sans les sous-estimer.

La métamorphose consiste à mettre en place des modalités de décentralisation synchronisée, ce qui permet de multiplier les pôles d'initiative, de mise en œuvre, de pilotage, d'activer les énergies locales mais aussi d'assurer une cohérence entre ces pôles. La pratique de la décentralisation synchronisée s'organise concrètement au moyen d'outils tels que les contrats de fonctionnement en performance qui permettent de mieux orchestrer les activités. L'encadrement y joue un rôle pivot.

Des outils interconnectés de management destinés à l'ensemble des managers des différents niveaux et métiers permettent d'accroître l'efficacité et de générer moins de stress : gestion du temps, grilles de compétences, plans d'actions stratégiques internes et externes, plans d'actions prioritaires, tableaux de bord de pilotage et contrats d'activité périodiquement négociables. Ce dernier outil est un contrat d'amélioration des performances socio-économiques, négocié entre chaque salarié et son responsable direct. Cela constitue un engagement réciproque et à l'avance de réalisation de performances supplémentaires facilitée par l'amélioration des conditions de vie professionnelle. C'est à la fois un outil de mise en œuvre de la stratégie de l'entreprise et de gestion dynamique du personnel.

Ces outils sont particulièrement utiles pour piloter l'investissement incorporel en développement qualitatif du potentiel humain, car un tel investissement non entretenu régulièrement ne peut pas garantir la permanence de ses effets.

3 | QUELQUES EXEMPLES DE PRATIQUES

Cas 1 : la société GIFA (Vendée)

La société GIFA a une activité d'aménagement des véhicules de secours (pompiers


et ambulance). Elle a implanté le management socio-économique. Ses objectifs généraux étaient les suivants : conduire une démarche de changement global, structurer et dynamiser l'équipe de direction et l'encadrement, améliorer la productivité et la rentabilité des activités.

En quelques années, ses effectifs ont été multipliés par 5 pour atteindre 200 employés, et son chiffre d'affaires par 6, pour atteindre 50 millions d'euros.

La mise en œuvre du projet a comporté principalement les actions suivantes :

- > la définition d'une politique sociale de ressources humaines, définie dans le cadre d'un groupe de projet "politique sociale" ;
- > la mise en place des outils de management : plans d'actions prioritaires, contrats d'activité périodiquement négociables et grilles de compétences ;
- > la mise en œuvre d'un manuel de formation intégrée dans le cadre du groupe de projet "consultants internes" ;
- > et enfin la mise en place d'une interface et d'une coopération entre les deux sites de l'entreprise dans le cadre du groupe de projet "organisation socio-économique".

Les principales actions d'amélioration recensées sur chaque site de l'entreprise sont résumées dans les deux tableaux ci-dessous.



3. PRINCIPALES ACTIONS D'AMÉLIORATION

Site A

Marchés – salons – carnet de commande	Potentiel Humain	Technologies – Maintenance – Matériel	Produits	Mise en œuvre stratégique
<ul style="list-style-type: none"> • Mise à jour des documentations commerciales • Réorganisation des zones géographiques sites de S.L. et de A. • Harmonisation des tarifs entre les deux sites • Participation à des salons avec un stand Groupe unique 	<ul style="list-style-type: none"> • Mise en place de dispositifs de communication (réunion planning hebdo., réunion qualité) • Création d'un comité d'entreprise • Réalisation de formations • Recrutement d'un responsable de production • Réorganisation des équipes de l'atelier par produit (et non par métier) • Mise en place d'outils de planification de la production 	<ul style="list-style-type: none"> • Réaménagement des locaux (nouvelle station de lavage, remplacement des machines-outils...) • Mise en place d'un parking derrière l'atelier pour le personnel • Mise en sous-traitance de certaines opérations (suspension, climatisation) • Acquisition de matériel et outillage • Mise en place de bases de données • Mise à jour et fiabilisation des nomenclatures • Mise en place de fiches de service après-vente • Création de plans de faisceaux pour chaque véhicule • Changement du logiciel de gestion des stocks 	<ul style="list-style-type: none"> • Mise en place de procédures de contrôle et de livraison de véhicules • Mise en place de fiches de non-conformité 	<ul style="list-style-type: none"> • Mise en place des CAPN, • Mise en place des tickets restaurants • Mise en place de logiciels de système d'information • Création d'un CHSCT • Utilisation des fiches de résolution

3. PRINCIPALES ACTIONS D'AMÉLIORATION

Marchés – salons – carnet de commande	Potentiel Humain	Technologies – Maintenance – Matériel	Produits	Mise en œuvre stratégique
<ul style="list-style-type: none"> •Regroupement des journaux pour le groupe •Regroupement du service commercial •Création d'une cellule commerciale sur le Funéraire 	<ul style="list-style-type: none"> •Mise en place de dispositifs de communication (comité de progrès, réunion de montage, réunion de Direction hebdomadaire, réunion sécurité) •Formation à la sécurité •Recrutements (atelier, bureau d'étude, qualité, RH, comptabilité, marketing) •Mise en place d'assistants de production •Réalisation de définitions de poste pour l'ensemble de l'atelier •Passage aux 35 heures •Lancement de l'ordonnement de la production 	<ul style="list-style-type: none"> •Aménagement des locaux (création de zones spécifiques : montage, collage film ; agrandissement des vestiaires, nouveaux bureaux...) •Acquisition d'outillage supplémentaire pour l'atelier et mise en place de « valisette » pour les nouveaux intérimaires •Acquisition de matériel informatique (ordinateur portable, imprimante...) •Informatisation du devis •Mise en place de nouveaux logiciels •Harmonisation des plans comptables pour les deux sites •Mise en place de nouvelles fiches d'auto-contrôle •Mise en place d'une identification des produits par code barre 	<ul style="list-style-type: none"> •Mise en place d'un planning de développement de nouveaux produits •Fabrication de gabarits 	<ul style="list-style-type: none"> •Mise en place du CAPN •Mise en place des tickets restaurants •Création d'un CHSCT •Actualisation de la démarche ISO 9001 •Intervention socio-économique avec formation aux outils du management socio-économique et mise en place de groupes de travail

L'évaluation socio-économique a permis de montrer que les coûts cachés initialement évalués à 3 400 000 €, soit 22 000 € par personne et par an, ont été convertis en valeur ajoutée, à hauteur de 1 800 000 €, soit 13 000 € par personne et par an. La contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables a augmenté de 20 % dans la période. L'investissement incorporel total dans cette démarche de métamorphose, comportant des honoraires et des temps passés par les acteurs de l'entreprise, s'est élevé à 374 000 €. Le taux de rentabilité globale s'est donc élevé dans cette entreprise à 1500 % (1,8 million/128 000 €).

Cas 2 : la société Deuzzi (Lyon)

La société Deuzzi évolue dans les activités de services informatiques aux entreprises, un secteur en difficulté, caractérisé par des modèles de production et de vente de services en crise, où le travail en sous-traitance est banalisé. En 2012, le diagnostic socio-économique a permis de révéler un fort cloisonnement interne, caractérisé par une scission entre les activités techniques et commerciales, et un montant de coûts cachés de 60 000 € par collaborateur et par an, représentant des réserves de potentiel considérables. Les axes prioritaires définis ont été le renforcement de l'encadrement intermédiaire et la réduction du fonctionnement

aux temps passés, afin de mieux maîtriser l'activité et mettre en valeur ses produits.

Une action importante de formation des managers au management des hommes a porté sur les compétences, les comportements, la surcharge ou la sous-charge de travail des collaborateurs et leur bien-être. La démultiplication concrète et pragmatique de la stratégie s'est faite au moyen de la mise en place de plans d'actions prioritaires semestriels par équipe et à une synchronisation de ceux-ci. Enfin la refonte du système de rémunération a consisté à mettre en place des contrats d'objectifs négociés avec chaque collaborateur, associés à une fréquence d'évaluation chaque semestre.

Par ailleurs la mutation stratégique de l'entreprise a consisté à passer de la vente de temps à la vente de services. Il s'agissait en effet d'abandonner le modèle individuel "au temps passé" (temps d'une personne payé par le client) pour mettre en place un modèle en équipe consistant à fournir une prestation convenue à l'avance avec le client. La condition de réussite de cette mutation stratégique a été la mise en place d'un pilotage fin des activités, avec une qualité de management de proximité et une formation accentuée des collaborateurs.

Le management s'est mis au service de l'innovation sociale. Ainsi, les techniciens participent en équipe à la négociation des contrats et des commerciaux produisent dans le cadre des missions vendues. Certains commerciaux managent des techniciens et vice-versa ! Des managers d'activités métiers transverses ont été mis en place, qui peuvent aussi exercer le rôle de managers d'équipe. L'entreprise n'a pas un directeur des ventes, mais autant de directeurs de vente que d'équipes territoriales. Chacun se responsabilise sur le management de ses activités et la valeur produite, tel un auto-entrepreneur. Enfin l'entreprise constitue une pépinière de managers et d'experts métiers permettant, par exemple, à certains responsables d'ouvrir leur future agence dans un nouveau territoire.

Quelques indicateurs de résultats permettent d'évaluer la métamorphose de cette entreprise : en 3 ans, 20 embauches et 28 évolutions de fonction et de mission ont été réalisées ; 10 % de la masse salariale sont consacrés à la formation-accompagnement des collaborateurs ; 10 % des activités à la création de nouveaux potentiels. La contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables a augmenté de 10 %, et le taux de réussite des offres commerciales de 50 %.

Autres exemples :

- > Une entreprise de services de ressources humaines aux entreprises située en Belgique. Elle emploie 1350 salariés permanents et plusieurs milliers de personnels intérimaires. C'est la filiale d'un groupe mondial coté à la bourse de New-York. Elle applique le management socio-économique depuis 2012. Elle a accru très significativement sa performance sociale ainsi que ses résultats économiques à court et moyen termes.
- > Une entreprise agroalimentaire française, leader sur le marché de la viennoiserie, applique le management socio-économique depuis 32 années. Elle vit une croissance constante associée à une performance économique que l'on peut ainsi synthétiser. En 1984, l'entreprise avait un site qui employait 240 personnes dans l'ouest de la France. En 2016, elle salarié 4400 personnes réparties en 21 sites implantés en France, Espagne, Belgique, Angleterre et États-Unis.

