



12^{ème} Congrès International
Francophone en
Entrepreneuriat et PME

29, 30 et 31 Octobre 2014, Agadir



Vers un tableau de bord intégrant une culture durable : le cas des PME

Chantale Roy

Professeure titulaire

Faculté d'administration –
Université de Sherbrooke
Canada

Marie Marchand

Professeure adjointe

Université du Québec-à-
Trois-Rivières - Canada

Hélène Bergeron

Professeure titulaire

Université du Québec-à-
Trois-Rivières - Canada

Résumé

Les contextes économique et politique du 21^e siècle, de même que les pressions réglementaires et sociétales, ont fait du développement durable (DD) un enjeu de taille pour les organisations. Tout comme les grandes entreprises, les PME peuvent vouloir, pour diverses raisons, mettre en pratique des principes de responsabilité sociétale. Elles devront alors considérer l'adoption d'outils de pilotage qui tiendront compte de leurs caractéristiques et besoins particuliers. Bien que de nombreux guides et outils d'intégration de pratiques de DD et de pilotage de la performance durable soient disponibles, il apparaît que la plupart d'entre eux ne répondent pas aux besoins des plus petites organisations. Peu de travaux ont centré jusqu'ici leur réflexion sur la faisabilité et le développement d'une démarche visant l'intégration du DD au tableau de bord du dirigeant de PME. C'est l'objet central de cette proposition. Des recherches futures pourront valider empiriquement cette démarche.

Mots clés :

Développement durable, PME, tableau de bord, performance

Vers un tableau de bord intégrant une culture durable : le cas des PME

1. INTRODUCTION

Les contextes économique et politique du 21^e siècle, mais également les pressions réglementaires et sociétales ont fait du développement durable (DD) un enjeu de taille pour toutes les organisations de tous secteurs d'activités. Dans le cas spécifique des PME, il faut reconnaître que, tout comme les grandes organisations, elles peuvent mettre en pratique les principes de responsabilité sociétale des entreprises (RSE) (David et al., 2006). Même si l'« empreinte » laissée par une PME dans l'environnement et la société peut être minime si on la compare à celle d'une grande entreprise, l'impact de l'ensemble des PME peut faire la différence (Morsing et Perrini, 2009). Ainsi, les conséquences de leurs activités ne peuvent être ignorées et diverses pressions sur les PME vont les conduire à intégrer des pratiques de DD à leurs activités. Par ailleurs, certaines PME vont s'engager de façon volontaire dans des pratiques de DD en raison de considérations morales ou éthiques ou encore pour améliorer leur image ou leurs relations avec divers acteurs internes et externes. La volonté d'accroître la performance économique en saisissant des opportunités de marché ou simplement le désir de se conformer aux lois sont aussi des motifs pour s'engager dans le DD (Masurel, 2007). Peu importe les raisons qui conduisent les PME à se préoccuper de ces enjeux, elles devront considérer la question de leur pilotage au moyen de systèmes de gestion et d'outils qui tiendront compte de leurs caractéristiques et besoins particuliers.

Les travaux de Russo et Tencati (2009) montrent que, dans le cas de la PME, les stratégies de mise en œuvre de RSE sont variées et souvent peu formalisées comparativement aux grandes entreprises. Ainsi, bien que de nombreux guides et outils pour intégrer les pratiques de DD et piloter la performance durable¹ soient disponibles, les grandes entreprises y trouvent davantage une réponse à leurs besoins que les plus petites organisations. La variété et le peu de formalisation des stratégies de RSE chez les PME requièrent une adaptation des démarches et des méthodologies (Alternatives économiques, 2005) afin d'outiller adéquatement ces entreprises dans un contexte où cette responsabilité ne peut plus être ignorée.

Il apparaît que peu de travaux ont centré, jusqu'ici, leur réflexion sur la faisabilité et le développement d'une démarche visant l'intégration du DD au tableau de bord du dirigeant de PME, ce qui est l'objet central de cette proposition.

D'emblée, les auteurs de la présente proposition se positionnent de manière particulière en regard de la conception de la performance des PME. Partant du constat que le propriétaire-dirigeant influence de façon marquée les activités de l'entreprise, nous supposons que si celui-ci adhère à des valeurs durables, les activités de l'entreprise seront fortement teintées des

¹ Dans ce texte, le terme durable renvoie aux principes de développement durable.

principes de DD. Progressivement, une culture durable s'installera dans la PME, permettant d'intégrer les trois dimensions de la RSE (économique, sociétale, environnementale) dans le processus de création de valeur de l'entreprise (Ciasullo et Troisi, 2013). Reposant sur les valeurs et une culture durable, c'est cette vision de la performance appelée « performance durable » qui est adoptée dans la suite de ce texte en vue de proposer une démarche de conception de tableau de bord au dirigeant de PME.

Cette vision de la performance implique des défis particuliers de mesure pour les PME, qui par ailleurs ont besoin d'outils de pilotage simples et conviviaux. Compte tenu de leurs ressources limitées et de leur capacité nécessaire de réaction rapide, une réflexion sur les outils de pilotage de la performance s'impose.

La suite du texte est organisée de la manière suivante. Nous présentons tout d'abord le cadre conceptuel à la base de notre réflexion sur le pilotage de la performance durable, le tableau de bord ainsi que les spécificités des PME. Vient ensuite la démarche proposée, incorporant la sélection des enjeux et des parties prenantes ainsi que l'identification des indicateurs de performance. Les commentaires d'un dirigeant de PME en lien avec cette démarche sont ensuite présentés. Nous identifions dans la conclusion quelques obstacles et pistes de réflexion pour l'amélioration de notre proposition d'un tableau de bord permettant d'intégrer une culture durable.

