



# EXPERIMENTATION DE L'INTEGRATION D'UN REPORTING GLOBAL A TRAVERS LE DEPLOIEMENT D'UNE DEMARCHE RSE, CAS D'UNE STRUCTURE S'INSCRIVANT DANS L'ECONOMIE SOCIALE ET SOLIDAIRE

Andréas Maitre-Ferri

## ► To cite this version:

Andréas Maitre-Ferri. EXPERIMENTATION DE L'INTEGRATION D'UN REPORTING GLOBAL A TRAVERS LE DEPLOIEMENT D'UNE DEMARCHE RSE, CAS D'UNE STRUCTURE S'INSCRIVANT DANS L'ECONOMIE SOCIALE ET SOLIDAIRE. 18ème congrès de l'ADERSE, les paradoxes de la finance durable et responsable, Mar 2022, Paris, France. <hal-03622286>

**HAL Id: hal-03622286**

**<https://hal.science/hal-03622286v1>**

Submitted on 28 Mar 2022

**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.



HAL Authorization

# **EXPERIMENTATION DE L'INTEGRATION D'UN REPORTING GLOBAL A TRAVERS LE DEPLOIEMENT D'UNE DEMARCHE RSE, CAS D'UNE STRUCTURE S'INSCRIVANT DANS L'ECONOMIE SOCIALE ET SOLIDAIRE**

-

Andréas Maitre-Ferri

iaelyon - Université Jean Moulin Lyon 3  
Doctorant en Sciences de Gestion  
1, Avenue des Frères Lumières, 69008 Lyon  
06.82.91.47.67  
andreas.maitre73@gmail.com

---

**Résumé :** La recherche d'une performance globale dans le cadre d'une transition vers un développement durable est devenue une problématique généralisée, un besoin pour les organisations. Cependant, la notion de performance globale est, par sa complexité, difficilement opérationnalisable. A travers une recherche-intervention au sein d'organismes s'imprégnant de l'économie sociale et solidaire, nous cherchons à expérimenter une voie permettant l'intégration d'une performance globale conciliant économie et engagement sociétal grâce au développement du capital immatériel.

**Mots clés :** Performance globale intégrée, responsabilité sociétale des entreprises, économie sociale et solidaire, capital immatériel, culture d'entreprise

## Introduction

La performance est une notion érigée au cœur des recherches en science de gestion (Bessire, 1999) car c'est dans le cadre de sa recherche que se justifient les prises de décisions stratégiques et les actions entreprises. Mais aussi, car elle peut être considérée comme « *un élément clé de la définition de l'innovation managériale* » (Errami & Guehair, 2018, p.45 citant Le Roy et al., 2013), un moteur à la recherche de nouvelles méthodes managériales (Errami & Guehair, 2018, p.45 citant Mol & Birkinshaw, 2009).

Toutefois, malgré son rôle central en matière de gestion, « *l'usage extensif du mot va cependant de pair avec le 'flou' des définitions* » (Bessire, 1999, p.129 ; Pesqueux, 2004). Si Bourguignon (1998) donne trois sens principaux à la performance, celui de « succès », de « résultat de l'action » et « d'action », la polysémie du terme se complexifie désormais davantage dans le cadre des recherches portant sur la performance dite globale intégrant, en plus d'atteindre les précédents, un nouveau sens : celui de processus de création de valeur (Uzan, et al., 2018 ; Berger-Douce, 2011).

Ainsi, l'appréciation et l'évaluation de la performance, conditions consensuellement admises comme inhérentes à la notion de performance (Bessire, 1999), se doivent également d'évoluer afin de correspondre au « *renouvellement de la stratégie et [de] son déploiement* » dans l'atteinte d'une performance globale (Postaire et al., 2021, p.82) aujourd'hui au cœur des réflexions de toute organisation.

En effet, à l'aune d'une mobilisation croissante de la société sur les enjeux environnementaux, sociaux et sociétaux du développement durable, des risques que ces enjeux représentent pour les décennies à venir et, de l'importance qu'ont les acteurs économiques dans cette transition ; l'évolution de la définition et de l'évaluation de la performance pour intégrer les enjeux environnementaux, sociaux et sociétaux de notre époque prend parfaitement sens.

La théorisation et la modélisation par de nombreux théoriciens et praticiens d'outils permettant un contrôle et un *reporting* de la performance globale ont débutées dès la fin du siècle dernier. Parmi les plus reconnus on compte notamment : la *Global reporting initiative* (GRI), les normes ISO, le *Balanced ScoreCard* (BSC) (Kaplan et Norton, 1992) et les différentes versions alternatives comme le sustainable BSC (Figge et al., 2002), la *Tripple Bottom Line* (Elkington, 1994), la *comptabilité environnementale* (Richard, 2012) ou encore le *Social return on investment* (SROI) (Nicholls et al., 2009). Cependant, les outils de contrôle et de *reporting* de la performance globale se succèdent, s'amoncellent sans réussir à s'imposer et s'intégrer pleinement au sein des organisations et dans leurs processus internes qui continuent à être quasi-exclusivement financière.

En exposant une expérimentation d'intégration d'un reporting de la performance globale à travers le déploiement d'une démarche de responsabilité sociétale des entreprises (RSE) au sein d'organisations agissant les secteurs de la protection sociale et du logement et,

s'inscrivant dans l'économie sociale et solidaire, la présente communication a pour objectif de mettre en exergue un levier, peu valorisé mais qui, selon nous, paraît essentiel à la pérennisation d'un tel projet : le capital immatériel.

Pour ce faire, la communication abordera en premier lieu les besoins identifiés pour toute organisation d'implémenter un reporting intégré de la performance globale dû notamment aux diverses pressions qui s'exercent (1.), puis l'analyse de la complexité de la notion de performance globale nous permettra d'aborder le capital immatériel comme une solution à son opérationnalisation (2.). Une fois cet état des lieux réalisé, nous présenterons l'expérimentation (3.) et discuterons sur l'avancée actuelle de ce travail réalisé dans le cadre d'une recherche doctorale en convention CIFRE en cours.