Bibliographie : quelques repères pour aller plus loin

- BERNÁCER Germán (1922, 1955). *Una economía libre, sin crisis y sin paro* (une économie libre, sans crise et sans chômage). Aguilar (Madrid).
- BUONO Anthony, SAVALL Henri, coordinateurs. (2015). *The socioeconomic approach to management revisited*. Editions Information Age Publishing (États-Unis).
- CONBERE John, SAVALL Henri, HEORIADHI Alla (2015). *Decoding the socioeconomic approach to management*. Editions Information Age Publishing (États-Unis).
- SAVALL Henri (2011). *Origine radicale des crises : Germán Bernácer économiste visionnaire*. Publié en français aux États-Unis (éd. IAP).
- SAVALL Henri (1975). *Enrichir le travail humain. L'évaluation économique*. Dunod. Traduit en anglais: *Work and People, an economic evaluation of job enrichment*, Oxford University Press, 1981; IAP 2010.
- SAVALL Henri, PÉRON Michel, ZARDET Véronique et BONNET Marc (2015). *Le capitalisme socialement responsable existe*. Éditions EMS.
- SAVALL Henri et ZARDET Véronique (1987, 2015). *Maîtriser les coûts et les performances cachés*. Economica. Traduit en anglais : *Mastering Hidden Costs*. Editions Information Age Publishing (États-Unis), 2008.

- SAVALL Henri et ZARDET Véronique (1995). *Ingénierie stratégique du roseau*. Economica.
- SAVALL Henri, ZARDET Véronique et BONNET Marc (2000, 2008).
- WORLEY Christopher, ZARDET Véronique, BONNET Marc et SAVALL Amandine (2015). *Becoming Agile. How SEAM builds adaptability*. Jossey & Bass (États-Unis).

> 03

RSE ET PERFORMANCE SOCIÉTALE

Odile UZAN, Université Montpellier 3, Aderse

1 | INTRODUCTION : UN BREF ÉTAT DE L'ART

La terminologie utilisée - performance sociétale - traduit la nécessité en France de bien distinguer les notions de performance sociale (qui renvoie aux activités en lien avec le monde des salariés et des IRP) et de performance sociétale (qui appréhende la Société en tant que telle, comme une partie prenante à part entière de l'entreprise). Cette précision n'est pas anodine car cette distinction oblige à reconsidérer les rubriques d'analyse, notamment celles proposées par les principaux référentiels normatifs internationaux RSE qui, étant d'origine anglo-saxonne, ne l'établissent pas distinctement.

Ainsi, et par exemple, la GRI (V.4) aborde la "Société" en tant que sous-catégorie de sa catégorie "social" (Pratiques en matière d'emploi et de travail décent, Droits de l'homme, société) et sous l'angle suivant : *"La sous-catégorie société concerne les impacts de l'organisation sur la société et les communautés locales. Les membres des communautés jouissent de droits individuels fondés sur la "Déclaration universelle des droits de l'homme" de l'Organisation des Nations Unies (ONU, 1948)..."*. La responsabilité de l'entreprise à l'égard de la Société est alors analysée au travers des 7 "aspects" relativement hétérogènes : les communautés locales, la lutte contre la corruption, les politiques publiques, le comportement anti concurrentiel, la conformité, l'impact des fournisseurs sur la société, les mécanismes de règlement des griefs relatifs à l'impact sur la société, "aspects" pour lesquels la GRI propose des indicateurs de performance sociétaux principalement en termes d'impacts.

Définitions

Performance

La performance d'entreprise est un concept fondamental en sciences de gestion, la recherche de la performance étant, en effet, un impératif partagé par les

entreprises, notamment quand elles sont situées dans un contexte concurrentiel et confrontées à la rareté des ressources. Mais il est également complexe car le sens et le contenu du concept recouvrent des réalités diverses.

La définition simple et consensuelle de la performance s'établit d'abord au regard de la réalisation des objectifs organisationnels que se fixe une entreprise, quelles que soient la nature et la variété de ces objectifs (objectifs de chiffres d'affaires, de part de marché, de bénéfices réalisés, de compétences des salariés, etc.). Mais elle prend généralement également en compte les processus qui mènent au résultat (Bourguignon, 1995). Dans le premier cas, on parlera d'efficacité, dans l'autre d'efficience ; il est ainsi courant de considérer que pour être jugée performante, une entreprise doit être à la fois efficace (atteindre ses objectifs) et efficiente (en optimisant ses coûts).

La notion de performance reste complexe, surtout quand il s'agit de poser un diagnostic de performance, car si la fixation des objectifs renvoie aux choix stratégiques de l'entreprise établis, en principe, rationnellement, elle traduit également sa culture (Identité, ADN, etc.), ses valeurs (valeurs du dirigeant) et ses jeux de pouvoir interne, l'entreprise s'analysant également comme *une arène politique* (Mintzberg, 2003).

Performance **sociétale**

La notion de performance sociétale se définit en fonction de la définition de la RSE que l'on choisit.

En retenant la définition qu'en donne l'UE (directive de 2011) qui met l'accent sur les impacts : "*la RSE est la responsabilité des entreprises vis-à-vis des effets qu'elles exercent sur la société*", la performance sociétale peut être définie de la façon suivante : "*La performance sociétale résulte de la réalisation des objectifs que se fixent les entreprises pour réduire les effets négatifs et améliorer les effets positifs qu'elles exercent sur la société ; elle prend également en compte la qualité des dispositifs et des processus qu'elles mettent en œuvre, notamment en termes d'innovation et de durabilité*".

Cependant d'autres conceptions de la RSE existent, reprises par certaines parties prenantes. Ainsi la RSE s'analyse également comme un mode de régulation des relations qui s'établissent entre l'entreprise et la société s'analysant au prisme des

théories de "l'intérêt général" et/ou du "bien commun". Ces notions anciennes (philosophie grecque) et fondatrices de l'organisation de la Cité, par delà les débats controversés qu'elles génèrent encore aujourd'hui, sont sous-tendues par l'idée de frontières. Dans cette optique, la RSE est le lieu de détermination des frontières entre l'intérêt privé de l'entreprise et l'intérêt général (indivisible et non réductible aux intérêts particuliers) de la société dans laquelle elle opère ; et/ou entre les biens matériels et immatériels relevant du Bien commun (constitutif de la communauté et inaliénable à ce titre). Dans cette conception de la RSE, la performance sociétale peut être définie comme *"la réalisation des objectifs que se fixe l'entreprise pour contribuer à l'intérêt général et au bien commun des sociétés dans lesquelles elle opère"*.

Enfin, une troisième voie intermédiaire se dégage, selon laquelle la RSE est la stratégie que développe l'entreprise pour rendre compatibles les activités de l'entreprise avec les demandes sociétales de ses territoires d'implantation ; voire même pour développer des stratégies créatrices de "valeur partagée" pour elle-même comme pour la société (Porter et Kramer, 2006).

Ainsi, la performance sociétale peut être entendue au sens strict *"de réalisation d'objectifs d'amélioration des impacts de l'entreprise sur la société"*, ou au sens large de *"contribution de l'entreprise à l'intérêt général et/ou au bien commun dans les sociétés/communautés dans lesquelles elle opère"*, ou encore *"d'objectifs de développement stratégique créateur de valeurs partagées entre l'entreprise et la société"* et ce, dans tous les cas, dans le cadre d'un dialogue responsable et constructif avec les parties prenantes concernées.

Dans la réalité, la performance sociétale se distribuant sur le spectre large ainsi défini, suppose donc d'être bien définie et délimitée, pour pouvoir être mesurée.

2 | MESURE DE LA PERFORMANCE SOCIÉTALE

La question de la mesure de la performance sociétale suppose de répondre à deux questions préalables : quel est le périmètre des activités vis-à-vis de la société à prendre en compte ? Quels sont les outils et les approches à mettre en œuvre pour son évaluation ?

Périmètre des activités sociétales

Le périmètre des activités considérées comme sociétales est plus ou moins large, et plus ou moins homogène ; il est laissé à ce jour à la libre appréciation des entreprises et des parties prenantes. Il peut ainsi regrouper, comme on l'a vu :

- > les activités que mène l'entreprise à l'égard de la Société au travers notamment des thèmes définis par les référentiels RSE (*cf. supra*) ;
- > les pratiques mécénales des entreprises, directes ou indirectes (réalisées au travers par exemple de leurs fondations d'entreprise) caractérisées (Arrêté du 6 janvier 1989) de "*soutien matériel apporté, sans contrepartie directe de la part du bénéficiaire, à une œuvre ou à une personne pour l'exercice d'activités présentant un intérêt général*" ;
- > les stratégies des entreprises créatrices de valeurs partagées, comme les stratégies de type "clusters" (Porter et Kramer, 2006) ou encore de type BOP (*bottom of the pyramide*) (Prahalad, 2004), "*quand elles permettent d'inclure la communauté locale dans la chaîne de valeur*" (Martinet, A-C., Payaud, M-A., 2010).

Le choix de l'outil de mesure

Les outils d'évaluation de la performance sociétale sont divers et encore peu stabilisés à ce jour. On peut, cependant mettre en évidence deux approches privilégiées d'évaluation de la performance sociétale :

- > celles qui cherchent à construire l'évaluation par un ensemble cohérent d'indicateurs (qualitatifs, quantitatifs, financiers), voire par la recherche d'un indicateur de synthèse. Ce sont des approches qui renvoient à des compétences maîtrisées de longue date, tant par les chercheurs que par les praticiens, dans le cadre notamment du contrôle de gestion de l'entreprise qui consiste précisément en la construction de tableaux de bord composés d'indicateurs de pilotage et de mesure de la performance. Elles se prêtent bien à la mesure d'impact et, à ce titre, sont préconisées par les référentiels normatifs RSE ;
- > celles qui cherchent à adapter les outils disponibles dans les systèmes comptables existants, (Bilan, Compte de Résultat, Comptabilité analytique d'exploitation). Parmi ces approches, la méthode dite du "Bilan coûts/avantages"

est la plus aisée et la plus courante ; elle consiste à lister les actions menées par l'entreprise à l'égard de la société et, à affecter les coûts et les produits générés par chacune d'entre elles. Cette approche s'inspire de la comptabilité analytique dont l'objet est d'affecter les coûts/produits "par destination" selon la visibilité que veut avoir une entreprise sur son activité. Ces approches sont particulièrement adaptées aux approches stratégiques et mécatérales de la RSE qui se déploient selon des projets spécifiques.

