



HAL
open science

Soutenabilité forte : du concept à l'opérationnalisation Cas d'une entreprise stratégiquement militante

Souad Taibi

► **To cite this version:**

Souad Taibi. Soutenabilité forte : du concept à l'opérationnalisation Cas d'une entreprise stratégiquement militante. Gestion et management. université bretagne loire, 2019. Français. NNT : . tel-02441791

HAL Id: tel-02441791

<https://hal.science/tel-02441791>

Submitted on 16 Jan 2020

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.

THESE DE DOCTORAT DE SCIENCES DE GESTION

L'UNIVERSITE DE NANTES
COMUE UNIVERSITE BRETAGNE LOIRE

ECOLE DOCTORALE N° 597
Sciences Economiques et sciences De Gestion
Spécialité : « *Sciences de Gestion* »

Par

Souâd TAÏBI

Soutenabilité forte : du concept à l'opérationnalisation

Cas d'une entreprise stratégiquement militante

Thèse présentée et soutenue à Nantes, le 02/07/2019

Unité de recherche : LEMNA

Rapporteurs avant soutenance :

Bernard Christophe Professeur Emérite, Université d'Amiens
Benjamin Drevetton Professeur, Université de Poitiers

Composition du Jury :

Président : Benjamin Drevetton Professeur, Université de Poitiers

Examineurs : Mickaël Dupré Enseignant Chercheur, IAE de Brest, UBO
Delphine Gibassier Enseignant Chercheur, Audencia
Alexandre Rambaud Maître de Conférence, AgroParisTech / Université Paris-Dauphine

Dir. de thèse : Nicolas Antheaume Professeur HDR, Université de Nantes

« C'est dans la connaissance des conditions authentiques de notre vie qu'il nous faut puiser la force de vivre et des raisons d'agir. »

Simone De Beauvoir

« Si la victoire est improbable, l'improbable reste possible. »

Edgar Morin

Remerciements

C'est avec grande émotion que je souhaite remercier toutes les personnes sans lesquelles cette thèse n'aurait été possible.

Merci donc à mon directeur de thèse, le Professeur Nicolas Antheaume d'avoir accepté ce pari. Je lui suis extrêmement reconnaissante pour son écoute attentive, son soutien sans faille et ses conseils avant et pendant la thèse.

Mes remerciements vont également à Biocoop, à mes collègues et amis qui ont appris à ne pas me demander comment avançait la thèse, et aux deux sponsors de ce projet Carole Ceaux et Laurence Debontride, qui ont permis sa réalisation et en ont coconstruits les résultats. Ce travail ne serait pas sans leur aide et leur confiance. Bravo à cette entreprise d'avoir su garder en son sein une salariée toujours prête à mener de nouvelles actions, y compris en dehors du périmètre de ses fonctions, au nom des valeurs de la coopérative. Merci d'avoir fourni pendant toutes ces années les conditions matérielles nécessaires à ce travail et de m'avoir permis de vivre cette transition.

Je souhaite également exprimer toute ma reconnaissance à Delphine Gibassier, Mickaël Dupré et Alexandre Rambaud, qui ont accompagné mes pas dans l'univers académique et dont les commentaires bienveillants ont toujours été stimulants et constructifs.

Merci aux Professeurs Bernard Christophe et Benjamin Drevetton de me faire l'honneur d'être rapporteurs de cette thèse et membres du jury.

Merci aux membres du laboratoire LEMNA, aux chercheurs membres du CSEAR, aux membres du groupe de travail TDL CARE, notamment le Professeur Jacques Richard, pour l'attention portée à mes travaux et les questions et critiques qui ont su guider ma réflexion.

Tous mes remerciements à mon compagnon Flavien qui m'a incitée à aller au bout de cette envie un peu folle de commencer une thèse à quarante ans et à notre fille Manon Leïla, qui est née pendant son déroulement et a ensoleillé nos jours (et parfois nos nuits !)

Mes pensées vont également à mes parents, ma famille et belle-famille qui m'ont apporté soutien et encouragements durant ce projet. Toute ma gratitude à Patrice et Soraya qui ont dû me lire, et à Souhila pour son soutien moral indéfectible.

Enfin, alors que les premières hirondelles traversent le ciel et confirment l'arrivée du printemps, merci à la Nature de nous transmettre son énergie vitale et de nous rappeler que sa beauté et sa magie d'équilibre sont là pour qui veut les voir, malgré tout.

Sommaire

REMERCIEMENTS	3
SOMMAIRE.....	5
TABLE DES FIGURES	8
TABLE DES TABLEAUX.....	9
INTRODUCTION.....	11
PARTIE I : CADRES CONCEPTUELS DE L'ETUDE.....	17
INTRODUCTION DE LA PREMIERE PARTIE	17
1 LE DESIGN D'OUTIL DE COMPTABILITE DE LA SOUTENABILITE.....	18
1.1. Durabilité, soutenabilité, confusions sémantiques et conceptuelles	18
1.2. Tendances des expérimentations passées et actuelles.....	23
1.2.1 Classification des expériences en comptabilité de la soutenabilité : approche historique... 23	
1.2.2 Classification des expériences en comptabilité de la soutenabilité : approche structurelle par les outils de gestion.....	34
1.3. Adoption des outils de gestion de la soutenabilité : Résultats d'expérimentations	38
1.3.1 Mise en œuvre du modèle dans les organisations.....	40
1.3.2 Effet sur la soutenabilité des organisations.....	42
1.3.3 Adoption par les organisations.....	43
2 L'ORGANISATION COMME MILIEU DE DEPLOIEMENT DES OUTILS DE GESTION.....	47
2.1 Design d'objet managérial : de l'invention à l'innovation dans un contexte local.....	47
2.2. Outils de gestion et comportements.....	51
2.3. Outils de gestion et stratégies d'acteur	59
CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE	62
PARTIE II : CADRE CONTEXTUEL ET METHODOLOGIE ADOPTEE.....	64
INTRODUCTION DE LA SECONDE PARTIE	64
1 LE PROCESSUS DE DEVELOPPEMENT DE L'OUTIL	69
1.1 Cahier des charges initial et pilotage du développement des outils.....	69
1.2 Design de l'outil de comptabilité sociétale.....	70
1.2.1 Genèse du concept	70
1.2.2 Du principe des capitaux à leurs indicateurs opérationnels	74

1.2.3 Réalisation des calculs	76
2 L'ORGANISATION COMME MILIEU DE RECHERCHE : RECHERCHE-INTERVENTION D'UNE INSIDER	77
2.1 Des questions de pouvoir au projet de recherche.....	77
2.1.1 Adaptation du design de recherche à l'interaction des rôles acteur/chercheur.....	77
2.1.2 Collecte et analyse de données	80
2.2 Les attitudes des décideurs.....	81
2.2.1 Identification des attitudes des membres du comité de direction	81
2.2.2 Construction du questionnaire attitudinal	83
2.2.3 Administration du questionnaire.....	84
2.2.4 Traitement des données.....	84
2.2.5 Réplique de l'étude sur d'autres terrains	85
2.3 Confrontation de la théorie et du terrain et émergence des cadres d'analyse de la recherche intervention	85
3 MILIEU DE CULTURE ET CULTURE DU MILIEU : PRESENTATION DU CAS	90
3.1 L'entreprise au démarrage de la thèse : l'ère de la rationalisation	90
3.2 L'entreprise aujourd'hui : innovante et presque libérée	99
CONCLUSION DE LA SECONDE PARTIE	102
PARTIE III : RESULTATS DU PROCESSUS CREATIF	103
INTRODUCTION DE LA TROISIEME PARTIE.....	103
1 DESIGN DE L'OUTIL ET MESURE DU RESPECT DES REGLES DE MAINTIEN DES CAPITAUX NON FINANCIERS :.....	104
1.1 Traduction opérationnelle des capitaux	104
1.2 Construction du substrat technique correspondant	109
1.2.1 Le périmètre comptabilisé.....	109
1.2.2 Les indicateurs du capital naturel	112
1.2.3 Les indicateurs du capital sociétal	114
1.3 Résultats des calculs	117
1.3.1 Comptabilité du capital naturel.....	118
1.3.2 Comptabilité du capital sociétal.....	127
2 L'ORGANISATION COMME MILIEU DE CREATION.....	133
2.1 Singularité(s) de l'outil créé.....	133
2.2 Profil des décideurs de l'entreprise militante.....	135
2.2.1 Prédominance des enjeux économiques.....	135
2.2.2 Une apparente contradiction entre attitudes et comportements	138
2.2.3 L'influence du contrôle perçu.....	138

2.2.4 Positionnement hiérarchique et prise en compte des enjeux	143
2.2.5 En quoi ces managers sont-ils comme les autres ?	143
2.3 Cartographie des influences et perspectives d'adoption	144
2.3.1 Présentation des acteurs à la mise en place de l'intervention	144
2.3.2 Evolution du système et des enjeux	147
2.4 Perspectives d'adoption	154
CONCLUSION DE LA TROISIEME PARTIE	158

PARTIE IV : DISCUSSION DES INTERACTIONS DU DESIGN D'OUTIL ET DES DYNAMIQUES D'ACTEURS	160
INTRODUCTION DE LA QUATRIEME PARTIE	160
1 IMPACT DES PARTIS-PRIS DE DESIGN SUR L'ADOPTION	161
1.1 L'opérationnalisation de la soutenabilité forte dans un outil de gestion « standard » : effet sur les valeurs à la base de l'adoption	161
1.2 L'opérationnalité du capital sociétal : conditions d'évaluation et valeur rationnelle	164
2 ENJEUX D'ADOPTION ET RESSORTS INDIVIDUELS	166
3 IMPACT DU STATUT D'INSIDER SUR LA RECHERCHE	171
CONCLUSION DE LA QUATRIEME PARTIE	173
CONCLUSION	174
BIBLIOGRAPHIE.....	180
ANNEXES	190
ANNEXE 1 : RAPPORT FERMES D'AVENIR	191
ANNEXE 2 : CALCULS POUR LE CAPITAL NATUREL	208
ANNEXE 3 : ORIGINE DE L'ENTREPRISE.....	227
ANNEXE 4 : STRUCTURE DU LIVRET MENSUEL	242
ANNEXE 5 : CO-DEFINITION DU CAPITAL SOCIETAL AVEC DES VOLONTAIRES DU COMITE DE DIRECTION	248

Table des Figures

Figure 1 : Deux représentations des trois sphères : conforme à R Passet et conforme au rapport Bruntland	19
Figure 2 extrait de Hendricksen et al (2016)	26
Figure 3 : Illustration de l'approche coûts/bénéfices de Natural Capital Coalition.....	28
Figure 4 extrait de Hendricksen et al (2016)	41
Figure 5 : Cadre de gestion du processus d'innovation. Extrait de Birkinshaw et al (2008).....	49
Figure 6 : Les deux phases d'une génération de concept, extrait de Taura et Nagai (2013)	50
Figure 7 Modélisation de la Théorie du Comportement Planifié d'Ajzen.....	57
Figure 8 : Expansions conceptuelles dans le design d'outils de comptabilité de la soutenabilité.....	63
Figure 9: Les problématiques imbriquées.....	67
Figure 10 : Les étapes d'émergence du concept	73
Figure 11: Le réseau en 2015	91
Figure 12 : Segmentation et directions chez Biocoop au démarrage de la thèse.....	93
Figure 13 : Organigramme simplifié de la SA Coop au démarrage de la thèse.....	94
Figure 14 : Présentation de la stratégie dans la formation Immerbio 2014	95
Figure 15: Stratégie et leviers de contrôle	98
Figure 16 : Les piliers de la stratégie 2020	100
Figure 17 : Correspondances entre les étapes de la chaine de la valeur et les éléments de la liasse	111
Figure 18 : Représentation des zones de singularité.....	134
Figure 19 : Les systèmes d'action des deux premières étapes.....	151
Figure 20 : Les systèmes d'action des deux étapes suivantes.....	152
Figure 21 : Le système d'action en fin de thèse	153
Figure 22, L'ère des cellules : Organisation Biocoop SA. Extrait du livret d'accueil 2018	153
Figure 23 : Représentation des enjeux et priorités de maintien correspondantes	163
Figure 24 : Processus d'influence par le développement réussi d'un outil de gestion in situ	168
Figure 25 : Niveaux d'interaction dans le processus d'influence par le développement d'un outil de gestion in situ	169

Table des Tableaux

Tableau 1 : Caractéristiques des modèles étudiés.....	33
Tableau 2 : Résultats des expérimentations	39
Tableau 3 : Synthèse des valeurs d'adoption	45
Tableau 4 extrait de Detchessahar et Journée (2007)	46
Tableau 5 : Un cadre intégrateur pour quatre démarches de recherche en sciences de gestion (David (2000)).....	65
Tableau 6: Les cinq étapes d'une recherche-intervention avec conception et implémentation d'outil de gestion (Hatchuel et Molet, 1986) in David (2000).....	66
Tableau 7 : Correspondances des paragraphes avec les phases de la recherche-intervention d'après David (2000).....	68
Tableau 8 : Implication du comité de direction	75
Tableau 9 : les réunions de travail avec les sponsors.....	75
Tableau 10 : Liste et caractéristiques des entretiens semi-directifs préliminaires.....	82
Tableau 11 : Parcours croisé entre le terrain et la théorie.....	88
Tableau 12 : Les principes fondamentaux de la soutenabilité des systèmes socio-environnementaux...	107
Tableau 13 : sélection des proxies des principes de soutenabilité du capital naturel et déclinaison des calculs en éléments de la liasse	113
Tableau 14 : Proxies des principes de maintien de la soutenabilité du capital sociétal et déclinaison des calculs en éléments de la liasse	116
Tableau 15 : Calcul de la ligne de référence des proxies du capital naturel.....	119
Tableau 16 : Calcul de la ligne de référence des proxies du capital sociétal.....	120
Tableau 17 : Evaluation de l'impact du passage en énergies 100% renouvelables	121
Tableau 18 : Calcul de la ligne de référence pour un proxy A	123
Tableau 19 : Illustration de l'évolution des comptes du proxy en situation de croissance.....	123
Tableau 20 : Evolution des comptes sur le proxy A	124
Tableau 21 : Evolution des comptes pour le proxy A année 3	125
Tableau 22: Evolution des comptes pour le proxy A, année 4	126
Tableau 23 : Calcul de la ligne de référence du proxy de capital sociétal X.....	128
Tableau 24 : Evolution des comptes pour le proxy X, année 1	129
Tableau 25 : Evolution des comptes pour le proxy X, année 2	129
Tableau 26 : Evolution des comptes pour le proxy X, année 3	130

Tableau 27 : Evolution des comptes pour le proxy X, année 4	131
Tableau 28: L'importance donnée au pilier économique	137
Tableau 29 : Donner la même importance aux trois piliers	140
Tableau 30 : Contrôle perçu selon trois modalités.....	142
Tableau 31 : Matrice LECTURE/ECRITURE des outils de gestion. Tiré de Detchessahar et Journée, (2007).....	157

Introduction

Motif de la recherche

La question de l'adéquation des pratiques humaines et de la survie de notre environnement n'est pas nouvelle. Les alertes concernant l'épuisement possible des ressources existent dès le 19^{ème} siècle, avec des auteurs comme **JEVONS (1866)**, tandis que Pigou a donné forme à la notion d'externalités. En 1972, le Club de Rome annonçait les issues néfastes de nos activités économiques si elles continuaient de croître selon le même modèle. Les Conférences des Nations Unies sur l'environnement et le développement se succèdent, après celle de 1987 ayant permis l'émergence du terme de « Développement Durable ». L'origine humaine du réchauffement climatique ne pose plus question, les conférences sur le climat se succèdent également, et l'activité mondiale continue de suivre son cours selon les mêmes modèles pourtant identifiés comme source du problème. Prendre en compte les enjeux de maintien de l'environnement est reconnu comme impératif et vital, les journées de grève pour le climat se multiplient, des membres de la société civile assignent leurs états en justice pour inaction climatique aux Pays-Bas, au Pakistan, en Colombie et en France ¹. Les entreprises sont elles aussi appelées à réagir et mettre en œuvre des pratiques plus vertueuses, au sein d'un ensemble de contraintes réglementaires en France, ainsi que des normes et méthodes d'application volontaires destinées à orienter ces actions.

Le sentiment d'urgence est prégnant, les effets visibles, et pour autant, les transformations nécessaires peinent à se mettre en place. La société civile propose des explications de cette déconnexion entre les enjeux et les actions, qui reste complexe. Pour **YVES COCHET (2015)**, reprenant l'approche du philosophe Jean-Louis Vullierme, cette inaptitude à agir autrement a une explication psychosociale. Les individus ne définiraient leurs actions qu'au travers de l'observation d'autres acteurs qu'ils reconnaissent comme leurs pairs. Il faudrait, pour amorcer le changement, assister à « l'essor rapide de multiples communautés de transitionneurs et d'objecteurs de croissance ». Pour **CYRIL DION (2018)** il s'agit de « construire un nouveau récit ».

Ce projet de recherche provient d'un questionnement de citoyenne ayant choisie, il y a plus de 15 ans, d'inscrire son activité professionnelle dans le secteur de l'Economie Sociale et Solidaire (ESS). C'est au sein d'une coopérative française que cette réflexion s'est poursuivie et étoffée, choisie pour la cohérence

¹ <https://laffairedu21e.net/colombie-pakistan-pays-bas-la-justice-agit-deja/> consulté le 06/04/2019

de son projet : « développer l'agriculture biologique dans un esprit d'équité et de coopération [...en créant] des filières équitables fondées sur le respect de critères sociaux et écologiques exigeants. »² Or, certaines décisions observées en 2012 et 2013 semblaient donner un poids plus importants aux critères économiques qu'aux critères sociétaux et environnementaux : le plan d'action décidé en 2012 suite au bilan carbone se résume à des actions de faible envergure et peu coûteuses, le passage à un fournisseur d'électricité renouvelable sur l'ensemble des sites est refusé pour raisons budgétaires, quand par ailleurs le budget communication explose dans la même période... Autant de constats qui nous ont amenée à nous interroger sur les origines de la priorisation de l'enjeu économique face aux enjeux environnementaux et sociaux. Cela nous semblait d'autant plus paradoxal que dans le même moment, l'organisation signait une charte l'engageant, comme d'autres entreprises spécialisées dans l'agriculture biologique, « à intégrer le développement durable au cœur de leur mission et à contribuer positivement à la transformation de notre société. »³ Deux hypothèses semblaient pouvoir expliquer ce découplage. Soit les valeurs professées par certains ne l'étaient que pour leurs vertus cosmétiques ou tout du moins de manière décorrélée des conséquences de leurs choix quotidiens, soit il était la conséquence d'un biais de saillance des questions économiques sur les autres, entraînant des décisions environnementalement moins favorables malgré leurs convictions.

Nous avons par ailleurs, depuis 2009, enrichi nos connaissances en termes d'évaluation environnementale et de management stratégique du développement durable, ce qui avait contribué à développer une perspective systémique du maintien des espaces socio-environnementaux (soutenabilité systémique). Celle-ci implique la prise en compte des impacts d'une organisation dans un cadre élargi, et la mise en perspective de ces derniers avec les limites écosystémiques globales, inspirée par les travaux du Centre de la Résilience de Stockholm visant à définir des « limites planétaires pour un système de fonctionnement sûr pour l'humanité⁴ ». Nous avons intégré cette approche à la politique de choix d'emballages des produits, après validation de la méthode par le Conseil d'Administration. Il semblait donc pertinent de l'étendre à d'autres approches de l'organisation. À la suite du refus de solutions proposées pour intégrer les enjeux environnementaux et sociétaux au cœur du pilotage de l'entreprise et du réseau, notre volonté de participation s'est transformée en volonté d'influence. Avec celle-ci, la question de recherche principale a pris forme : Comment inscrire une entreprise de l'ESS dans la soutenabilité systémique forte ? Que peut

² Extrait de la Charte Biocoop disponible sur <https://www.biocoop.fr/charte>, consulté le 17/04/19

³ Charte Bioentreprise Durable, Synabio <https://www.synabio.com/bioentreprisedurable-developpement-durable-rse-pme-bio>, consulté le 17/04/2019

⁴ "planetary boundaries for a safe operating system for humanity"

signifier « construire un nouveau récit », dans une organisation dont les principes sont d'ores et déjà alignés avec une approche intégrative des systèmes socio-environnementaux ?

La notion de discours organisationnel (**PHILLIPS ET AL (2004)**), met en lumière la manière dont les actes et écrits, par le processus d'institutionnalisation, créent la règle dans les organisations. Ils identifient également les facteurs facilitant l'intégration de nouveaux textes au discours, et notamment le caractère proéminent de l'émetteur de ce texte. Ces textes ne consistent pas uniquement en documents de type charte ou communication managériale, mais aussi en outils utilisés au quotidien. Le changement de récit peut donc se faire au travers des outils de gestion en eux-mêmes. Or, si nous ne possédons pas l'autorité formelle et la reconnaissance informelle des instances dirigeantes nécessaire pour modifier directement le discours, la politique de structuration des outils de pilotage de l'organisation, mise en œuvre à la demande du Directeur Général, rassemblait ces caractéristiques. Intégrer ce courant de discours en participant à la construction d'un outil pouvait donc potentiellement faciliter l'inflexion des actions grâce à la modification du discours global.

L'étude de la littérature sur les outils de comptabilité de la soutenabilité (Sustainability Assessment Methods (SMA)) a permis d'intégrer les commentaires de **FRASER (2012)** : « Les résultats préliminaires d'études normatives et empiriques indiquent que l'utilisation de SMA facilite des activités plus durables et influence la prise de décision organisationnelle (Bebbington, 2007a; Cavanagh et al., 2006; Frame et Cavanagh, 2009). Cependant, les détails des assemblages qui perturbent le statu quo et permettent ce changement restent flous⁵ ».

La structuration de notre approche nous a ainsi conduite à considérer un projet de recherche au sein de l'organisation, dont l'objectif serait double : Développer un outil au service de la soutenabilité systémique forte et étudier si, et comment, cet outil pourrait être porteur de changement. Nous répondons ce faisant à l'appel de **BEBBINGTON ET LARRINAGA (2014)** : « La comptabilité du développement soutenable [...] n'a pas encore totalement émergé et sa mise en œuvre nécessite un nouveau lien avec des discussions plus larges sur le développement durable⁶. »

⁵ “Preliminary results from both normative and empirically focused studies indicate the use of the SAM facilitates more sustainable activities and influences organisational decision making (Bebbington, 2007a; Cavanagh et al., 2006; Frame and Cavanagh, 2009). However, details of assemblages that disturb the status quo and enable this change remain unclear.”

⁶ “Accounting for sustainable development [...] is yet to fully emerge and its realisation requires a re-connection with wider discussions about sustainable development.”

Cadres conceptuels

Les champs théoriques nécessaires à l'étude de cette interrogation sont de deux types.

Un premier courant de littérature dédiée aux outils de comptabilité de la soutenabilité, vise à explorer les significations conceptuelles et pratiques de la question du développement durable.

La portée importante de l'opérationnalisation sur l'interprétation de la notion nous amène rapidement à étudier le design des outils et les résultats d'expérimentations, afin de notamment tirer des enseignements sur leurs effets dans les organisations.

Le second courant de littérature sollicité a trait à la vie des outils de gestion au sein d'une organisation, leur création, leur évaluation par les acteurs et les interactions qui se développent avec ces derniers.