## **1. Le besoin d'un reporting intégré de la performance globale**

L'intégration au sein d'une organisation d'un reporting de la performance globale marque un choix stratégique de rupture. En effet, cette nouvelle dynamique entre en conflit avec les pratiques de reporting comptable « *dans un contexte de financiarisation et de libéralisme avancé (Miller et Rose, 2008)* » (Naro & Travaillé, 2019) et avec les modèles de régulation « cybernétiques » en introduisant notamment un modèle de l'apprentissage (Naro & Travaillé, 2019 citant Hofstede, 1978). Si les notions de reporting intégré et de performance globale deviennent de plus en plus démocratisés c'est donc qu'en dehors des engagements et convictions de certains organes de gouvernance et de direction, un besoin a émergé et incite à cette transition.

Dans cette première partie, nous cherchons donc à identifier ces pressions qui accélèrent cette transition d'un reporting comptable et financier à un reporting de la performance globale.

### **1.1 Les pressions environnementales**

En premier lieu, toute organisation est soumise à l'environnement, à la nature. En effet, l'exploitation de ressources naturelles, les événements météorologiques et climatiques ou encore les catastrophes naturelles sont autant de facteurs exogènes permettant aux organisations d'exercer leurs activités ou présentant des risques sur la continuité des activités. Or, le dérèglement climatique et les nombreux changements qu'il génèrent (GIEC, 1990, 2022) accentue la pression qu'exerce l'environnement sur les activités des entreprises. Ne pouvant lister l'ensemble des pressions environnementales pour tout type d'organisations, nous prenons le parti d'illustrer ces pressions à travers deux exemples qui concernent spécifiquement les organisations de notre terrain de recherche : la santé et le bien-être des adhérents et résidents et la dévaluation des actifs financiers.

La santé et le bien-être sont effectivement au premier rang des nombreux risques générés par les changements climatiques. On peut notamment citer : la hausse des maladies à transmission vectorielles (Driff et al., 2020), l'accentuation de la pollution et des maladies chroniques qu'elle développe (Driff et al., 2020 (2)), l'effondrement de la biodiversité et ses nombreux impacts psychologiques et sanitaires (Annales des Mines, 2021 ; Albrecht, 2020), les

pressions hydriques et agricoles (GIEC, 2022) agissant sur la disponibilité, l'accessibilité et la qualité des ressources en eau et en nourriture ou encore les évènements météorologiques, climatiques et les catastrophes naturelles (GIEC, 2022).

Dans cette logique-là et dans le cadre des activités des structures de notre terrain de recherche, la pression environnementale est grandissante car elle représente un risque toujours plus important sur leur raison d'être et pourra également entraîner des répercussions économiques. Dans le cadre des activités de protection sociale, une dégradation de la santé et du bien-être des adhérents, en plus de nuire à la mission sociale des organismes, peut générer une hausse, plus ou moins forte, soudaine voire soutenue des prestations. Concernant les activités de logements, une dégradation du bien-être des résidents peut entraîner des départs anticipés, des non-renouvellement de location ainsi qu'une perte d'image de marque, nuisant ainsi à l'objectif d'offrir aux résidents un logement de qualité.

La dévaluation financière est un autre exemple de pression environnementale pour toute institution financière et du logement. En portant un risque accru sur les actifs comme les passifs d'une entreprise (ACPR, 2021), la dévaluation peut entraîner des conséquences directes sur la situation financière et la solvabilité de cette dernière. Dans son dernier rapport annuel, l'autorité de contrôle prudentiel et de résolution, ACPR, (2021) indique effectivement mettre à l'ordre de ses priorités les risques liés au changement climatique et que les assurances évaluent de plus en plus cette problématique en considérant la hausse importante des frais d'assurance sur les biens, mobiliers comme immobilier, issus d'évènements météorologiques et climatiques de plus en plus intenses et fréquent.

En la matière deux grands risques sont identifiés. Premièrement, le risque physique relatif aux inondations, sécheresses, submersions marines, gonflements et retraits des argiles... qui impactent les actifs immobiliers dans le cas des structures de notre terrain de recherche. Et, secondement, le risque de transition qui est relatif aux effets de la mise en œuvre de la transition, et notamment dans le cas d'une transition tardive ou après-coup.

Si un ou des actifs immobiliers sont impactés par un évènement naturel et/ou si des actifs mobiliers sont dévalués pour ne pas avoir mis en œuvre la transition ou en subir les conséquences, l'impact financier pour les organisations de notre terrain de recherche peut être conséquent et véritablement problématique pour la gouvernance et la direction de ces dernières.

La présentation de la pression environnementale à travers deux exemples propres à notre terrain de recherche, ne recense pas l'ensemble des pressions qu'exerce l'environnement sur les organisations, nous pourrions par exemple citer l'accès aux ressources et métaux rares, la santé et le bien-être des salariés... Mais révèle l'importance de cette pression sur les organisations et la nécessité d'intégrer ces facteurs dans les processus de contrôle et de gestion. D'autant plus que les indicateurs environnementaux se dégradent continuellement laissant envisager une augmentation de cette pression (GIEC, 2022 ; Persson et al., 2022).

## **1.2 Les pressions institutionnelles**

Au-delà de ces pressions d'ordre physique, le développement durable accentue aussi la pression institutionnelle qui s'exerce sur les organisations. Une pression reposant sur la « *chaîne de valeur perçue par l'ensemble des parties prenantes* » (Berger-Douce, 2014, pp.63-64). L'auteur en identifie trois niveaux : normatif, régulateur et concurrentiel. Le premier niveau (normatif) correspond selon l'auteur à l'élévation croissante des « *standards de conformité* » créant ainsi un socle commun plus contraignant. Le second niveau (régulateur) porte lui sur la concurrence et les « *distorsions* » pouvant influencer sur les coûts et finalement, le dernier niveau (concurrentiel) intègre les « *attentes nouvelles génératrices d'opportunité de marché* ».