Des recherches empiriques sont actuellement en cours pour affiner la méthodologie d'évaluation à partir de cas réels d'entreprise sur les 3 types de performance sociétale.

Références bibliographiques

- BOURGUIGNON A. (1995), "Peut-on définir la performance ?", *Revue Française de Comptabilité*, juillet - août, pp. 61-66.
- MARTINET A.C., PAYAUD M.A., (2010), "Stratégies RSE-BOP et Soins des Communautés Humaines. Concepts et Propositions Génériques", *Management International*, vol. 14(2), Hiver 2010.
- MINTZBERG H. (2003), *Le pouvoir dans les organisations*, Paris, Editions d'Organisation.
- PORTER M. E., KRAMER M. R. (2006), "Strategy and Society. The Link between Competitive Advantage and Corporate Social Responsibility", *Harvard Business Review*, december.
- PRAHALAD K. (2004), *The Future at the Bottom of the Pyramid*, Wharton School Publishing.
- UZAN O. (2013), "Stratégies écosystémiques et modalités de coordination partenariale et territoriale. Le cas Danone", *Management & Avenir*, 2013/1 (N° 59), p. 194-211.

CHAPITRE

02

RSE, PILOTAGE, GOUVERNANCE
ET VALEUR DE LA PERFORMANCE
GLOBALE

> 01

RSE ET PILOTAGE DE LA PERFORMANCE GLOBALE : LES OUTILS DE TYPE BALANCED SCORECARD[®]

Philippe CASTELNAU, LITEM, Univ Evry, IMT-BS, Université Paris-Saclay, 91025, Evry, France, Aderse

Olivier JOFFRE, Université Paris-Est Créteil Val de Marne (UPEC), Aderse

Introduction générale : quelques préalables

Du fait des enjeux sociaux, sociétaux et environnementaux, l'entreprise voit son rôle s'élargir au-delà des simples objectifs financiers de court et moyen terme. La vision traditionnelle de la performance de l'entreprise qui se limitait à une vision financière sur une période court terme, évolue vers une vision de la performance plus large, plus globale et plus globale et tridimensionnelle (Reynaud, 2003). Néanmoins cette intégration d'informations et de données se trouve restreinte du fait des caractéristiques des outils comptables classiques.

En effet, la compréhension d'ensemble des objectifs et des pratiques d'une entreprise s'effectue principalement au travers du contrôle de gestion et des tableaux de bord de pilotage. Ces derniers, en orientant les mesures de performance sur les aspects exclusivement financiers de l'entreprise, amputent le contrôle de gestion d'une partie de sa pertinence. En effet, si les mesures financières permettent d'appréhender les effets d'actions déjà entreprises (indicateurs de performance retardés ou *a posteriori*), les mesures non financières complètent cette connaissance au travers des leviers d'action qui élargissent la vision de la performance dans une approche multicritères.

1 | UN BREF "ÉTAT DE L'ART"

Dans cet esprit, de nombreux outils se sont développés pour pouvoir analyser ensemble les informations financières et extra financières dont celui proposé par Kaplan et Norton (1992 et 1996), consultants américains, intitulé le Balanced ScoreCard[®] (BSC[®]).

Le (BSC[®]) est structuré autour des 4 axes suivants : financiers (indicateurs financiers mesurant classiquement le niveau et l'évolution des performances financières de l'entreprise) ; clients (indicateurs de satisfaction client qui permettent d'évaluer ce qui génère une satisfaction présente ou future du client) ; processus internes (indicateurs d'efficacité des processus qui s'interrogent sur la façon dont la gestion des opérations et des processus peut contribuer à fournir un avantage concurrentiel à l'entreprise) et apprentissage organisationnel (indicateurs liés aux ressources humaines informant sur la façon dont les moyens humains et les savoirs sont gérés au regard des objectifs stratégiques). La stratégie globale de l'entreprise est ainsi découpée en plusieurs objectifs, eux-mêmes déclinés selon chaque axe en sous-objectifs et indicateurs. Ce découpage permet à l'entreprise de piloter les progressions réalisées dans les quatre directions retenues.

S'il peut exister au premier abord des similitudes entre les tableaux de bord de type BSC[®] et d'autres à la française associant indicateurs financiers et non financiers, cet air de famille s'arrête en surface. Effectivement, si ces derniers reposent pour la plupart sur une démarche *bottom/up* qui aboutit à une accumulation d'indicateurs à tous les niveaux hiérarchiques, bien souvent privés de liens explicites avec la stratégie globale, le BSC[®] propose une démarche *top/down* qui offre la possibilité d'intégrer à chaque niveau hiérarchique les axes stratégiques de la stratégie globale. De plus, grâce à ce lien avec la stratégie globale de l'entreprise, le BSC[®] fournit une modélisation de la performance globale partagée à chaque niveau hiérarchique tout en permettant de faire également le lien avec les politiques d'incitations.

Si la proposition de disposer d'informations non financières pour piloter et mesurer la performance de l'entreprise n'est pas un constat récent (Johnson et Kaplan, 1987) et si de nombreux outils (Kaplan et Norton, 1992) ont été développés et implantés depuis lors dans les entreprises pour répondre à ce besoin, le fait que la performance non financière puisse renvoyer à des éléments de la RSE (Germain et Gates, 2007) est une nouveauté qui s'ancre dans le développement de la RSE et du Développement Durable. Dans cette optique, les tableaux de bord de type *balanced scorecard*, de par leur composition et leurs caractéristiques vont apparaître, tant pour les chercheurs que pour les praticiens, les mieux à même pour à la fois mesurer et piloter l'empreinte sociétale des entreprises.

2 | LES PRINCIPALES APPROCHES

Si la nécessité d'inclure ces nouveaux impératifs sociaux et environnementaux dans les outils traditionnels de contrôle de gestion et donc de construire de nouveaux indicateurs de performance, il apparaît vite que la plupart des tableaux de bord qui sont élaborés restent limités au niveau opérationnel, ne prennent pas en compte simultanément les trois problématiques de la RSE et ne sont pas reliés à la stratégie de l'entreprise. Ils restent, de ce fait, peu pertinents dans une vision stratégique qui ambitionne d'englober le développement durable (Bieker, 2002b). Or *"les indicateurs sociétaux ne peuvent prendre sens que s'ils sont étroitement reliés à la stratégie de l'entreprise à l'instar de tout indicateur de contrôle"* (Bollecker et al., 2006).

Le débat s'articule autour de la question de savoir s'il existe une opposition ou une complémentarité entre la performance sociétale et la performance économique de l'entreprise. De ce débat, deux possibilités émergent et sont envisagées : le découplage ou l'intégration des aspects sociétaux aux aspects traditionnels.

Le découplage consiste dans l'élaboration de tableaux de bord RSE/DD spécifiques sans lien avec les tableaux de bord existants, élaborés dans le cadre du contrôle de gestion de l'entreprise. Ce choix présente l'avantage de permettre de piloter et mesurer l'empreinte sociétale de l'entreprise de manière indépendante ; il a pour inconvénient de situer les préoccupations sociales et environnementales comme secondaires par rapport aux objectifs stratégiques de l'entreprise.

L'intégration des préoccupations économiques, sociales et environnementales de l'entreprise suppose de gérer et mesurer la performance globale de l'entreprise grâce à un système de contrôle de gestion global et cohérent, qui intègre à la fois des objectifs et des indicateurs de performance financiers et de RSE.

Plusieurs arguments en faveur de l'intégration des dispositifs de contrôle de gestion sont évoqués : le rôle premier d'une entreprise consiste à dégager un bénéfice pour survivre, obligeant de ce fait à interconnecter son rôle social et environnemental à ses objectifs économiques (Friedman, 1970) ; or la durabilité ne peut être assurée que si ces différentes dimensions sont dans un premier temps prises en compte et si, dans un deuxième temps, leurs objectifs sont atteints simultanément. Ainsi seules les entreprises parvenant à s'améliorer sur ces 4

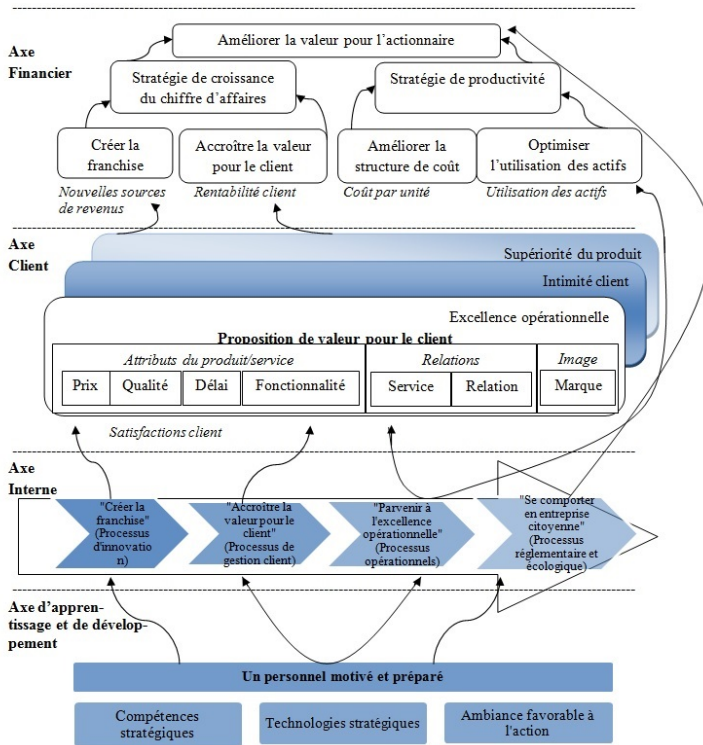
dimensions à la fois – économiques, sociales, sociétales et environnementales
- atteignent réellement une bonne performance globale.