2. Cadre conceptuel

L'intégration des principes de DD dans le tableau de bord du dirigeant de PME nécessite la spécification du format du tableau de bord (TB) à privilégier et la considération du contexte particulier des PME.

2.1 Le tableau de bord (TB) pour piloter la performance durable

Même s'il existe plusieurs notions concernant le tableau de bord, celle du tableau de bord équilibré (TBÉ) est la plus largement répandue (Epstein et Manzoni, 1998). Le TBÉ, tel que Kaplan et Norton le proposaient en 1992, repose sur l'intégration de quatre dimensions : les finances, la clientèle, les processus internes et l'apprentissage organisationnel. Une caractéristique fondamentale du TBÉ est de faire coexister des indicateurs financiers et non financiers pour chacune des dimensions et d'inclure au cœur de son fonctionnement un modèle causal reliant les indicateurs entre eux. L'équilibre est recherché entre les indicateurs prospectifs (portant sur la performance en amont) et les indicateurs rétrospectifs (portant sur la performance en aval, c'est-à-dire les résultats).

Cette façon de faire correspond assez bien à la vision de la performance organisationnelle d'Anthony et Bhattacharyya (2010) qui la considèrent comme une mesure de la manière dont l'organisation est gérée, et aussi de la valeur qu'elle offre aux clients et aux parties prenantes en prenant en compte des indicateurs financiers et des indicateurs non financiers (Lorino, 2003). Du fait de l'équilibre entre les indicateurs prospectifs et rétrospectifs, le TBÉ

semble tout à fait indiqué pour le pilotage de la performance de l'organisation. Mentionnons également que l'attrait du TBÉ pour le pilotage de la performance durable réside dans le fait qu'il offre la possibilité de définir des indicateurs de DD adaptés aux besoins de l'organisation, qu'elle soit grande ou petite. De plus, la prise en compte d'indicateurs non purement financiers du TBÉ et sa vocation d'équilibrer la dimension financière avec d'autres dimensions rendraient celui-ci beaucoup plus compatible avec les préoccupations de développement durable que, par exemple, un système budgétaire à logique purement financière.

Par conséquent, la capacité du TBÉ de prendre en compte les trois dimensions de la durabilité déjà mentionnées (économique, sociale et environnementale) permet d'envisager l'utilisation du TBÉ dans le cadre du pilotage du développement durable (Figge et al., 2002).

De plus en plus d'études sont consacrées aux modifications à apporter au TBÉ pour en faire un outil de pilotage du DD. À cet égard, on peut distinguer trois principales approches.

Intégration d'aspects « DURABLE » dans les dimensions standards du TBÉ. La première approche dite standard consiste à intégrer les considérations sociales et environnementales aux quatre perspectives du TBÉ de Kaplan et Norton (Figge et al., 2002; Epstein, 1996). Elles le sont par les éléments stratégiques principaux pour lesquels des indicateurs rétrospectifs et des indicateurs prospectifs, ainsi que des cibles et des mesures, sont formulés (Kaplan et Norton, 2001). Par conséquent, parmi les aspects environnementaux et sociaux identifiés, ceux qui sont jugés stratégiquement pertinents deviennent partie intégrante du TBÉ et sont pris en compte dans son modèle causal (Figge et al., 2002).

Dans cette approche, la logique relève exclusivement de la sphère économique, et les processus d'échange situés en dehors des mécanismes économiques sont difficilement considérés. Cette approche se révèle donc appropriée pour des aspects sociaux et environnementaux stratégiquement pertinents qui se trouvent déjà intégrés dans le système de marché.

Développement d'un TBÉ de DD satellitaire. La deuxième approche dite satellitaire consiste à développer, sur la base des principes du TBÉ, un tableau de bord dédié spécifiquement aux aspects environnementaux et sociaux une fois que leur pertinence stratégique a été établie. De l'avis de Kaplan et Norton (2001), cette approche peut être utile pour clarifier les relations entre une entité organisationnelle et ses unités d'affaires concernant les TBÉ. Cependant, Figge et al. (2002) sont d'avis qu'un TBÉ de DD ne peut être développé totalement en marge du TBÉ conventionnel de l'entreprise si l'on veut intégrer la gestion de la durabilité dans le système courant de gestion de l'entreprise.

Ajout d'une cinquième dimension dans le TBÉ d'origine. La troisième approche adopte une position médiane relativement aux deux approches précédentes. Cette approche prend en compte le fait que les aspects environnementaux et sociaux sont des construits sociaux ayant leur origine dans des systèmes autres que les marchés et ne sont donc pas encore intégrés dans

les mécanismes de coordination de marché (Figge et al., 2002). Par conséquent, le TBÉ conventionnel, avec son orientation de marché, a besoin d'être enrichi d'une cinquième perspective. À cet égard, Figge et ses collègues proposent l'introduction d'une perspective non-marché afin de prendre en compte les aspects sociaux et environnementaux stratégiquement pertinents, mais incompatibles avec une orientation de marché. Cette approche est recommandée lorsque des aspects sociaux et environnementaux susceptibles d'influencer le succès de l'entreprise en dehors du système de marché ne peuvent être pris en compte à l'intérieur des quatre perspectives courantes du TBÉ.