Depuis plusieurs années on voit bien ces pressions institutionnelles à l'œuvre à travers l'adoption de nouvelles lois et réglementations plus exigeantes, la création de nouveaux marchés écoresponsables ou encore l'alignement de la plupart des entreprises sur des engagements de développement durable.

Par leurs mécanismes propres, ces trois niveaux de pression sont contraignants et imposent un cadre, une norme à laquelle l'entreprise doit réagir et s'y conformer pour ne pas être perçue comme une mauvaise citoyenne (Mercuri-Chapuis & Le Bas, 2018, p.5).

Dégradation de l'image de marque, non-conformité et désintéressement des parties prenantes sont les principaux risques liés à cette pression institutionnelle de la transition vers un développement durable. Et en tant que risque de transition, comme présenté précédemment, la mise en œuvre de cette transition pour suivre ces normes institutionnalisées, les coûts financiers peuvent être importants d'autant plus que ces normes sont exogènes à l'organisation et n'intègrent pas les spécificités propres à chacune d'entre elles, créant ainsi une distorsion entre les attentes des parties prenantes et la réalité du terrain, créant une nouvelle relation d'agent-principal (Jensen & Meckling, 1976).

A titre d'illustration, une des organisations de notre terrain de recherche est une union de mutuelles agissant pour la protection sociale de ses adhérents et est donc assujettie au règlement européen Solvabilité II la contraignant à respecter un cadre strict et contraignant de reporting annuel. Ce reporting porte sur des sujets variés allant de la solvabilité financière (rapport régulier au contrôleur, rapport sur la solvabilité et la situation financière, évaluation interne des risques et de la solvabilité), aux pratiques commerciale et la protection de la clientèle en passant par la lutte contre le blanchiment, le financement du terrorisme et le gel des avoirs. Ces sujets ont trait à la responsabilité sociétale de l'organisme et offrent une vision plus complète et globale de la performance de cette dernière mais nécessitent des ressources et compétences particulières et conséquentes, notamment en matière d'actuariat. Or la réglementation européenne s'applique indifféremment aux entreprises internationales d'assurance comme aux acteurs locaux de petite et moyenne taille, ce qui est le cas de la structure de notre terrain de recherche, qui n'ont pas nécessairement les ressources et compétences nécessaires voire ne sont exposés aux mêmes risques que des institutions financières internationales.

Comme pour la pression environnementale, la pression institutionnelle a crû de manière conséquente ces dernières années et continuera ainsi dans les années à venir à travers l'adoption de nouvelles lois et réglementations, de nouvelles pratiques commerciales et

concurrentielles de plus en plus « responsables », ou du moins le revendiquant, ainsi que par un engagement plus marqué de la société civile en la matière.

Si ces deux premières pressions décrivant le besoin d'intégrer un reporting intégré de la performance globale sont exogènes à l'organisation et s'impose d'une certaine manière à elle, la troisième pression que nous souhaiterions présenter est davantage endogène car elle traite du manque de représentativité du reporting comptable et financier de la performance réelle d'une organisation

### **1.3 Le manque de représentativité du reporting comptable et financier**

En dernier point, même avec l'essor du reporting extra-financier et des critères ESG (environnement, social et gouvernance), l'appréciation de la performance repose majoritairement sur des indicateurs comptables et financiers. Or, la pertinence de la représentativité de la performance par ces seuls indicateurs est questionnée (Savall et Zardet, 1987, 2015). Ce manque de représentativité des indicateurs comptable et financiers pour évaluer la performance d'une organisation peuvent être relevés par l'évaluation de l'importance des coûts et performance cachés ainsi que par l'instauration de la directive européenne « *Solvabilité II* ».

Les coûts et performances cachés sont définis comme les coûts et performances qui n'apparaissent pas dans l'évaluation comptable d'une organisation relevant de dysfonctionnements socio-économiques et impactant *in fine* le résultat global de cette dernière (Savall et Zardet, 1987, 2015). Selon ces auteurs et après plus de 40 ans de recherche sur cette problématique, « *toute organisation, quelle que soit sa taille, son statut, sa mission, sa performance financière, dispose d'une réserve endogène d'efficience, comprise entre 20 000 et 70 000 euros de coûts cachés par personne et par an, constituée, pour une part, d'excédent de charges et, pour une autre part significative, d'insuffisance de produits et de marges (coût d'opportunité. Une proportion de 35 à 55% est convertible en valeur ajoutée dans un délai de quelques mois (6 à 15).* » (Savall et al., 2019, p.158).

Ainsi, la théorie des coûts cachés, qui, dans l'illustration ci-dessus se concentre exclusivement sur la performance sociale et n'intègre pas une évaluation des coûts et performances cachés d'origine environnementale pouvant alourdir le constat émis, met en exergue l'écart de performance entre celle qui est valorisée comptablement et financièrement et celle qui est constatée en analysant plus finement le contexte socio-économique d'une structure. Cette faible représentativité pouvant dès lors engendrer des prises de décision non éclairées car n'intégrant pas la réalité de leur contexte socio-économique.

Autre illustration de la faible représentativité du reporting comptable et financier que nous avons brièvement abordé précédemment, la directive européenne 2009/38/CE dite « *Solvabilité II* » (S II). Cette directive européenne a été adoptée comme une réponse des pouvoirs publics suite à la crise des *subprimes* de 2008 afin de s'assurer qu'un tel effondrement du marché financier ne puisse plus se reproduire. Cette directive impose aux organismes financiers (banques, assurances, instituts de prévoyance et mutuelles)

l'établissement d'une évaluation prudentielle de leurs indicateurs financiers afin d'assurer qu'ils disposent de fonds suffisants pour répondre à leurs obligations envers leur clientèle. Pour ce faire, un reporting annuel est à réaliser et consiste principalement à conduire des « *stress-tests* », des chocs, pour tester la résilience de l'organisation.