Dans le cadre de cet objectif d'intégration, les outils de type Balanced ScoreCard (BSC®) se présentent comme des outils de contrôle de gestion pertinents pour permettre le pilotage de la performance globale de l'entreprise : ils sont basés à la fois sur des aspects qualitatifs et quantitatifs et non financiers (comme la plupart des éléments sociétaux et environnementaux) tout en faisant explicitement le lien entre le court terme (la vision économique) et le long terme (la performance globale). Il existe deux grandes manières d'intégrer dans ce type de tableaux de bord les aspects sociaux et environnementaux aux aspects économiques (Germain et Trébucq, 2004) :

- > 1. Intégrer la RSE/DD dans la BSC® sans modifier son architecture. Dans ce cas, les dimensions sociales et environnementales sont prises en compte au sein des 4 perspectives traditionnelles (Hockerts, 2001). Kaplan et Norton (2001) proposent ainsi d'étendre l'axe "Clients" de l'entreprise à tous ses partenaires, avec l'idée d'intégrer dans la mesure de la performance, la capacité de l'entreprise "à être citoyenne", enrichie de la présence d'indicateurs sociétaux présents sur son axe "Processus internes". (Voir page suivante).

- > 2. Modifier l'architecture traditionnelle de la BSC® en ajoutant un cinquième axe, appelé Axe "Sociétal" (Bieker, T. (2002a)). L'ajout d'une perspective qui viendrait s'ajouter aux quatre perspectives déjà existantes permet de piloter la problématique sociétale, avec une importance égale aux autres, en les considérant comme interdépendantes. Il est alors nécessaire d'élaborer au préalable une stratégie RSE, permettant ainsi que les aspects sociétaux soient réellement pris en compte au niveau opérationnel. Ceci conduira vers une vision socialement responsable précise et une stratégie en lien avec les préoccupations sociétales de l'entreprise.

La carte stratégique de la Balanced ScoreCard® (Kaplan et Norton, 2001).



Conclusion

L'architecture de BSC® "durable" optimale pour l'entreprise sera définie en fonction du type d'engagement sociétal décidé par l'entreprise :

> si les préoccupations RSE de l'entreprise s'intègrent à court ou moyen terme avec des impacts sur sa performance financière, l'intégration de ces objectifs et indicateurs sociétaux, au sein des 4 axes traditionnels de la BSC®, apportera à ces axes une vision enrichie grâce à la mise en place d'indicateurs de moyens et de résultats, tout en restant clairement subordonnée à la performance financière de l'entreprise (Bieker, 2002a et Germain et Trébuçq, 2004). Dans ce cas, il sera optimal pour l'entreprise d'utiliser une architecture de BSC® traditionnelle ;

> si l'entreprise décide de se donner des objectifs RSE indépendants de sa performance financière car elle estime, d'une part, de sa responsabilité d'élargir sa mission et, d'autre part, que l'atteinte de ses objectifs RSE aura un impact à plus ou moins long terme sur sa durabilité et celle de son environnement. Dans ce cas, il est optimal d'employer un BSC® dont l'architecture intégrera un cinquième axe "sociétal", comme le suggère Bieker (2002b).

3 | QUELQUES EXEMPLES DE PRATIQUES

Adapté de : TREBUCQ, S. (2010), "Le Château Larose Trintaudon, la carte du développement durable", Revue des Cas en Gestion, n° 4, pp. 41-52.

Le Château Larose Trintaudon est un vignoble bordelais situé à proximité de la commune de Pauillac, en bordure de l'estuaire de la Gironde dans le Médoc. Propriété du groupe AGF (Allianz) depuis 1986, cet important vignoble emploie 74 salariés, dont 9 cadres techniques et administratifs, et produit plus d'un million de bouteilles estampillées Cru Bourgeois.

Le Château Larose Trintaudon a développé une stratégie reposant sur une gestion responsable, intégrant les piliers économique, social et environnemental du développement durable. Cette politique est initiée dès 2000-2002, avec l'obtention d'une certification ISO 9001 (management de la qualité), suivie en 2003 par la certification ISO 14001, attestant de la prise en compte des problématiques environnementales. La démarche de certification s'accompagne d'une réflexion sur la stratégie du Château Larose Trintaudon. Le " projet d'entreprise " est décliné, dans un premier temps, sous la forme d'un tableau synthétique présentant quinze principaux objectifs stratégiques classés selon quatre axes stratégiques. (Voir tableau page suivante)





 <p>L'ENTREPRISE</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. - Maintenir la rentabilité 2. - Communiquer sur nos produits et engagements 3. - Mettre en œuvre des stratégies de commercialisation adaptées 4. - Piloter et garantir une gouvernance efficiente en s'adaptant aux référentiels internationaux et en valorisant les reconnaissances officielles 	 <p>LES HOMMES</p> <ol style="list-style-type: none"> 12. - Développer les savoir-faire, la formation et la sensibilisation de notre personnel 13. - Œuvrer pour améliorer les conditions de travail et la sécurité 14. - Initier des partenariats 15. - Accentuer l'écoute de nos parties intéressées et le dialogue social et développer la communication
 <p>LES PRODUITS</p> <ol style="list-style-type: none"> 5. - Augmenter et asseoir la qualité de nos produits 6. - Suivre les évolutions technologiques 7. - Analyser le cycle de vie de nos produits 8. - Assurer la sécurité alimentaire et la traçabilité 	 <p>L'environnement</p> <ol style="list-style-type: none"> 9. - Prévenir les accidents environnementaux 10. - Participer au développement du territoire et de sa biodiversité 11. - Maîtriser et réduire nos impacts environnementaux

Tableau de synthèse des objectifs stratégiques du Château Larose Trintaudon (Trébuca, 2010). (Voir page suivante)

Cette représentation autour de quatre axes (Entreprise, Produits, Hommes, Environnement) ne permet pas de préciser l'enchaînement des relations attendues de cause à effet, à l'instar d'un *Balanced Scorecard* (BSC). Dans le cas du Château Larose Trintaudon, on pourrait souhaiter agir en premier lieu sur les "Hommes", afin d'atteindre une meilleure protection de l'"Environnement", ce qui rejaillirait sur la qualité et la réputation des produits, pour atteindre au final les objectifs de l'"Entreprise". Parallèlement, le système d'information mis en place par le Château Larose Trintaudon comprend une liste d'indicateurs, qui ne couvre que partiellement la liste des objectifs stratégiques.

Souhaitant améliorer la cohérence du système de pilotage stratégique et disposer d'un meilleur outil de communication de la stratégie, tant auprès des salariés que de l'ensemble des parties prenantes, les dirigeants souhaitent disposer d'un nouveau schéma de synthèse en s'appuyant sur le modèle de la carte stratégique de Kaplan et Norton.

La plupart des objectifs stratégiques du Château concernent les processus internes et le développement des capitaux immatériels (capital humain, informationnel et organisationnel), alors que les axes finances et clients sont peu détaillés. La présentation des objectifs stratégiques du Château Larose Trintaudon, sous la forme d'une carte classique en quatre axes telle que préconisée par Kaplan et Norton, paraît dès lors impossible. Une adaptation du modèle classique du BSC est donc nécessaire.

Axe économie et société	V1. Maintenir la rentabilité économique	V2. Participer au développement social et environnemental du territoire	V3. Accroître l'écoute des parties intéressées	V4. Diffuser et partager les bonnes pratiques
Axe clients	C1. Augmenter et asseoir la qualité des produits	C2. Assurer la sécurité alimentaire et la traçabilité	C3. Renforcer la reconnaissance de l'entreprise en tant que modèle	C4. Satisfaire et fidéliser les clients
Axe environnement	E1. Analyser le cycle de vie des produits	E2. Maîtriser et réduire les impacts environnementaux	E3. Prévenir les accidents environnementaux	E4. Protéger la biodiversité
Axe processus	P1. Assurer une gouvernance efficace et cohérente avec les normes internationales	P2. Initier des partenariats	P3. Mettre en œuvre des stratégies de commercialisation adaptées	P4. Communiquer sur les produits
Axe salariés et apprentissage	A1. Œuvrer pour améliorer les conditions de travail, la sécurité, et le dialogue social	A2. Développer les savoir-faire, la formation et la sensibilisation du personnel	A3. Adapter et développer la communication vis-à-vis du personnel	A4. Suivre et intégrer les évolutions technologiques

Carte stratégique du développement durable du Château Larose Trintaudon (Trébuçq, 2010)

On constate que le Château Larose Trintaudon a opté spontanément pour la création d'un axe environnement, répondant ainsi aux problématiques écologiques liées à son activité. Le Château Larose Trintaudon est une propriété viticole, dont la majeure partie des terrains est cultivée. Les principaux problèmes posés par l'exploitation sont la pollution des sols et des nappes phréatiques, les impacts de l'activité sur la biodiversité et le réchauffement climatique, ainsi que les résidus de traitements chimiques présents dans les raisins et donc ultérieurement dans le vin. Cet axe semble particulièrement adapté à la stratégie du Château Larose Trintaudon qui accorde une importance cruciale aux problématiques de développement durable, et souhaite rester pionnier dans ce domaine. A cet effet, Le Château affiche désormais sur ses bouteilles une étiquette mettant en avant la notion de vignoble responsable.

L'axe finances est élargi à la notion de création de valeur partenariale, afin d'être plus conforme à une logique de développement durable. Il est ici intitulé "économie et société", selon l'optique de l'ISO 26000 (responsabilité sociale de l'entreprise). Enfin, un nouvel axe "processus" est créé.

La forme du graphique laissait la possibilité d'introduire des objectifs stratégiques supplémentaires. Deux notions importantes ont été ainsi ajoutées : la satisfaction des clients (C4) et le partage des bonnes pratiques (V4).

Cette démarche améliore la lisibilité de la politique du Château Larose Trintaudon. Celle-ci a été évaluée comme "Exemplaire" dans le référentiel AFAQ 26000 Développement Durable de l'Afnor en 2010. Le Château Larose Trintaudon est ainsi le premier vignoble européen à obtenir ce niveau de reconnaissance.