Nous considérons ces acteurs selon deux dimensions : les moteurs internes de leurs comportements et l'interaction de ces derniers dans le déploiement de leurs stratégies.

Ce dernier aspect est d'autant plus important que nous sommes un acteur impliqué souhaitant mettre en œuvre une approche de recherche scientifique. Il nous permet de mettre nos résultats en perspective et offre un cadre d'analyse à notre posture réflexive.

Questions de recherche

Afin de mieux comprendre les caractéristiques d'un outil au service de la soutenabilité systémique et la manière dont il peut être un levier de changement, cette recherche vise à répondre aux trois questions suivantes :

1. Quelles sont les caractéristiques d'un outil de gestion au service de la soutenabilité forte systémique ? Existe-t-il ou faut-il l'inventer ?
2. Quels éléments du contexte de l'organisation influencent son design et son adoption ?
3. Par quels mécanismes un tel outil s'insère-t-il dans une dynamique de changement ?

Méthodologie

Cette recherche, dont le substrat technique est l'étude d'un outil de comptabilité de la soutenabilité systémique forte s'est faite sous forme de recherche-intervention, durant une période de quatre ans au sein de Biocoop SA Coop. 30% de notre temps de travail était dédié à cette tâche. Le reste de notre temps était dédié à notre mission de responsable Qualité Filières et Produits.

Architecture de la thèse

Notre approche est double et considère à la fois le design et l'effet des outils de comptabilité de la soutenabilité d'une part, et le processus de création d'un tel outil au sein d'une organisation d'autre part. Nous abordons donc chacun des sujets aux travers de leurs cadres conceptuels (Partie I), des méthodologies mises en œuvre (Partie II) et des résultats obtenus (Partie III).

La première partie traite de la définition de la soutenabilité, de sa retranscription dans des outils de comptabilité et des résultats d'expérimentations passées, avant d'aboutir à une représentation des extensions conceptuelles dans le design des outils de comptabilité de la soutenabilité.

La deuxième partie présente le déroulé du travail de recherche d'un point de vue méthodologique et présente l'entreprise au sein de laquelle le modèle a pris forme.

La troisième partie dévoile le design auquel nous avons abouti, en étudie les perspectives d'adoption et offre une représentation réflexive de notre statut d'acteur/chercheur.

L'objet de la dernière partie est de fusionner nos approches pour introduire les enseignements de portée générale. Elle vise à mettre en exergue les interactions et effets croisés des caractéristiques des outils et des acteurs dans le processus de création, d'adoption puis d'appropriation d'un outil de gestion.

	OUTIL DE COMPTABILITE DE LA SOUTENABILITE	LE PROCESSUS DE CREATION IN SITU
PARTIE I CADRES CONCEPTUELS	1. Le Design d'outils de Comptabilité de la Soutenabilité	2. L'Organisation comme milieu de déploiement des outils de gestion
PARTIE II METHODOLOGIES	1. Le processus de développement de l'outil	2. L'organisation comme milieu de recherche : recherche- intervention d'une insider 3. Milieu de culture et culture du milieu : Présentation du cas
PARTIE III RESULTATS	1. Design de l'outil et mesure du respect des règles de maintien des capitaux non financiers	2. L'organisation comme milieu de création
PARTIE IV DISCUSSION	Interactions du design d'outil et des dynamiques d'acteurs	

Partie I : Cadres conceptuels de l'étude

Introduction de la première partie

Nous allons dans les pages qui suivent, définir les cadres théoriques supports de ce travail de recherche, qui font écho aux questions de recherche posées dans l'introduction. A la première question portant sur le type d'outil correspond une littérature sur le design d'outil de comptabilité pour la soutenabilité. Celle-ci interroge à la fois le concept de soutenabilité, les outils testés, leur classification et les résultats et effets obtenus.

A la deuxième question, répond une littérature sur l'émergence des outils (invention ou innovation), sur le comportement des acteurs face aux outils, le lien avec leurs croyances et les stratégies qu'ils développent dans leurs interactions.

Le premier chapitre de cette partie traitera du design de système de comptabilité de la soutenabilité et des expérimentations qui en ont été faites. Il débutera par une présentation de la construction du concept de soutenabilité, avant d'aborder l'historique d'expérimentations passées qui ont donné lieu à des publications et les niveaux d'adoption de ces dernières, ainsi que les prismes d'analyse applicables. Le second chapitre s'intéressera aux cadres théoriques sollicités afin de donner corps à l'analyse du contexte d'intervention. Il traitera des questions d'invention ou innovation, du cadre de positionnement des outils et de leur place dans le discours organisationnel. Nous aborderons ensuite l'enjeu des comportements des acteurs au travers des dynamiques individuelles puis dans le déploiement de leurs stratégies au sein de l'organisation.

1 Le Design d'outil de Comptabilité de la Soutenabilité

Si la comptabilité financière s'appuie sur un ensemble de définition normalisées et institutionnalisées des objets comptabilisés, il n'en est pas de même lorsqu'il s'agit de mesurer la soutenabilité. Nous commencerons donc par un état des lieux des débats autour de la définition du concept, avant d'aborder les opérationnalisations antérieures.

1.1. Durabilité, soutenabilité, confusions sémantiques et conceptuelles

Du concept de développement durable manié en entreprise à la question des capitaux, de la « comptabilité de la soutenabilité » (*sustainability accounting*) à la comptabilité pour la soutenabilité (*accounting for sustainability*), les champs de définition, réfutation du concept et instrumentalisation abondent.

Le terme de « soutenabilité », traduction directe de l'anglais *sustainability* est utilisé de manière alternative à la traduction « durable », plus fréquemment rencontrée et qui prend son origine dans le rapport de Bruntland⁷ et la définition d'un idéal de *sustainable development*, en français développement durable. Le choix de la traduction de soutenable semble plus approprié, puisqu'il permet d'intégrer à la fois le fait d'être « supportable » à un instant donné et d'être maintenu dans le temps. On intègre ainsi le fait que l'activité humaine fait peser des contraintes sur l'environnement, et qu'il convient de s'assurer qu'elles ne dépassent pas les capacités de l'environnement à les accueillir sans en pâtir. La notion de temporalité répond à la définition de Bruntland d'impératif de maintien pour les générations futures.

Cette première approche reste cependant très générale. Soutenabilité et développement durable sont des expressions polysémiques, qui ont donné lieu à de nombreuses discussions dans le monde académique et professionnel. Nous proposons d'utiliser la représentation de **RENE PASSET (1979)**, qui définit trois sphères imbriquées pour représenter les enjeux de la soutenabilité, afin d'en exemplifier l'interdépendance : la sphère économique est intégrée à la sphère sociétale, qui est elle-même imbriquée dans la sphère environnementale.

⁷ WCED (1987), Report of the World Commission on Environment and Development: Our Common Future.

Bien qu'elle semble logique et conforme aux contraintes physiques réelles, un autre support de vision du développement durable, basé sur la définition de la commission Bruntland, a été développé sur la base du non-ancrage des trois sphères. Cette dernière est représentative de l'approche déconnectée qui dominait la société économique à l'époque (**VAILLANCOURT (1991)**).

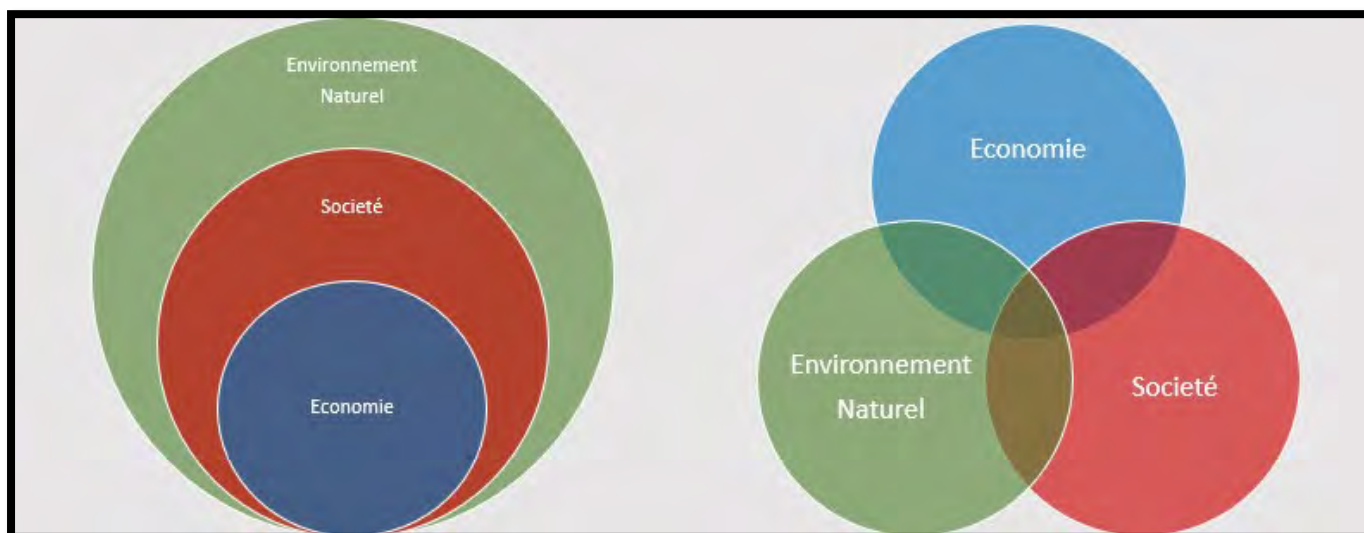


Figure 1 : Deux représentations des trois sphères : conforme à R Passet et conforme au rapport Bruntland

Des représentations ne sont cependant pas suffisantes pour traduire la soutenabilité dans les outils de gestion. De nombreux économistes et comptables ont tenté de donner corps à ces représentations en s'appuyant sur des concepts d'externalité et de capital. Le concept d'externalité exprime la mesure de l'impact d'une organisation sur son environnement socio-économique qui n'est pas pris en compte dans la comptabilité standard (**GODARD (2004)**). Le concept de capital repose sur la notion de dépendance de l'organisation vis-à-vis d'un écosystème.

La définition plus précise de ces concepts et les choix d'opérationnalisation vont permettre de définir des types de soutenabilité différents.

En ce qui concerne le capital, une première distinction d'importance réside dans sa définition : utilise-t-on pour le décrire la notion d'actif ou de passif ?

L'appropriation du concept de capital naturel, créé par les économistes et revisité au prisme de la comptabilité d'éléments d'actifs s'inscrit dans un spectre de soutenabilité faible (*weak sustainability*) à forte, du « vert clair au vert foncé »⁸ (**O'RIORDAN (1991)**).

8 « shalow green to deep green »

“La soutenabilité faible est associée à l’idée que la communauté peut épuiser les ressources naturelles et dégrader l’environnement naturel si tant est qu’elle est capable de compenser ces pertes par du capital humain (compétences, connaissances et technologie) ou manufacturé (bâtiments, machines, équipements) »⁹ (Schaltegger et Burritt (2000) in **GIBASSIER (2014)**). La soutenabilité faible a pour point focal l’utilité (ou services) obtenue à partir de ces capitaux (**DIETZ ET NEUMAYER (2007)**) au travers des fonctions assurés par les éléments de ces capitaux (**PEARCE ET TURNER (1990)**). La mesure de l’utilité est basée sur l’évaluation économique des services rendus, que ceux-ci proviennent de capitaux naturel, humain ou manufacturé. « La seule chose qui importe, c’est la valeur totale du stock de capital global, qui devrait au moins être maintenu, ou idéalement augmenté, au profit des générations futures. (Solow (1993), Neumayer (2012))¹⁰ » (**PELENC ET BALLET (2015)**).

Dans le cas inverse, le capital est considéré comme un passif, un élément à maintenir. Nous pouvons dans ce cas parler de soutenabilité forte. Il existe plusieurs variantes de soutenabilité forte, en fonction de la manière dont les éléments du capital sont définis. Elles ont toutes une base commune : « le maintien des stocks de capital à un niveau minimal ou au-dessus¹¹ » (**NOEL AND O’CONNOR (1998)**). Les variantes de soutenabilité forte proviennent de la manière dont est défini ce qui est à maintenir.

Dans l’approche de soutenabilité que nous appellerons standard, il s’agit de maintenir les « fonctions ayant une contribution importante au bien-être des hommes¹² » (**NOEL AND O’CONNOR (1998)**). Il s’agit d’une approche anthropocentrée, articulée autour de la notion de capital critique, dont l’objectif est de maintenir les éléments naturels dont on connaît la contribution aux services identifiées, et qui sont donc reconnus comme critiques.

On peut ainsi considérer une forêt de chênes centenaires comme un mode de fixation du CO₂, un espace de loisir et une source de bois. Ces services peuvent également être rendus par une forêt de pins Douglas. On pourrait donc considérer comme soutenable d’exploiter cette forêt de chêne pour son bois tant que l’on plante par ailleurs des pins en quantité suffisante pour remplir les services listés ci-dessus à un même niveau. Le capital est ici défini au travers de l’identification des éléments de capital naturel permettant de générer les actifs jugés utiles par l’organisation. Cette définition peut être faite par l’organisation seule, ou en impliquant des représentants de ses parties prenantes.

9 “Weak sustainability is associated with the idea that a community can use up its natural resources and degrade the natural environment as long as it is able to compensate for the loss with human (skills knowledge and technology) and human-made (buildings, machinery, equipment) capital”

10 “The only thing that matters is the total value of the aggregate stock of capital, which should be at least maintained, or ideally added to, for the sake of future generations (Solow (1993), Neumayer (2012))”

11 “the maintenance of natural capital stocks at or above some threshold levels”

12 “the maintenance of those environmental functions [...] which make a substantial contribution to human welfare”

Une autre approche réside dans « une vision du capital naturel comme écosystème » qui s’articule autour du « maintien de la stabilité et de la résilience de l’écosystème¹³ » (NOEL ET O’CONNOR (1998)). FOLKE ET AL (2010) définissent la résilience comme la capacité à « changer afin de maintenir la même identité, c’est-à-dire la capacité à absorber les perturbations et se réorganiser tout en assurant que ce changement permette de conserver les mêmes fonctions, structures et boucles rétroactives¹⁴ ». Dans cette approche, que nous proposons de nommer soutenabilité systémique forte, ce qui est à maintenir, ce qui est capital en tant que tel, c’est l’identité même de l’écosystème. En revenant à l’exemple précédent de la forêt de chênes, il en découle que la substitution par des pins Douglas ne peut dans ce cas être considérée comme une solution soutenable, puisque l’essence des arbres a un impact sur le sol et donc sur le biotope, ce qui modifie l’identité de l’écosystème.

Pour revenir au concept d’externalité, il peut être considéré sous le prisme du « pollueur-payeur », qui s’acquitte d’un paiement et se trouve ainsi autorisé à poursuivre ses activités sans les remettre en cause. Il peut aussi être porteur d’une mesure de l’insoutenable et donc de la nécessité de remettre en cause les modes de fonctionnements habituels d’une organisation. Le principe même de l’externalité implique la monétarisation des impacts de l’organisation sur d’autres acteurs du marché. Au sens strict, il ne s’agit pas de mesurer l’effet sur l’environnement, mais les conséquences de ce dernier sur la capacité des autres acteurs économiques à générer du profit. Si le coût du dédommagement reste inférieur au bénéfice tiré par l’entreprise pollueuse, alors le principe d’externalité en lui-même ne suffit pas à motiver une réduction des effets néfastes de son activité sur l’environnement. Les pertes en éléments naturels sont compensées par des gains financiers. Le principe d’externalité est alors ici l’instrument d’une soutenabilité faible.

A contrario, l’externalité peut être mesurée directement à l’aune de son influence physique sur l’environnement. La phase de monétarisation pourra consister dans ce cas à identifier les coûts de réhabilitation de l’environnement d’une part, et les coûts sociaux de la perte d’activité des autres acteurs d’autre part. Si les montants identifiés sont effectivement alloués à terme à la remise en état de l’environnement et au dédommagement des personnes, on peut alors considérer que l’opération se place dans une optique de soutenabilité forte.

Quelle que soit la modalité de calcul mise en œuvre, les approches en externalités ne traitent pas directement de la nuance des soutenabilités. Le concept de capital est plus utile pour discuter des nuances. En effet, seul le capital renvoie directement à la notion de dépendance à l’écosystème, avec, comme nous

¹³ “an ecosystems view of natural capital” which “focuses on maintenance of ecosystem stability and resilience”

¹⁴ “change in order to maintain the same identity, that is its capacity to absorb disturbance and reorganize while undergoing change so as to still retain essentially the same function, structure and feedbacks”

l'avons vu, deux postures aux effets très contrastés, selon que cette dépendance se traduit d'un point de vue comptable comme une appropriation (capital synonyme d'actifs) ou comme un emprunt, une dette contractée (capital comme passif).

Une dernière approche de la durabilité a pris la forme de principes à respecter afin de garantir le maintien du capital naturel.

DALY (1990), dans une approche de soutenabilité forte standard, identifie quatre principes « opérationnel » de la soutenabilité :

- (1) Limiter l'activité humaine à un niveau compatible avec la capacité de support et d'assimilation de l'environnement naturel
- (2) Le progrès technique devrait viser à une augmentation de l'efficacité plutôt qu'à une augmentation du rendement.
- (3) Les ressources renouvelables, en tant que matière première ou système de stockage, devrait être exploitées de manière à maximiser le profit tout en maintenant les rendements de manière à ne pas les épuiser. Les taux de prélèvements et d'émissions ne devraient donc pas excéder les capacités de reproduction ou d'assimilation de ces ressources.
- (4) Les ressources non renouvelables ne doivent pas être prélevées à un taux supérieur à celui de la production de ressources renouvelables destinées à s'y substituer.

ROBERT (2000) introduit des principes de soutenabilité des sociétés humaines dans leur environnement. Au nombre de quatre, ils adressent le maintien des systèmes naturels pour trois d'entre eux, tandis que le quatrième ébauche un principe de maintien du système social. Ces principes, qui représentent « les conditions de base nécessaires à la soutenabilité du système écosphère-société », sont les suivants :
« Pour que la société soit soutenable, la diversité et les fonctions de la nature ne sont pas systématiquement soumis à

- (1) Une augmentation des concentrations des substances extraites de la croûte terrestre ;
- (2) Une augmentation des concentrations des substances produites par la société
- (3) Une détérioration physique des écosystèmes
- (4) Et les ressources sont utilisées avec équité et efficacité de manière à répondre aux besoins humains de base partout dans le monde. »

Si **LAMBERTON (2000)** a mis en œuvre les principes de **DALY (1990)** dans une évaluation de la soutenabilité d'une ferme urbaine au travers d'un calcul de performance socio-environnementale, les comptabilités utilisant ces principes sont peu communes. Nous n'en avons rencontré aucune autre dans les principaux types d'outils développés que nous allons maintenant aborder.

1.2. Tendances des expérimentations passées et actuelles

[GRAY \(1993\)](#), [LAMBERTON \(2005\)](#), ou encore [UNERMAN ET AL \(2018\)](#) proposent des approches thématiques et historiques des outils de comptabilité environnementale. Nous allons dans un premier temps les examiner au travers de la description faite par les auteurs de leurs expériences. Toutefois, si cette littérature s'inscrit dans le contexte de la comptabilité environnementale, elle ne se décrit pas au travers des cadres d'analyse classiques des outils de gestion, qui ont comme avantage de les caractériser au-delà de la seule comptabilité. A titre d'illustration, [ANTHEAUME \(2004\)](#) évite de l'aborder complètement.

Or, donner à voir la vision simplifiée de l'organisation et la philosophie gestionnaire qui sous-tendent l'outil participe à clarifier le type de soutenabilité visée par l'outil. Le substrat technique qui sert de base à la classification des outils peut être porteur de différentes philosophies et visions de l'organisation. Cette absence contribue à la confusion qui peut persister dans l'appréciation des outils de comptabilité socio-environnementale. C'est pourquoi, dans un deuxième temps, nous aborderons une classification complémentaire de l'approche courante, en explicitant les modèles de comptabilité environnementales existants au travers des trois éléments constitutifs des outils de gestion d'[HATCHUEL ET WEIL \(1992\)](#).

1.2.1 Classification des expériences en comptabilité de la soutenabilité : approche historique

La prise en compte de différentes formes de soutenabilité dans des outils de comptabilité environnementale s'est faite historiquement en trois mouvements :

Une première phase a consisté dans la recherche d'intégration des externalités, et le calcul des conséquences financières de l'impératif de respect de l'environnement. C'est la méthode des coûts complets (full cost accounting (FCA)) et ses corolaires.

Un cadre méthodologique commun s'applique à l'ensemble des méthodes développées dans l'objectif d'internaliser les externalités et consiste en quatre étapes ([BEBBINGTON ET AL \(2001\)](#), [BEBBINGTON ET AL \(2007\)](#), [UNERMAN ET AL \(2018\)](#)). La première étape implique la définition de l'entité à analyser, et de l'objectif de ce calcul de coût. L'étape suivante permet de définir le périmètre de l'analyse, de positionner les limites de l'entité prises en compte, tant en termes d'activités (scope sous contrôle ou

étendu), qu'en terme de nature et de nombre de facteurs considérés (analyse monocritère ou multicritère). La troisième étape nécessite la quantification des flux relatifs aux impacts mesurés. Plusieurs méthodes existent, sur la base d'analyse de cycle de vie (ACV ou *Life Cycle Inventory Analysis*, LCIA) ou de calcul d'empreinte écologique. La dernière étape consiste dans la monétarisation des impacts, bien que certaines expérimentations ne la mettent pas en place. **BEBBINGTON ET AL (2007)** proposent d'utiliser le terme générique de Modèle d'évaluation de la soutenabilité (*sustainability assessment models* (SAM)), qu'il y ait monétarisation (ce qui a pour effet d'internaliser des « coûts » de soutenabilité ou d'insoutenabilité) ou non.

En lien avec cette dernière étape, **ANTHEAUME (2004)** présente l'expérimentation de trois méthodes d'évaluation des coûts, et met en évidence la difficulté à effectivement monétiser les impacts. « la méthode la plus complète ne permet d'évaluer que 10% des flux du procédé étudié », avec des coûts externes variant d'un facteur de plus de 1 à 12 000 par unité produite ». Prendre en compte, en complément de cette variabilité, l'incertitude inhérente à l'évaluation des flux, met en évidence le caractère périlleux de cette étape, et les questions de représentativité que les valeurs obtenues soulèvent. **UNERMAN ET AL (2018)** identifient cinq articles appelant à la « prudence » dans cette étape : « Gasparatos et al. (2009), Frame and O'Connor (2011), Bebbington et al. (2007), Frame and Brown (2008) and Bebbington and Larrinaga (2014) ».

Bien que certaines expériences comme **HERBOHN (2005)**, n'aient pu mettre en œuvre cette étape, les partisans de l'approche en coûts complets, comme par exemple **BEBBINGTON ET AL (2007)**, y voient un l'avantage de permettre de « se battre sur le terrain des calculs financiers « durs » - un langage qui reflète les structures de pouvoir existantes compris par les managers »¹⁵, tout en reconnaissant l'inconvénient « d'augmenter justement ce qui (la rationalité du calcul économique) est à l'origine du problème¹⁶ ».