Cette évaluation prudentielle, quasi-actuarielle, de la situation financière d'un organisme, qui s'applique pour certaines des structures de notre terrain de recherche, constitue une mesure que nous pouvons considérer comme extra-financière car différente des standards d'évaluation comptable et offrant aux organes d'administration, de gouvernance et de contrôle de l'organisation, une autre vision de la performance de leur organisation. En effet, malgré les difficultés que nous avons abordées précédemment, cette évaluation de la résilience d'une organisation permet d'éclairer la prise de décision au regard d'indicateurs de risques jusqu'à présent sous-évalués dans le reporting comptable et financier « classique » mais ayant trait directement à la santé financière de l'organisation comme les risques de souscription, de marché, de liquidité ou encore les risques opérationnels.

Au regard de ces trois pressions, l'intégration d'un reporting de la performance globale comprenant les trois dimensions du développement durable dans les processus de création de valeur constitue donc bien un besoin pour les organisations et ce, au-delà de l'engagement personnel d'une direction ou d'un organe de gouvernance.

Cependant, elle constitue un véritable changement dans l'organisation souhaitant la mettre en œuvre. Un changement qui implique l'utilisation de nouvelles méthodes et de nouvelles pratiques dont différentes ont déjà été modélisées mais n'ont pas fait consensus et ne se sont pas véritablement démocratisées.

## **2. L'intégration par le capital immatériel comme réponse à la complexité de la performance globale**

Le constat qui vient d'être dressé n'est en effet pas nouveau puisque les travaux portant sur la performance globale sont apparus à la fin du siècle dernier avec notamment les travaux du Club de Rome, 1972 et le rapport Brundtland (1987) qui ont défini la notion de développement durable et par extension celle de responsabilité sociétale des entreprises (RSE), et de nombreux travaux comme ceux de Savall et Zardet depuis 1974, le rapport Gandois en 1993, la théorie des parties prenantes (Freeman, 1984) et d'autres, qui ont conceptualisé la notion de performance globale, mesure de la RSE (Pesqueux, 2004). Depuis, de nombreux travaux ont été menés depuis afin de proposer des outils mesurant la performance globale et pouvant trouver application dans les organisations.

Ces travaux ont un impact important car ils ont accompagné l'évolution de la responsabilité sociétale des entreprises (RSE) d'un modèle « anti-profit » à un modèle « *for profit* » en mettant « *la RSE au cœur des activités des firmes également porteuse de profit* » (Mercuri-Chapuis & Le Bas, 2018, pp.2-3). Mais également car ils ont marqué une rupture entre le « *modèle de régulation cybernétique qui a longtemps constitué le paradigme sous-jacent à la philosophie du contrôle (Hofstede, 1978) [...] au profit du modèle de l'apprentissage, jugé*



*plus adapté à un environnement compétitif, dynamique et complexe (Mevellec, 1990 ; Besson et Bouquin, 1991 ; Johnson, 1992 ; Lorino, 1995) » (Naro & Travaillé, 2019, p.15).*

Cependant, les outils que nous avons cités en introduction ont été publiés pour certains depuis plus de 20 ans et si des applications ont été réalisées à travers ces années, aucun d'entre eux ne s'est véritablement démocratisé et n'est appliqué de manière générique a contrario d'autres outils et méthodologies de performance financières et comptables qui sont appliqués globalement. Pourquoi ?

## **2.1 La performance globale, une notion complexe à articuler**

En introduction nous avons évoqué la polysémie inhérente au terme de performance, polysémie qui est d'autant plus conséquente lorsque l'on parle de performance globale (Bessire, 1999 ; Pesqueux, 2004). Entendons-nous par performance un résultat, une action, un processus ? Sur quels critères évaluons-nous cette performance, des critères objectifs ou subjectifs (Kessari et al., 2016), des critères relatifs ou absolus encore des critères qualitatifs, quantitatifs, financiers ? Intégrons-nous dans la performance globale toutes les parties prenantes ou alors les plus significatives, mais aussi intégrons-nous les impacts sociaux et environnement indirects ou uniquement les impacts directs (Cretté, 2015) ?

La performance globale est une notion complexe, floue, un « *attrape-tout dans la mesure où il comprend à la fois l'idée d'action (performing) et d'état (performance comme étape franchie)* » (Pesqueux, 2004 p.7), et dont le cadrage et la définition sont dépendantes de son appréciation. Ce constat est d'autant plus marqué que les textes réglementaires définissent un cadre vague et libre à l'interprétation de ce qu'est la RSE par exemple en la définissant comme « *un concept qui désigne l'intégration volontaire, par les entreprises, de préoccupations sociales et environnementales à leurs activités commerciales et leurs relations avec leurs parties prenantes* » (COM(2001) 366). Ainsi, même si une base est partagée par tous, les définitions de la RSE et de la performance globale varient donc d'une organisation à l'autre, en fonction des objectifs visés et des interlocuteurs à qui est destiné le message.

Au-delà de la multiplicité des indicateurs à étudier, des échelles spatiales et temporelles à intégrer, la performance globale en analysant des données environnementales, sociales, économiques et sociétales, doit également intégrer les interactions et les interdépendances de ces trois dimensions entre elles. Les compartimenter, segmenter, reviendrait à ne pas les intégrer et donc ne pas prendre en compte leur impact dans les processus de prise de décision (Cretté, 2015 ; Chauvey et Naro, 2013), mais rend également la lisibilité et l'intelligibilité plus délicate.

Les différents outils de mesure de la performance globale sont donc assujettis à cette complexité et n'y manquent pas. Dans un article publié en 2015 Trébucq fait un état des lieux des différentes controverses énoncées par différents auteurs à l'égard du Balanced ScoreCard, un des premiers outils de mesure de la performance globale et qui est, aujourd'hui encore, très central dans les recherches portant sur ce sujet (Errami & Guehair, 2018 ; Naro & Travaillé,

2019). Il cite notamment la difficile capacité à intégrer des « *facteurs exogènes impactant la performance* », « *l'orientation très actionnariale de l'outil* » ou encore l'intérêt de donner « *une place plus centrale dans la réflexion stratégique* » aux parties prenantes (Trébucq, 2015, p.168).