Bibliographie : quelques repères pour aller plus loin

- BIEKERT T., 2002a, "Sustainability Management with the Balanced ScoreCard", *International Summer Academy on Technology Studies – Corporate Sustainability*.
- BIEKER T., 2002b, "Managing corporate sustainability with the Balanced Score-Card : Developing a Balanced ScoreCard for Integrity Management", *Oikos PhD Summer Academy*.
- BOLLECKER M., P. MATHIEU et C. CLEMENTZ, 2006, "Le comportement socialement responsable des entreprises : une lecture des travaux en comptabilité et contrôle de gestion dans une perspective néo-institutionnaliste", *Actes du*

- Congrès Annuel de l'Association Francophone de la Comptabilité*, Tunis, 16 p.
- CHAUVEY J.-N. et G. NARO, 2013, "REPORTING ET PILOTAGE SOCIÉTAUX : REPENSER LA PERFORMANCE GLOBALE À L'AUNE DES PARADOXES DE LA RSE", Comptabilité sans Frontières. The French Connection, May 2013, Canada.
 - CRUTZEN N. et D. VAN CAILLIE, 2007, "Le pilotage et la mesure de l'empreinte sociétale de l'entreprise grâce à la Balanced ScoreCard : entre adaptation et évolution radicale du modèle de Kaplan et Norton", HEC-École de gestion, Université de Liège, WP N° 200711/04, November.
 - GERMAIN Ch. et S. GATES, 2007, "Le niveau de développement des indicateurs de responsabilité sociale dans les outils de pilotage de contrôle de gestion : une analyse des pratiques des entreprises", *Actes du Congrès Annuel de l'Association Francophone de Comptabilité*, Poitiers, France, mai 2007.
 - GERMAIN Ch. et S. TREBUCQ, 2004, "La performance globale de l'entreprise et son pilotage : quelques réflexions", *Semaine Sociale Lamy*, Octobre 2004, n°1186, pp.35-41.
 - HOCKERTS K., 2001, "Corporate Sustainability Management: Towards Controlling Corporate Ecological and Social Sustainability", *Proceedings of Greening of Industry Network Conference*, January 21-24, Bangkok.
 - KAPLAN R. et D. NORTON, 1992, "The Balanced ScoreCard – Measures that Drives Performance", *Harvard Business Review*, (Jan-Feb), pp.71-79.
 - KAPLAN R. et D. NORTON, 2001, *The Strategy-focused organisation : how balanced scorecard companies thrive in the new business environment*, Boston, Mass: Harvard Business Review Press.
 - RENAUD A. et N. BERLAND, 2007, "MESURE DE LA PERFORMANCE GLOBALE DES ENTREPRISES", *COMPTABILITE ET ENVIRONNEMENT*, May 2007.
 - REYNAUD E., 2003, "Développement durable et entreprise : vers une relation symbiotique", *Journée AIMS, Atelier Développement Durable*, ESSCA Angers, 15 mai 2003.
 - TRAVAILLE D. et G. NARO, 2013, "Les Sustainability Balanced Scorecards en question : du Balanced Scorecard au Paradoxical Scorecard", *Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, May 2013, Montréal, Canada. pp.1-26, 2013.
 - TREBUCQ S., 2010, "Le Château Larose Trintaudon, la carte du développement durable", *Revue des Cas en Gestion*, n° 4, pp. 41-52.
 - UZAN O. et F. LEHMAN, 2016, *RSE, performance globale et compétitivité : La RSE, levier de compétitivité et de mise en œuvre du développement durable, en particulier pour les TPE-PME*, Plateforme nationale RSE, Rapport du sous-groupe de travail (GT1), France Stratégie, Mars.

> 02

RSE, PERFORMANCE GLOBALE ET REPORTING INTÉGRÉ

Jean-Jacques PLUCHART, Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne, Aderse

Introduction générale : quelques préalables

L'intégration par les entreprises de leurs *reporting* financier et extra-financier se développe dans la plupart des pays occidentaux. Les comparaisons internationales montrent que les firmes françaises figurent parmi les plus engagées dans ce processus d'intégration économique et comptable.

En France, depuis la loi Grenelle 2 de 2010 (article 225) et la directive européenne de 2014, elle est rendue obligatoire pour les entreprises de plus de 500 salariés. L'Autorité des Marchés Financiers préconise une "*démarche d'intégration permettant aux investisseurs de mieux appréhender la stratégie de création de valeur et la performance globale de l'entreprise*". En 2015, 62% des entreprises françaises ont intégré des enjeux RSE dans leur cartographie des risques et 70% se sont fixé des objectifs sociaux et environnementaux à moyen terme. L'enquête laisse toutefois apparaître que seulement la moitié des grandes entreprises ont mis en place un comité RSE auprès de leur conseil d'administration, 37% ont aligné la rémunération de leurs dirigeants sur des objectifs de RSE et 25% ont proposé une offre pleinement responsable à leurs clients. Au-delà du *reporting* intégré, quelques firmes s'efforcent de publier un compte de résultat intégrant leurs performances financières, sociales et environnementales.

La progression des démarches d'intégration recouvre en fait des principes, des techniques et des pratiques encore hétérogènes. Ces disparités résultent de contingences de nature technologique (selon les métiers), stratégique (selon les objectifs à long terme), organisationnel (selon le mode de gouvernance) et culturelle (selon l'ouverture à la RSE des acteurs de l'entreprise et de son écosystème). L'objectif de cette fiche de synthèse est de rappeler quelques définitions, de présenter les principaux référentiels théoriques, institutionnels et

professionnels du *reporting* intégré, puis de comparer les approches adoptées en ce domaine par les entreprises françaises.

1 | PRINCIPALES DÉFINITIONS¹⁰

- > **Reporting intégré**: mesure de la capacité d'une organisation à créer durablement de la valeur pour elle-même et son écosystème.
- > **Gestion intégrée**: management alignant le modèle d'affaires, les process et les performances de l'entreprise sur sa stratégie.
- > **Valeur (créée / détruite)**: variation positive ou négative du capital de l'entreprise.
- > **Capital** : financier/manufacturier, humain, intellectuel, naturel, social et environnemental.
- > **Matérialité** : élément impactant les valeurs de l'entreprise et de son écosystème (externalités auprès des parties prenantes).
- > **Critères ESG** : normes environnementales, sociales et de gouvernance.
- > **Partie Prenante (PP)** : acteur d'un écosystème impliqué par les activités d'une entreprise.

2 | ETAT DE L'ART

Les principes, les concepts et les modèles fondateurs du reporting intégré sont de nature théorique, institutionnelle et/ou professionnelle. Ils portent sur le processus d'intégration et sur le contenu du rapport intégré.

Les référentiels théoriques relèvent de 4 principaux courants :

- > **La Responsabilité sociale de l'entreprise (RSE)**, avec les articles de Bowen (1953), Carroll (1991), Porter (1995), Donaldson & Preston (1995), Elkington (1998), Porter & Kramer (2002), Eccles (2010), et les travaux français des chercheurs de l'Aderse (2002-2017) ;
- > **Le développement durable (DD)**, fondés notamment sur la déclaration de Stockholm (1972), le rapport Brundtland (1987) et les publications dites Business & Society ;
- > **La gouvernance partenariale**, avec les articles de Freeman (1984), Milgrom

¹⁰. Source: *International Integrated Reporting Committee (IIRC)*

& Roberts (1992), Igalens (2004), Capron, Quairel & Berland (2005) et d'autres auteurs, spécialistes de la gouvernance partenariale (Le Flanchec, Uzan, Doucin, 2012) ;

> **L'Investissement Socialement Responsable (ISR)**, avec notamment les articles de Rajan & Zingales (2001), Margolis & Walsh (2003), Revelli & Viviani (2011).

Les **référentiels institutionnels** couvrent des territoires :

> **international** : Pacte mondial (2000), référentiels IIRC (2011), GRI/ G4 (2013), COP 21 (2015); normes ISO 14 000/26000, AA1000, etc.

> **européen** : Livre vert (2001), directive 2014, normes CEN...

> **national** : Lois NRE 2001 (art 116), LSF 2003, Grenelle 1 (2009) et Grenelle 2 (art 225) (2010), normes AFNOR, etc.

Les référentiels professionnels émanent des principaux organismes suivants :

> **Agences de notation**

> **Cabinets de conseil**

> **Fonds ISR**

> **Associations professionnelles benchmarks d'entreprises**. Les organisations doivent conjuguer ces différents référentiels normatifs. Le cadre le plus appliqué est celui de l'IIRC qui fixe les principes directeurs et recommande une procédure d'intégration. Le cadre IIRC est complété par les indicateurs-types définis par le GRI¹¹(G 4) et par les organisations professionnelles de référence des entreprises. Les choix des référentiels sont sensibles aux effets de mimétisme, notamment au sein d'un même secteur d'activité.

3 | LES PROCESSUS D'INTÉGRATION DU REPORTING

Les approches du reporting intégré portent selon nous sur (1) le choix du

11. *Global Reporting Initiative*

processus d'intégration du reporting, (2) la cartographie des parties prenantes, (3) la matrice de matérialité des enjeux, (4) le processus d'alignement stratégique et (5) le rapport intégré.

a | Le choix du processus d'intégration du reporting

Les processus d'intégration du reporting visent à valoriser le capital des entreprises. Selon l'IIRC, elles doivent suivre 5 étapes centrées sur leurs modèles d'affaires :



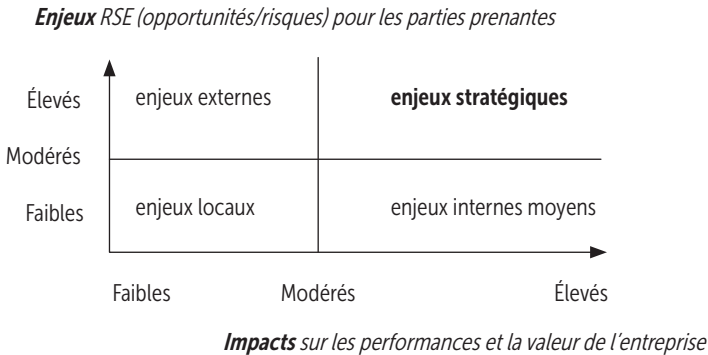
b | La cartographie des parties prenantes

La cartographie des parties prenantes suit 4 étapes, conseillées notamment par Porter & Kramer (2006) et Crawford & Scaletta (2005) :

Segmentations des PP	> du champ stratégique (métiers/marchés ou DAS) puis des parties prenantes
Classement des PP	> directes ou indirectes (exemple de Carrefour) > internes ou externes (Total) > sphères ou cercles d'influence (Danone)
Echantillonnage des PP	> niveau d'engagement ou d'influence > opportunités et/ou risques > aléatoire ou administré
Consultation des parties prenantes	> échantillon ou panel > dialogue permanent ou occasionnel > assistée ou non assistée

c | La construction de la matrice de matérialité des enjeux (récurrents ou émergents)