Quelle approche privilégier? De plus, s'agit-il de définir une mesure unique qui prend en compte la performance durable suivant ses trois dimensions : économique, sociale et environnementale ou faut-il établir des mesures pour chacune d'elles séparément? Dans l'un et l'autre cas, une préoccupation demeure, à savoir dans quelle mesure peut-on préserver le caractère synoptique du tableau de bord, qui est l'une de ses caractéristiques essentielles (Voyer, 2002), et éviter qu'il ne devienne un outil surchargé difficile à lire et à interpréter. De plus le respect de l'équilibre doit-il être envisagé? À cet effet rappelons les travaux de Travaillé et Naro (2013) sur le concept du « Paradoxal Scorecard » soit un tableau de bord déséquilibré compte tenu d'un non consensus possible entre les parties prenantes. Les auteurs justifient cette approche du TB par les contradictions inhérentes aux enjeux conflictuels des 3 dimensions du DD et des attentes différenciées des PP.

Suivant notre objectif de proposer un processus de développement de TB pour le pilotage de la performance durable en contexte PME, la première approche, sans nécessairement la visée de l'équilibre, nous apparaît appropriée à l'expression d'une culture durable transversale à toutes les dimensions de l'organisation.

2.2 Spécificités des PME

Considérant le contexte particulier des PME, le développement d'un TB intégrant la culture durable pose cependant un certain nombre de défis. Sans reprendre l'ensemble des particularités des PME abondamment recensées dans la littérature, mentionnons le manque de ressources financières et de compétences en matière de RSE (Chan, 2001, Kechiche et Soparnot, 2012; Tapimos et al., 2011). L'absence d'outils, de guides ou de référentiels adaptés aux PME accroît les difficultés des PME non seulement à se doter d'instruments de pilotage du DD appropriés, mais aussi à s'engager dans le DD (Borga et al., 2006).

Le manque d'études empiriques est régulièrement souligné dans la littérature en ce qui a trait à la mesure de la performance (MP) organisationnelle dans les PME (Bititci et al., 2012), et ce, qu'elle incorpore ou non des dimensions liées au développement durable. Trois études ont retenu notre attention en ce qui concerne la mesure des dimensions durables de la performance. Trébucq (2009), à partir d'une étude de cas effectuée sur le développement des TB auprès de cinq PME françaises appartenant à divers secteurs et prédisposées aux pratiques durables, remarque la difficulté de concevoir un TB équilibré qui prenne en compte à la fois les spécificités sectorielles et l'ensemble des parties prenantes de l'entreprise. L'auteur

observe en particulier le peu d'information produite sur les dimensions sociales de la performance. Par ailleurs, Rao et al. (2009) notent dans leur étude auprès de 126 PME que la nature des indicateurs de performance (IP) reliés à l'environnement varie selon les industries. Par exemple, les indicateurs portant sur l'efficacité des matières premières ou la consommation énergétique sont présents dans les six industries de l'échantillon. Ceux concernant le recyclage des matières sont compilés uniquement par les PME des secteurs alimentaire, de l'hôtellerie et de la mode. Alors que les emballages réutilisables ne sont mesurés que dans les secteurs des fournitures et de l'hôtellerie.

Enfin, l'étude de Pedersen et Sudzina (2012) auprès de 299 PME danoises met en évidence la prédominance d'indicateurs financiers, tout en permettant de constater que les indicateurs axés sur les employés, sur la production et sur les clients montrent une présence importante. De plus, les auteurs constatent, malgré une grande disparité relativement à la mesure de la performance durable, une attention particulière aux indicateurs liés aux accidents de travail et à l'utilisation des ressources (par exemple : utilisation de l'électricité et de l'eau).

Quant aux études empiriques décrivant les outils de mesure en tant que tels employés dans les PME, elles sont rares, et celles qui sont effectuées à large échelle sur les TB, les systèmes de mesure de performance (SMP), ou autres, ne considèrent que rarement, d'après notre recension, les dimensions de la performance durable. Cependant, compte tenu de l'intégration des PME dans leur milieu, on peut s'attendre à ce que ces entreprises utilisent des outils de mesure de la performance leur donnant les informations nécessaires au suivi des intérêts de leurs parties prenantes prioritaires, qu'ils soient environnementaux, sociaux ou économiques.

Les propriétaires-dirigeants de PME ont différentes façons de concevoir la performance de leur entreprise, et la performance économique, selon l'étude de Raymond *et al.* (2013) effectuée auprès de 433 entreprises québécoises, n'arriverait qu'au troisième rang, après des performances liées à la pérennité/survie de l'entreprise et au développement durable. On peut penser que la mesure de la performance devrait s'y faire en cohérence avec ces priorités.

Compte tenu de la difficulté apparente de disposer d'outils simples et efficaces pour mesurer la performance durable en contexte PME et de l'intérêt conceptuel qu'offre un TB intégrant toutes les dimensions de la performance, il apparaît utile de proposer une démarche visant à permettre aux dirigeants de PME de concevoir un tel TB.

3. Démarche proposée pour l'intégration de la culture durable dans le TB du dirigeant de PME

L'élaboration d'un tableau de bord pour le pilotage de la performance durable soulève, à cause de sa complexité et des ressources mobilisées, une difficulté majeure pour les entreprises de toutes tailles. La plupart des guides ou référentiels qui proposent des démarches pour intégrer des pratiques de DD renvoient au principe de priorisation des enjeux et des parties prenantes (PP). Ce travail de priorisation conduit à l'élaboration d'un plan d'action et à sa mise en œuvre. Une fois ce travail accompli, il devient possible de définir les indicateurs de

performance prioritaires. En raison du manque de ressources évoqué plus haut pour les PME, il apparaît important de proposer une méthodologie simple pour qu'elles puissent concevoir un TB intégrant les résultats des pratiques de DD qui leur sera utile.