Un autre facteur de complexité de la notion de performance globale réside dans le caractère mouvant d'une organisation et d'autant plus dans le cadre d'une organisation en transition. Naro et Travaillé (2019) relatent par exemple que les deux entreprises étudiées dans leur article n'avaient pas fait perdurer le BSC mis en place dans les années 2000 du fait d'une fusion et d'une entrée sur la bourse pour l'une et de difficultés financières et du départ du directeur général pour l'autre. Dans un contexte où en plus de l'évolution « naturelle » d'une organisation, on ajoute la transition de l'organisation et de la société dans sa globalité vers un développement durable, le reporting de la performance globale ne peut être conduit *toutes choses égales par ailleurs* et doit être en constant évolution en intégrant par exemple les impacts des risques (Trébucq, 2015) et notamment ceux de transition qui émergent au fil de l'eau.

Finalement, il est important, si ce n'est capital, de noter que la performance est un « *concept construit* » reposant « *sur des présupposés et différentes perspectives, qui conditionnent la manière de l'évaluer* » (Kessari et al., 2016, p. 66 citant Callon, 2006 et Emery, 2007). Ainsi, la complexité pour les outils d'évaluation de la performance globale réside dans l'adaptabilité au contexte propre d'une organisation, la capacité à mesurer des indicateurs objectifs (génériques) et subjectifs (spécifiques) (Kessari et al., 2016, p. 69). En reprenant la définition d'indicateur de performance de Lorino (2001), Pesqueux (2004) considère même que l'indicateur « *n'est [donc] pas une mesure objective, attribut du phénomène mesuré indépendant de l'observateur, mais il est construit par l'agent, en relation avec le type d'action qu'il conduit et les objectifs qu'il poursuit* » (p.10).

Le fait que la performance globale soit une notion construite socialement et donc pas générique mais spécifique à une organisation, un contexte particulier, induit également qu'appliquer une norme ou de se conformer à des outils et méthodes exogènes sans adaptation peut alors être contre-productif et nuire à l'objectif initial en créant des conflits (Naro & Travaillé, 2019) voire engendrer des coûts cachés (Savall & Zardet, 2005).

La complexité de la performance globale compromet donc son opérationnalisation au sein des organisations et donc, *in fine* son intégration. Mais son caractère partenarial (Uzan, et al., 2018) offre une clé pour permettre son intégration dans les structures et les comportements : le capital immatériel

## **2.2 L'intégration de la performance globale par le capital immatériel**

Le capital immatériel a été présenté en filigrane tout au long des précédentes parties de cette communication et est inhérent à la notion de performance globale. Composé du capital humain, relationnel, structurel (Norton et Kaplan, 1996 ; Edvinsson et Malone, 1997) et, pour Fustec (2011 ; 2017), du capital naturel (cités par Bennis et Thenet, 2021), le capital

immatériel est pour une organisation un facteur inhérent à la performance globale au même titre que le capital financier, matériel, humain, social, sociétal et naturel (Cretté, 2015).

De plus, des recherches ont montré à la fois la performativité du capital immatériel, Albertini et Berger-Remy (2019) ont conduit une méta-analyse montrant les interactions entre le capital immatériel et la performance financière, Savall et Zardet (2007) et Cappelletti (2007) ont prouvé par exemple « *que la rentabilité d'un investissement incorporel se situe entre 210% et 4040%* » (Savall et al., 2019, p.161), et son rôle déterminant dans l'intégration et la pérennisation de l'implantation d'une démarche de contrôle de la performance globale (Naro & Travaillé, 2019 ; Bennis et Thenet, 2021).

Si le capital immatériel est à la fois partie intégrante de la performance globale et, selon notre hypothèse, un levier d'intégration et d'opérationnalisation de la performance globale, il est un capital à stimuler et à contrôler.

La revue de littérature que nous avons conduit sur les outils de mesure de la performance globale s'appuient en effet beaucoup sur les travaux fondateurs de Argyris et Shön (1978) concernant l'apprentissage organisationnel et ceux de Simons (1995) sur les leviers de contrôle diagnostique et interactifs.

L'apprentissage organisationnel, pour Argyris et Shön est « *le résultat d'un processus par lequel les acteurs détectent des erreurs et agissent en vue de les corriger* » dont ils en distinguent deux dimensions : la première étant que le « *résultat produit des changements mineurs et n'entraîne pas de changement significatif dans les valeurs* », on parle alors d'apprentissage en simple boucle, contrairement à l'apprentissage en double boucle « *qui conduit l'organisation à changer de paradigme* » (Naro & Travaillé, 2019, p.19).

L'apprentissage organisationnel est donc un élément fondamental de la performance globale car il va traduire le degré d'intégration et de pérennisation de cette dernière.

Le contrôle interactif « *stimule l'émergence de la stratégie en réponse aux opportunités et aux menaces [...] aide à formuler des réponses à un environnement changeant [...] favorise les comportements opportunistes, focalise l'attention, améliore et guide les échanges entre acteurs et promeut des réponses innovantes pour faire face aux incertitudes stratégiques* ». Le contrôle diagnostique, lui « *aide les managers dans la mise en œuvre de la stratégie, qu'elle soit centrée sur des objectifs économiques ou de développement durable [...] permet de suivre les résultats de l'organisation et de les corriger par rapport aux objectifs prédéfinis* (Postaire et al., 2021, p. 86-87, citant Gomez-Conde et al., 2019).

En étant mobilisés tous les deux, ces deux leviers de contrôle permettraient de mobiliser et stimuler le capital immatériel dans la formulation stratégique d'un projet RSE et donc le déploiement d'une démarche de performance globale (contrôle interactif) et de la pérenniser en s'assurant de la bonne conduite et de l'actualisation constante des objectifs prédéfinis (contrôle diagnostique).