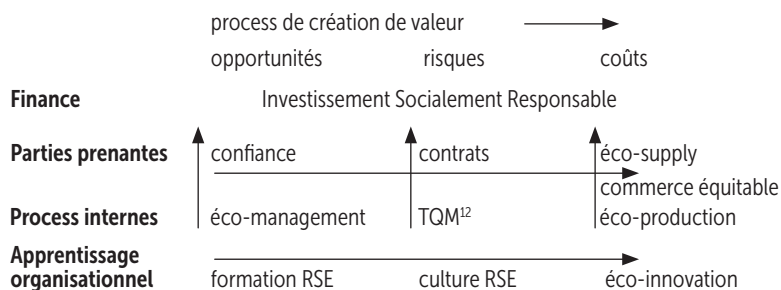
La matrice de matérialité classe les enjeux sociaux et environnementaux en fonction de leurs impacts respectifs sur les parties prenantes et sur l'entreprise. Sa construction – par un dialogue avec les parties prenantes – vise à déterminer les enjeux ESG stratégiques.



d | L'alignement des process et des indicateurs de création de valeur sur les objectifs stratégiques de l'entreprise

Les processus d'alignement diffèrent sensiblement d'une entreprise à l'autre. Ils sont plus ou moins dérivés de la démarche dite du **Sustainable Balanced Scorecard** (SBS), issue des travaux de Kaplan & Norton (1992, 2004), Epstein & Wisner (2001), Germain & Trebucq (2003), Bieker & Waxenberger (2012), Travaillé & Naro (2013).

Le SBS suit une logique de type PDCA (*Plan, Do, Check, Act*) ou loi de Deming. La construction d'une carte stratégique dynamique vise à dégager les interactions entre quatre facteurs (finance, parties prenantes, *process* internes, apprentissage organisationnel) et trois sources (opportunités, risques, coûts) de création de valeur par l'entreprise, suivant l'exemple-type page suivante :



e | La rédaction du rapport intégré doit respecter les principes suivants de fond et de forme, selon l'IIRC :

- > Le contenu du rapport doit porter sur l'entreprise et son écosystème, sa gouvernance, son modèle d'affaires, ses principaux risques et opportunités, sa stratégie et son allocation de ressources, ses performances globales, ses perspectives, ses modalités de préparation (selon le principe *comply or explain*) ;
- > La forme du rapport doit être cohérente, sélective, concise, fiable, équilibrée, prospective, comparable et diffusable.

Bibliographie : quelques repères pour aller plus loin

- BOWEN H. (1953), *Social responsibilities of the businessman*, Harper & Row.
- BIEKER, T. (2002), *Managing Corporate Sustainability with the Balanced Scorecard : Developing a Balanced Scorecard for Integrity Management*. Oikos PhD Summer Academy.
- CRAWFORD D. & SCALETTA S. (2005), "The Balanced Scorecard and Corporate Social Responsibility: Aligning Values for Profit ?" *Cma Management*.
- DONALDSON T., PRESTON L .E. (1995), "The Stakeholder Theory of the Corporation: Concepts, Evidence and Implications", *Academy of Management Review*, vol. 20(1), 65-91.
- CAPRON M., QUAIREL-LANOIZEELE F., TURCOTTE M-F. (2010), *ISO 26 000, une norme "hors norme"*, Economica.
- CARROLL A. B. (1991), "The Pyramid of Corporate Social Responsibility: Toward the Moral Management of Organizational Stakeholders", *Business Horizons*, vol. 34, pp. 39-48.

12. Total Quality Management

- ECCLES (2010)
- ELKINGTON J. (1998), *Cannibals with Forks: the Triple Bottom Line of 21st Century Business*, New Society Publishers.
- EPSTEIN M-J., WISNER P-S. (2001), "Using a Balanced Scorecard to Implement Sustainability", *Environmental Quality Management*.
- FREEMAN E. R. (1984), *Strategic Management: a Stakeholder Approach*, Massachusetts, Pittman Publishing Inc.
- GERMAIN C., TREBUCQ S. (2003), "L'intégration des dimensions sociétales dans le pilotage de la performance de l'entreprise : problématiques et conjectures", *Colloque sur la responsabilité globale de l'entreprise*, Audencia, Nantes.
- IGALENS J. (2004), "Comment évaluer les rapports de développement durable", *Revue Française de Gestion*, vol.30, n°152, pp.151-166.
- KAPLAN R. S., NORTON D. P. (1992, 2004), *L'alignement stratégique*, Eyrolles.
- LE FLANCHEC A, UZAN O. et DOUCIN M. (dir.), (2012), *RSE et Gouvernance mondiale*, Economica, Paris (ouvrage labellisé Recherche par la FNEGE).
- U.E., Livre vert (2001), *Promouvoir un cadre européen pour la responsabilité sociale des entreprises*, Commission européenne, Bruxelles.
- MARGOLIS J., WALSH J.P. (2003), "Misery love companies: rethinking social initiative by business", *Administrative Science Quarterly*, 48(2), pp. 268-305.
- MILGROM P., ROBERTS J. (1990), *Bargaining costs, Influence Costs and the Organization of the Economy Activity*, Cambridge University Press, pp. 57-59.
- PLUCHART J.J. (coord), (2010), "Le reporting sociétal", *Cahier technique DFCG*.
- PLUCHART J.J., UZAN O. (coord.), (2012), *Management des organisations et responsabilité sociale de l'entreprise*, Eska.
- PORTER M., VAN DER LINDER (1995), "Towards a new conception of environment –competititvness relationship", *Journal of economic perspectives* 9, pp.97-118.
- PORTER M. E., KRAMER M. R. (2006), "Strategy and Society. The Link between Competitive Advantage and Corporate Social Responsibility", *Harvard Business Review*, december.
- RAJAN R.G., ZINGALES L. (2001), "The Influence of financial Revolution on the Nature of the Firm".
- REVELLI C., VIVIANI J-L. (2011), "Determinants of the financial performance of SRI : what methods and what effects ? An international evidence", *Congress de l'AFFI*, 2011, 44.
- TRAVAILLE D., NARO G. (2013)
- TREBUCQ S. (2009), "Indicateurs GRI et cartographies stratégiques du développement durable des PME", *colloque ISEOR*.

Sources électroniques :

- GRI : <https://www.globalreporting.org/.../French-How-To-Use-the-GRI-Guidelines-In-Conj...>
- <http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORKFrench>.

> 03

RSE, GOUVERNANCE ET CRÉATION DE VALEUR PARTENARIALES

Olivier JOFFRE, Université Paris-Est Créteil Val de Marne (UPEC), Aderse

Odile UZAN, Université Montpellier 3, Aderse

Introduction

La performance globale d'une entreprise responsable s'évalue également à l'aune de sa capacité à créer/détruire de la "valeur partenariale". La notion de "valeur partenariale" s'impose dans le domaine de la RSE au travers d'une double entrée : l'entrée par les théories de la Gouvernance d'entreprise qui mettent en évidence les nécessités d'une gouvernance davantage orientée sur les parties prenantes ; et l'entrée par les théories de la stratégie d'entreprise qui préconisent de prendre simultanément en compte les intérêts du *Business* et ceux de la *Society*. Si le terme de "valeur partenariale" est plus communément utilisé dans le milieu académique, celui de "valeur partagée" renvoie plus précisément aux travaux de Porter et Kramer.

1 | GOUVERNANCE D'ENTREPRISE ET "VALEUR PARTENARIALE"

Quelles sont les grandes théories de la gouvernance d'entreprise et comment appréhendent-elles la création de valeur ? On distingue aujourd'hui deux grands types de gouvernance : la gouvernance dite actionnariale (tournée vers l'actionnaire) et celle qualifiée de partenariale (tournée vers les parties prenantes).

La gouvernance actionnariale : approches et définitions

Elle trouve son ancrage dans certains travaux fondateurs (Berle et Means, 1932) qui mettent en évidence dans la grande entreprise moderne le démantèlement de la fonction de propriété entre une fonction de contrôle attribuée aux actionnaires et une fonction décisionnelle attribuée aux managers. L'entreprise étant vue comme un "nœud de contrats", les actionnaires et les managers sont considérés comme étant liés par un "contrat d'agence" par lequel l'actionnaire "délègue" ses intérêts aux managers. L'approche actionnariale de la gouvernance

met alors l'accent sur les mécanismes de contrôle de l'action des dirigeants à mettre en place, afin de sécuriser l'apport financier des actionnaires et d'en maximiser le rendement. Dans cette optique, "*le système de gouvernement des entreprises recouvre l'ensemble des mécanismes qui gouvernent la conduite des dirigeants et délimitent leur latitude discrétionnaire*" (Charreaux et Desbrières, 1998). Parmi les mécanismes de gouvernance actionnariale, on peut citer par exemple la présence d'administrateurs indépendants au Conseil d'administration ou certaines politiques d'intéressement du dirigeant aux résultats de l'entreprise.

Force est de constater que L'approche actionnariale de la gouvernance se heurte aujourd'hui à certaines limites, dont la principale est que le capital financier, en tant que tel, ne paraît plus source d'un avantage compétitif inimitable pouvant expliquer une performance durable. Par ailleurs, des questions restent sans réponse, comme par exemple : comment intégrer les mécanismes institutionnels visant à protéger les salariés dans la seule perspective actionnariale ? Comment expliquer l'émergence de mécanismes visant à rendre les entreprises socialement responsables ?

Ainsi, Charreaux (2004), tout en rappelant que "*la question de la gouvernance des entreprises s'est inscrite dès l'origine dans la perspective de régulation du comportement des dirigeants et dans la définition des règles du jeu managérial*", souligne que désormais "*l'enjeu central des mécanismes de gouvernance consiste en leur impact sur la création de valeur*". L'objectif devient le développement et la sécurisation sur le long terme les relations avec les parties prenantes qui apparaissent de plus en plus centrales dès la création de valeur. Charreaux (2004) distingue alors la "gouvernance disciplinaire" qui considère l'entreprise comme un nœud de contrat de la "gouvernance cognitive" qui appréhende l'entreprise comme un ensemble de ressources et de connaissances variées. C'est sur ce corpus, que se développent les notions associées de gouvernance et de valeur partenariale.