La méthodologie proposée procède en deux étapes. La première consiste à sélectionner, par une autoévaluation, les enjeux et les PP prioritaires de la PME. La deuxième étape visera à identifier les IP à intégrer dans le TB des dirigeants de PME.

3.1 La sélection des enjeux et des PP par l'autoévaluation

Effectuée par une ou plusieurs personnes impliquées dans la démarche, l'autoévaluation des pratiques d'affaires permettra d'observer comment elles sont en lien avec le DD, ce qui aidera à la sélection des enjeux et PP prioritaires. Cette autoévaluation, combinée aux intentions stratégiques en matière de responsabilité sociétale de l'entreprise et à la prise en compte des besoins des diverses PP, constitue la première étape de la démarche, au terme de laquelle une liste d'enjeux et de PP prioritaires devrait être établie.

Ces dernières années, de nombreux travaux normatifs sur le sujet du DD ont vu le jour. Au Québec, la récente publication de la norme BNQ 21000 par le Bureau de la normalisation du Québec (BNQ 2011) s'inspire largement du référentiel français SD 21000 et de la norme ISO 26000. Outre ces deux référentiels, BNQ 21000 intègre des concepts tirés du référentiel Global Reporting Initiative (GRI), du Pacte mondial des Nations Unies et de la Loi sur le développement durable du Québec. Ce guide a pour objectif de faciliter l'application des principes de développement durable en fournissant une démarche crédible pour opérationnaliser les actions de DD dans les organisations de tout type. Les PME, comme les grandes organisations, sont donc visées, peu importe leur secteur d'activités. Qu'il s'agisse de BNQ 21000, de SD 21000, d'ISO 26000 ou du GRI, une liste de principes (domaines d'application, questions centrales) sert de point de départ pour guider les organisations dans le choix des enjeux de DD à considérer. Ces principes sont déclinés en une liste d'enjeux ou domaines d'action qui couvre les trois dimensions de la performance durable. Malgré une classification et une terminologie pour représenter les enjeux qui sont propres à chaque référentiel, il apparaît à notre sens que la couverture des grandes questions sociales, environnementales et économiques est assez complète et que ces questions se recoupent dans les divers référentiels. Notre ambition de construire un tableau de bord comprenant des indicateurs de performance, tenant compte des principaux enjeux et parties prenantes de la PME, implique dans un premier temps l'élaboration d'une liste d'enjeux plus adaptée à ces entreprises. Parmi ces enjeux, on retrouve par exemple : la responsabilité sur les produits et services minimisant la consommation des ressources et les effets négatifs sur l'environnement et les PP, les politiques d'achat fondées sur des critères de DD, la participation dans le développement économique régional, les conditions de travail des salariés adéquates, la santé, sécurité et hygiène au travail, le développement des compétences, la réduction de la consommation de matières, d'énergie, d'eau et de gaz à effet de serre². Partant de cette liste,

² Pour une liste complète des enjeux, se référer à Bergeron *et al.*, 2010.

les dirigeants de l'entreprise doivent disposer d'une méthodologie pour ne retenir que les enjeux essentiels auxquels seront rattachés des indicateurs de performance dans une perspective de simplicité et de convivialité.

Reprenant la méthodologie prescrite par le SD 21 000, nous proposons de la simplifier afin de la rendre plus opérationnelle et attractive pour les PME, en ne retenant que deux des trois étapes proposées, soit l'autodiagnostic des enjeux et l'identification des parties prenantes. La hiérarchisation des enjeux proprement dits (troisième étape) permet de dresser une cartographie du comportement de l'organisation relativement aux principes de DD, ce qui dépasse le cadre de la présente proposition, car trop complexe à notre avis pour la PME³.

L'autodiagnostic des enjeux consiste dans un premier temps à identifier des enjeux prioritaires en s'appuyant sur une liste préétablie. Le dirigeant doit déterminer le niveau d'importance sur une échelle à 5 niveaux de chacun des enjeux relativement à la pérennité de l'entreprise. Le premier niveau représente une importance de l'enjeu faible caractérisée par aucune prise en compte de l'enjeu et l'absence de conséquences pour un enjeu non maîtrisé. À l'autre extrémité de l'échelle, au cinquième niveau, des plans d'action sont en place et la non-maîtrise de l'enjeu peut remettre l'existence de l'entreprise en cause. Seuls les enjeux dont les scores sont supérieurs ou égaux à 3 devraient être priorités; les enjeux aux scores inférieurs n'ayant que peu d'impacts sur les activités ou la pérennité de l'entreprise. Par conséquent, il est probable qu'il y ait absence de plans d'action spécifiques relativement à ces enjeux de moindre importance, ce qui ne permet pas de suivre les performances qui y sont rattachées.

Le choix des enjeux prioritaires à intégrer dans le TB ne peut se faire sans tenir compte des attentes des PP. La plupart des référentiels proposent d'entamer un dialogue avec ces dernières afin d'identifier leurs attentes. Compte tenu des diverses contraintes et caractéristiques des PME dans une perspective de développement d'un outil simple et peu coûteux, nous proposons de procéder par une autoévaluation des PP afin de ne retenir que les plus signifiantes en lien avec les enjeux prioritaires identifiés. Lorsque la PME sera davantage engagée dans le DD, elle pourra perfectionner sa démarche par une meilleure prise en compte des attentes exprimées par l'ensemble des acteurs internes et externes.