Les expérimentations de SAM ont également permis d'identifier les caractéristiques techniques et procédurales à respecter lorsqu'il s'agit de comptabilité environnementale. **BEBBINGTON ET GRAY (2001)**, au travers d'une tentative inaboutie de calcul des coûts de soutenabilité (*sustainable cost calculation* (SCC)), ont ainsi identifié trois facteurs clés de succès dans ce type de démarche, afin d'effectivement guider les organisations vers une plus grande soutenabilité :

- Le premier est de reconnaître et accepter le fait que ce genre d'outil ne pourra mener qu'à rendre compte de l'insoutenabilité de l'objet évalué (activité, projet, ou organisation).

¹⁵ “fight on the terrain of “hard” financial calculation—a language that reflects existing power structures that managers understand.”

¹⁶ “adding more of the very thing (economic calculative rationality) that created the problem”.

- Le second est la réalisation d'une évaluation environnementale aussi complète que possible et multi-factorielle, afin de produire « une comptabilité multi-attributs¹⁷».
- Le troisième facteur clé est de bien remettre en cause les « hypothèses de l'activité standard¹⁸».

En ce qui concerne le procédé de mise en œuvre, des auteurs comme **BEBBINGTON ET AL (2007)**, **ADAMS ET LARRINAGA-GONZALEZ (2007)** invitent les chercheurs à mettre en place des démarches participatives plus engagées avec le terrain et dialogiques, afin notamment afin de mieux prendre en compte la complexité et l'incertitude de ces démarches.

Après cette première vague de SAM basée sur le calcul des coûts qui a pris place pendant les années 90 et au début des années 2000, une seconde phase d'expérimentation, toujours selon la logique d'évaluation des externalités, s'est concentrée sur l'évaluation de projets. **BEBBINGTON (2007)** présente un résumé de cette approche, qui a été déclinée sous de nombreuses formes (**UNERMAN ET AL (2018)**).

Parallèlement à cela, le développement du concept de « triple bottom line » (**ELKINGTON (1997)**) a servi de substrat à l'émergence d'approches dont le formalisme est proche des structures de comptes traditionnels, et qui utilisent les concepts de capital (décliné sous différentes formes : naturel, manufacturé, humain, financier..), de création de valeur et de compte de résultats.

Selon **COULSON ET AL (2015)**, « Les milieux universitaires, notamment comptables, sont divisés sur l'opportunité d'appliquer le terme capital aux questions sociales et à la nature, au-delà de la finance et de l'économie. Certains craignent que l'hégémonie économique s'empare de l'homme et de la nature, ce qui entraîneraient la perte de leur valeur intrinsèque et leur sens moral, souvent inconsciemment, par la violence symbolique (Bourdieu, 1986, 1996; Cooper et al., 2011; Barter 2015). Cela reflète une crainte que le sens prédominant du capital soit devenu, littéralement, représenté par de l'argent ou des actifs achetés contre de l'argent, et par ce qui est détenu. »¹⁹ Cette division explique le développement en parallèle de deux courants, l'un dans la lignée du calcul des externalités, l'autre dans la mise en œuvre de la notion de capital.

KPMG's True Value (**HENDRIKSEN ET AL (2016)**) et **KERING'S ENVIRONMENTAL PROFIT AND LOSS ACCOUNTS** sont deux exemples de comptabilité multi-capital en soutenabilité faible. La première étape

¹⁷ *a multi-attribute account*

¹⁸ *business as usual assumptions*

¹⁹ “There is division within academia, accounting in particular, on the appropriateness of applying the term capital beyond finance and economics to social issues and nature. There is fear on one side that people and nature become captured by economic hegemony and their intrinsic value and sense of morality is lost, often unconsciously, through symbolic violence (Bourdieu, 1986, 1996; Cooper et al., 2011; Barter 2015). This reflects a fear that the predominant meaning of capital has come to be represented, quite literally, by money or assets bought for money, and that which is owned.”

de l'approche KPMG consiste dans une analyse de matérialité afin d'identifier les impacts pertinents, la mesure de ces derniers et leur monétarisation, selon une démarche analogue à celle identifiée en FCA. L'approche ne vise cependant pas l'intégration des externalités, bien que le terme soit utilisé comme tel, mais à contrôler, de manière préférentiellement pro-active, les enjeux socio-environnementaux présentant les plus grands risques pour l'organisation, et « protéger la valeur future » (étapes 2 et 3 de la méthode KPMG). (Voir Figure 2)

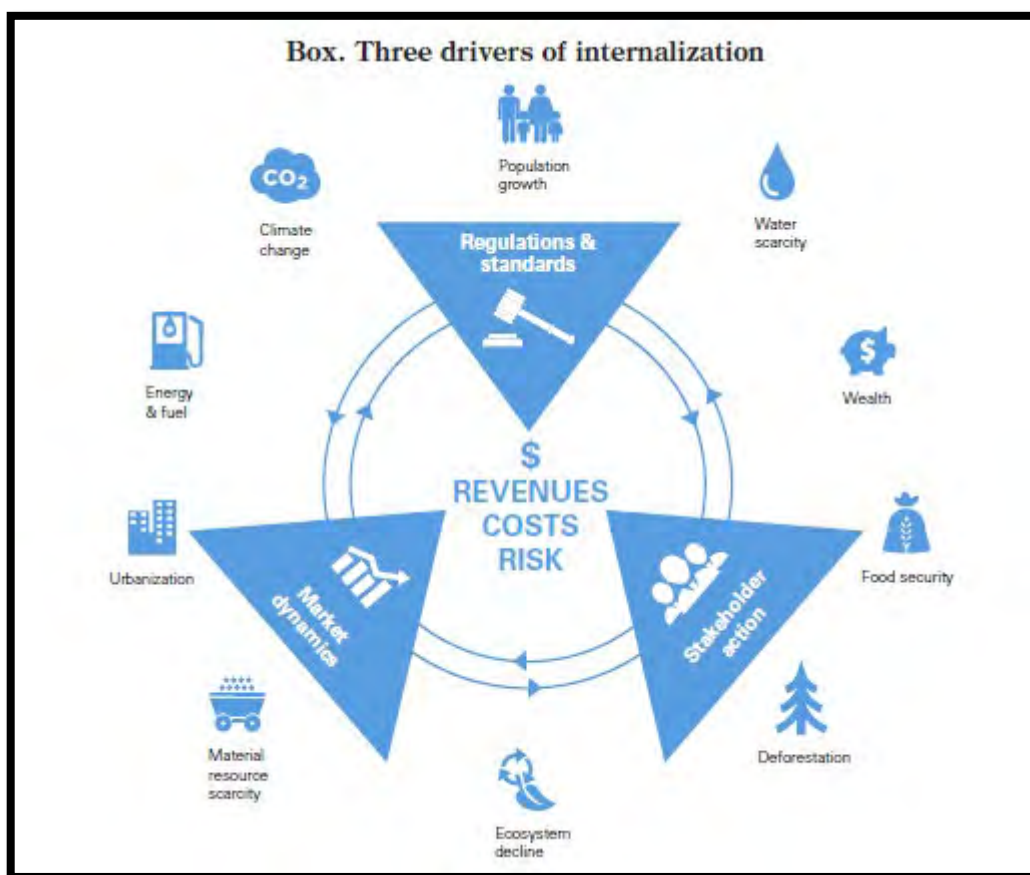


Figure 2 extrait de Hendricksen et al (2016)

Le modèle de KPMG, tout comme celui de compte de résultat de Kering, s'appuie sur le concept de capital naturel. Dans leur cas, la définition sous-entendue de capital est celle d'un groupe d'actifs nécessaires au fonctionnement de l'organisation étudiée, qui doit être managé et préservé afin « pour mieux gérer les risques tels que la disponibilité future des ressources essentielles pour [leurs] produits et pour le succès de [leur] entreprise »²⁰. Le modèle KPMG s'appuie sur la monétarisation pour comparer et additionner des

²⁰ "to better manage risks such as future availability of resources essential for [their] products and for the success of [their] business". Kering Environmental profit and loss accounts Methodology and 2013 group results

éléments aussi divers que les émissions de gaz à effet de serre, la consommation d'eau et la détérioration de la santé humaine. Dans leurs approches, le capital naturel est approprié et fait partie de la richesse de l'organisation, quel que soit l'intérêt que d'autres parties prenantes pourraient avoir dans ces éléments de capitaux. On peut donc leur appliquer la critique de **GRAY ET AL (1995)** de la comptabilité environnementale inscrite « dans les limites strictes de la comptabilité conventionnelle, on peut alors s'attendre à ce que les comptables de l'environnement créent une conception de l'environnement très étroite, apprivoisée, sûre et contrôlable. Si cela se produit, alors que la présence même de l'environnement dans le débat comptable et commercial conventionnel peut sembler un pas dans la bonne direction, il faut se demander si ce dernier n'est pas un marathon de pas en arrière.²¹ » " L'objectif étant de favoriser le maintien des ressources nécessaires à l'activité des organisations telle qu'elle est actuellement organisée, nous pouvons considérer que ces approches ne remettent pas en cause le *statu quo* (*business as usual*).

D'autres approches de calcul de valeur basées sur la notion de multiples capitaux en soutenabilité faible ont été développées, dont notamment le Natural Capital Protocol et l'Integrated Reporting (IR). Dans ces deux cas, l'objectif est de comptabiliser la valeur des actifs naturels et d'en déduire la valeur ajoutée agrégée créée par l'organisation, dans un contexte où une perte en capital naturel ou humain peut être économiquement compensée par un gain en bien matériels ou financiers. Ces deux courants définissent des lignes directrices, génèrent des guides sectoriels, mais ne déterminent pas de règles de comptabilité en tant que telles. Le périmètre d'application est variable, du projet à l'activité générale de l'entité qui choisit de les mettre en œuvre, les impacts pris en compte sont laissés à la discrétion de l'organisation également, et le support de reporting reste lui aussi à déterminer en fonction des objectifs de l'organisation concernée. Bien que le vocable de capital soit ici aussi utilisé, l'objectif est, comme dans les deux cas précédents, de maîtriser les risques de pertes financières pour les entités concernées. La figure 3, extraite du site Natural Capital Coalition²² illustre ce positionnement. Quant à l'IR, il est défini comme " une communication concise sur la manière dont la stratégie, la gouvernance, les performances et les perspectives d'une organisation, dans le contexte de son environnement externe, conduisent à la création de valeur à court, moyen et long terme. »²³ Il est encore une fois ici question de création de valeur.

²¹ "within the strict confines of conventional accounting, then we can expect [...] a very narrow, tamed, safe and controllable conception of environment to be created by the accountants of the environment. If this is to happen, then whilst the very presence of environment within conventional accounting and business debate might look like a step in the right direction, one has to ask whether the step forward is not [...] a whole marathon of steps backwards."

²² <https://naturalcapitalcoalition.org/natural-capital-2/> consulté le 06/03/2019

²³ "a concise communication about how an organization's strategy, governance, performance & prospects, in the context of its external environment, lead to the creation of value in the short, medium & long term
<http://examples.integratedreporting.org/home>, consulté le 06/03/2019

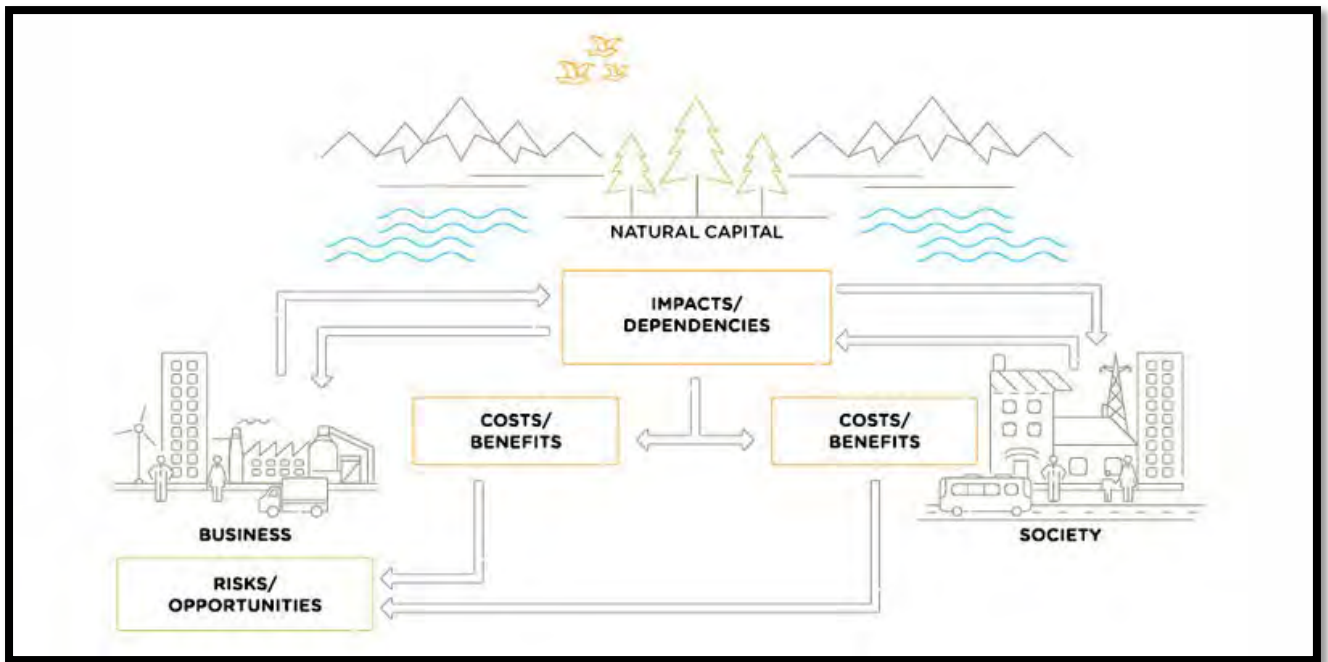


Figure 3 : Illustration de l'approche coûts/bénéfices de Natural Capital Coalition

D'autres expérimentations, comme le modèle CARE TDL (pour Triple Depreciation Line) ([RAMBAUD ET RICHARD \(2015\)](#)), s'inscrivent dans l'acceptation du capital en tant que passif, une entité à maintenir. Ils utilisent également des unités monétaires pour en rendre compte, mais ne comptabilisent pas les risques liés à la détérioration du capital, mais prévoient les coûts nécessaires au maintien de ce capital. Considéré comme un élément du passif, les éléments de capital naturel continuent à être considérés comme en partage avec les autres parties prenantes. Les maintenir est donc un impératif afin de contrôler son endettement en termes de capital naturel. Le modèle en lui-même est basé sur 6 hypothèses, la première étant que « trois types de ressources sont capitales d'un point de vue social : le capital financier, humain et naturel » ([RAMBAUD ET RICHARD \(2015\)](#)). L'utilisation répétée de ces capitaux impliquant leurs dégradations, et l'organisation en portant la responsabilité, cette dernière doit intégrer à ses déclarations financières les coûts relatifs à leur restauration. Afin d'opérationnaliser ces hypothèses, le modèle TDL intègre les coûts de maintenance au travers d'amortissements des capitaux naturel et humain dans les comptes financiers de l'organisation : « les coûts de maintenance du capital sont des investissements, tandis que leur dégradation est enregistrée comme un amortissement » ([RAMBAUD ET RICHARD \(2015\)](#)). Dans cette approche, le périmètre considéré est celui des limites juridiques de l'organisation. La nature des impacts pris en compte et leur mesure en grandeurs physiques n'apparaissent pas. Le niveau de dégradation « soutenable » et réparable ou compensable doit être, dans leur modèle, défini en accord avec les parties prenantes pertinentes en fonction des éléments de capital naturel considéré. Une fois ces actions définies, leurs coûts sont inscrits dans les comptes de l'entreprise. Si les précédents modèles basés sur la notion de capital sont alignés avec une perspective de faible soutenabilité, ou la substitution entre les capitaux peut

être envisageable et s'exprime dans une valeur économique commune, le modèle CARE a été développé dans l'optique de soutenir une soutenabilité forte. Il s'agit cependant de l'acceptation classique de la soutenabilité forte, les éléments de capital à maintenir étant définis en fonction de l'activité des organisations. Si l'approche systémique forte est théoriquement possible, la définition des capitaux devant se faire en accord avec les parties prenantes, elle n'est pas constitutive du modèle.

Afin de mettre en évidence les caractéristiques des modèles cités en exemple dans cette approche historique du développement de la comptabilité de la soutenabilité, nous les avons positionnés dans le cadre analytique identifié dans les précédents paragraphes. Ce cadre est constitué des caractéristiques développées grâce aux recherches de FCA :

- Nature de l'entité étudiée (l'organisation dans son ensemble, un projet, un produit...)
- Champ d'analyse : périmètre de responsabilité (juridique ou étendue)
- Champ d'analyse : environnemental ou sociétal
- Méthode d'évaluation des flux physiques multicritères (quantitative ou qualitative)
- Monétarisation

Nous y avons adjoint les critères correspondant à l'approche alignée sur les concepts comptables « classiques »

- Utilisation du terme de « capital », comme un actif ou comme une dette
- Intensité de soutenabilité visée (faible, forte, forte systémique)

A cela s'est ajoutée la question de la capacité à remettre en cause les présomptions du « business as usual »

Nous avons classé six expérimentations ayant fait l'objet de publications selon ces critères (Comme [UNERMAN ET AL \(2018\)](#), nous avons conscience que d'autres expérimentations existent, mais elles n'ont pas toutes fait l'objet de publication). Nous les avons classées en trois groupes, correspondant aux trois tendances techniques auxquelles elles se rattachent :

- Le groupe FCA reprend l'expérience d'Antheaume, le SCC de Bebbington and Gray, ainsi que la tentative de Herbohn de développer un système de reporting des coûts de détérioration environnementale.
- Le groupe « capital naturel », capital étant ici entendu comme une somme d'actifs avec la méthode True Value de KPMG True Value Methodology ([HENDRIKSEN ET AL \(2016\)](#)) et le compte de résultat environnemental de Kering
- Le groupe capital naturel au passif avec TDL Care

Le tableau 1 support de cette mise en perspective comprend un résumé rapide de l'expérimentation, ainsi que les caractéristiques de la publication source.

Les publications concernant les expérimentations de FCA ne permettant pas d'inférer le type de soutenabilité ou la vision de capital sous-tendant l'approche, nous n'avons pas pu les classer selon ces critères et avons laissé les cellules vides. Il en ressort que seul le modèle TDL s'inscrit clairement dans une soutenabilité forte, dans ce cas « standard ».

C'est pour cette raison que nous proposons un regard complémentaire, avec une approche structurelle fondée sur les caractéristiques des outils de gestion pour finaliser la classification.

<i>Substrat Technique</i>	<i>Experimentation</i>	<i>Entité analysée</i>	<i>Périmètre de l'entité</i>		<i>Périmètre de la mesure</i>		<i>Méthode d'évaluation des flux physiques</i>		<i>Monétarisation des éléments Non- financiers</i>		<i>Définition du Capital</i>		<i>Type de Soutenabilité</i>			<i>Remet en cause le statu quo ?</i>
			<i>Legal</i>	<i>Etendu</i>	<i>Sphère Environnementale</i>	<i>Sphère Sociétale</i>	<i>Quantitative</i>	<i>Qualitative</i>	<i>Oui</i>	<i>Non</i>	<i>Actif</i>	<i>Passif</i>	<i>Faible</i>	<i>Forte Standard</i>	<i>Forte systémique</i>	
<i>FCA</i>	<i>Antheaume full cost accounting</i>	<i>Procédés industriels</i>		X	X		X		X		<i>Incertaine</i>	X				<i>Non, Puisque deux des méthodes sur les trois expérimentés "ne permettent pas de faire le lien entre les émissions polluantes et les dommages physiques".</i>

FCA	Bebington and Gray sustainable cost calculation	Ambition initiale : structure juridique Experimentation possible : quelques activités	X		x		x		X		Incertaine	Incertaine				Non, puisque les calculs étaient construits sur la base du modèle d'affaires courant
FCA	Herbohn Full Cost environmental reporting	Departement de gestion forestière	x		x		x	x	X		Incertaine	Incertaine	Incertaine			
Actifs	KPMG True Value	Variés	X		X	X	X		x		X		X			Non
Actif	Kering Environmental Profit and Loss accounts	Gammes de produits		X	X		X		x		X		X			Non

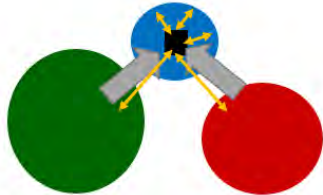
<i>Passif</i>	<i>TDL CARE</i>	<i>Organisation</i>	<i>X</i>	<i>x</i>	<i>X</i>	<i>X</i>		<i>X</i>	<i>x</i>			<i>X</i>		<i>X</i>		<i>Oui, si les impératifs de maintenance (faisabilité et/ou coûts) le rendent nécessaire</i>
---------------	------------------------	---------------------	----------	----------	----------	----------	--	----------	----------	--	--	----------	--	----------	--	--

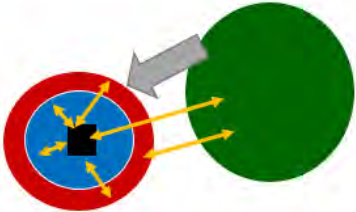

Tableau 1 : Caractéristiques des modèles étudiés



1.2.2 Classification des expériences en comptabilité de la soutenabilité : approche structurelle par les outils de gestion

Pour compléter cette partie et faciliter l'interprétation des fondements des outils de comptabilité environnementale, nous proposons d'utiliser le cadre de définition des éléments d'un outil de gestion proposé par **HATCHUEL ET WEIL (1992)**. Pour ces auteurs, un outil peut être décrit au travers de trois constituants : une vision simplifiée de l'organisation, une philosophie managériale et un substrat technique. Dans le cas des outils de comptabilité environnementale, nous proposons de considérer la vision simplifiée des relations de l'entreprise et des trois sphères de son environnement (économique, sociale et environnementale). « La « vision simplifiée des relations organisationnelles » définit « la scène » et les participants à la scène dont l'outil vient régler le jeu. » (**DETCHESSAHAR ET JOURNE (2007)**). La philosophie managériale décrit les objectifs poursuivis par l'organisation dans la prise en compte des sphères environnementales et/ou sociales. Le substrat technique comptable renvoie quant à lui à l'artefact principal sollicité pour incarner les deux premiers éléments. La conjonction des trois éléments peut permettre d'inférer le type de soutenabilité poursuivi. Dans les cas de monétarisation, la nature des coûts pris en compte (coût de maintien, coût d'évitement, valeur des services écosystémiques...) conforte ou réfute l'orientation initiale. Ces informations ne sont malheureusement pas facilement accessibles dans les expérimentations actuelles, et mériteraient d'être établies avec une plus grande transparence.

Dans les illustrations ci-dessous, la sphère verte représente l'environnement naturel, la rouge la société, et la bleue l'activité économique. Le carré noir représente l'organisation. Les flèches jaunes symbolisent les flux considérés, tandis que les flèches grises représentent les contraintes extérieures perçues par l'organisation.