La gouvernance partenariale : approches et définitions

La gouvernance partenariale est celle qui n'est plus orientée vers le seul actionnaire mais qui s'élargit à l'ensemble des parties prenantes ; les travaux académiques mettent en évidence les apports des parties prenantes à la création de valeur, qui se concrétisent, par exemple par :

- > des gains cognitifs : les parties prenantes peuvent aider les dirigeants dans un objectif de recherche de valeur, à identifier ou à exploiter de nouvelles opportunités d'investissements rentables ;
- > des apports en compétences : les parties prenantes fournissent des conseils et/ou contribuent à des projets d'entreprise, notamment dans une optique RSE, grâce à leurs connaissances (compétences techniques, etc.) ;
- > des apports réticulaires : les parties prenantes connectent l'entreprise à l'environnement pour obtenir des ressources (humaines, financières, etc.) grâce à leurs réseaux (capital relationnel) ;
- > des améliorations de coordination : du fait de la co-construction d'une vision partagée du monde et de référentiels communs.

Certains travaux tentent aujourd'hui d'établir une synthèse entre les théories contractuelles de la gouvernance et les théories cognitives en montrant, par exemple, que les mêmes mécanismes ou les mêmes valeurs permettent d'assurer simultanément les fonctions disciplinaire et cognitive de la gouvernance. C'est le cas, par exemple:

- > du conseil d'administration : il permet de contrôler les actes de gestion du dirigeant ; d'orienter la politique vers des opportunités décelées par les administrateurs ; d'autoriser l'expression plurielle, ce qui favorise la compréhension mutuelle ;
- > de la vision de l'homme comme source de performance : les mécanismes de gouvernance visent alors à l'y encourager (vision cognitive) et à lui permettre d'avoir une rétribution à hauteur de sa contribution (vision disciplinaire).

En ce qui concerne la mesure de la "valeur partenariale", les approches académiques se poursuivent (Charreaux, 2007), pour être plus opérationnelles.

Exemple d'entreprise : Plateforme Wiseed.

Source : Bessière V. et Stéphanie E. (2015), "Financement et gouvernance des start-ups en equity crowdfunding", *Finance, Contrôle, Stratégie*, Vol. 18-4.

La Plateforme Wiseed est leader de *l'equity crowdfunding* en France. L'étude des mécanismes de gouvernance met en évidence le peu de leviers disciplinaires (pas de représentation dans le conseil d'administration de l'entreprise) et l'importance des leviers cognitifs : les *crowders/actionnaires* apportent à l'entrepreneur des informations stratégiques et opérationnelles sur la mise sur le marché des produits (prix, distribution...), ce qui permet notamment à l'entreprise une réduction du

time to market.

2 | STRATÉGIE D'ENTREPRISE ET "VALEUR PARTAGÉE"

La création de valeur est une notion connue de longue date en gestion des entreprises ; elle se calcule par la formule suivante : revenus issus des clients diminué des coûts occasionnés par l'activité de l'entreprise, soit : $(CA - Coûts)$. Mais, par contre, selon M. Porter, les problèmes sociétaux ont rarement été pris en compte dans la perspective de la valeur par le management de l'entreprise, ce qui "a obscurci les connexions entre les problématiques sociales et économiques". Il propose donc de fonder l'analyse stratégique sur la notion de "valeur partagée" en considérant que créer de la valeur économique en créant de la valeur partagée constitue une des forces les plus puissantes pour produire de la croissance dans une économie globale.

Définitions

What is "Shared Value"? Le concept de "valeur partagée" peut être défini comme les politiques et les pratiques opérationnelles qui améliorent la compétitivité d'une entreprise en même temps qu'elles font progresser simultanément les conditions sociales et économiques des communautés dans lesquelles l'entreprise opère. Le concept repose sur le postulat que progrès économique et social peuvent être obtenus simultanément en appliquant les principes relatifs à la théorie de la valeur. La création de valeur partagée n'est donc pas de la philanthropie mais un comportement "auto intéressé" de l'entreprise à créer de la valeur économique en créant de la valeur sociétale.

Méthodologie

Pour créer de la valeur économique en créant de la valeur sociétale, les entreprises doivent développer la démarche suivante qui s'appuie sur les concepts clés de l'analyse stratégique définis par Michaël Porter, tout au long de ses travaux académiques.

L'entreprise doit d'abord déterminer ses Domaines d'Activité Stratégiques (DAS) car les opportunités les plus fortes de création de valeur partagée sont nécessairement en lien avec le domaine d'activité de l'entreprise et ses principaux

territoires d'implantation.

Puis, pour chaque DAS, elle doit actionner les trois leviers créateurs de "valeur partagée" :

- > 1. en reconcevant les produits et les marchés en lien avec la demande sociétale de manière à construire une offre qui crée de la valeur tant pour l'entreprise que pour les citoyens ;
- > 2. en redéfinissant de nouvelles sources de productivité en lien avec les intérêts du *business comme* de la *society* (réduction des consommations et des impacts énergétiques, production de compétences, etc.) ;
- > 3. en construisant des "clusters" favorables dans leurs lieux d'implantation c'est-à-dire en développant des stratégies écosystémiques dans tous les territoires d'implantations.

Agir dans chacun de ces axes contribue au cercle vertueux de la création de valeur partagée car (Porter et Kramer, 2006) améliorer la valeur dans l'un des axes ouvre des opportunités d'amélioration de la valeur partagée dans les deux autres : développer des clusters favorise l'approvisionnement local et réduit l'éclatement de la chaîne de valeur ; développer des produits et services en lien avec la demande sociale oblige à de nouveaux choix de chaînes de valeurs en termes de production, marketing et distribution ; de nouvelles configurations de la chaîne de valeur créent de l'innovation pour des technologies qui économisent les énergies, préservent les ressources et motivent les salariés.

De la valeur partagée aux régulations sociétales

Si toutes les entreprises poursuivent individuellement la valeur partagée en lien avec leur activité spécifique, les intérêts de toute la société seront servis. Les entreprises gagneraient en légitimité aux yeux des communautés dans leurs territoires d'implantation, ce qui permettrait à la démocratie de fonctionner et aux gouvernements de mettre en œuvre des politiques qui favoriseraient le business (Porter et Kramer, 2006).

Références bibliographiques

- BESSIERE V. et STEPHANY E. (2015), "Financement et gouvernance des start-ups en equitycrowdfunding", *Finance, Contrôle, Stratégie*, Vol. 18-4
- CHARREAUX G., DESBRIERES P., (1998), "Gouvernance des entreprises : valeur

partenariale contre valeur actionnariale", *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 1, n°2, juin, pp. 57-88.

- CHARREAUX G.(2007), (2007), "La valeur partenariale : vers une mesure opérationnelle...", *Comptabilité - Contrôle - Audit*, vol. tome 13, no. 1, 2007, pp. 7-45.
- CHARREAUX G. (2011), "Quelle théorie pour la gouvernance ? De la gouvernance actionnariale à la gouvernance cognitive et comportementale", *Cahier du FARGO*, n°1110402.
- PORTER E. M., KRAMER R. M. (2006), "*Strategy and Society: The Link Between Competitive Advantage and Corporate Social Responsibility*", HBR, December. (*The idea of shared value was initially explored*).
- PORTER E. M., KRAMER R. M. (2011), *Creating Shared Value*, HBR, November.

BIBLIOGRAPHIE GÉNÉRALE

- ANTHEAUME N., CHRISTOPHE B. (2005), *La comptabilité environnementale. Des outils pour évaluer la performance écologique*, E-theque.
- BERNÁCER G. (1922, 1955), *Una economía libre, sin crisis y sin paro (une économie libre, sans crise et sans chômage)*, Aguilar, Madrid.
- BESSIERE V., STEPHANY E. (2015), "Financement et gouvernance des start-ups en equitycrowdfunding", *Finance, Contrôle, Stratégie*, Vol. 18-4.
- BIEKER T. (2002a), "Sustainability Management with the Balanced ScoreCard", *International Summer Academy on Technology Studies – Corporate Sustainability*.
- BIEKER T., (2002b), "Managing Corporate Sustainability with the Balanced ScoreCard : Developing a Balanced ScoreCard for Integrity Management", *Oikos PhD Summer Academy*.
- BOLLECKER M., MATHIEU P., CLEMENTZ C. (2006), "Le comportement socialement responsable des entreprises: une lecture des travaux en comptabilité et contrôle de gestion dans une perspective néo-institutionnaliste", *Actes du congrès annuel de l'Association Francophone de la Comptabilité*, Tunis, 16 p.
- BORIES-AZEAU I., DEFELIX C., LOUBES A. et UZAN O. (coord.), (2015), *RH, RSE et Territoires. Enjeux théoriques, réalisations pratiques*, Vuibert, Collection AGRH Recherche, Paris (ouvrage labellisé Recherche par la FNEGE).
- BOURGUIGNON A. (1995), "Peut-on définir la performance ?", *Revue Française de Comptabilité*, juillet - août, pp. 61-66.
- BOWEN H. (1953), *Social responsibilities of the businessman*, Harper & Row.
- BUONO A., SAVALL H. (coord.), (2015), *The socioeconomic approach to management revisited*, Editions Information Age Publishing, États-Unis.
- CAPRON M., QUAIREL-LANOIZELEE F., TURCOTTE M-F. (2010), *ISO 26 000, une norme "hors norme"*, Economica, Paris.
- CARROLL A. B. (1991), "The Pyramid of Corporate Social Responsibility: Toward the Moral Management of Organizational Stakeholders", *Business Horizons*, vol. 34, pp. 39-48.
- CHARREAUX G., DESBRIERES P. (1998), "Gouvernance des entreprises : valeur partenariale contre valeur actionnariale", *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 1, n°2, juin, pp. 57-88.