La performance, telle que perçue traditionnellement d'un point de vue économique, se conçoit en lien principal avec les parties prenantes prioritaires que sont les actionnaires et les créanciers/investisseurs. Or, la performance, telle que perçue par les dirigeants de PME, implique une dimension de durabilité, ce qui indique une prédisposition des dirigeants de PME à considérer un plus large éventail de PP, qui inclut leurs employés et leurs concitoyens tel que l'ont montré Raymond *et al.* (2013). Dans ce contexte, la question de la priorisation des PP se pose. À l'instar des enjeux, le recours à une liste type de PP peut s'avérer utile (DFCG, 2010). Dans cette liste type, qui pourrait inclure, par exemple, les clients, les fournisseurs, les

³ Pour en savoir plus sur les mécanismes de hiérarchisation et de corrections il est possible de se référer aux travaux de Wolff *et al.* 2009.

employés, les banques, les gouvernements et les actionnaires⁴, les PP ne sont pas toutes pertinentes pour l'entreprise. De même que pour les enjeux, il est demandé au dirigeant d'estimer l'importance de chaque partie prenante du point de vue de l'entreprise. Sur une échelle à 5 niveaux, chacune des PP sera évaluée relativement à la pérennité de l'entreprise. Le premier niveau représente une importance de la PP faible caractérisée par aucune prise en compte des attentes de celle-ci et par l'absence de conséquences pour une PP non considérée. À l'autre extrémité de l'échelle, au cinquième niveau, les attentes de la PP doivent être explicitement prises en compte dans les plans d'action, et l'absence de plans d'action visant à répondre spécifiquement aux attentes de cette PP peut remettre l'existence de l'entreprise en cause. Comme pour les enjeux, seules les PP dont les scores sont supérieurs ou égaux à 3 devraient être priorisées.

3.2 Identification des indicateurs de performance

Une fois les enjeux et les parties prenantes priorisés, la PME pourra identifier, parmi les enjeux importants au regard des PP, ceux qui ont une pertinence stratégique pour les affaires de l'entreprise. Ensuite, elle déterminera les processus organisationnels qui supportent les objectifs reliés à ces enjeux, et identifiera les actions concrètes à mettre en œuvre pour l'atteinte de ces objectifs. Une fois ce travail accompli, le processus de pilotage nécessite de définir les indicateurs prioritaires.

En essence, le tableau de bord consiste en un système d'indicateurs. Ces indicateurs serviront d'éléments de communication interne et permettront le suivi de la performance durable. Selon l'approche dite standard préconisée par Figge *et al.* (2002), ils seront intégrés dans l'une ou l'autre des quatre perspectives du TB, puisque la conception de la performance que nous retenons ne rend pas nécessaire de distinguer les performances économique, sociale et environnementale.

Pour choisir les indicateurs de performance (IP), la DFCG (2010) suggère de recourir, entre autres, au référentiel du Global Reporting Initiative (GRI). Les lignes directrices du GRI constituent le cadre international le plus abouti en matière de reporting de DD (ACADÉMIE 2007). Ce cadre propose une banque de 79 indicateurs de performance qui peut servir de base pour sélectionner un ensemble restreint d'IP à intégrer dans le TB. Le tableau 1 illustre une représentation schématique du TB qui s'inspire des travaux de DFCG (2010) et de Trébuq (2009). Ce tableau est présenté à titre illustratif de la méthode proposée, et n'est pas exhaustif de toutes les PP et de tous les enjeux qui peuvent être retenus par la PME.

⁴ Pour une liste complète des PP, se référer à Bergeron *et al.*, 2010.

Tableau 1 : Le TB pour le pilotage en PME de la performance durable

| Dimensions du TB | Parties prenantes prioritaires | | | |
|--|---|---|---|---|
| | Employés | Clients | Actionnaires | Communauté locale |
| Clients | | Enjeu* : Sécurité des produits IP : Nombre d'incidents de non-conformité | | |
| Finance | | Enjeu : Prix compétitifs IP : % d'écart par rapport au prix du marché | Enjeu : Rentabilité IP : Marge bénéficiaire nette Enjeu : Rémunération des actionnaires IP : Dividendes versés | Enjeu : Implication dans la communauté IP : \$ de commandites |
| Processus internes | Enjeu : santé et sécurité au travail IP : Nombre d'accidents CSST Enjeu : Restreindre l'usage de produits dangereux IP : Nombre de produits dangereux utilisés pour le nettoyage | Enjeu : Développement de produits bio IP : Nombre de produits bio | Enjeu : Gestion des risques IP : Nombre de risques identifiés IP : Nombre de risques adressés | |
| Ressources humaines, innovation, apprentissage | Enjeu : formation IP : \$ formation/employé Enjeu : Équité dans les salaires IP : Fréquence de mise à jour de la politique salariale | | Enjeu : Valoriser l'image de l'entreprise IP : Nombre de labels/certification | Enjeu : Créer des emplois au plan local IP : Nombre d'employés qui habitent la ville |

*Les enjeux présents dans le TB sont ceux qui ont obtenu une cote de supérieure ou égale à 3 lors de l'autoévaluation par le dirigeant.

Il faut garder à l'esprit les principales qualités que doit avoir le TB pour qu'il demeure pertinent et utile : une démarche simple et peu coûteuse selon une approche qui se base sur des listes préétablies d'enjeux et de PP, parmi lesquelles le dirigeant de PME, par autodiagnostic, peut sélectionner les plus importants. Puis, vient le choix d'un nombre limité d'IP assurant simplicité et facilité de collecte d'information (Cocca & Alberti, 2010). L'usage d'une banque d'indicateurs, la banque du GRI étant celle proposée ici, aidera la PME à faire des choix éclairés.