Vision	Philosophie Manageriale	Substrat Technique de gestion	Exemples	Type de Soutenabilité
 <p>3 sphères déconnectées. L'accent est mis sur les interactions à l'intérieur de la sphère économique. L'organisation bénéficie d'éléments sociaux et naturels et a également des impacts sur eux. Les considérations relatives aux environnements sociaux et naturels sont expérimentées en tant que contraintes.</p>	<p>L'objectif principal est financier. Les contraintes externes doivent être gérées afin de maximiser la création de valeur financière</p>	<p>Etude de risque Calcul de la valeur/des coûts.</p>	<p>KPMG True Value Kering P&L</p>	<p>Faible</p>

Vision	Philosophie Manageriale	Substrat Technique de gestion	Exemples	Type de Soutenabilité
 <p>L'organisation fait partie de la sphère sociale et est en tant que telle soumise à des contraintes environnementales. Il a un impact sur l'environnement et bénéficie de ses services</p>	<p>Objectif: gérer l'utilité des services écosystémiques avec substitution possible par du capital manufacturé pour minimiser les coûts des externalités</p>	<p>Le concept de capital naturel est défini comme un ensemble d'actifs permettant de maximiser l'utilité.</p> <p>Calcul de création de valeur</p>	<p>Natural capital coalition Integrated Reporting</p>	<p>Faible</p>
 <p>L'organisation se voit comme intégrée dans les trois sphères, chacune d'entre elles constituant une source d'actifs clairement identifiés.</p>	<p>Objectif: gestion des actifs et préservation de l'image de marque de l'organisation</p>	<p>Le concept de capital naturel est défini comme un ensemble d'actifs (capital critique) à préserver pour conserver une utilité globale.</p> <p>Calcul de création de valeur Capital critique</p>	<p>Doughnut economy Costanza Objectifs de Development Durable</p>	<p>Faible principalement, parfois forte, en fonction de la manière dont l'évaluation financière est faite.</p>

Vision	Philosophie Manageriale	Substrat Technique de gestion	Exemples	Type de Soutenabilité
 <p>L'organisation se considère comme intégrée dans les trois sphères, chacune d'elles contribuant à l'activité de l'organisation par le biais d'éléments spécifiques indispensables (capitaux).</p>	<p>Objectif: maintenance des capitaux.</p> <p>Intégration des limites naturelles aux activités économiques via les coûts de maintenance.</p>	<p>Le concept de capital naturel est défini comme un ensemble de passifs que l'organisation doit pouvoir rendre / remettre en état/ compenser.</p> <p>Coût de maintenance et calcul de la dette</p>	<p>CARE TDL</p>	<p>Forte</p>
 <p>L'organisation voit la sphère économique et elle-même enchâssées dans la sphère sociale, qui est un système adaptatif complexe. La société elle-même est intégrée dans un environnement naturel considéré comme un système adaptatif complexe. Chaque élément peut avoir un impact sur l'autre. Les frontières sont floues à cause de l'interdépendance et de la grande complexité. La durabilité / résilience de l'organisation dépend de la résilience des trois sphères.</p>	<p>Objectif: maintien de la résilience des capitaux.</p> <p>Les principes de résilience des capitaux définissent les limites dans lesquelles l'organisation peut développer son activité.</p>	<p>La résilience du capital naturel est un passif que l'organisation doit pouvoir rendre / remettre en état maintenir.</p> <p>La portée des calculs est la chaîne de valeur (responsabilité étendue). Ils servent à évaluer dans quelle mesure l'organisation respecte les principes de résilience.</p> <p>Calcul de la dette</p>	<p>A créer</p>	<p>Systemique Forte</p>

En réponse à notre première question, il n'existe pas véritablement d'outil de comptabilité de la soutenabilité systémique forte. Il nous faudra donc inventer, au moins partiellement, le cadre technique nécessaire. Toutefois, constater ce manque ne présume pas que les outils existants ne vont pas au moins partiellement dans le sens d'une meilleure soutenabilité. A cette fin, il est nécessaire d'étudier leur adoption et éventuels effets sur les acteurs en termes de prise en compte de la soutenabilité. « Des expériences actives impliquent de mettre en pratique des actions pour observer les résultats obtenus²⁴ » ([ANTHEAUME \(2004\)](#)).

1.3. Adoption des outils de gestion de la soutenabilité : Résultats d'expérimentations

Nous avons évalué le succès ou l'échec des expérimentations des modèles présentés précédemment en nous basant sur trois aspects : la possibilité de mise en œuvre du modèle, leur effet (potentiel ou réel) sur la soutenabilité des organisations sujet de l'expérience, et enfin leur éventuelle adoption par ces dernières. L'article de [RAMBAUD AND RICHARD \(2015\)](#) ne reposant pas sur un cas d'étude, nous avons eu recours à l'utilisation faite de ce modèle par l'association Fermes d'Avenir en 2017 et qui a donné lieu à la publication d'un plaidoyer en faveur de l'agro-écologie et de la comptabilité triple capital (voir Annexe 1²⁵). Les autres articles présentent eux des expérimentations réalisées. Quant à Kering, ils ont intégré le compte de résultat environnemental dans leur reporting standard. Le [tableau 2](#) présente les caractéristiques de chacune d'entre elle.

²⁴ "Active experiments imply putting actions into practice so as to observe the results obtained"

²⁵ Aimablement transmise par le cabinet de conseil et de gestion Compta Durable

	Type de publication	Réussite technique ?	Adoption : Approbation officielle des résultats par l'organisation ?	Appropriation : Intégration de la méthode aux procédures classiques de l'organisation ? (au-delà de l'expérimentation)
Antheaume full cost accounting experimentation	experimentation	Non	?	Non
Bebbington and Gray sustainable cost calculation	Etude ethnographique	Non	Non	Non
Herbohn Full Cost environmental reporting experiment	Etude de cas	Non	Non	Non
KPMG's True Value Methodology	Point de vue Etude de cas	Oui	Oui	Incertain
Kering Environmental Profit and Loss accounts	Communication institutionnelle	Oui	Oui	Oui
TDL CARE : Experimentation Fermes d'Avenir 2017	Communication institutionnelle	Oui	Oui	Déploiement comme support de plaidoyer prévu sur 2018-2020 : "Valoriser les services écosystémiques rendus par l'agroécologie pour accélérer la transition vers un modèle durable"

Tableau 2 : Résultats des expérimentations

1.3.1 Mise en œuvre du modèle dans les organisations

Aucun développement d'outil, notamment comme ceux étudiés dans ce chapitre, ne peut se faire sans rencontrer, avant même le stade de l'adoption, « des problèmes pratiques de mise en œuvre et résistance de la part des managers »²⁶ (HERBOHN, 2005). La collecte de données d'activité des organisations peut se révéler problématique, les facteurs d'impacts et les données d'évaluation monétaire peuvent être inexistantes et impossibles à déterminer par l'organisation seule. Les étapes nécessaires à la collecte de données peuvent être considérées comme trop chronophages et coûteuses. Nous ferons successivement état des expérimentations concernant les trois grandes familles d'outils présentées dans la section 1.2.

Les trois articles de recherche rendant compte d'expérimentations en FCA font état d'un échec. L'une des difficultés techniques insurmontables réside dans la faible part d'impact qu'il est effectivement possible de mesurer, l'autre dans l'accord sur la nature même des effets à mesurer. Dans leur expérience de FCC, Bebbington et Gray n'ont finalement pu monétiser qu'une partie réduite des conséquences des activités l'organisation définies au départ. On peut finalement attribuer l'échec à la recherche de monétarisation en elle-même, dont la validité a « longtemps été questionnée' (HERBOHN (2005)) : La variabilité des résultats communiqués par ANTHEAUME (2004) les a rendus peu concluant. BEBBINGTON ET GRAY (2001) n'ont pas réussi à mettre en évidence les coûts plus élevés liés à l'insoutenabilité auxquels ils s'attendaient, partiellement du fait de l'impossibilité de monétiser une grande partie des impacts identifiés. Pour Herbohn, le poids des activités quotidiennes a entraîné une pénurie de ressources humaines nécessaires à la collecte de données. Les managers ont aussi considéré que le FCA ne pouvait être utilisé qu'en conjonction avec d'autres indicateurs par méfiance envers les méthodes de valuation, et afin de ne pas aboutir à un « système de reporting qui va utiliser 90% de nos ressources et 10% pour la gestion forestière »²⁷, qui est leur raison d'être.

²⁶ “practical implementation problems and resistance from managers.”

²⁷ « a reporting system that is going to take 90 per cent of our resources and leave 10 per cent for forest management ».

Les informations concernant les expérimentations utilisant le concept de capital comme actifs sont publiées par les personnes à l'origine de la méthode elles-mêmes, et ne permettent pas d'évaluer leur faisabilité ou l'ampleur des difficultés rencontrées. Ils communiquent sur leurs succès, et les éléments n'ayant pu être évalués ne sont pas divulgués. Ce possible manque de transparence est lié à l'objectif des méthodes en lui-même, qui est la maîtrise des risques et non la mesure de leur insoutenabilité afin de la réduire. Cette approche a facilité l'appropriation de leur méthode, et permis la communication des impacts positifs de certaines actions des organisations étudiées. La figure 4, extraite de [HENDRICKSEN ET AL \(2016\)](#) montre une plus grande valeur financière accordée aux actions RSE qu'à la dégradation de la santé humaine liée à leur activité. Les personnes dont la santé a été détériorée pourraient avoir une évaluation différente de celle-ci...

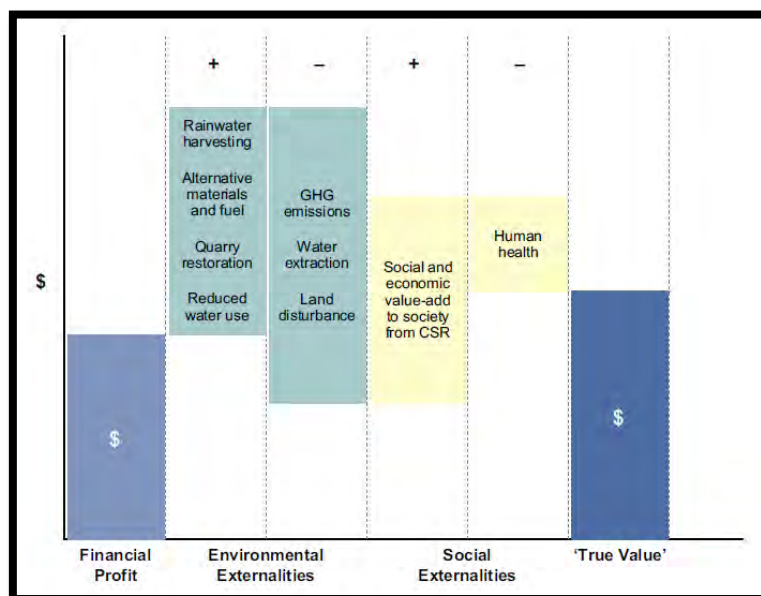


Figure 4 extrait de Hendricksen et al (2016)

Enfin, Fermes d'Avenir a modifié le modèle TDL en y ajoutant la prise en compte d'un profit lié à la réalisation de services écosystémiques par les fermes. Cet ajout a pour effet d'améliorer le résultat global de l'organisation, valorisant ainsi des modèles de production économiquement moins rentables que l'agriculture conventionnelle, et diminuant la saillance de la diminution des résultats liés aux coûts de maintenance.

1.3.2 Effet sur la soutenabilité des organisations

Tous les modèles étudiés utilisent une étape de monétarisation. Ce choix est conforme à la conviction selon laquelle la rationalité économique est nécessaire pour aborder la soutenabilité dans un langage que « les gestionnaires comprennent » (**BEBBINGTON ET AL (2007)**). Les tentatives de FCA étudiées, avec la logique d'intégration des externalités, ont consisté à calculer le coût d'une moindre insoutenabilité. La soutenabilité est considérée comme un coût plutôt que comme une valeur supplémentaire générée par l'organisation. Dans cette logique, les modèles et la communication tendent à montrer que l'organisation n'a pas appliqué l'option la plus insoutenable disponible. S'ils permettent de reconnaître des solutions moins préjudiciables, ils ne poussent pas réellement les organisations vers une plus grande soutenabilité, mais valident les choix déjà faits en vue d'une réduction de l'insoutenabilité. À cet égard, ils ne remettent pas en question le *statu quo*.

C'est également vrai pour les modèles de KPMG et de Kering, construits autour de l'idée de la gestion des risques dans un cadre de développement durable faible. «[L] a conséquence que les actions de gestion peuvent avoir des impacts sociaux et environnementaux plus positifs peut facilement devenir un sous-produit de la gestion des risques plutôt qu'un objectif» (Coulson (2016)). Ici encore, le *statu quo* n'est guère remis en question.

BEBBINGTON ET AL (2001) ont identifié trois étapes pour un effort comptable visant à améliorer la soutenabilité. La première consiste à accepter le fait que l'effort débouchera sur « une comptabilité de l'insoutenabilité ». Le seul modèle qui le souligne est TDL Care, au travers de la ligne d'amortissement du capital, conformément à son approche de soutenabilité forte. Fermes d'Avenir a pour objectif de développer son activité avec une soutenabilité forte, menant à des choix qui ne sont pas toujours économiquement favorables. À l'aide du modèle, ils ne visaient pas à évaluer leur insoutenabilité, mais à démontrer leur plus grande soutenabilité environnementale et sociale, par la valorisation des services écosystémiques et une moindre dégradation du capital naturel que dans l'agriculture conventionnelle. Compte tenu de leur agenda écologique, on peut supposer que cela pourrait conduire à des changements si l'équilibre entre les services et les coûts de maintenance devenait défavorable. Aucune des mises en œuvre étudiées ne rend compte de l'insoutenabilité. Un modèle avec une approche de soutenabilité forte, avec un bilan écologique complet et sans monétarisation, reste à développer. Un design conforme à ces conditions devrait permettre une remise en cause du « business as usual » et mener les organisations l'utilisant vers une plus grande soutenabilité.

1.3.3 Adoption par les organisations

Les calculs n'étant pas concluants, aucune des expérimentations FCA n'a abouti à un soutien de la part de l'entreprise ni à son intégration dans les opérations standard.

Les expérimentations de KPMG ont été adoptées de différentes manières : la première étude de cas l'a mise en œuvre dans le monde entier et a intégré les résultats dans son premier rapport en 2015. Les deux autres cas ont identifié des avantages opérationnels, mais nous ne pouvons pas conclure à une intégration dans leurs opérations standards. Enfin, Kering et Fermes d'Avenir ont communiqué les résultats de leurs expériences et les ont renouvelées.

Cette adoption peut également être étudiée au travers du prisme des objectifs de l'organisation dans l'expérimentation. Si Kering le présente comme un outil de gestion des risques, il est également utilisé comme un élément clé de sa communication extra-financière, avec autant d'importance que le rapport RSE. Pour Fermes d'Avenir, cette expérimentation sert de support au plaidoyer. L'utilisation du modèle à triple capital de TDL Care est pour eux l'occasion d'introduire la valorisation des services écosystémiques dans l'expérience. Leur objectif est de démontrer que leur modèle alternatif agricole génère plus de valeur que le modèle traditionnel, bien que ce ne soit pas le cas sur un plan strictement financier. Pour plaider davantage en ce sens, ils ont décidé de comparer leur système à un système conventionnel lors de leurs prochains calculs.

Pour approfondir l'étude de l'adoption par l'organisation, nous pouvons utiliser les classifications présentées dans [DE VAUJANY \(2006\)²⁸](#). Il propose de résoudre l'opposition existant entre conception et usage, et d'analyser l'adoption à travers trois perspectives complémentaires :

- rationnelle, à travers laquelle l'outil est un «vecteur de rationalisation»,
- sociopolitique à travers laquelle l'outil peut être un artefact de valorisation, un avantage rhétorique ou un moyen d'influence,
- psycho-cognitive, où l'outil est à la fois support d'apprentissage, support d'émotions ou source de compréhension en étant vecteur d'informations.

²⁸ Grimand (2012) considère une quatrième dimension, la portée symbolique de l'outil. Tous les outils traitant de la question de soutenabilité, nous avons considéré que cette dimension pouvait être équivalente (à défaut de disponibilité d'information à ce sujet dans la littérature étudiée) et ne l'avons pas retenue dans notre cadre d'analyse.

Reflétant ces perspectives, les organisations peuvent reconnaître à l'outil trois types de valeurs.

Il peut être apprécié :

- pour sa structure, la validité ou la proximité mentale de son articulation avec la conception dominante de l'organisation. Cela correspond à la perspective rationnelle.
- pour sa valeur de légitimation, conformément à l'analyse institutionnaliste, dans une perspective sociopolitique.
- pour sa possibilité d'adoption, les effets pratiques découlant de son utilisation. C'est la perspective psycho-cognitive.

Sur la base de cette approche, nous pensons que les trois valeurs doivent être reconnues par l'organisation, avec au moins une des valeurs attribuées suffisamment forte pour compenser une performance moindre sur les deux autres. Par exemple, si l'outil interroge le *statu quo*, il pourrait représenter une valeur de légitimation moindre (perspective sociopolitique), mais générer suffisamment d'effets pratiques pour être adopté si la distance entre les résultats escomptés et les résultats effectifs n'est pas trop grande (perspective psycho-cognitive) et sa structure alignée sur les attentes de l'organisation (perspective rationnelle).

Le tableau 3 propose une analyse des expériences selon ce cadre. L'expérience de Bebbington et Gray, dans laquelle la perspective rationnelle POSITIVE aurait pu conduire à un échec de l'expérience, revêt un intérêt particulier. On pourrait considérer qu'il existait une perception négative de l'avantage rationnel, l'organisation ayant décidé de ne pas réaliser le bilan écologique nécessaire. Par ailleurs, les auteurs ont déploré le fait que « l'hypothèse du « *statu quo* » était implicitement incorporée dans l'affaire par la spécification du calcul du coût de la soutenabilité ». Ce fait aurait pu représenter un avantage rationnel puisque l'organisation suivait cette ligne. D'une certaine manière, un facteur d'adoption positif a fini par contribuer à l'échec de l'expérience. L'expérience Herbohn a échoué pour des raisons à la fois sociopolitiques et rationnelles.

Les modèles adoptés présentaient une grande valeur sociopolitique (ils étaient utilisés à des fins de communication) et ne mettaient pas en cause le *statu quo*. A cette valeur rationnelle se sont ajoutés des apprentissages identifiés qui leur ont conféré une valeur psycho-cognitive. Par conséquent, en menant une telle expérience, il faudrait veiller à ce que le processus et les résultats soient reconnus suffisamment précieux par l'organisation, tout en remettant en question le *statu quo* (c'est la qualité principale si l'outil doit conduire l'organisation à moins d'insoutenabilité) pour contrebalancer ses faiblesses sociopolitiques potentielles.

	SYNTHESE DE LA PERCEPTION DES VALEURS		
	Socio-politique	Rationelle	Psycho-cognitive
Antheaume full cost accounting experimentation	?	?	?
Bebbington and Gray sustainable cost calculation	negative	négative ("décision de ne pas construire d'éco-bilan") ou positive ("le statu quo était à la base de l'approche de l'organisation")	negative
Herbohn Full Cost environmental reporting experiment	negative	negative	?
KPMG's True Value Methodology	positive	positive	positive
Kering Environmental Profit and Loss accounts	positive	positive	positive
TDL CARE : Experimentation Fermes d'Avenir 2017	positive	positive	positive

Tableau 3 : Synthèse des valeurs d'adoption

Au-delà de cette approche qui considère l'outil de gestion et la réaction des acteurs de manière décorrélée du contexte général, il peut être intéressant de solliciter « l'approche narrative des outils de gestion » de **DETCHESAHAR ET JOURNE (2007)**. Cette approche positionne l'outil dans le contexte du discours porté par l'ensemble des outils déjà présents dans l'organisation. Sa « capacité à produire des comportements se joue beaucoup plus dans l'*intertextualité* (dialogue et cohérence entre les textes, capacité à les rapporter à un discours commun) que dans le texte *stricto sensu*. » L'alignement du discours porté par le nouvel outil sur le discours existant (ou du moins le discours le plus incarné dans les actes dans le cas d'une polyphonie organisationnelle) tant en terme « d'écriture que de lecture » permet également d'approcher la question de l'adoption. Le tableau 4 extrait de l'article présente les cas de figure identifiés par

les auteurs. La troisième partie de ce mémoire identifiera les dynamiques à l'œuvre dans notre cas.

MATRICE LECTURE/ÉCRITURE DES OUTILS DE GESTION			
Intertextualité		Lecture	
		Consonante	Dissonante
Écriture	Avec lien	<p>1</p> <p>Impact sur le discours: Renforcement explicite de la cohérence du discours organisationnel.</p> <p>Appropriation de l'outil: utilisation de l'outil dans l'activité.</p> <p>Nature du changement: type 1: pas de remise en cause du cadre cognitif de l'activité.</p>	<p>3</p> <p>Impact sur le discours: Déconstruction du discours organisationnel/anomie.</p> <p>Appropriation de l'outil: résistance/rejet</p> <p>Nature du changement: type 2: remise en cause du cadre cognitif de l'activité.</p>
	Sans lien	<p>2</p> <p>Impact sur le discours: Renforcement implicite de la cohérence du discours organisationnel.</p> <p>Appropriation de l'outil: indécidable <i>a priori</i>.</p> <p>Nature du changement: type 1: pas de remise en cause du cadre cognitif de l'activité.</p>	<p>4</p> <p>Impact sur le discours: déconstruction potentielle du discours organisationnel. Les conditions sont réunies d'un « oubli organisationnel ».</p> <p>Appropriation de l'outil: oubli/évitement</p> <p>Nature du changement: changement de type 2 « avorté ».</p>

Tableau 4 extrait de Detchessahar et Journé (2007)

Si la classification des outils et l'observation de leur effets est important pour intégrer les préoccupations dans le design de la thèse, l'expérience serait incomplète si le développement de l'outil n'était revisité au travers du contexte de l'organisation.

Le prochain chapitre présente les différents aspects de contexte nécessaires à la compréhension de l'émergence d'un outil de comptabilité de la soutenabilité dans une organisation.

2 L'Organisation comme milieu de déploiement des outils de gestion

Ayant conclu à la nécessité de créer un outil de comptabilité de la soutenabilité systémique forte, nous poursuivrons l'approche des questions autour de l'outil en nous intéressant à l'émergence de ces derniers (invention/innovation ?), avant d'aborder la question des acteurs au travers des ressorts de leurs comportements individuels d'une part, et du déploiement de leurs stratégies au sein de l'organisation.

2.1 Design d'objet managérial : de l'invention à l'innovation dans un contexte local.

L'émergence de ce cadre d'analyse se fonde sur la première question de recherche concernant l'existence possible d'un outil de comptabilité de la soutenabilité forte systémique. L'étude historique des outils existants a fait émerger la question de filiation dans le design des outils de gestion. Notre incapacité à découvrir dans la littérature actuelle d'outil répondant au « cahier des charges » initial rend nécessaire de considérer la création de ce dernier. Cette création représenterait-elle une invention ? Comment rendre visible la place de ce travail dans la littérature existante ? C'est pour répondre à ces questions que nous nous sommes penchés sur la question de l'innovation des objets de gestion **GIBASSIER (2014)** établit le caractère d'innovation comptable des outils de comptabilité environnementale en reprenant la définition de Callon (1999) : « une alchimie de combinaison d'ingrédients hétérogènes : c'est un processus qui dépasse les institutions et nous des relations complexes et inhabituelles entre le marché, le droit, les sciences et la technologie »²⁹.