Le capital immatériel comme terreau de l'intégration durable d'une performance globale paraît donc être une hypothèse soutenable. C'est en tout cas une des hypothèses sur lesquelles

nous travaillons dans le cadre de notre recherche doctorale à travers l'expérimentation que nous allons désormais présenter.

### **3. Présentation d'une expérimentation d'intégration d'un reporting global par le capital immatériel**

#### **3.1 Présentation du terrain de recherche**

Notre terrain de recherche est composé de quatre structures commerciales exerçant sur les secteurs de la protection sociale de l'éducation nationale et du logement étudiant. Parmi ces structures sont présentes deux mutuelles, une association, relevant donc toutes les trois de l'économie sociale et solidaire (ESS) et une entreprise.

A la fin de l'année 2019, ces structures sous l'impulsion de leur direction générale et notamment dans le cadre de leur raison d'être de l'ESS, ont décidé le déploiement d'un projet RSE afin de formaliser des actions RSE qui avaient déjà pu être menées mais de manières informelles et de les développer pour s'inscrire pleinement dans le développement durable et d'actualiser en fonction des défis actuels, leurs valeurs historiques. L'objectif visé est donc de revitaliser et fédérer l'ensemble des parties prenantes aux valeurs de l'ESS que défendent et promeuvent les organisations, et auxquelles a adhéré l'entreprise, en y intégrant la dimension environnementale qui est nouvelle. Créer une culture commune et partagée de l'ESS à travers le projet RSE.

En effet, au cours des dernières années et notamment des évolutions récentes de leur secteur d'activité et de la vie des structures, dont on peut citer la perte progressive des régimes spéciaux de la protection sociale, l'alignement normatif et réglementaire des structures de l'ESS aux structures capitalistiques à travers, le régime Solvabilité II que nous avons déjà évoqué (Séran, 2021) mais aussi et surtout, la Loi PACTE (2019) permettant à ces dernières d'adopter une raison d'être sociale et/ou environnementale, cette culture commune de l'ESS s'est effrité au profit d'une logique plus concurrentielle (Domin, 2020) et désormais vitale à la survie de ces organismes.

Ainsi, depuis 2020, dans le cadre d'une convention de recherche CIFRE, nous intervenons dans ces structures afin de mettre en œuvre ce projet RSE.

#### **3.2 Méthodologie de recherche**

En tant qu'intervenant-chercheur au sein de notre terrain de recherche et avec un objectif clairement défini de le « transformer » en résolvant une problématique de ces organisations et en intégrant au processus de recherches ceux qui en sont concernés (Coghlan & Brydon Miller, 2014 ; Savall et al., 2019 ; Bonnet, 2020). Cette méthodologie nous a permis d'accéder à une connaissance propre aux parties prenantes des organisations, qui est une donnée

essentielle comme nous venons de le voir de la performance globale, et donc d'enrichir les connaissances et d'ajuster continuellement par l'échange leur vision et la nôtre de l'objet de l'étude (Moisdon, 2015).

En l'état, et malgré l'impact important de la pandémie de Covid-19 sur la conduite du projet, nous avons récolté différents matériaux terrains provenant tant de notre observation, de la documentation et d'entretiens.

Concrètement, notre approche a été menée en trois phases :

- Phase 1 : état des lieux (janvier 2020 – Juin 2020)

Dès notre arrivée sur le terrain nous avons mené un premier état des lieux sur la documentation externe et sectorielle afin d'identifier des sujets génériques et prioritaires. Suite à cela, nous nous sommes entretenus avec 8 directeurs et cadres sur la base d'un guide d'entretien construit à partir de notre analyse externe et sectorielle afin de relever des convergences et des spécificités entre le constat générique et les contingences des organisations.

- Phase 2 : Promotion du projet en interne et participation de l'ensemble des salariés (Juin 2020 – Décembre 2020)

Suite au premier état des lieux, nous avons alors fait une présentation du projet aux instances de gouvernance, de direction et des représentants du personnel afin de valider le projet et de le présenter par la suite à l'ensemble des salariés sous le format d'un webinaire. A la fin de ce webinaire, un questionnaire ouvert a été mis à disposition de ces derniers afin qu'ils partagent leurs compréhensions, attentes, engagements et contraintes concernant le projet. Au total, nous avons récupéré 60 réponses.

- Phase 3 : Mise en œuvre du projet (en cours)

Suite à cette deuxième phase de l'état des lieux, le projet a été adapté et est mis en œuvre selon la charte éco-responsable qui a été rédigée et les champs d'actions du projet qui ont été formalisés.

### **3.2 Premiers résultats (en cours d'élaboration)**

Comme indiqué précédemment, la recherche-intervention menée sur le terrain de recherche est une étude longitudinale réalisée dans le cadre d'une thèse CIFRE qui est encore en cours et qui devrait aboutir en août 2023. De plus, la conduite de la recherche a été tout de même grandement impacté par la pandémie de Covid-19. Ainsi, les résultats que nous présentons ici en sont pas définitifs et la majorité des projets n'ont été lancés que récemment.

L'état des lieux réalisé au cours de la première année d'intervention sur le terrain a permis de faire émerger un constat qui est partagé dans différentes autres études : celui que l'intégration d'un projet RSE était un sujet important voir très important pour plus de 90% des personnes interrogées mais que le projet paraissait encore peu concret (env. 80%). Le même constat a émergé lors de nos différents entretiens durant lesquels les personnes interviewées ont pour la

majorité partagé l'intérêt du projet mais pointé la connotation abstraite, jusqu'à considérer que *'C'est beau [le projet] mais on est pas dans le monde des bisounours* » (entretien 1).