L'élaboration d'un tableau de bord pour le pilotage de la performance durable soulève une difficulté majeure pour les PME, tout comme pour les grandes entreprises. Ainsi, en plus de sa cohérence avec les objectifs et les variables d'actions, le système d'indicateurs qu'est le TB doit présenter des qualités cognitives et ergonomiques au sens où la quantité d'information véhiculée doit rester à l'intérieur des capacités cognitives du destinataire afin qu'il puisse l'absorber et l'utiliser à bonnes fins (Lorino, 2003; Simon, 1982). Il paraît ainsi nécessaire de sélectionner un nombre limité d'axes de travail définis comme des enjeux prioritaires autour desquels sera développé le système d'indicateurs. En se limitant aux enjeux prioritaires, il sera possible de focaliser l'attention des acteurs sur un nombre optimal d'indicateurs. C'est à ce

prix que le TB permettra de présenter uniquement les indicateurs pertinents, et ce, de façon synoptique (Voyer, 2002).

L'approche ici proposée aux dirigeants de PME a comme ambition de fournir un cadre qui incorpore les principes à la base des référentiels connus, tout en restant simple et efficace. La question de la priorisation des enjeux et des parties prenantes précède le choix des indicateurs de performance à inclure dans ce TB. Comme le TB doit pouvoir fournir au dirigeant de la PME la bonne information au bon moment, cela implique, en plus de l'alignement sur les intérêts de ses PP et sur ses objectifs et priorités stratégiques, la cohérence entre les activités mises en œuvre pour atteindre les objectifs classiques de rentabilité et décroissance tout en favorisant la responsabilité sociétale de l'entreprise.

4. Regard du dirigeant d'une PME sur quelques aspects de la démarche proposée

En comparaison aux grandes entreprises d'un même secteur d'activités, les défis et la nature des enjeux concernant le DD qu'auront à relever les PME sont, pour la mise en œuvre de leur politique RSE, sensiblement les mêmes (Préfontaine, 2012). Mêmes 'il existe un lien entre la RSE et le développement d'un avantage concurrentiel, les dirigeants de PME ne sont cependant pas tous sensibilisés ou convaincus des avantages concurrentiels de apprise en compte du DD (Jenkins, 2006).

Il faudrait donc, dans un premier temps, s'assurer de cette sensibilisation aux bénéfices découlant du développement durable (Industrie Canada, 2012). Par la suite, les outils de gestion tels qu'un tableau de bord constitué d'indicateurs permettant le pilotage d'une politique DD devraient être bienvenus. De plus, les PME peuvent progresser dans la voie du développement durable en prenant connaissance des actions posées par d'autres entreprises considérées comme étant des leaders (Préfontaine, 2012). Ainsi, la PME Atlantis⁵, peut s'avérer inspirante pour les gestionnaires de PME.

Atlantis est un leader en services-conseil auprès de sociétés d'exploitation minière, pétrolière et gazière pour la maximisation de la gestion de leurs préoccupations DD. Elle connaît une forte croissance depuis sa fondation en 2004 et elle est lauréate de plusieurs distinctions. Une entrevue réalisée en mai 2013 auprès d'un des dirigeants de la PME, fortement conscientisé à la culture DD, a permis de recueillir quelques commentaires pertinents en lien avec la démarche que nous proposons (tableau 2).

⁵ Pour respecter la confidentialité, un nom fictif est utilisé

Tableau 2 : Regard d'un dirigeant d'Atlantis sur le DD et l'utilisation du TB

| | |
|-----------------------------------|--|
| Au sujet de l'importance du DD | « Les entreprises grandes ou petites doivent faire de la gestion responsable. La RSE, c'est l'affaire de toute PME. » « La définition et l'adoption d'une politique de développement durable sont d'après nous un engagement dans la mise en œuvre d'une démarche de développement durable encadrant la concrétisation des actions. » « La définition et l'adoption d'une politique de développement durable sont l'étape cruciale d'une démarche de développement durable.» |
| Au sujet des pratiques de DD | «Notre politique rédigée en 2010 nous sert de guide pour les comportements, les décisions et les actions de notre entreprise. Elle est une référence dans les relations développées avec nos parties prenantes.» |
| Au sujet des PP | «Même si nous avons identifié et colligé de l'information sur toutes nos parties prenantes, notre prochain défi sera de les consulter dans le cadre de notre processus de priorisation de nos enjeux en DD. » |
| Au sujet de la communication DD | «Notre politique DD comporte une obligation de reddition des comptes interne et externe annuelle. À notre connaissance, peu de PME publient un rapport de développement durable audité et certifié par le GRI, comme nous le faisons. De plus, nous utilisons plusieurs moyens pour communiquer l'évolution de notre démarche liée à notre responsabilité sociétale à l'interne dont un rapport mensuel, lors de réunions quotidiennes ainsi que dans des ateliers de travail trimestriels. » |
| Au sujet du TB et des indicateurs | « Nous croyons qu'un bon outil de gestion tel que le tableau doit permettre à l'entreprise d'intégrer le DD dans ses objectifs stratégiques et en permettre la mesure et le suivi à long terme. Le DD doit être rajouté aux dimensions traditionnelles du TB. Nous n'avons pas encore de tableau de bord structuré, mais une liste d'indicateurs que nous avons d'abord mesurés qualitativement. Nous sommes en ce moment à définir des mesures quantitatives à combiner aux mesures qualitatives. » |

L'exemple de cette PME démontre une volonté marquée de prise en compte du DD avec une mise en pratique du pilotage progressive s'inscrivant dans une démarche d'amélioration continue. Des enjeux sont identifiés et le dialogue avec les PP est amorcé, mais non structuré et documenté. Le TB intégrant le DD est encore à définir ainsi que le choix arrêté des indicateurs pertinents. Cette PME, leader du domaine, illustre bien que, malgré la multitude des ouvrages de nature prescriptive portant sur le DD et son suivi, il faut poursuivre la réflexion sur le pilotage de la performance durable à l'aide d'outils tels qu'un tableau intégrant la culture DD pour la PME.