Elle étudie la création conjointe, l'adoption et l'utilisation d'outils de comptabilité environnementale, et identifie dans son état de l'art deux approches traitant de la création des outils : la « Practice theory » et l'« Actor Network Theory » ANT. La Practice theory s'intéresse à une pratique émergente, ce qui ne correspond pas au cas étudié. L'ANT implique d'expérimenter l'interaction de l'outil avec un nombre significatif d'acteurs, ce qui ne fut pas

²⁹ “an alchemy of combining heterogeneous ingredients : it is a process that crosses institutions, forging complex and unusual relations, the market, law, science and technology.”

le cas non plus. Notre interrogation se positionne en amont de ces étapes, puisqu'elle concerne l'émergence d'un outil en réponse à un cahier des charges prédéfini, dans une démarche participative qui n'a pas diminué la dimension normative du cadre initial. L'étape d'adoption de l'outil n'étant pas atteinte, notre champ d'étude concerne l'invention, c'est-à-dire le design d'un nouvel outil plutôt que l'innovation en tant que telle, qui présuppose une utilisation et diffusion de ce dernier.

L'objet de ce chapitre est donc d'identifier un cadre descriptif pertinent pour l'étude des expérimentations en comptabilité de la soutenabilité, depuis la description des étapes de leur genèse jusqu'à l'identification de leur « degré de nouveauté » ([ADAM-DEDUNOIS ET DAMART \(2017\)](#)). Ce degré de nouveauté peut être mesuré par rapport à l'état de l'art ([BIRKINSHAW ET AL \(2008\)](#)) ou par rapport à son contexte, de la structure dans laquelle a lieu l'émergence.

[BIRKINSHAW ET AL 2008](#) proposent quatre étapes pour caractériser les innovations managériales : la phase de motivation, celle de l'invention, de la mise en œuvre (*implementation*) et de l'institutionnalisation (*theorizing and labeling*). Ils s'intéressent dans chacune de ces étapes aux rôles des acteurs internes et externes de l'organisation dans la dynamique de changement (voir figure 6). En tant qu'*insider* et chercheur, nous représentons à la fois une dynamique de changement interne et externe, mettant en œuvre des pratiques « in vivo » et « in vitro ». Le développement de l'outil au sein de l'organisation représente les actions internes, tandis que la publication d'articles concernant l'outil appartient au travail de théorisation externe.

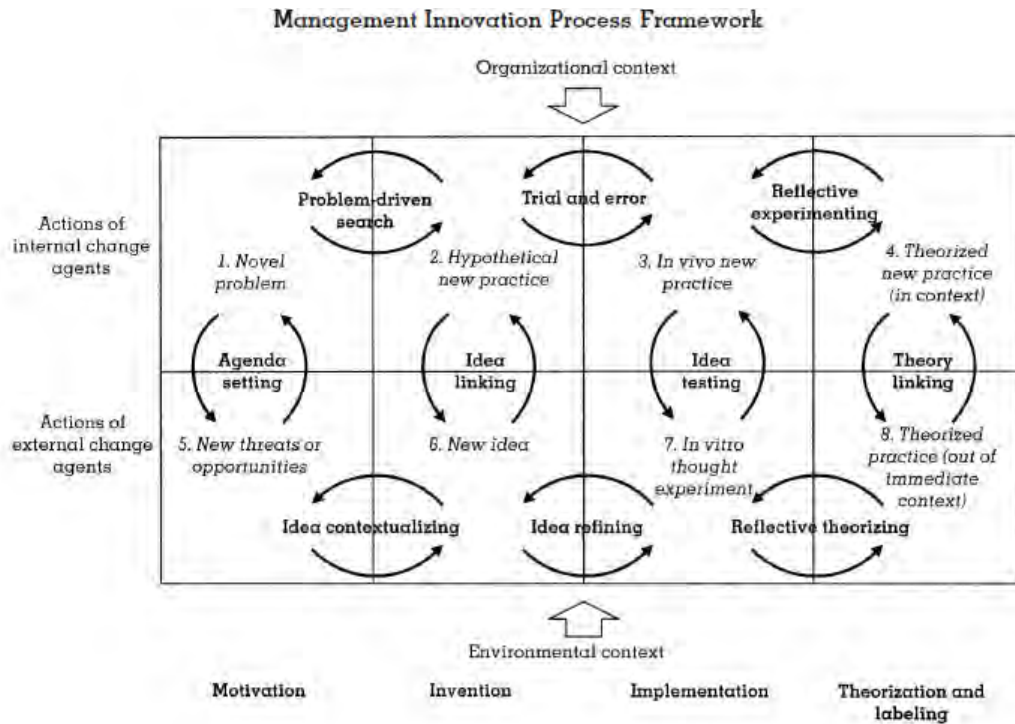


Figure 5 : Cadre de gestion du processus d'innovation. Extrait de Birkinshaw et al (2008)

L'étape étudiée correspond aux premières phases du design d'un artefact : le « *conceptual design* », la conception d'un « plan mental » suivi des premières étapes de « la création de formes » (TAURA ET NAGAI (2013)), à l'étape du prototype. Ces auteurs identifient deux phases dans la génération de concepts : celle identifiée également par Birkinshaw et al, qui renvoie à la résolution de problème, et celle motivée par un « sens/sentiment/mouvement intérieur » (*inner sense-driven phase*). Ce « mouvement intérieur » est fondé sur des « critères internes » d'une part, et la « motivation intrinsèque » d'autre part. Les critères internes sont constitués des principes « implicites ou explicites qui orientent la pensée du designer et guident le procédé de génération de concept » (TAURA ET NAGAI (2012)). La motivation intrinsèque est celle non pas générée par de possibles récompenses ou menaces externes, mais par un élan propre à la personne, pouvant être accompagné de plaisir. Alors que l'approche orientée problème va mobiliser les capacités d'analyse du designer, l'approche « intérieure », elle, engage des capacités de mise en commun et de synthèse. La première approche identifiera des concepts pertinents, tandis que la seconde facilitera la mise en relation de ces derniers vers l'émergence d'un nouveau concept. La figure 7, extraite de leur article, illustre la mise en commun de ces deux dynamiques. Nous utiliserons ce cadre pour exposer les étapes de construction de l'outil de comptabilité construit au cours de cette thèse dans la partie méthode.

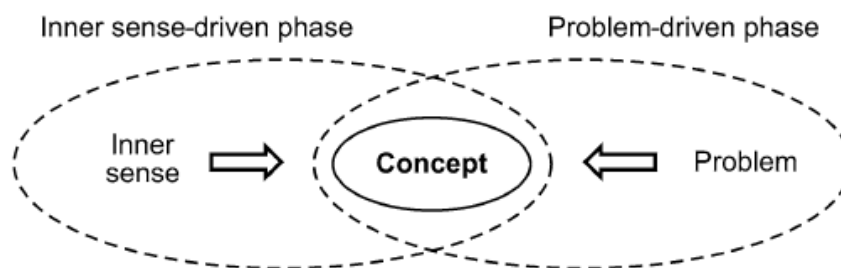


Figure 6 : Les deux phases d'une génération de concept, extrait de Taura et Nagai (2013)

DAVID (2018) décrit également un procédé impliquant à la fois l'identification de propriétés et la mise en relation de concepts et de thématiques générant une expansion du domaine managérial. Se basant sur l'étude de l'émergence du management par objectifs de Drucker, David propose une méthodologie en quatre étapes pour détecter et analyser les bases conceptuelles d'une innovation (a posteriori de la diffusion) ou invention (a priori de l'adoption) managériale :

- 1) Etablir l'histoire, la chronologie de l'artefact
- 2) Détecter les concepts clés et analyser la manière dont ils ont été générés
- 3) Décrire les principales expansions associées de l'espace de design et étudier l'histoire du management pour identifier des expansions antérieures sur lesquelles les inventeurs auraient fondé, consciemment ou inconsciemment, leur raisonnement et
- 4) Analyser les dimensions managériales clés concernées et les nouveaux paramètres de design qui deviendraient des paramètres établis si l'invention devenait une innovation

Si les approches précédentes permettent de comprendre la génération d'un outil managérial, **ADAM-DEDUNOIS ET DAMART (2017)**, en s'appuyant sur la dichotomie innovation conceptuelle, innovation contextuelle, proposent d'évaluer le caractère innovant d'un artefact aux travers de ses objectifs et des caractéristiques des autres objets assurant répondant aux mêmes finalités. S'appuyant sur une « représentation ensembliste » des attributs de l'objet et des états des pratiques et connaissances pertinents, ils délimitent trois zones de « singularité » : une zone de **singularité conceptuelle** lorsque le monde académique n'a pas encore identifié une pratique, une zone de **singularité contextuelle**, catégorielle ou locale selon qu'elle s'applique à un groupe homogène d'organisations ou à une organisation spécifique, et une zone de **singularité radicale** lorsque l'objet n'a d'équivalent ni dans les pratiques, ni dans la

littérature. Ce cadre d'analyse, appliqué à l'outil développé, permettra de le repositionner dans la famille d'outils auquel il appartient.

Nous venons de voir, à deux reprises, le caractère stratégique du contexte d'émergence d'un outil de gestion : par l'orientation donnée aux concepts mis en œuvre d'une part, au travers des problèmes soulevés et auxquels l'objet vise à répondre ; au travers du champ de pratiques qu'il représente d'autre part, et qui en dessine les propriétés de nouveauté. L'analyse des outils que nous avons posée dans la partie concernant les designs existant a montré le caractère déterminant des éléments constitutifs de l'outil de gestion tels que définis par Hatchuel et Weil, ainsi que l'interaction des différents outils au sein d'une structure liée à leur intertextualité. Les deux prochains chapitres présentent deux regards sur le contexte. Le premier s'intéresse à ce qu'un outil de gestion vise à orienter : le comportement des acteurs individuels, au travers de l'étude des déterminants internes de ce dernier. Le suivant s'intéresse à leur dynamique au sein de l'organisation, afin de mettre en lumière les particularités de ce travail d'« *insider research* ».

2.2. Outils de gestion et comportements

L'un des objectifs de la recherche-intervention était d'orienter l'organisation vers une plus grande soutenabilité. Pour cela, il était nécessaire d'interroger les comportements des membres de cette dernière, notamment afin de questionner l'observation initiale de non alignement entre les attitudes professées et les décisions prises (telle qu'annoncée dans l'introduction générale). Cette question a été traitée en gestion au travers du concept d'hypocrisie organisationnelle de **BRUNSSON (1993)**, en considérant l'organisation dans son ensemble. Les dynamiques individuelles peuvent être abordées de deux manières : sous l'angle du groupe, que nous abordons dans le prochain chapitre, ou sous celui de la psychologie sociale, en cela qu'elle interroge une dynamique individuelle dans le contexte construit de l'organisation comme acte de société.

La psychologie sociale pourrait être définie comme le point de rencontre de la psychologie et de la sociologie. Plus précisément, elle étudie les fonctionnements individuels et leurs interactions, ainsi que la manière dont ces derniers constituent les dynamiques de groupe et sont influencés par la société. C'est une jeune discipline, qui a commencé à se développer au début du 20^{ème} siècle, avec notamment en France les apports d'Auguste Comte, pour qui l'homme est

façonné par la société dans laquelle il se trouve (FISHER, 2010), puis les apports de Tarde, Le Bon et Durkheim, qui tracent les contours de la sociologie.

On peut identifier 3 types de disciplines :

- La psychologie sociale expérimentale (ou fondamentale), qui se base sur des expériences en laboratoire afin de tester des hypothèses sur les fonctionnements des individus
- La psychologie sociale expérimentale appliquée, qui consiste à la mise en œuvre des ressorts identifiés en laboratoire sur le terrain
- La psychologie sociale appliquée, qui se penche elle sur l'individu dans sa dimension sociale, et s'intéresse au comportement de celui-ci dans un contexte et un environnement donné.

Le volet expérimental de la psychologie sociale s'est majoritairement développé dans les contextes anglo-saxons, et notamment aux Etats-Unis à partir des années 40. Kurt Lewin est fréquemment nommé le « pape de la psychologie sociale », notamment pour avoir défini le comportement comme une fonction de la personnalité de l'individu et de son environnement.

Les premiers acteurs de cette discipline avaient dans de nombreux cas soufferts directement ou indirectement du nazisme. Leur motivation résidait dans la question suivante : comment une population entière a-t-elle pu collaborer à des actes qui défient la définition d'humanité ? Est-ce lié à des caractéristiques intrinsèques des populations ou aux circonstances ? Comment faire pour que ces actes ne puissent pas se renouveler ?

Un grand volet de ces recherches s'est donc articulé autour de la question de soumission à l'autorité. On peut citer l'expérience de Milgram sur l'obéissance à l'autorité (l'expérimentateur demande au sujet naïf d'administrer des chocs électriques de plus en plus intenses à un autre sujet dans le cadre d'une expérience sur l'apprentissage), ou encore celle de la Prison de Stanford, qui a mis en évidence l'effet déterminant du contexte sur les comportements des individus et l'adoption de rôles établis par le groupe (des volontaires étaient aléatoirement identifiés comme gardiens ou prisonniers dans une prison fictive).

Si ces expériences répondent à la question de l'impact du contexte sur les comportements individuels, un autre volet de psychologie sociale fondamentale s'intéresse à la question de l'influence, de la persuasion et du changement de comportement.

Cette catégorie de recherche prend ses racines dans la question suivante : Pourquoi observe-t-on des différences entre les attitudes (voir encadré n°1) communiquées par les individus et leurs

comportements ? Pourquoi les attitudes varient-elles ? Comment influencer les comportements ?

Ces interrogations sont basées sur le postulat que l'individu est rationnel et qu'il y a une corrélation positive directe entre les attitudes et les comportements. Il suffirait donc de faire évoluer les attitudes pour voir les comportements évoluer dans la même direction. De nombreuses expériences ont été mises en place afin de tester les interactions entre attitudes et comportements et mieux comprendre les liens qui les unissent. Les démarches mises en œuvre dans ce cadre sont du type déductif, et de nombreuses lignes conceptuelles se sont développées au cours du temps.

Encadré n°1

Le concept d'attitude :

Ce concept est apparu dès 1918 avec la définition de Thomas et Znaniecki de la psychologie sociale comme l'étude scientifique des attitudes, et couvre un champ de concepts large. Allport (1935), définit une attitude comme une disposition mentale et nerveuse organisée par l'expérience et qui exerce une influence directrice ou dynamique sur les réactions de l'individu envers tous les objets et toutes les situations qui s'y rapportent ». Plus récemment, le concept a été restreint pour correspondre aux « préférences et aversions » des individus (Bem (1970)), c'est-à-dire les jugements de valeurs des individus ou leur inclination déclarée à réaliser ou non une tâche.

On peut citer la théorie de l'équilibre cognitif de **HEIDER (1946)** selon laquelle les individus recherchent l'ordre, la symétrie et la cohérence entre les éléments de leur environnement. Si une contradiction apparaît, des forces tentent de restaurer l'équilibre soit en modifiant les rapports entre ces éléments, soit en modifiant la représentation que la personne s'en fait.

Dans ce contexte, Léon Festinger a développé en 1957 sa théorie de la dissonance cognitive, selon laquelle une inconsistance entre deux cognitions (une attitude et un comportement par exemple) provoque un état d'inconfort psychologique : « la dissonance ». Cet état d'inconfort amènerait l'individu à mettre en œuvre des stratégies afin de réduire cet inconfort. Plus la dissonance est saillante, et plus grands seront les efforts pour la réduire. Festinger a identifié trois modes, générant plusieurs leviers :

- Changer l'un des éléments du couple de cognitions à l'origine de la dissonance :

- La rationalisation cognitive, qui repose sur une modification de l'attitude initiale, et qui s'observe au travers d'attitudes finales moins inconsistantes avec l'action réalisée. C'est selon Festinger la stratégie la moins coûteuse à mettre en œuvre par les individus, la réalité psychologique étant plus malléable que la réalité physique.
- Une variante de la rationalisation cognitive peut apparaître dans les contextes où les individus se sentent soumis à une forte contrainte extérieure ou la soumission forcée. Dans ce cas, La dissonance ne sera pas résolue par un changement attitudinal, mais par une rationalisation a posteriori du comportement en faisant appel aux éléments contextuels (autorité de l'expérimentateur, ou dans le cas de l'expérience fondatrice de Festinger, intérêt financier au comportement contre attitudinal).
- Ajouter des cognitions consonantes afin de diminuer l'intensité de la dissonance :
 - La rationalisation comportementale, revient à réaliser d'autres comportements contre-attitudinaux allant dans le même sens que le premier de manière à rendre l'attitude initiale moins saillante.
 - La recherche d'informations confirmant le comportement contre-attitudinal
- La trivialisation, qui consiste non pas à réduire le niveau d'inconsistance, mais à en réduire l'importance (le caractère saillant) de l'un ou plus des éléments dissonants (« Je suis honnête mais je goûte les raisins avant de les acheter. Ce n'est pas du vol puisque ce grain de raisin ne pèse que quelques grammes ce qui ne coûte quasiment rien. »). Pour **SIMON ET AL (1995)**, ce mécanisme devient prééminent dans le comportement des individus lorsque l'attitude préexistante ou l'impact du comportement sont saillants, ou encore lorsque l'opportunité de « trivialiser » est donnée aux individus directement après la mise en œuvre du comportement contre-attitudinal.

Les conclusions de leurs expérimentations tendraient même à remettre en cause la nécessité pour les individus de résoudre immédiatement les problématiques de dissonance. S'appuyant sur les travaux d'**ELKIN ET LEIPPE (1986)**, ils construisent l'hypothèse selon laquelle les individus ne réduisent la dissonance que si on leur rappelle les cognitions dissonantes ou s'ils s'attendent à ce qu'elles leur soient rappelées. Il serait possible dans ce cas que les expérimentations construites pour identifier les modalités de réduction de la dissonance soient à l'origine des mécanismes observés. Or du contexte expérimental, la tendance pourrait être moins saillante, et le choix être simplement de « penser à autre chose ».

En 1957, Sykes et Matza développent la théorie de la neutralisation dans le cadre de leurs recherches sur la délinquance. Celle-ci consisterait à faire disparaître la dissonance non pas en réduisant l'inconsistance entre les deux cognitions, mais en développant une série de justifications et de rationalisations qui font barrière entre les deux univers de cognition, créant ainsi une protection contre le sentiment de culpabilité et les accusations. Les techniques identifiées par Sykes et Matza sont le déni de responsabilité, le déni de dommage, le déni de victime, la condamnation des accusateurs ou encore l'invocation de loyautés plus élevées. Ces techniques ont été complétées par les apports d'autres auteurs au fil du temps. Ce qui rend cette théorie complémentaire et non dérivative de la théorie de dissonance cognitive, est la pérennité de l'effet des mécanismes dans le temps. Alors que la théorie de la dissonance implique une réduction a posteriori, la théorie de la neutralisation implique un maintien de l'effet de séparation dans le temps, rendant possible la répétition d'actions anti-attitudinales sans apparition de dissonance. D'autres cadres conceptuels proches de cette théorie peuvent être trouvés dans la littérature, celles-ci différant principalement par la taxinomie des techniques plutôt que par leurs mécanismes de fonctionnement en tant que tel.

Si la théorie de la dissonance cognitive est dominante dans de nombreuses approches de psychologie sociale, il existe des théories qui développent des explications autres aux changements d'attitude observés suite à un comportement contre-attitudinal. On peut notamment citer la théorie de la perception de soi de **BEM (1967)**, qui repose sur l'hypothèse que les attitudes d'un individu sont fluides et non constantes dans le temps, et que l'individu définit son attitude en observant ses propres comportements. **GOLDSTEIN ET CIALDINI (2007)** se sont eux appliqués à démontrer que l'individu peut non seulement déduire ses attitudes de l'observation de ses propres actions, mais peut également les définir à partir de l'observation d'individus tiers dont il se sent proche. Ce changement de la perception de soi devrait conduire l'individu à agir en conformité avec ces nouveaux attributs, ce qui lui permettrait ainsi de se conformer aux actions observées initialement.

Pour **NISBETT ET WILSON (1977)**, tenter de créer un lien causal entre attitude et comportement en interrogeant les individus sur leurs attitudes est une erreur, puisque les individus ne sont parfois pas :

- Conscients de l'existence d'un stimulus ayant une influence importante sur leur réponse
- Conscients de l'existence même de leur réponse

- Conscients de l'influence de ce stimulus sur leur réponse.

Selon eux, les personnes, lorsqu'interrogées sur leurs processus cognitifs (c'est-à-dire sur les processus internes les menant d'un stimulus à une réponse), s'appuient sur des théories de causalité implicites (si j'ai bu, c'est que j'avais soif), et sur le fait qu'un stimulus donné est une cause probable de la réponse (la soif est un déclencheur logique de l'action boire).

Prédire un comportement sur la base des attitudes d'un individu relèverait donc de la gageure. Dans sa revue de recherche, **WICKER (1969)** a mis en évidence que les attitudes mesurées au travers des déclarations des individus ne permettaient pas à elles seules d'expliquer les comportements. Différents autres facteurs influencent le comportement comme les normes subjectives ou encore la perception de contrôle sur son comportement. **AJZEN (1991)**, a développé un cadre théorique, celui de la théorie du comportement planifié, qui permet de modéliser les comportements dans certaines conditions (voir figure 8). Ce modèle est une extension de l'approche du comportement raisonné. Ce nom n'implique pas une supposée rationalité illimitée des acteurs. Il est représentatif du lien fait entre les croyances, l'intention et les comportements. Comme le précisent **FISHBEIN ET AJZEN (2011)**, « cela ne signifie pas que les gens sont supposés toujours être logiques ou rationnels. Leurs croyances ne sont pas nécessairement vraies ; elles peuvent être inexactes, biaisées ou même irrationnelles. Cependant, une fois qu'un ensemble de croyances est formé, il fournit le fondement cognitif à partir duquel les attitudes, les normes perçues et les perceptions du contrôle - et finalement des intentions et des comportements - sont censés découler d'une manière raisonnable et cohérente.»³⁰

³⁰ « [t]his does not mean that people are assumed to be always logical or rational. The beliefs they hold need not be veridical; they may be inaccurate, biased, or even irrational. However, once a set of beliefs is formed it provides the cognitive foundation from which attitudes, perceived norms, and perceptions of control—and ultimately intentions and behaviors—are assumed to follow in a reasonable and consistent fashion. »

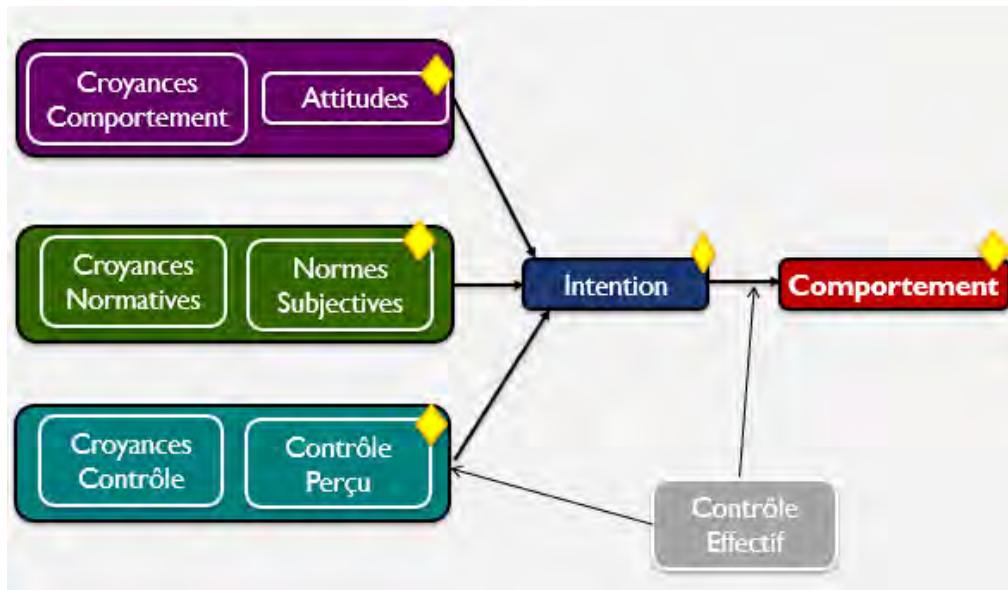


Figure 7 Modélisation de la Théorie du Comportement Planifié d'Ajzen

Le modèle prend racine dans trois types de croyances des individus :

- les croyances concernant le comportement étudié, qui génèrent les attitudes exprimées, c'est -à-dire l'évaluation positive ou négative du comportement et de ses résultats.
- les croyances normatives, qui correspondent à la compréhension par l'acteur des attentes d'une référence externe (la "société", les propriétaires de l'entreprise, le supérieur hiérarchique...) et la volonté de s'y conformer et s'expriment au travers de la norme subjective.
- les croyances concernant le contrôle enfin, c'est-à-dire la capacité que les individus pensent avoir à réaliser les tâches représentatives du comportement étudié, qui génère le contrôle perçu déclaré.