Par ailleurs plus de 75% des répondants au questionnaire ont indiqué pratiquer *« assez souvent et sur certains domaines d'action »* au moins des écogestes et souhaiteraient s'investir davantage *« dans une action ponctuelle »* pour 47% des répondants, *« dans un groupe de réflexion »* pour 40% et, pour 11% *« en devenant ambassadeur »*. Concernant les entretiens, dans la majorité, les membres de la direction ont mis en exergue la difficulté d'intégrer dans leurs activités *« du travail supplémentaire »*, ou pointer *« la difficulté d'y accorder du temps »*.

Finalement, à travers le questionnaire et les entretiens menés, une idée clé a été partagée par différentes personnes, celle d'un besoin d'information, de formation et d'accompagnement dans la mise en œuvre du projet : *« en savoir davantage sur les 'écogestes' à réaliser au quotidien »*, *« que l'on partage une culture commune en éducation sur le développement durable au sein de l'entreprise pour développer la sensibilité des collaborateurs en santé-environnement et que cela impacte leurs attitudes professionnelles mais également personnelles »* ou encore *« que chacun s'approprie cette démarche, l'applique et la défende »*.

Cet état des lieux a ainsi mis en exergue trois points fondamentaux pour la mise en œuvre et l'intégration du projet RSE. Premièrement, une grande partie des salariés souhaitent mettre en œuvre le projet mais ont exprimé le besoin d'en apprendre davantage car la notion est encore abstraite. Ensuite, le lien entre la RSE et les valeurs de l'ESS ont tout de même été perçue à travers quelques réponses du questionnaire destiné aux salariés mais davantage dans les entretiens menés avec des directeurs et des cadres. Finalement, même si le projet paraît être porté par le plus grand nombre, plusieurs personnes ont pointé l'idée clé que ce projet ne doit pas représenter une charge de travail supplémentaire, et donc que malgré tout, ce projet reste secondaire reste annexe en comparaison à leurs activités quotidienne.

3 projets ont alors été initiés afin de développer le capital immatériel de la RSE des organisations :

- Un projet d'information et de formation des salariés par l'intermédiaire de webinaires, d'un encart d'information au sein du journal interne et du lancement d'un intranet de la RSE : L'objectif de ce projet est de partager de la connaissance autour du développement durable, des notions qui la compose, des actualités internationales et de l'avancement du projet.
- Un projet d'accompagnement des initiatives prises localement par les salariés et/ou les résidents et adhérents, s'apparentant à une approche *bottom-up* du projet. Chaque partie prenante a déjà pu mettre en œuvre des initiatives ou a constaté des opportunités dans le cadre de ses activités opérationnelles. Ainsi, l'accompagnement de ces initiatives permettrait en plus de concrétiser davantage le projet, de partager en interne des éléments de connaissance et de maîtrise de la RSE afin de dupliquer l'initiative ailleurs et qu'elle soit partagée et comprise par le plus grand nombre.

- Finalement un projet, *top-down* d'intégration de préconisations RSE par les directeurs des différentes entités et services des organisations. Des préconisations issues de l'état des lieux ont été formalisées à l'attention des différentes directions des organisations afin de chacune d'entre elles puissent intégrer dans leur organisation et leurs objectifs les problématiques RSE les concernant.

L'objectif visé par cette triple approche est d'inscrire et d'intégrer la RSE, et donc in fine, la performance globale, au sein des structures des organisations (les prises de décision, les processus...) et dans le comportement de l'ensemble des parties prenantes (comportements individuels, de groupe, hiérarchiques...)

Actuellement, les différents projets ont été quelque peu retardés au regard du contexte que l'entreprise a traversé et qui a tout de même ébranlé son fonctionnement normal et donc le lancement d'un nouveau projet. Mais nous pouvons partager les éléments suivants.

Les 5 webinaires qui ont été organisés ont été suivi en direct par plus de la moitié des salariés à chaque fois (une évaluation précise de l'audience étant impossible à réaliser). C'est la première fois qu'un tel moyen de communication interne est proposé aux salariés ce qui marque un véritable changement pour tous et un engouement a été perçu. Bien qu'il ne nous soit impossible pour l'instant d'évaluer son impact de manière formelle, nous avons observé sur le terrain un certain « éveil », éveil renforcé avec l'intégration récente dans ces webinaires d'un moment d'échange avec les auditeurs, certains collaborateurs nous ayant par exemple notifié le regret de ne pas pouvoir y prendre part mais ont affiché leur volonté de le réviser depuis l'intranet.

En parallèle des webinaires réalisés, 4 salariés ainsi qu'une association étudiante se sont rapprochés du groupe chargé de la démarche RSE pour proposer des initiatives locales. Initiatives qui sont actuellement lancées et dont quelques-unes devraient aboutir d'ici la fin de l'année scolaire. Il est intéressant de noter que lorsque ces personnes sont entrées en contact avec nous, elles ont directement pointé en plus de leur engagement, un intérêt économique qu'elles avaient perçue et qui émanerait de cette initiative. Par exemple, un salarié a proposé l'installation d'un compost en résidence afin de réduire les impacts environnementaux et sociétaux liés à la gestion des déchets et a perçue l'occasion pour elle de se rapprocher d'acteurs territoriaux pour établir des partenariats avec eux.

Un ensemble de préconisations a également été mis à disposition des directeurs en décembre 2021. Depuis, 4 groupes de travail ont été créés afin d'intégrer la RSE dans les processus et activités des services et entités concernées.

Finalement, dernier résultat en date, un engagement d'investissement socialement responsable participatif a été présenté et adopté par le conseil d'administration de l'une des organisations. Sa mise en œuvre est prévue dans les prochains mois également

## 5. Discussion

En l'état actuel de la recherche et des résultats terrains nous ne pouvons émettre de conclusion sur notre hypothèse. Toutefois, l'approche développée suite à l'expression des membres des organisation et non pas par l'application ad hoc d'une démarche exogène semble porter ces premiers fruits et faire émerger un engagement partagé tant par des salariés, des étudiants et des directions. Théoriquement, cette intégration du projet RSE et de la performance globale sur le terrain de recherche par effet de tâche d'huile (Savall & Zardet, 2004) couplé à une intégration verticale et horizontale du projet (Ibid) et soutenu par un système d'information, de formation et d'accompagnement semble pertinente dans le cadre d'organisation ayant une raison d'être. L'analyse future des résultats terrains ainsi que de la littérature devrait nous permettre d'élaborer une première modélisation de notre expérimentation ainsi qu'apporter des éléments plus probants quant à sa pertinence et à son effectivité.