5. CONCLUSION

La démarche proposée pour concevoir un TB de la performance durable à l'intention du chef de la PME est perfectible et certains obstacles à franchir sont identifiés. Parmi ces obstacles, on peut se demander comment améliorer la prise en compte des intérêts des PP afin de les satisfaire. Si notre démarche propose un autodiagnostic de la part du dirigeant de PME pour prioriser certaines PP et leurs besoins, la plupart des guides et méthodes insistent sur l'importance d'engager un dialogue avec les PP. Alors que les grandes entreprises se demandent encore comment instaurer un dialogue constant avec leurs PP, on peut se demander comment les PME pourront, elles aussi, y arriver. À ce sujet, il faut poursuivre la réflexion pour bonifier la démarche par l'intégration d'un dialogue avec les principales PP de la PME.

Encourager les PME à mettre en place un système structuré de pilotage de la performance durable, tout en minimisant les coûts d'implantation, de suivi et de mise à jour, constitue d'autres obstacles à surmonter. Sans pilotage structuré, accompagné de rétroaction en temps opportun, il y aura des impacts sur la qualité de la réflexion stratégique et sur la fixation d'objectifs réalistes. De plus, la PME risque de concentrer ses ressources et efforts sur des actions non prioritaires, qu'elles soient en lien ou non avec les enjeux de DD et la satisfaction des PP. L'outil proposé doit être en mesure d'évoluer pour maintenir l'alignement sur les intérêts des PP et sur les objectifs et priorités stratégiques de la PME. Seule cette capacité d'évolution permettra le maintien de cet alignement. Le défi est donc d'intégrer au système de pilotage un processus de rétroaction qui mettra en lumière l'alignement nécessaire pour maintenir la pertinence et l'utilité du TB.

Sans reprendre l'ensemble des particularités des PME abondamment recensées dans la littérature, mentionnons certaines d'entre elles qui ont davantage d'impact sur la mise en place d'un système de pilotage de la performance à l'aide d'un TB de performance durable. La capacité limitée de collecte et d'analyse des données pertinentes pour rendre compte adéquatement de la performance et le manque de ressources financières et de compétences en matière de RSE pourraient rendre la démarche, même si elle se veut simple et peu coûteuse, plus difficile à mettre en place.

Ainsi, si on envisage l'utilisation d'un TB adapté à la réalité DD comme un bon choix d'outil de pilotage, il faut assurer sa simplicité, sa convivialité et l'usage limité des ressources tout en maintenant sa capacité à évoluer. La démarche de TB de performance durable pour le dirigeant de PME que nous proposons devrait contribuer à formaliser le pilotage de la performance. Nous sommes d'avis qu'il est le meilleur outil pour les PME, en raison de son efficacité à identifier et communiquer l'information et de sa capacité à intégrer les aspects durables de la performance. Convivial, simple, facile d'utilisation, accessible et adaptable à différentes définitions de la performance, il permet une vue synoptique des indicateurs

essentiels. Une telle démarche devra être accompagnée d'un processus de rétroaction, permettant au dirigeant d'entreprise de constamment revoir des objectifs et priorités stratégiques en liens avec les besoins de ses PP. Nous croyons que notre proposition favorisera ce processus structuré de pilotage de la performance durable même si la question de la définition de la performance des PME reste sujette à discussion. De plus en plus de recherches tendent à rendre compte d'une conception de la performance multidimensionnelle fortement influencée par les convictions du propriétaire-dirigeant par son profil, ses objectifs et les influences de son milieu social.

Enfin, et surtout, la recherche empirique doit continuer auprès des PME son exploration non seulement des pratiques de développement durable, mais aussi des systèmes structurés de gestion de la performance durable et des outils de pilotage développés *in situ*. Pour notre part, nos recherches futures se concentreront sur la validation empirique de notre démarche dans ces entreprises.