Attitudes, normes subjectives et contrôle perçu conditionnent l'intention de l'individu à réaliser les tâches en lien avec le comportement étudié. Intention, contrôle effectif et contrôle perçu sont les trois dimensions du modèle influençant la mise en œuvre par les individus du comportement étudié. Si le contrôle effectif peut être abordé par l'observation directe des ressources, marges de manœuvre et possibilité d'évaluation des conséquences dont disposent les individus, les autres composantes sont abordées par le biais d'un questionnaire attitudinal, qui évalue les constituants et l'alignement des trois dimensions de l'intention du modèle.

Initialement construit à des fins descriptives et prédictives, ce modèle est également pertinent dans l'identification de leviers de changement de comportement. Fishbein et Ajzen prennent pour exemple la classe de comportement « faire de l'exercice », qui se décline en « faire du

vélo, de la course, de la natation... ». Il est selon eux envisageable d'utiliser leur modèle non seulement à des fins de diagnostic, mais aussi afin de construire des interventions visant à faire évoluer un comportement ou une classe de comportements. Le modèle est dans ce cas utilisé pour construire un questionnaire afin d'identifier les croyances favorisant ou compromettant le comportement recherché, de mettre en place des actions visant à modifier ces croyances et enfin d'évaluer l'efficacité de ces actions au travers du même questionnaire.

L'influence peut se faire sur les normes perçues, le contrôle perçu et dans certains cas l'attitude, lorsque l'intention n'est pas alignée avec le comportement recherché. Les modalités d'influence reposent pour les auteurs sur la mise à disposition d'informations aptes à contrebalancer les croyances existantes, ou sur les moyens disponibles lorsque l'intention existe mais que le contrôle perçu est déficient. Dans ce dernier cas, les outils de gestion peuvent être utilisés afin de renforcer la dimension de contrôle perçu soit en tant que ressource, soit en tant que moyen d'évaluation des conséquences des actions.

Les publications utilisant ce modèle concernent le plus souvent des comportements pro-sociaux, liés à santé, à la recherche d'emploi... des comportements permettant d'interroger de larges cohortes et d'appliquer un traitement statistique aux résultats obtenus. Peu d'exemples existent de l'utilisation de ce modèle dans les organisations. Une exception notable est l'article de [THORADENIYA ET AL \(2015\)](#), qui utilise le modèle de la TCP afin d'étudier les facteurs influençant la publication de rapport RSE par des entreprises au Sri Lanka.

La classe de comportement correspondant à la problématique de la prise en compte de la soutenabilité dans une organisation s'appuie sur la représentation en trois piliers qui est partagée par tous les acteurs. Elle est définie comme « une prise en compte au même niveau des trois piliers ». Le chapitre 2 de la troisième partie explicite de quelle manière nous avons décliné cette classe de comportement en actions et les facteurs clés influençant leurs mises en œuvre.

En conclusion de cette revue de littérature, c'est bien sur la base du comportement planifié que nous détaillerons, dans la partie consacrée à la méthodologie, comment nous avons exploité ce concept dans un contexte de design d'outil de comptabilité de la soutenabilité.

Toutefois, le déploiement d'un outil ne se fait pas auprès d'individus dans un contexte social large, mais bien dans celui d'une organisation. La dynamique spécifique que représente cette dernière fait l'objet du prochain chapitre.

2.3. Outils de gestion et stratégies d'acteur

Nous avons jusqu'à présent abordé l'interface des acteurs et de l'outil selon deux perspectives : une perspective issue de la littérature sur la nature des outils de gestion et leur appropriation avec les apports d'Hatchuel et Weil, de Vaujany et Detchessahar et Journé ; une seconde perspective « micro » issue de la psychologie sociale. Il nous reste maintenant à aborder la dynamique générale de l'organisation dans laquelle l'outil de gestion prend vie, et des rôles qu'il peut y jouer, afin d'associer les perspectives possibles. Notre choix d'approche a été orienté à la fois par notre statut d'insider et par la méthodologie de recherche-intervention. Citons **PICHAULT (2006)**, dans son interrogation sur les facteurs de succès d'un processus d'intervention : « Comme le souligne Hatchuel (1994), l'intervenant devient un acteur à part entière du jeu relationnel en train de se dérouler dans l'organisation. En conséquence, il s'agit de réfléchir à la question du pouvoir de l'intervenant, c'est-à-dire sa capacité à modifier les représentations des acteurs qui composent le système client. » La question de pouvoir est donc doublement présente dans le cas de notre recherche : au travers de la motivation initiale de membre de l'organisation en recherche d'influence d'une part, et au travers de notre statut de chercheur-intervenant d'autre part.

Cette problématique, qui nourrit le champ méthodologique d'analyse stratégique des organisations (**DE ROZARIO ET PESQUEUX (2018)**), est également présente dans les courants de sociologie des outils de gestion, notamment dans les approches critiques de type marxiste ou foucauldienne (**CHIAPELO ET GILBERT (2013)**). Les outils de gestion sont dans ces approches considérés comme des vecteurs de pouvoir des acteurs dominants, des instruments destinés à dicter ce qui relève de l'acceptable et ce qui ne l'est pas. Cette approche est suivie par certains auteurs en comptabilité environnementale (**BIRKIN (1996), GRAY (2006), COULSON ET AL (2015)**), notamment dans une critique des outils de comptabilité conventionnels et de leurs dimensions idéologiques et symboliques. Si les outils sont ici considérés comme des artefacts porteurs d'une vision dominante, notamment par leur institutionnalisation, ils peuvent également être considérés comme des « ressources dans une lutte », « serv[ant] la cause [...] de l'émancipation des dominés, ou permettant à certains acteurs de voir leur point de vue pris en compte » (**CHIAPELO ET GILBERT (2013), XU ET XU (2008)**). Notre position d'acteur proposant un outil de gestion visant à porter une approche concrète des

objectifs (exemplarité en termes de RSE) plus facilement énoncés qu'incarnés, relève de cette lecture des outils de gestion.

D'autre part, comme nous l'avons vu lorsque nous avons abordé la question de l'appropriation, la valeur accordée par les acteurs à l'outil est déterminante. La valeur sociopolitique renvoie également à l'enjeu de pouvoir et de stratégie d'acteur, cette valeur étant directement corrélée à l'usage que les agents imaginent pouvoir faire de l'outil pour conforter leur position.

Nos deux niveaux d'action, tout comme l'objet technique de la recherche renvoient donc à la question de pouvoir et de jeux d'acteurs. Pour les aborder, nous nous appuyons sur l'approche systémique développée par **CROZIER ET FRIEDBERG (1977)**. L'un des postulats de base de cette approche est le suivant : « Il n'y a pas de champ non structuré, c'est-à-dire sans l'existence de rapports de pouvoir ». Ces rapports de pouvoir se déclinent en structures formelles, auxquelles appartiennent les outils de gestion, et en « système d'action concret », correspondant au cadre dessiné par les jeux d'acteurs dans la recherche de préservation ou consolidation de leur pouvoir au travers des niveaux d'incertitudes qu'ils contrôlent : « Le pouvoir d'un acteur social est fonction de l'ampleur de la zone d'incertitude que l'imprévisibilité de son propre comportement lui permet de contrôler face à ses partenaires. Et la stratégie de chacun des partenaires/adversaires s'orientera donc tout naturellement vers la manipulation de la prévisibilité de son propre comportement et de celui d'autrui, soit directement, soit indirectement en modifiant en sa faveur les conditions structurelles et les "règles" qui régissent ses interactions avec autrui. » « Le pouvoir est donc une relation, et non pas un attribut des acteurs. Cette relation est instrumentale (dans la perspective d'un but), non transitive, réciproque mais déséquilibrée. ».

Ces jeux d'acteurs sont abordés grâce à une analyse stratégique, qui a pour objet d'identifier la logique propre des acteurs dans les situations observées pour en inférer leurs objectifs.

Les acteurs en interaction dans l'organisation font partie intégrante d'un environnement plus large. Il en découle que le champ d'analyse pertinent ne se limite probablement pas aux frontières de l'organisation, mais implique la prise en compte d'éléments extérieurs à celle-ci. D'autre part, les acteurs se situant à l'interface de plusieurs relations de pouvoir, l'analyse stratégique doit s'accompagner d'une analyse systémique, permettant de mettre en évidence la dynamique des différents jeux existant en regard des systèmes d'actions considérés. L'évolution de l'environnement, et avec elle du degré d'incertitude maîtrisé par les acteurs,

peut mettre en mouvement de nouvelles stratégies, changer les rapports et par là même les conditions de développement de l'outil de gestion qui nous intéresse.

Mettre en œuvre cette pratique nécessite à la fois la prise de recul classiquement attendue du chercheur, mais également d'« opérer un « détour » par l'intériorité des acteurs. » (Ibid. p 456). Les entretiens avec les acteurs représentent une source de données essentielles dans l'identification de leur rationalité, en tant qu'« expression de [leurs] stratégies » (Ibid. p 460). Les attitudes collectées dans le cadre d'une analyse stratégique sont donc considérées comme des expressions « d'orientations stratégiques » (Ibid. p. 468), ce qui permet au chercheur de comprendre l'écart entre la situation observée et la rationalité attendue.

Considérer un outil de gestion au sein d'une organisation, quelle que soit l'étape de cycle de vie concernée (conception, expérimentation, adoption initiale, usage institutionnalisé), requiert donc la mise en lumière des questions de pouvoir et d'influence. L'outil de gestion est à la fois un support d'influence qui exerce un effet sur les acteurs lors de l'usage (c'est du moins l'objectif même de sa création), un élément soumis à l'influence des acteurs lors de sa conception (du designer et des personnes auxquelles il est destiné), et un facteur de modification du système ayant un effet sur les jeux d'acteurs. L'examen d'éléments de la théorie du design, de psychologie sociale et d'analyse stratégique permettent un constat proche des principes portés par l'Actor-Network Theory (ANT), selon laquelle « le monde n'est ni purement social, ni purement technique mais toujours un mélange des deux » (**DECHOW ET MOURITSEN (2005)**). L'ANT s'intéresse à la co-création de « pratique » par des « sujets et des objets » » (**DECHOW ET MOURITSEN (2005)**). Les étapes abordées lors de notre recherche se situent en amont de la mise en œuvre de l'outil, dans un contexte où l'impact des sujets représente les déterminants de l'approche orientée problème du design. Ce cadre d'analyse nous semblerait plus pertinent dans l'étape d'adoption de l'outil, qui n'a pas eu lieu comme nous allons le voir. Dans la partie consacrée à la méthodologie, nous précisons comment ont été déclinés les cadres d'analyse stratégiques et systémiques (dispositif de prise de recul, de conduite d'entretien et d'enregistrement des observations et de leur interprétation).

Conclusion de la première partie

Nous avons, dans les pages qui précèdent, défini les cadres conceptuels de ce travail de recherche, l'opérationnalisation du concept de soutenabilité systémique forte. Nous avons également circonscrit les angles d'analyse retenus pour comprendre les effets croisés du contexte de l'organisation et du design de l'outil. Le panorama des expérimentations passées nous permet de répondre à notre première question de recherche : un outil de comptabilité de la soutenabilité systémique forte ne semble pas exister, il reste donc à le créer dans le cadre de nos recherches. La figure 9 présente le panorama des expansions conceptuelles dans le design d'outils de la comptabilité de la soutenabilité, et définit ainsi la filiation du travail de création qui sera présentée en troisième partie. Nous aborderons au préalable, dans la partie suivante, le contexte du design de cet outil et la méthodologie nécessaire à sa mise en œuvre d'une part, et à la contextualisation de cette dernière d'autre part.

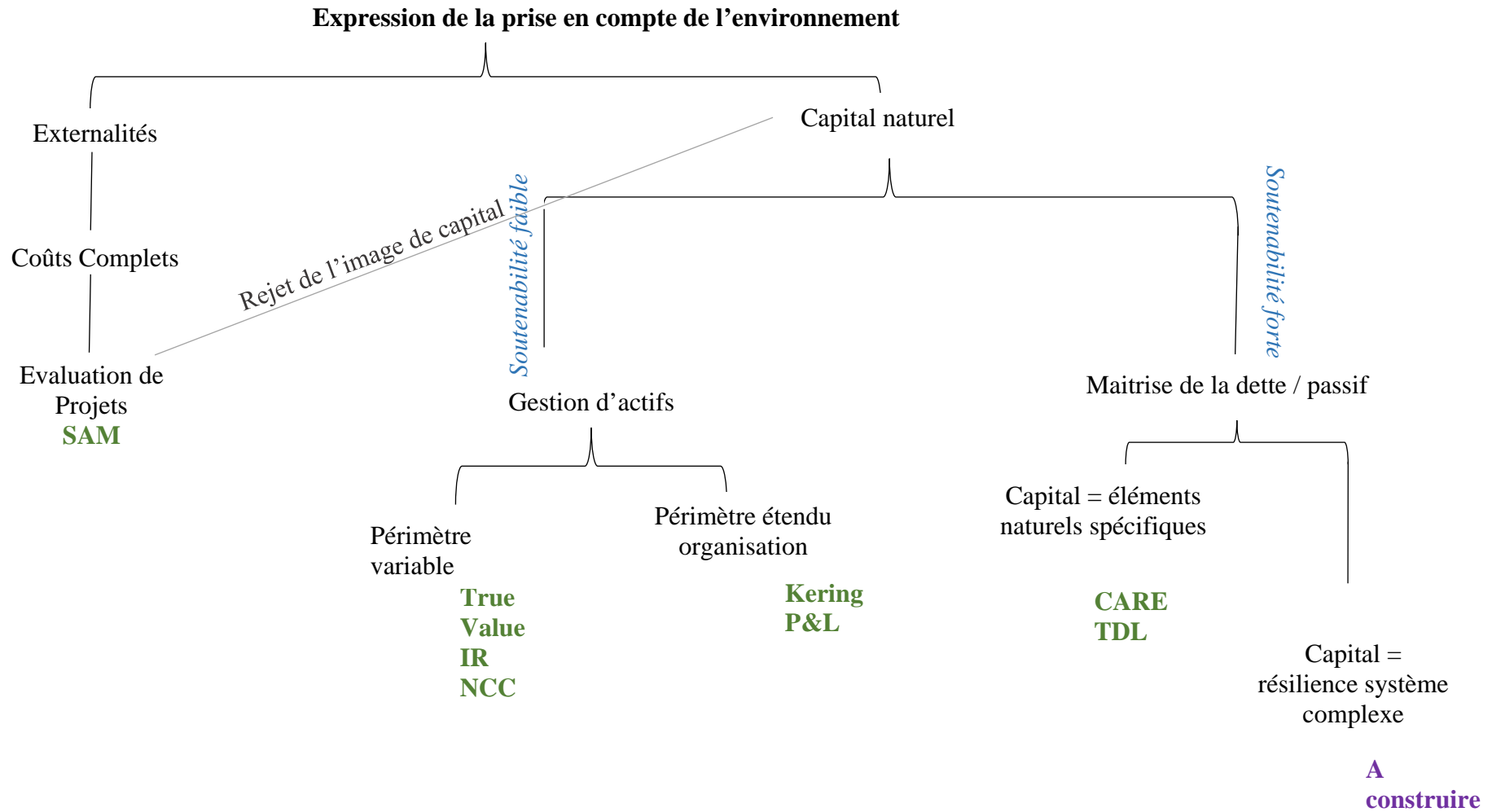


Figure 8 : Expansions conceptuelles dans le design d'outils de comptabilité de la soutenabilité

Illustration inspirée par David (2018)

Partie II : Cadre contextuel et méthodologie adoptée

Introduction de la seconde partie

Cette recherche s'appuie sur une démarche qualitative, qui « n'a de sens que si elle montre et analyse les intentions, les discours et les actions et interactions des acteurs concrets, du point de vue des acteurs eux-mêmes mais aussi du point de vue du chercheur. » (DUMEZ (2013)).

La méthodologie de recherche nécessaire à ce projet doit permettre d'intégrer le double statut acteur-chercheur, ainsi que l'objectif de création d'outil au sein d'une organisation.

DAVID (2000) propose un cadre d'identification de quatre modalités de recherche en sciences de gestion, en fonction de la démarche initiatrice et de l'objectif poursuivi. Le Tableau 5 présente ces typologies.

La méthodologie mise en place ici « cherche à transformer effectivement l'organisation dans ses structures et ses comportements » (CAPPELLETTI (2010)), et vise à concevoir un outil de gestion de la soutenabilité systémique forte. Elle en cela de relève de la recherche-intervention.

DAVID (2000), en se basant sur les travaux de Hatchuel et Molet (1986), identifie cinq étapes à cette démarche. Le Tableau 6 reprend cette formalisation et nous permet d'explicitier les étapes suivies dans cette recherche. Seule la cinquième phase n'a pas été mise en œuvre.

		Objectif	
		Construction mentale de la réalité	Construction concrète de la réalité
Démarche	Partir de l'existant (observation des faits ou travail du groupe sur son propre comportement)	<p>Observation, participante ou non</p> <p>Elaborer un modèle descriptif du fonctionnement du système étudié.</p>	<p>Recherche-action</p> <p>Aider à transformer le système à partir de sa propre réflexion sur lui-même, dans une optique participative.</p>
	Partir d'une situation idéalisée ou d'un projet concret de transformation	<p>Conception « en chambre » de modèles et outils de gestion</p> <p>Elaborer des outils de gestion potentiels, des modèles possibles de fonctionnement, sans lien direct avec le terrain.</p>	<p>Recherche intervention</p> <p>Aider, sur le terrain, à concevoir et à mettre en place des modèles et outils de gestion adéquats, à partir d'un projet de transformation plus ou moins complètement défini.</p>

Tableau 5 : Un cadre intégrateur pour quatre démarches de recherche en sciences de gestion (David (2000))

Pour **SAVALL ET ZARDET (2004)**, la recherche intervention repose sur trois principes épistémologiques : l'interactivité cognitive, l'intersubjectivité contradictoire et la contingence générique. L'interactivité cognitive nécessite la construction de connaissances en collaboration avec les acteurs de l'organisation étudiée. L'intersubjectivité contradictoire implique la présentation des résultats par le chercheur aux acteurs et leur discussion, ainsi que leur discussion en dehors de l'organisation avec des chercheurs non impliqués sur le terrain. La contingence générique nécessite que les connaissances développées sur ce cas singulier soient généralisables. Le design de recherche vise à se conformer à la mise en œuvre de ces trois principes épistémologiques.

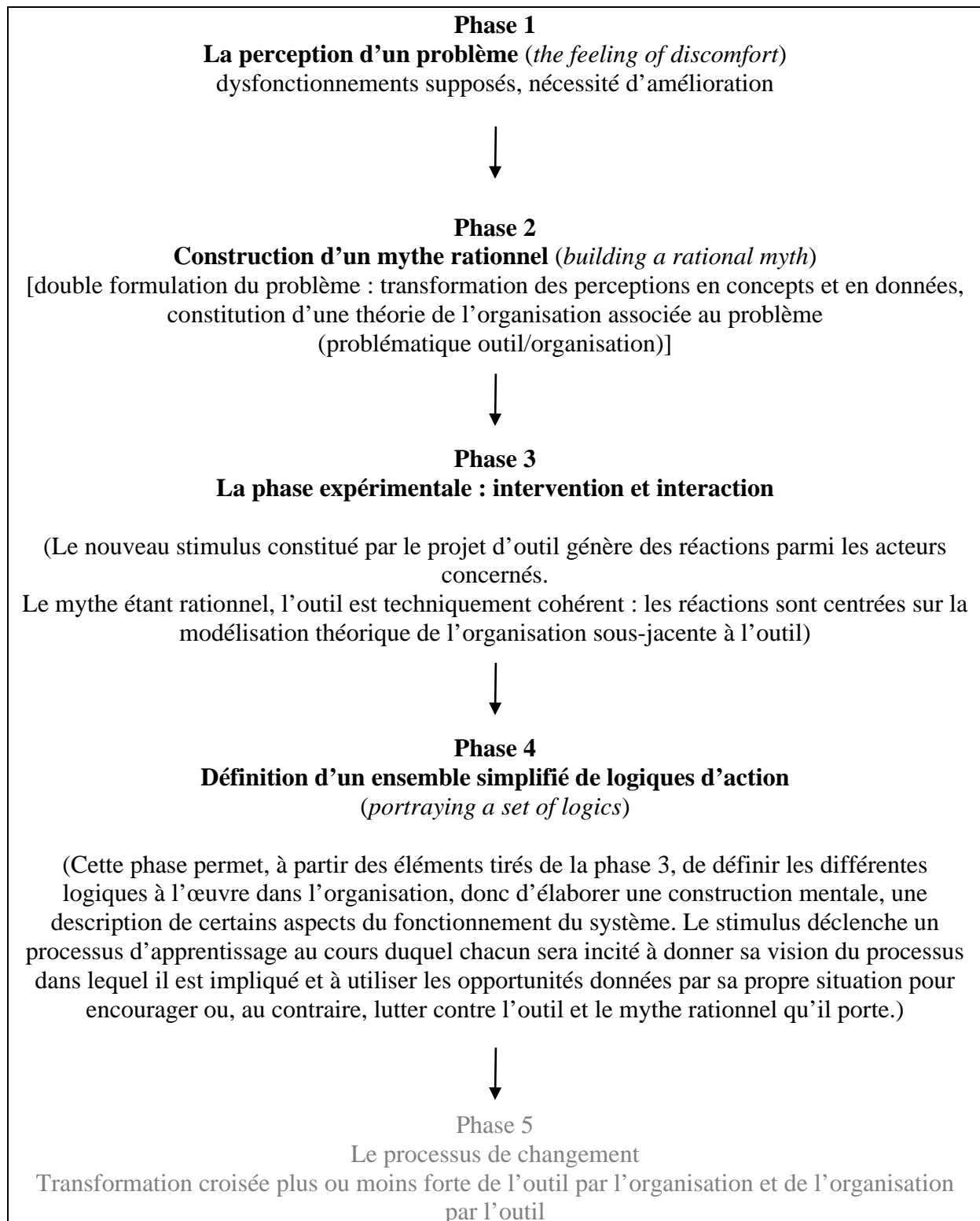


Tableau 6: Les cinq étapes d'une recherche-intervention avec conception et implémentation d'outil de gestion (Hatchuel et Molet, 1986) in David (2000)

Part ailleurs, le statut d'*insider* du chercheur constitue une caractéristique saillante. Si la question de recherche relève de problématiques génériques de mise en application d'un certain concept de la soutenabilité, il n'en demeure pas moins que ce questionnement a émergé d'une

problématique de terrain, identifiée au sein de l'organisation employeur de l'acteur devenu chercheur.