## Bibliographie

Albertini, E. et Berger-Remy (2019). Intellectual capital and financial performance : a meta-analysis and research agenda, AIMS « Management », 2019, Vol. 22(2), pages 216 à 249

Bennis, G. et Thenet, G. (2021) « Une étude exploratoire du système de management de la performance immatérielle : entre perceptions et pratiques », *Management & Avenir*, vol. 124, no.4, 2021, pp. 107-127

Berger-Douce, S. (2011). L'éthique, catalyseur d'une stratégie durable en PME ? *Humanisme et Entreprise*, 3(3), 9-24.

Bessire, D (1999). Définir la performance, Association Francophone de Comptabilité, 1999/2, Tome 5, pages 127 à 150

Bourguignon A. (1998) Représentations de la performance : le contrôle de gestion ne suffit pas, in Congrès Performance et Comptabilité, XIX<sup>e</sup> siècle, Association Française de Comptabilité, 1998, Nantes, p. 537-553, V2

Chauvey J.-N. et Naro G. (2013). « Reporting et pilotage sociétaux : Repenser la performance globale à l'aune des paradoxes de la RSE », *Comptabilité sans Frontières*, Canada

Cretté, O. (2015). Reporting intégré et mesure de la performance. Limites et perspectives d'une approche par les parties prenantes et les territoires en France et en Allemagne. *Prospective et stratégie*, 1(1), 57-79.

Domin, J-P. (2020). *Le rôle de la loi du 31 décembre 1989 dans la construction du marché de l'assurance maladie complémentaire*. RECMA, 3(3), 52-65

Driff, Y., Roche, B., Valade, P. (2020). *Conséquences du changement climatique pour les maladies à transmission vectorielle et impact en assurance des personnes*. IRD – Institut de Recherche pour le Développement, étude pour l'ACPR

Driff, Y., Roche, B., Valade, P. (2020). *Conséquences du changement climatique sur la pollution de l'air et impact en assurance des personnes*. IRD – Institut de Recherche pour le Développement, étude pour l'ACPR

Errami, Y. et Guehair, N. (2018). *Innovativité organisationnelle et adoption des outils de gestion : le cas du balanced scorecard*. Association de recherches et publications en management, Gestion 2000, 2018/3 Volume 35, pp. 45 – 70.

Kessari, M., Joly, C., Jaeck, M. & Jaouen, A. (2016). Comment concilier durablement performance économique et performance sociétale : Exploration d'un réseau de magasins de producteurs. *La Revue des Sciences de Gestion*, 2(2-3), 63-78.

Mercuri Chaupuis, S., Le Bas, C. (2018). Une vision « managériale de l'entreprise et de la société. La responsabilité sociale stratégique de Porter et Kramer. *ResearchGate*, uploaded on 18 september 2018, 15 pages

Moisdon, J.-C. (2015). *Recherche en gestion et intervention*. Revue française de gestion, n°253/2015, pages 21 à 39

Naro, G. et Travaillé, D. (2019). De la conception collective d'un balanced scorecard à son abandon : l'apprentissage organisationnel en question(s), *Association Francophone de Comptabilité*, 2019/1 Tome 25, pages 13 à 54

Pesqueux, Y. (2004). La notion de performance globale, 5° forum international ETHICS, décembre 2004, Tunis, Tunisie, 14 pages

Persson, L., Carney Almroth B. M., Collins, C. D., Cornell, S., de Wit, C. A., Diamond, M. L., Fantke, P., Hassellöv, M., MacLeod, M., Ryberg, M. W., Søgaaard Jørgensen, P., Villarrubia-Gómez, P., Wang, Z., and Michael Zwicky Hauschild, M. (2022) Outside the Safe Operating Space of the Planetary Boundary for Novel Entities, *Environmental Science & Technology* Article ASAP, 12 pages

Postaire, M., Alcouffe, S. et Boitier, M. (2021) « L'influence de la variété des usages des dispositifs de contrôle dans le pilotage de la performance globale : le cas d'un incubateur de startups », *Management & Avenir*, vol. 124, no.4, 2021, pp. 84-105

Trébucq, S. (2015). De l'<IR> à l'« *Integrated Risk Scorecard* »? Une analyse exploratoire à partir de deux études de cas. *Management & Avenir*, 7(7), 165-183.

Savall, H, Péron, M, Zardet, V, Bonnet, M (2015). *Le capitalisme socialement responsable existe*. Editions EMS, management & sociétés

Savall, H. & Zardet, V. (1987). *Maitriser les coûts et performances cachés*. Economica Paris

Savall, H. & Zardet, V. (2004). Recherches en Sciences de Gestion : approche qualimétrique : observer l'objet complexe. *Paris : Economica*

Savall, H. & Zardet, V. (2005). Tétranormalisation : défis et dynamiques. *Paris : Economica*

Savall, H., Zardet, V., Bonnet, M. et Cappelletti, L. (2019). *Valoriser la recherche par l'expérimentation en entreprise, cas du modèle de management socio-économique*. Revue française de gestion, 2019/7, n°284, pages 149 à 169.

Séran, H. (2021). *L'impact de la directive européenne solvabilité II sur la gouvernance des sociétés d'assurance mutuelles françaises*. Association Recma, 2021/1 N° 359, pages 92 à 110

Uzan, O., Hennequin, E. & Condomines, B. (2018). Stratégie et Achats responsables : vers une démarche RSE intégrée ? Le cas du groupe VEOLIA. *Recherches en Sciences de Gestion*, 5(5), 33-58.