Références

- Académie des sciences et techniques comptables et financières l' (ACADÉMIE) (2007), Les PME et le développement durable : comment mesurer la performance en matière de développement durable, *Cahier de l'ACADÉMIE n° 5*, janvier, 65p.
- Alternatives économiques (2005), La RSE, Hors-série pratique. 20, Septembre.
- Anthony, J. P., et Bhattacharyya, S. (2010). “Measuring Organizational Performance and organizational Excellence of SMEs – Part1: A Conceptual Framework”, *Measuring Business Excellence*, 14 (2), 3-11.
- Bergeron, H., Boulerne, S., Roy, C., et Wolff, D. (2010). *Identification des Enjeux Prioritaires des PME dans le But d'Établir un Tableau de Bord pour leur Gestion du Développement Durable*, Congrès de l'Association francophone de comptabilité Crises et nouvelles problématiques de la valeur. Nice, France.
- Bititci, U.S., Garengo, P., Dörfler, V., et Nudurupati, S. (2012). “Performance measurement: challenges for tomorrow”, *International Journal of Management Reviews*, 14, 305-327.
- Borga, F., Citterio, A., Noci, G., et Pizzurno, E. (2006). “Sustainability report in small enterprises: Case studies in italian furniture companies”, *Business Strategy and the Environment*, 18 (3), 162-176.
- Bureau de normalisation du Québec (BNQ) (2011), Développement durable – Guide d'application des principes dans la gestion des entreprises et des autres organisations, BNQ 9700-021-2011, 74p.
- Chan, E.S.W. (2011). “Implementing environmental management systems in small-and medium-sized hotels: Obstacles”, *Journal of Hospitality & Tourism Research*, 35(3), 3-23.
- Ciasullo, M. V. et O. Troisi (2013). “Sustainable value creation in SMEs: a case study”, *TQM Journal*, 25(1): 44-61.
- Cocca, P. et M. Alberti (2010). “A framework to assess performance measurement systems in SMEs”, *International Journal of Productivity and Performance Management*, 59 (2), 186-200.
- David, W., Gary, L.-W., et John, R. (2006). “Drivers of environmental behaviour in manufacturing SMEs and the implications for CSR”, *Journal of Business Ethics*, 67: 317-330.
- DFCG (Association nationale des directeurs financiers et de contrôle de gestion (DFCG), (2010), *Responsabilité de la PME et reporting sociétal*, Les e-cahiers techniques de la DFCG, mars.
- Epstein, M. J. (1996). *Measuring Corporate Environmental Performance: Best Practices for Costing and Managing an Effective Environmental Strategy*, Chicago, IL: Irwin.

- Epstein, M., et Manzoni, J-F. (1998). “Implementing corporate strategy: From Tableaux deBord to balanced scorecards”,*European Management Journal*, 16 (2), 190-203.
- Figge, F., Hahn, T., Schaltegger, S., et Wagner, M. (2002). “The Sustainability Balanced Scorecard– linking sustainability management to business strategy”,*Business Strategy & the Environment*, 11 (5), 269-284.
- Industrie Canada. (2012). *Responsabilité sociale de l’entreprise :(RSE)*, Gouvernement duCanada, Ottawa, <http://www.ic.gc.ca/eic/site/csr-rse.nsf/fra/accueil>.
- Jenkins, H. (2006). “Small Business Champions for Corporate Social Responsibility”,*Journal of Business Ethics*, 67 (3), 241-256.
- Kaplan, R., et Norton, D. (1992). “The balanced scorecard – measures that drive performance”,*Harvard Business Review*, janvier-février, 71-79.
- Kaplan, R., et Norton, D. (2001). *The Strategy-Focused Organization: how Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*, Boston, MA: Harvard Business School Press, 400 p.
- Kechiche, A., et Soparnot, R. (2012). “CSR within SMEs: Literature Review”,*International Business Research*, 5 (7), 97-104.
- Lorino, P. (2003). *Méthodes et pratiques de la performance*, Paris : Éditions d’Organisation.
- Masurel, E. (2007). “Why SMEs invest in environmental measures: Sustainability evidence from small and medium-sized printing firms”,*Business Strategy & the Environment* (John Wiley & Sons, Inc), 16 (3): 190-201.
- Morsing, M.,et Perrini, F. (2009). “CSR in SMEs: Do SMEs matter for the CSR agenda?”,*Business Ethics: A European Review*, 18 (1): 1-6.
- Pedersen, E.R.G., et Sudzina, F. (2012). “Which firms use measures? Internal and external factors shaping the adoption of performance measurement systems in Danish firms”,*International Journal of Operations and Production Management*, 32(1), 4-27.
- Préfontaine, Jacques. (2012). *Manuel de gestion du développement durable en entreprise : une approche progressive*, sous la direction de Jean Cadieux et Michel Dion, chapitre 28, Fides, 728p.
- Rao, P., Singh, A., O’Castillo, O., Ponciano, S. et Sajid, A. (2009). “A metric for corporate environmental indicators for small and medium enterprises in the Philippines”,*Business Strategy and the Environment*, 18, 14-31.
- Raymond, L., Marchand, M., St-Pierre, J., Cadieux, L., & et Labelle, F. (2013). “Dimensions of small business performance from the owner-manager’s perspective: a re-conceptualization and empirical validation”,*Entrepreneurship & Regional Development: An International Journal*, 25 (5-6), 468-499.

- Russo, A., et Tencati, A. (2009). “Formal vs. Informal CSR Strategies: Evidence from Italian Micro, Small, Medium-sized, and Large Firms”, *Journal of Business Ethics*, 85(2), 339-353.
- Simon, H. (1982). *Models of Bounded Rationality*, Boston, MA: MIT Press.
- Tapinos, E., Dyson, R.G. et Meadows, M. (2011). “Does the Balanced Scorecard make a difference to the strategy development process?”, *The Journal of the Operational Research Society*, 62(5), 888-899.
- Travaillé, D., et Naro, G. (2013). *Les sustainability Balanced Scorecards en question : Du Balanced Scorecard au Paradoxical Scorecard*, Congrès de l’Association francophone de comptabilité, Montréal, Canada.
- Trébucq, S. (2009), *Cartographie stratégique des actions de développement durable : le cas des PME françaises*, Congrès de l’Association francophone de comptabilité, Strasbourg, France.
- Voyer, P. (2002). *Tableaux de Bord de Gestion et Indicateurs de Performance*, Québec, Québec : Presses de l’Université du Québec.
- Wolff D., Roy C., et Berthelot S. (2009). *Projet d'intégration du développement durable au tableau de bord des PME par une adaptation du SD 21000*, Congrès de l’Association Francophonede Comptabilité, Strasbourg, France.