- CHARREAUX G.(2007), (2007), "La valeur partenariale : vers une mesure opérationnelle...", *Comptabilité - Contrôle - Audit*, vol. tome 13, no. 1, 2007, pp. 7-45. CHARREAUX G. (2011), "Quelle théorie pour la gouvernance ? De la gouvernance actionnariale à la gouvernance cognitive et comportementale", *Cahier du FARGO*, n°11110402.
- CHAUVEY J-N, NARO G. (2013), "Reporting et pilotage sociétaux : repenser la performance globale à l'aune des paradoxes de la RSE", *Comptabilité sans Frontières. The French Connection*, May 2013, Canada.
- CONBERE J., SAVALL H., HEORIADHI A. (2015), *Decoding the socioeconomic approach to management*, Editions Information Age Publishing, États-Unis.
- CRAWFORD D., SCALETTA S. (2005), "The Balanced Scorecard and Corporate Social Responsibility: Aligning Values for Profit ?" *Cma Management*.
- CRETTE O. (2012), "Reporting sociétal : quel rôle jouent les facteurs socioculturels", *Revue Française de Comptabilité*, n° 460, pp. 22-25.
- CRUTZEN N., VAN CAILLIE D. (2007), "Le pilotage et la mesure de l'empreinte sociétale de l'entreprise grâce à la Balanced ScoreCard : entre adaptation et évolution radicale du modèle de Kaplan et Norton", HEC-École de Gestion, Université de Liège, WP N° 200711/04, November.
- DONALDSON T., PRESTON L. E. (1995), "The Stakeholder Theory of the Corporation: Concepts, Evidence and Implications", *Academy of Management Review*, vol. 20 (1), 65-91.
- ECCLES (2010)
- ELKINGTON J. (1998), *Cannibals with Forks: the Triple Bottom Line of 21st Century Business*, New Society Publishers.
- EPSTEIN M-J., WISNER P-S. (2001), "Using a Balanced Scorecard to Implement Sustainability", *Environmental Quality Management*.
- FREEMAN E. R. (1984), *Strategic Management: a Stakeholder Approach*, Massachussetts, Pittman Publishing Inc.
- GBEGO H., JANVIER C. (2015), "Application pratique de la méthode CARE", *Revue Française de Comptabilité*, n° 483, p. 35.
- GERMAIN C., TREBUCQ S. (2003), "L'intégration des dimensions sociétales dans le pilotage de la performance de l'entreprise : problématiques et conjectures", *Colloque sur la responsabilité globale de l'entreprise*, Audencia, Nantes.
- GERMAIN C., TREBUCQ S. (2004), "La performance globale de l'entreprise et son pilotage : quelques réflexions", *Semaine Sociale Lamy*, Octobre 2004, n°1186, pp.35-41.
- GERMAIN C., GATES S. (2007), "Le niveau de développement des indicateurs de

responsabilité sociale dans les outils de pilotage de contrôle de gestion : une analyse des pratiques des entreprises", *Actes du Congrès Annuel de l'Association Francophone de Comptabilité*, Poitiers, France, mai 2007.

- GRAY R., BEBBINGTON J. (2001), *Comptabilité pour l'environnement*, Sage publications.
- GRI: <https://www.globalreporting.org/.../French-How-To-Use-the-GRI-Guidelines-In-Conj...>
- HERAUT-ZERIGUI Mehdi (2017), La contribution des partenariats ONG/ Entreprises à la performance globale des entreprises responsables, Thèse sous la direction du Professeure Odile UZAN, soutenue publiquement en novembre 2017 à l'Université Montpellier 3 (ED 60).
- HOCKERTS K. (2001), "Corporate Sustainability Management: Towards Controlling Corporate Ecological and Social Sustainability", *Proceedings of Greening of Industry Network Conference*, January 21-24, Bangkok.
- IGALENS J. (2004), "Comment évaluer les rapports de développement durable", *Revue Française de Gestion*, vol.30, n°152, pp.151-166.
- IIRC : <http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORKFrench>
- KAPLAN R., NORTON D. (1992), "The Balanced ScoreCard – Measures that Drives Performance", *Harvard Business Review*, (Jan-Feb), pp.71-79.
- KAPLAN R., NORTON D. (1992, 2004), *L'alignement stratégique*, Eyrolles, Paris.
- KAPLAN R., NORTON D. (2001), *The Strategy-focused organisation : how balanced scorecard companies thrive in the new business environment*, Boston, Mass: Harvard Business Review Press.
- KERING (2015), *Comptabilité environnementale : Kering partage sa méthodologie*. [En ligne].
- LA BANQUE MONDIALE (2006), *Where is the Wealth of Nations. Measuring Capital for the 21st Century*, Washington [En ligne].
- LABOUZE E., LABOUZE R. (1991), "Qu'est-ce qu'un éco bilan ?", *Revue Française de Comptabilité*, n° 272, pp. 73-78.
- LE FLANCHEC A, UZAN O., DOUCIN M. (dir.), (2012), *RSE et Gouvernance mondiale*, Economica, Paris (ouvrage labellisé Recherche par la FNEGE).
- LIVRE VERT (2001), *Promouvoir un cadre européen pour la responsabilité sociale des entreprises*, Commission européenne, Bruxelles.
- MARGOLIS J., WALSH J-P. (2003), "Misery love companies: rethinking social initiative by business", *Administrative Science Quaterly*, 48(2), pp. 268-305.
- MARTINET A.C., PAYAUD M.A., (2010), "Stratégies RSE-BOP et Soins des

communautés humaines. Concepts et propositions génériques", *Management International*, vol. 14(2), Hiver 2010.

- MILGROM P., ROBERTS J. (1990), *Bargaining costs, Influence Costs and the Organization of the Economy Activity*, Cambridge University Press, pp. 57-59.
- MINTZBERG H. (2003), *Le pouvoir dans les organisations*, Paris, Editions d'Organisation.
- PETIT F., BELET D., SAINT FRONT (de) J. (2013), "Tentative d'une "comptabilité élargie" à la responsabilité sociétale de l'entreprise ou comment concilier business et intérêt général ?", *Recherches en sciences de gestion – Management Sciences- Ciencias de Gestion*, n°94, pp. 29-51.
- PPR (2012), *Evaluation du compte de résultat environnemental. Ce qu'ont dit les experts : la voie à suivre*, 14 décembre. [\[En ligne\]](#).
- PLUCHART J-J. (coord), (2010), "Le reporting sociétal", *Cahier technique DFCC*.
- PLUCHART J-J., UZAN O. (coord.), (2012), *Management des Organisations et Responsabilité Sociale de l'Entreprise*, Eska, Paris.
- PORTER M., VAN DER LINDE (1995), "Towards a new conception of environment – competitiveness relationship", *Journal of economic perspectives* 9, pp. 97-118.
- PORTER M. E., KRAMER M. R. (2006), "Strategy and Society. The Link between Competitive Advantage and Corporate Social Responsibility", *Harvard Business Review*, december.
- PORTER M. E., KRAMER M. R. (2011), *Creating Shared Value*, HBR, November.
- PRAHALAD K. (2004), *The Future at the Bottom of the Pyramid*, Wharton School Publishing.
- RAJAN R.G., ZINGALES L. (2001), "The Influence of financial Revolution on the Nature of the Firm",
- RENAUD A., BERLAND N. (2007), "Mesure de la performance globale des entreprises", *Comptabilité et environnement*, May.
- REVELLI C., VIVIANI J-L. (2011), "Determinants of the financial performance of SRI : what methods and what effects ? An international evidence", *Congrès de l'AFFI*, 44 p.
- REYNAUD E. (2003), "Développement durable et entreprise : vers une relation symbiotique", *Journée AIMS, Atelier développement durable*, ESSCA Angers, 15 mai.
- RICHARD J. (2012), *Comptabilité et développement durable*, Economica, Paris.
- SCHALTEGGER S. et al. (1996), *La comptabilité environnementale d'entreprise*, John Wiley and Sons.
- STIGLITZ J.E., SEN A., FITOUSSI J-P. (2009), *Rapport de la Commission sur la*

mesure des performances économiques et du progrès social. [\[En ligne\]](#).

- SAVALL H. (1975), *Enrichir le travail humain. L'évaluation économique*, Dunod, Paris. (Traduction en anglais : *Work and People, an economic evaluation of job enrichment*, Oxford University Press, 1981; IAP 2010).
- SAVALL H., ZARDET V. (1987, 2015), *Maîtriser les coûts et les performances cachés*. Economica, Paris. (Traduction en anglais, 2008 : *Mastering Hidden Costs*, Editions Information Age Publishing, Etats-Unis).
- SAVALL H., ZARDET V. (1995), *Ingénierie stratégique du roseau*, Economica, Paris.
- SAVALL H. (2011), *Origine radicale des crises : Germán Bernácer économiste visionnaire*, éd. IAP, Etats-Unis (Publié en français).
- SAVALL H., PÉRON M., ZARDET V., BONNET M. (2015), *Le capitalisme socialement responsable existe*. Éditions EMS, Paris.
- TRAVAILLE D., NARO G. (2013), "Les Sustainability Balanced Scorecards en question : du Balanced Scorecard au Paradoxical Scorecard", *Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, May 2013, Montréal, Canada. pp.1-26, 2013.
- TREBUCQ S. (2009), "Indicateurs GRI et cartographies stratégiques du développement durable des PME", *colloque ISEOR*, Lyon.
- TREBUCQ S. (2010), "Le Château Larose Trintaudon, la carte du développement durable", *Revue des Cas en Gestion*, n° 4, pp. 41-52.
- UZAN O. et al., (2017), « De la GRH instrumentale à la GRH partenariale : l'impact des stratégies territoriales », *Revue en Gestion des Ressources Humaines*, 2017/1, N°103, pp. 20 à 39 ; (Classement FNEGE : 2).
- UZAN O., LEHMAN F. (Coord.), (2016), *RSE, performance globale et compétitivité : La RSE, levier de compétitivité et de mise en œuvre du développement durable, en particulier pour les TPE-PME*, Plateforme nationale RSE, rapport du sous-groupe de travail (GT1), France Stratégie, Mars.
- UZAN O. (2013), "Stratégies écosystémiques et modalités de coordination partenariale et territoriale. Le cas Danone", *Management & Avenir*, 2013/1 (N° 59), p. 194-211.
- UZAN O., LOUBES A., (2013), "RSE, DD et GRH. Vers un nouveau modèle de gestion partenarial et territorialisé ?". Introduction au Cahier spécial "RSE, DD, GRH et Territoires", *Revue Management & Avenir*, N°59/2013.
- WORLEY C., ZARDET V., BONNET M. SAVALL A. (2015), *Becoming Agile. How SEAM built adaptability*, Jossey & Bass, États-Unis.