De la question initiale, issue de la notion d'influence vers la soutenabilité forte au travers d'un outil, ont émergé trois problématiques complémentaires les unes des autres :

- Celle de l'expression de la soutenabilité forte dans un outil de comptabilité ;
- Celle de la capacité d'un tel outil à influencer les comportements ;
- Celle de la mise en lumière des éléments du processus relevant de la stratégie d'acteur ou de celle de chercheur. Afin de différencier ces deux rôles, il est nécessaire de mettre en lumière l'articulation des jeux d'acteurs des membres de l'organisation et du chercheur intervenant.

Ces trois problématiques s'imbriquent, l'outil servant d'élément d'évaluation de la possibilité d'influencer les comportements, tandis que la démarche de développement et d'influence sera interprétée au travers de la stratégie d'acteur. La figure 9 représente ces différents niveaux.

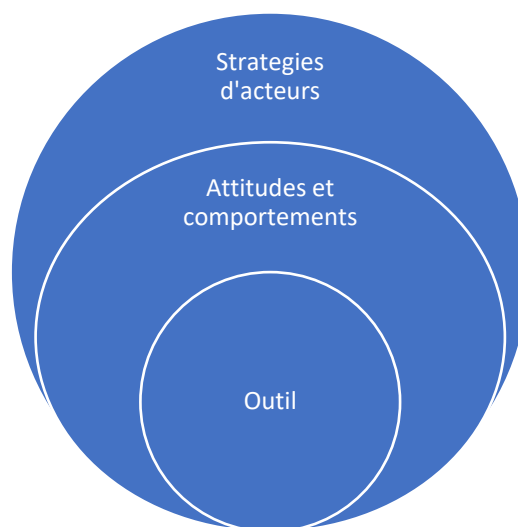


Figure 9: Les problématiques imbriquées

Le tableau 7 positionne les paragraphes à venir vis-à-vis des phases identifiées par **DAVID (2000)**. Nous commencerons par aborder les éléments de méthode en lien avec le développement de l'outil, avant d'aborder les étapes correspondantes à l'organisation comme milieu de recherche, qui différencie cette recherche d'une conception « en chambre »³¹. Nous terminerons enfin par une présentation de l'organisation.

³¹ La chronologie de la recherche suit bien les phases. L'ordre des chapitres a été modifié afin de présenter comme un tout les éléments spécifiques à la création de l'outil.

Phases de la recherche-intervention David (2000)	Correspondances dans cette recherche
Phase 1 La perception d'un problème	L'émergence du cahier des charges initial et organisation du pilotage au sein de l'organisation (1.1)
Phase 2 Construction d'un mythe rationnel	Des questions de pouvoir au projet de recherche (2.1) Les attitudes des décideurs (2.2)
Phase 3 La phase expérimentale : intervention et interaction	Construction de l'outil de comptabilité de la soutenabilité systémique forte (1.2)
Phase 4 Définition d'un ensemble simplifié de logiques d'action	Analyse de la réaction des sponsors à l'outil et des stratégies d'acteur (2.3)

Tableau 7 : Correspondances des paragraphes avec les phases de la recherche-intervention d'après David (2000)

1 Le processus de développement de l'outil

1.1 Cahier des charges initial et pilotage du développement des outils

Le projet, fondé sur une proposition de mise en relation de différents référentiels, se construit à l'échelle de l'entité juridique. Il s'articulait, au démarrage du projet, autour de l'interrogation suivante :

« Aujourd'hui, optimiser la gestion de son entreprise, c'est élargir les champs de la micro-économie

⇒ *Dans le temps*

⇒ *Dans l'espace*

⇒ *Dans la nature des capitaux utilisés*

Comment, dans le cadre de cette responsabilité élargie

- *Définir les capitaux utilisés par l'entreprise (et les apporteurs qui leurs sont associés) ?*
- *Définir la stratégie ?*
 - *Quels sont les buts, et les indicateurs de succès attachés à ces buts ?*
 - *Quels outils de mesure, pilotage et évaluation des performances peut-on mettre en place ?*

Comment accompagner les agents économiques dans ce changement de paradigme ? » (Extrait de « Définition des champs d'investigation », document préparatoire à la thèse, écrit en avril 2014)

Les deux questions de recherche, telles que formulées dans l'introduction permettent d'illustrer l'évolution de l'acteur aspirant chercheur vers celui de chercheur.

Cette approche a permis la recherche de sponsors du projet au sein de l'organisation et la validation du projet en sept étapes préalables à l'inscription en thèse :

1. Sollicitation du directeur des achats, responsable hiérarchique direct. Celui-ci juge le projet intéressant mais considère qu'il doit être porté par la Direction Administrative et Financière et nous oriente vers la Directrice du Contrôle de Gestion.

2. La directrice du Contrôle de Gestion valide le projet sous réserve de co-validation par la responsable RSE nouvellement recrutée et de sa participation au pilotage du projet.
3. Accord de la responsable RSE, pour qui « tout projet mettant en lumière [sa] problématique est utile ».
4. Sélection d'un moment opportun pour la demande au DG par la directrice du contrôle de gestion.
5. Acceptation du projet par le DG pendant son déjeuner « si ça peut servir à Biocoop, alors allons-y ».
6. Elaboration de la lettre de mission spécifiant la mise à disposition de 30% du temps de travail de la salariée à la recherche et d'un budget de fonctionnement rattaché à la Directrice du contrôle de gestion.
7. Mise en place du comité de pilotage : demande d'assurance par la Directrice du Contrôle de Gestion que ce travail n'interfère pas avec les activités de la responsable RSE, notamment en termes de représentation externe.

L'outil à développer est identifié par les sponsors comme innovant et conforme à « *l'ADN de Biocoop* » par son côté précurseur et inscrit dans le Développement Durable. Le projet n'entre pas pour autant dans le système de gestion de projets existant dans l'organisation, et reste géré en parallèle de l'activité standard de l'entreprise.

1.2 Design de l'outil de comptabilité sociétale

1.2.1 Genèse du concept

Le concept d'outil est né de la mise en commun d'éléments des deux phases de la genèse de concept définies par **TAURA ET NAGAI (2013)**. La première rencontre est celle du mouvement interne du chercheur vers une soutenabilité systémique forte et du problème de représentation de celle-ci sous un format compatible avec les comptes d'exploitation couramment utilisés par l'organisation. De celle-ci est née l'approche sous forme de capitaux, et un formalisme sous forme de liasse comptable, avec bilan et compte de résultat.

Le capital naturel est défini comme un « système de maintien de la vie : l'environnement, les organismes, les processus et les ressources interagissent pour répondre aux besoins

physiologiques de la vie »³² (ODUM (1989)). Plus précisément, sa résilience est primordiale. Le maintien de ce capital implique de respecter les conditions dans lesquelles le système conserve sa capacité à « changer afin de conserver la même identité, c'est-à-dire sa capacité à absorber les perturbations et à se réorganiser en cours de changement afin de conserver essentiellement les mêmes fonctions, structures et boucles rétroactives »³³ (FOLKE ET AL (2010)). BRAND (2009), BJÖRN ET HAUSCHILD (2015), soulignent le lien entre soutenabilité forte et résilience grâce au maintien des capacités d'assimilation de l'environnement.

Si les caractéristiques du capital naturel ont été abordées en première partie, il reste à clarifier les limites du capital sociétal. Dans la seule littérature sur la soutenabilité, différentes définitions du capital humain coexistent. Certains, comme COSTANZA ET AL (2013), la limitent aux «qualités intrinsèques à conserver chez l'être humain» et la complètent avec la notion de capital social (résultats des interactions entre individus, y compris les règles d'interactions et d'opportunités de participation), RAMBAUD ET RICHARD (2015) l'utilisent pour couvrir un domaine plus vaste: «une capacité des personnes « à être créatives et à penser, rêver et développer de nouvelles idées » (Audresch, 2007) ou plus généralement,« d'accomplir leurs objectifs » ». Pour éviter toute confusion et maintenir un alignement entre la représentation des sphères et les noms des capitaux, le terme **capital sociétal désigne le capital issu de la société, afin de couvrir à la fois les capitaux humains et sociaux** définis par COSTANZA ET AL (2013).

Par ailleurs, dans la comptabilité traditionnelle, les caractéristiques des objets de transaction avec les fournisseurs (qui peuvent être des biens ou des services) apparaissent uniquement par leur valeur financière. La « valeur » de ces objets de transaction dépend de chacun des acteurs de la chaîne de valeur et le coût financier englobe chacun des acteurs précédents. L'extension du périmètre d'analyse pour les inclure dans les calculs des capitaux sociétal et naturel suit la même logique. **Le périmètre d'analyse est donc élargi pour inclure l'impact des biens et services achetés et vendus par l'organisation dans le périmètre considéré.** Afin d'illustrer la différence de niveau de contrôle entre l'impact « acheté » et l'impact opéré, le compte de résultat est scindé en deux « sous-comptes » : un pour les objets de transaction et un autre pour l'activité. Cette séparation a pour but de faciliter l'analyse des résultats et l'identification de la

³² “life supporting system: the environment, organisms, processes, and resources interacting to provide the physiological necessities of life.”

³³ “change in order to maintain the same identity, that is its capacity to absorb disturbance and reorganize while undergoing change so as to still retain essentially the same function, structure and feedbacks

part qui est directement sous le contrôle de l'organisation et de celle qui nécessite un travail en collaboration avec les autres membres de la chaîne de la valeur.

La seconde étape de définition du concept provient de la mise en commun de principes de durabilité et de la mesure de la maintenance des capitaux. Il en ressort que la résilience de systèmes adaptatifs complexes est le capital. Il ne s'agit donc pas de mesurer des stocks ou des composants naturels spécifiques, mais le respect de principes assurant son maintien.

Comme dans TDL Care (**RAMBAUD ET RICHARD (2015)**), **trois capitaux sont considérés : naturel, humain et financier, le capital étant défini comme passif**. Ceci est dérivé du concept de revenu de Hicks (**DALY (1990), RAMBAUD (2015)**) : « [L]a Soutenabilité définie *via* l'approche par le capital (et son maintien) est consubstantielle à la possibilité de définir ce qu'il est possible de consommer sur une période donnée sans remettre en question l'intégrité des capitaux manufacturés, humains et naturels (entre autres) – cette consommation maximale admissible étant ainsi le profit Hicksien étendu à la Soutenabilité. »

Le capital à maintenir nécessite une approche alignée sur les caractéristiques du passif plutôt que sur les actifs, qui peuvent être renouvelés. Citant l'adage de Snailum: «aux fins de la comptabilité, considérez le capital comme un passif - traitez-le comme s'il s'agissait d'une dette» (**RAMBAUD ET RICHARD (2015)**).

Enfin, l'opposition entre la priorisation des enjeux économiques dans l'organisation et la présentation des trois sphères au même niveau en lien avec l'approche systémique forte a entraîné la décision de non monétarisation des indicateurs. Ne s'appuyant pas sur une modalité d'expression unique, **les impacts et obligations de maintenance ne sont pas exprimées en valeurs financières dans un seul compte**. Les comptes séparés sont des perspectives complémentaires de l'organisation permettant d'en construire un portrait en trois dimensions. Il permet également de maintenir visibles les impacts, pertes en capital liées à des dégradations impossibles à atténuer correctement, illustrant à ce titre la dette contractée par l'organisation dans chaque capital. Ainsi, l'outil comptable proposé illustre le caractère insoutenable des opérations par le niveau d'endettement de chaque capital. Conformément à la définition de **GRAY (2010)** de la comptabilité de la soutenabilité, l'outil est un moyen « de connaître la non-soutenabilité selon des hypothèses [spécifiques] ».

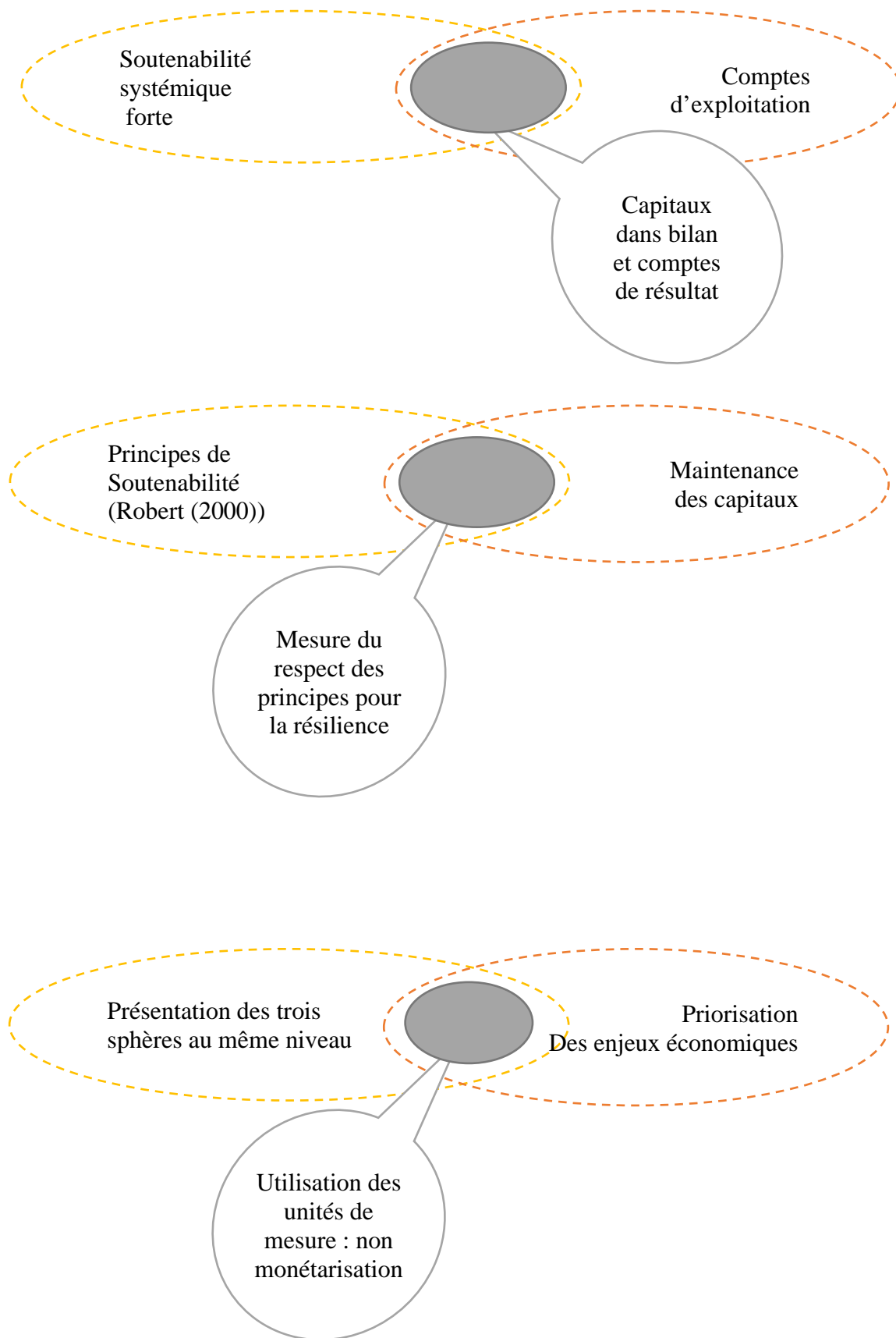


Figure 10 : Les étapes d'émergence du concept

Pour conclure, cet outil se positionne dans l'historique des extensions conceptuelles de la prise en compte de la soutenabilité dans les outils de gestion. Aucune des expérimentations précédentes étudiées ne traitait des conditions de conservation du capital financier. Il en est de même pour le modèle développé ici, qui se concentre sur la mise en œuvre de la mesure des deux autres capitaux, tout en conservant la présentation traditionnelle des données financières. Le paragraphe suivant traite de la mise en œuvre concrète de ce cadre conceptuel.

1.2.2 Du principe des capitaux à leurs indicateurs opérationnels

Capital naturel

Le travail sur le capital naturel a consisté dans la sélection d'indicateurs représentatifs des trois premiers principes de durabilité selon la méthode d'Analyse de Cycle de Vie (ACV).

Ces indicateurs *midpoint* ont été sélectionnés en fonction de leur pertinence, de la robustesse de la méthode et de la disponibilité des données, ainsi que de leur alignement sur les limites planétaires définies par [ROCKSTRÖM ET AL \(2009\)](#), [STEFFEN ET AL \(2015\)](#).

Ils ont été sélectionnés parmi les facteurs de caractérisation des méthodes d'évaluation de l'impact du cycle de vie recommandé par l'*International reference Life Cycle Data system* (ILCD) ([WOLF ET AL \(2010\)](#)).

La méthode d'analyse de cycle de vie et les indicateurs d'impacts étant déjà connus des membres de l'organisation, nous n'avons pas sollicité la participation de membres de CODIR sur ce travail, et avons concentré nos efforts de développement en commun sur le capital sociétal (tels qu'ils seront précisés en 2.1.2 Collecte et analyse des données).

Capital sociétal

Originellement, le capital sociétal est défini comme le capital apporté par la société en général, à l'exception des éléments financiers. Nous n'avions, au démarrage de la thèse, pas de principes suffisamment explicites pour mettre en œuvre le même type d'approche que pour le capital naturel. Cette absence de cadre existant rendait d'autant plus pertinent le travail de codéveloppement avec les membres de l'organisation. Nous avons effectué le travail de définition du capital sociétal selon trois phases.

La phase initiale a généré une première version d'innovation contextuelle :

Dans un premier temps, nous avons créé un document d'information à destination de membres du comité de direction volontaires pour participer à la détermination des éléments de mesure de ce capital. Le document communiqué présente diverses définitions de capitaux extra-financiers. L'élaboration des éléments de mesure s'est faite lors de deux réunions de travail. Le tableau 8 résume le planning d'implication des membres du comité de direction.

Nature	Date	Durée (Minutes)
Présentation de la recherche et recrutement des volontaires	22/03/2016	40
Prise de connaissance des documents préliminaires (par les directeurs en individuel)	03/07/2016	60 (temps théorique nécessaire aux participants)
1ere réunion de travail (en présentiel)	11/07/2016	150
2ème réunion de travail (en présentiel)	21/07/2016	120

Tableau 8 : Implication du comité de direction

Suite au travail commun, nous avons reformulé ou éliminé certains éléments afin de mettre au point un jeu d'indicateurs calculables qui seront présentés en troisième partie.

La seconde phase consiste en une confrontation de cette innovation contextuelle aux connaissances existantes par sa présentation à notre directeur de thèse d'une part, et au groupe de travail de chercheurs autour de la méthode TDL Care d'autre part. La première a montré l'impossibilité de considérer l'outil autrement qu'un tableau de bord dans son état actuel. La seconde a permis de souligner la confusion entre les approches du capital comme passif ou actif et de la résoudre.

La troisième phase implique à la fois l'introduction d'éléments de la littérature et le travail avec des membres de l'organisation, les *sponsors* cette fois (voir tableau 5). Nous avons en effet affiné l'étude des indicateurs retenus à la lumière des principes de soutenabilité sociétale de **MISSIMER ET AL (2017)**. Nous avons ensuite soumis ce travail aux sponsors qui ont arrêté avec nous les définitions des indicateurs et formules de calcul mises en œuvre.

Date	Durée
Décembre 2016	100
Mars 2017	90
Avril 2017	60
Juin 2017	90
Septembre 2017	90
Décembre 2017	75
Juin 2018	55

Tableau 9 : les réunions de travail avec les sponsors

1.2.3 Réalisation des calculs

Les calculs des éléments du capital sociétal ont été réalisés en collectant les informations présentes dans les bilans sociaux et rapports RSE de l'organisation, et en interrogeant spécifiquement certains services lorsque l'information n'était pas directement disponible. La source des données externes est l'Institut National des Statistiques et Etudes Economiques (INSEE).

La collecte des données et les calculs de base pour le capital naturel ont été effectués sur une période de six mois et ont nécessité la collaboration à mi-temps d'un ingénieur ACV. La définition des périmètres de calcul, des indicateurs d'impact à prendre en compte et des sources d'information s'est faite en collaboration avec lui. Nous nous sommes concentrés sur la collecte de données liées à l'activité de l'entreprise en nous appuyant sur notre expérience préalable de la réalisation du bilan carbone de la société en 2011, et lui avons délégué le calcul des données produits dans le logiciel d'ACV SIMAPRO. Ces valeurs servaient de livrable au sein d'un des projets achats responsables de l'organisation dont nous avons la charge. Il s'agit de l'une de nos missions hors recherche qui a rendue possible cette délégation.

Le calcul du résultat des objets de transaction s'est fait en identifiant les 20% de produits représentant 80% des volumes dans chaque famille du portefeuille de produits vendus : Fruits et légumes, Epicerie, Ultra-frais et Non alimentaire. Nous avons ajouté à cette liste les produits de moindres volumes mais notoirement impactant, comme la viande dans le secteur ultra-frais. Nous avons identifié, au sein de chacune des familles et sous-familles de produits, la référence la plus représentative (l'archétype) et l'avons modélisée afin d'approcher l'impact de la sous-famille concernée. La traçabilité des données utilisées était assurée par des fiches de suivi de modélisation. Les résultats de l'archétype étaient ensuite pondérés par le volume de la sous-famille qu'il représente. L'ensemble de ces valeurs ont enfin été rapportés à l'échelle de l'assortiment afin de calculer les impacts de ce dernier.

L'annexe 2 présente des supports de collaboration avec l'ingénieur ACV, ainsi que le rapport des calculs réalisés pour le suivi du projet achats responsables.

La création de cet outil a permis l'étude des dynamiques interne de l'organisation commanditaire. Nous allons maintenant aborder l'approche mise en œuvre pour cette étude.

2 L'organisation comme milieu de recherche : recherche-intervention d'une insider

2.1 Des questions de pouvoir au projet de recherche

Le projet de recherche prend racine dans la volonté d'un acteur d'influencer son organisation. Le positionnement de ce projet en tant que recherche relève autant de la volonté de travail scientifique que de la stratégie d'influence de l'acteur devenu chercheur. C'est l'avancement du travail de recherche qui a produit, comme nous allons le voir, l'évolution des postures.

2.1.1 Adaptation du design de recherche à l'interaction des rôles acteur/chercheur

Initialement, le projet de recherche était fortement orienté par la question d'influence. La revue de littérature sur l'outil ayant mis en évidence la nécessité de développer un référentiel correspondant aux besoins identifiés pour ce terrain, le travail a été recentré sur cette tâche et sur l'interaction avec les sponsors.

Voici de quelle manière le projet était présenté en 2015 :

« Outre le redimensionnement du périmètre et la modalité de mise en œuvre de mes actions, cette expérience de refus m'a amenée à m'interroger sur la structuration de la communication et la pertinence d'autres modes d'influence que la proposition directe. C'est ainsi que les apports de la psychologie sociale, de l'économie comportementale et du paternalisme libertaire sont entrés dans le périmètre de ma recherche. J'ai auparavant expérimenté quelques outils issus de la mise en œuvre des principes « d'influence sociale » (Goldstein, Martin, et Cialdini 2007), qui semblent fonctionner auprès des membres du Comité de Direction de l'entreprise. Sur cette base, j'ai choisi de poursuivre l'expérimentation dans ce contexte de recherche-action à plusieurs niveaux :

- *Dans la structuration de l'outil, en intégrant les critères de succès identifiés dans les nudges et les principes d'influence sociale*

- *Dans le déploiement même de l'expérimentation de l'outil. Celui-ci devient un élément d'expérimentation de mise en œuvre de changement de comportement sur les bases de la psychologie de l'engagement. En effet, les expérimentations mettant en œuvre nudges et principes d'influence sociale ne semblent avoir d'effet que sur des périodes courtes. Or, l'objectif de cet outil de gestion est bien d'influer sur le comportement et de permettre la mise en œuvre d'actions environnementalement, et socialement plus ambitieuses, et en cela plus conformes à une vision militante de la SA Coop. Or, réduire son impact environnemental nécessite la mise en œuvre de comportements vertueux sur le long terme. Les solutions citées précédemment ne peuvent donc suffire à atteindre notre but. J'envisage donc, avec la complicité des sponsors, d'utiliser le déploiement de l'outil comme une expérimentation des méthodes d'engagement développées par Girandola et Joule (1998) au travers de leur paradigme de la communication engageante.*

Nous nous inscrirons ce faisant dans la continuité du positionnement d'Anthony (1993) pour qui « le contrôle de gestion est fondamentalement une affaire de comportement. Les différents outils de contrôle ne sont efficaces que s'ils influencent ce comportement ».

L'objectif de ce travail est de modifier les comportements pour faire monter les critères environnementaux et sociaux au même plan décisionnel que les critères économiques.

Nous avons décidé de mettre en œuvre les actes préparatoires auprès de trois groupes pour l'instant distincts :

- *Le directeur général d'une part, dont l'adhésion est nécessaire pour la mise en œuvre des actes préparatoires en situation de groupe.*
- *Le Comité de Direction (CODIR) d'autre part*
- *Les directeurs opérationnels enfin, en charge des décisions d'investissement (Plateformes logistique et société de transport).*

Pour chacun de ces groupes, une escalade d'engagements est envisagée avant d'arriver au comportement-cible qui consiste dans l'utilisation de l'outil. La prise en compte de ces résultats serait un indicateur du changement de comportement attendu. Chaque étape a pour objectif de renforcer l'engagement de chacun des acteurs face à ses pairs, afin de renforcer le contexte social du comportement attendu et le sortir du seul contexte expérimental de la thèse. Le tableau ci-dessous présente le dispositif envisagé pour chacun des groupes :

	<i>Directeur Général</i>	<i>Comité de Direction</i>	<i>Directeurs Opérationnels</i>
<i>1^{er} acte engageant</i>	<i>Demande d'aide pour la mise en place du travail de groupe du CODIR sur un questionnaire RSE</i>	<i>Travail de groupe sur le questionnaire RSE (permet une première mesure attitudinale)</i>	<i>Entretiens individuels</i>
<i>2^{ème} acte engageant</i>	<i>Travail d'amélioration de l'outil d'évaluation sociétale</i>		<i>Test et validation du questionnaire RSE</i>
<i>3^{ème} acte engageant</i>	<i>Test de l'outil d'aide à la décision avant déploiement</i>		<i>Prise en main de l'outil de contrôle de gestion sociétal en groupe</i>
<i>Comportement cible</i>	<i>Utilisation de l'outil de contrôle de gestion sociétal</i>		
<i>Effet post-expérimental</i>	<i>Intégration des critères environnementaux et sociaux au même plan décisionnel que les critères économiques</i>		
<i>Mesures attitudinales</i>	<i>Répétition annuelle questionnaire RSE 2017 et 2018</i>		

L'efficacité de ces actions pour une meilleure préservation des capitaux à la disposition de l'entreprise se fera annuellement au travers de l'outil développé. Il se peut cependant que la sensibilité de l'outil ne permette pas de mesurer l'impact de ces décisions sur un seul exercice. La mesure du comportement cible sera donc potentiellement la seule donnée à notre disposition. »

L'interaction avec les sponsors a réorienté les objectifs de la recherche sur deux axes : le lien entre les attitudes et la possibilité d'adoption d'un outil de gestion d'une part, et l'instrumentalisation d'un tel projet dans les stratégies d'acteurs d'autre part. La volonté d'influence a laissé place à une volonté de compréhension. Les étapes de ce processus seront abordées dans la partie résultats. L'acteur s'est effacé pour laisser émerger le chercheur, grâce notamment au dispositif d'analyse des données qui suit.

2.1.2 Collecte et analyse de données

Trois groupes d'acteurs ont été impliqués dans la recherche, avec des niveaux d'engagement et de temps consacrés au projet graduels. Le premier groupe est constitué des deux *sponsors* du projet, qui ont fourni des retours réguliers (tous les trois mois en moyenne) au cours de l'année consacrée au développement de l'outil. Les réunions n'étaient pas formalisées avant cette période, ce qui a généré des difficultés de disponibilités entraînant des reprogrammations de réunion sur des périodes de plus de trois mois en 2016. Leurs commentaires ont porté sur la manière dont nous avons présenté l'approche des trois capitaux et sur leur compréhension. Ils ont également couvert une revue des calculs effectués.

Le second groupe est composé de membres du conseil d'administration volontaires, qui ont participé à trois réunions.

Le dernier groupe est constitué de divers membres de l'entreprise, chargés de la collecte des données d'activité. Ces personnes ont participé à la collecte de données pour l'outil sur de courtes périodes, le cas échéant, notamment lorsque des données documentées n'étaient pas directement disponibles dans le système d'information de la société.

Travailler avec les deux premiers groupes respectait les principes de l'interactivité cognitive et de l'intersubjectivité contradictoire, mais des débats extérieurs étaient également nécessaires pour respecter le deuxième principe. Le statut d'*insider* a facilité la collecte de données, mais a rendu le temps passé en dehors de l'organisation encore plus nécessaire pour éviter, dans notre cas, de « rester natif ³⁴» et les risques de myopie conceptuels que cela induit malgré soi. Les réunions mensuelles d'une demi-journée avec notre directeur de thèse ont permis cette prise de recul. Ces réunions ont été l'occasion de recontextualiser nos observations et de nous distancier du terrain.

Ce dispositif était complété par la participation à des ateliers de recherche et des conférences (une à deux fois par an au cours des trois dernières années), ainsi que par des sessions de travail avec des chercheurs de TDL Care au cours des deux dernières années. Ces séances ont également permis de réorienter fondamentalement l'outil comme nous avons pu le voir précédemment.

³⁴ En référence au « staying native » dans [SCHOUTEN AND MCALEXANDER \(1995\)](#).

Le travail « d'objectivation » des observations faites durant la recherche s'est également incarné dans le dispositif de collecte et d'analyse des attitudes des décideurs que nous allons découvrir maintenant.

2.2 Les attitudes des décideurs

En tant que membres de l'organisation, nous avons connaissance du discours général, mais peu de visibilité sur les positions individuelles. Face à ce que nous avons perçu comme des contradictions entre les propos et les décisions, il nous était nécessaire de mettre en place un dispositif afin de mieux appréhender les croyances.

2.2.1 Identification des attitudes des membres du comité de direction

La collecte des verbatims en lien avec la question s'est faite lors d'entretiens semi-directifs dont le sujet principal était leur relation aux outils de contrôle de gestion. L'objectif de ces entretiens était de faire un état des lieux de la relation des membres du comité de direction et des directeurs des sites opérationnels aux outils de gestion existants, et d'évaluer leurs attitudes vis-à-vis d'un outil de gestion de la RSE qui devait être développé dans le cadre du projet de recherche.

La problématique de prise en compte des enjeux environnementaux et sociaux était abordée en fin d'entretien, grâce à l'introduction du projet de développement d'outil comme objet de recherche.

Nous avons mené seize entretiens en 2015, en face à face ou au téléphone, d'une durée moyenne de 50 minutes. Ces entretiens étaient enregistrés et leurs transcriptions ont été analysées afin d'identifier les croyances relatives à la prise en compte des trois sphères du développement durable. Le traitement de regroupement s'est achevé lorsque nous avons atteint la saturation.

Groupe	Interlocuteur	Date	Durée (minutes)	Modalité
<i>Sponsors</i>	Directrice Contrôle de Gestion	17/03/15	125	Face à face
	Responsable RSE	26/03/15	45	Face à face
Comité de direction	Directeur Général	31/03/15	46	Face à face
	Communication	26/03/15	58	Face à face
	Finance	31/03/15	55	Face à face
	Logistique	31/03/15	60	Face à face
	Développement	31/03/15	27	Face à face
	Ressources Humaines	31/03/15	60	Face à face
	Systèmes d'information	01/04/15	38	Face à face
	Ventes et marketing	15/04/15	51	Face à face
	Achats	17/04/15	55	Face à face
Directeurs des sites logistiques	Site 1	09/04/15	56	Téléphonique
	Site 2	10/04/2015	39	Téléphonique
	Site 3	10/04/15	41	Téléphonique
	Site 4	13/03/15	25	Téléphonique
	Société de Transport	08/04/15	35	Téléphonique

Tableau 10 : Liste et caractéristiques des entretiens semi-directifs préliminaires

Les croyances et attitudes identifiées grâce aux entretiens sont donc les suivantes :

- Les outils de gestion servent à mesurer les impacts des décisions. Ils pourraient être utilisés pour orienter les actions si leur structure le permettait
- Il y a contradiction entre les enjeux et il faut trancher en priorisant l'un d'eux ;
- L'économique détermine ce qui peut être fait au niveau environnemental ou social
- L'optimisation économique va à l'encontre des enjeux environnementaux et sociaux ;
- Prendre en compte l'environnement ou le social/sociétal est coûteux et prend du temps ;

- Les initiatives environnementales ou sociales doivent être innovantes ;
- Les initiatives environnementales ou sociales doivent être visibles et communicables ;

Ces attitudes ont besoin d'être analysées plus en détail et reliées aux comportements quotidiens des acteurs. Nous avons pour cela utilisé la théorie du comportement planifié. Le comportement ciblé dans ce questionnaire est « la prise en compte au même niveau des enjeux environnementaux, sociétaux, et économiques ». Ce dernier correspond à une application du principe de Développement Durable familier des acteurs de l'organisation. Le questionnaire nous a également permis d'étudier en complément le positionnement des collaborateurs directs des membres du CODIR.

2.2.2 Construction du questionnaire attitudinal

Les attitudes ont été déclinées en normes perçues et comportements déclarés. Le volet du contrôle perçu a été abordé au travers de trois dimensions : ressources, marge de manœuvre, et disponibilité d'outils de mesure de l'efficacité des actions. Les questions concernant les intentions ont abordé la prise de décision et l'utilité accordée à un outil de contrôle de gestion sociétal en lien avec les utilisations identifiées lors des entretiens : orientation des décisions ou mesure de leur impact.

Afin d'équilibrer le questionnaire et de ne pas donner de saillance à l'un des enjeux (environnemental, social ou économique), chaque croyance est exprimée de manière « positive » pour chacune d'elles. Ainsi, l'assertion « L'économique détermine ce qui peut être fait au niveau environnemental ou social » a été déclinée sous six formes symétriques:

- L'économique détermine ce qui peut être fait au niveau environnemental
- L'économique détermine ce qui peut être fait au niveau social
- L'environnemental détermine ce qui peut être fait au niveau social
- L'environnemental détermine ce qui peut être fait au niveau économique
- Le social détermine ce qui peut être fait au niveau économique
- Le social détermine ce qui peut être fait au niveau environnemental

L'ordre de présentation était aléatoirement modifié pour chaque répondant. Enfin, le terme de « pilier » étant dominant dans le discours organisationnel, nous l'avons utilisé pour aborder les enjeux.

Il en découle ainsi un questionnaire de 76 questions sous forme d'échelle de Lickert en 7 points, de « *pas du tout d'accord* » à « *tout à fait d'accord* ». Ces questions ont en outre été précédées par une question d'association libre de termes à chacun des piliers., avec une double utilité : permettre aux répondants de s'immerger dans la thématique des questions à venir, et permettre de préciser l'extension donnée au terme « sociétal », à savoir tant les enjeux sociaux au sein de l'entreprise que ceux inhérents à la société humaine en général.

Plusieurs questions sont étudiées au travers du questionnaire : tous les directeurs se positionnent-ils de la même manière sur chacun des déterminant du comportement étudié ? Leur positionnement est-il partagé par leurs relais hiérarchiques (n-1), dont les décisions influent aussi directement l'impact socio-environnemental de l'organisation ?

2.2.3 Administration du questionnaire

Le questionnaire a été administré en ligne aux membres du comité de direction en avril 2016 sur une période de trois semaines, avec des courriels de relance individuels si nécessaire lors des deuxième et troisième semaines.

Sur les treize réponses sollicitées et reçues, deux questionnaires ont dû être écartés pour incomplétude. L'administration du test a été élargie à leurs n-1 en novembre 2016 selon les mêmes modalités de relance a fourni 31 réponses sur les 38 sollicitées, soit un taux d'exhaustivité très satisfaisant.

2.2.4 Traitement des données

Etant donné le petit nombre de répondants, les résultats ont été traités par tri à plat, en analysant séparément les réponses des membres du comité de direction et les réponses de leurs n-1. L'échelle de Lickert en sept points permet d'identifier des pôles d'accord (lorsque la réponse est positionnée au-delà du point médian) et de désaccord.

Les répartitions de positionnement des membres du comité de direction et de leurs n-1 ont été comparées pour chaque dimension du modèle de comportement planifié. Cette étape a permis

d'aborder sous un angle différent la question de l'influence des croyances, stratégies, et outils de gestion dans l'organisation.

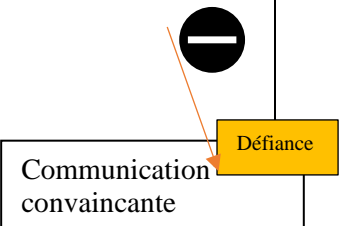
2.2.5 Réplique de l'étude sur d'autres terrains

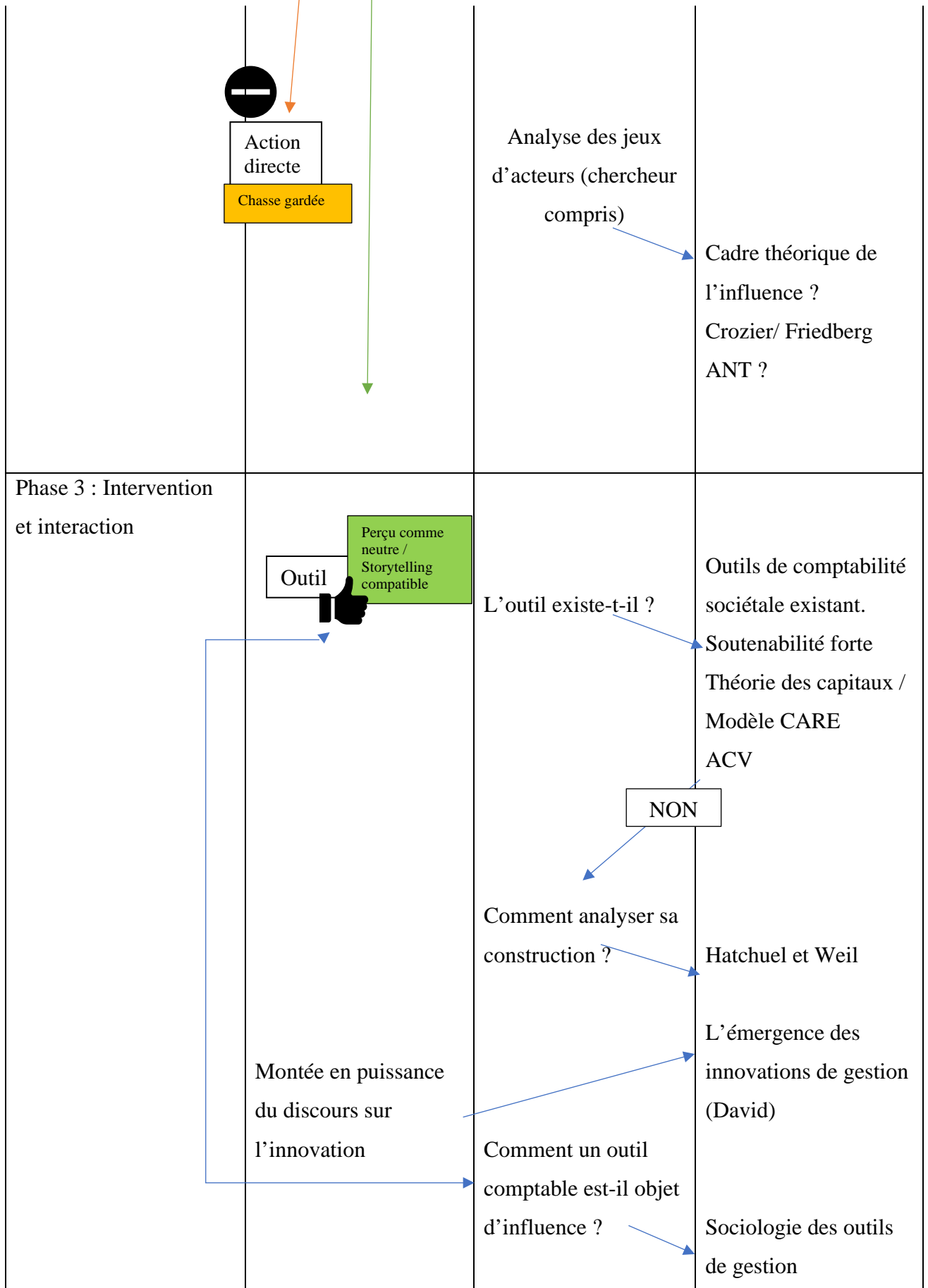
L'un des éléments de discours récurrent au sein de l'organisation est son caractère particulier, et atypique. Celui-ci se fonde sur la forme juridique, la structure de la gouvernance et l'objet du réseau. Il semble cependant se diffuser à l'ensemble de l'organisation, et notamment aux décisions prises par les instances dirigeantes. Nous avons donc saisi l'opportunité qui nous a été offerte par le membre d'un syndicat de chefs d'entreprises départemental d'administrer ce questionnaire au dehors de l'entreprise. Celui-ci a été mis à disposition des membres par le secrétaire général, en amont d'une réunion destinée à redynamiser le groupe de travail sur la RSE de ce syndicat. L'étude a été menée entre février et avril 2018. Vingt-deux chefs d'entreprises, directeurs opérationnels et responsables RSE, issus de douze organisations ayant déjà engagé une démarche RSE, ont répondu à cette étude. Deux des chefs d'entreprise nous ont permis d'administrer le questionnaire auprès de leurs équipes dirigeantes. Ces études spécifiques ont eu lieu entre mars et juin 2018. Nous avons obtenu huit réponses dans l'un des cas et 19 dans l'autre, soit un taux de réponse de 65% dans les deux cas. Les réponses ont également été analysées par tri à plat, et permettront de mettre en perspective les réponses reçues au sein de Biocoop SA.

2.3 Confrontation de la théorie et du terrain et émergence des cadres d'analyse de la recherche intervention

Ce chapitre vise à mettre en lumière les allers-retours effectués entre le terrain et la littérature afin d'expliquer l'émergence des cadres d'analyse initiaux et complémentaires. Ces alternances, illustrées dans le tableau 7, ont permis de répondre à trois besoins :

1. La construction d'un mythe rationnel.
2. La structuration d'un cadre permettant de rendre compte et d'analyser l'intervention d'un acteur/chercheur.
3. La mise en place de repères d'analyse d'un terrain non maîtrisé et en évolution.

Phase de la recherche (Hatchuel et Molet (1986) in David (2000))	Evènement Entreprise	Question clé	Littérature
Phase 1 : La perception d'un problème	Vision du Développement Durable du chercheur Confrontation vision / Discours des directeurs sur la RSE / Décisions prises (actions) => <i>Gap</i>		
Phase 2 : Construction d'un « mythe rationnel »	<p>Volonté d'influence Examen des pistes d'influence possibles</p> 	<p>Quelle explication à ce découplage entre discours et actes des individus ?</p> <p>Comment assurer la réflexivité nécessaire dans le cas d'un tel moteur ?</p>	<p>Situation fréquemment rencontrée dans l'étude des comportements pro- sociaux Biais de saillance Psychologie sociale</p> <p>Méthodologie de recherche-intervention et respect des principes épistémologiques</p>



			Approche narrative des outils de gestion Detchessahar et Journé
Phase 4 Définition d'un ensemble simplifié de logiques d'action	Désintérêt des sponsors	Adoption ? Interaction des caractéristiques de l'outil, des croyances des individus et des stratégies ? De quoi le cas est-il le cas ?	De Vaujany Expression de stratégies d'acteurs autour de la mise en place d'un outil

Tableau 11 : Parcours croisé entre le terrain et la théorie

Chacun des niveaux d'analyse sera abordé au sein de la partie III relative aux résultats en ce qui concerne les éléments ayant trait au design d'outil de comptabilité sociétale (premier chapitre) et son interaction avec le terrain de recherche (deuxième chapitre), et dans la partie IV consacrée à la discussion portant sur la mise en relation des champs d'analyse identifiés (structure des outils, perspectives d'adoption, croyances et stratégies des individus). Les données utilisées à cet effet proviennent de notes et enregistrements des entretiens menés avec les autres acteurs de l'organisation, notamment les sponsors du projet avant la fin de notre intervention.

Le tableau 12 présente la chronologie et les caractéristiques principales de chaque étape de cette recherche. Le prochain chapitre aborde quant à lui la présentation du terrain étudié.

	2014				2015				2016				2017				2018			
	TRIM 1	TRIM 2	TRIM 3	TRIM 4	TRIM 1	TRIM 2	TRIM 3	TRIM 4	TRIM 1	TRIM 2	TRIM 3	TRIM 4	TRIM 1	TRIM 2	TRIM 3	TRIM 4	TRIM 1	TRIM 2	TRIM 3	TRIM 4
EVENEMENT MARQUANT				Finalisation du recrutement des sponsors et validation du projet par le DG	Emergence de l'hypothèse du biais de saillance				Congrès AFC Présentation du protocole d'influence				CSEAR France Présentation des résultats de la deuxième étape				SCEAR UK : Présentation de l'étude bibliographique		RIODD : Présentation de l'outil	
ETAPE DE LA RECHERCHE	Phase 1 ETAPE 0 : design du projet de recherche				Phase 2 ETAPE 1: Exploration des attentes et positionnements des acteurs				Phase 2 ETAPE 2 : Evaluation de l'hypothèse de biais de saillance				Phases 3 et 4 ETAPE 3: Construction du substrat comptable							
MOTIVATION DU CHERCHEUR	Design du projet de recherche : échanges avec le directeur de thèse, formulation de la problématique, rendez-vous avec les sponsors potentiels				Premiers entretiens individuels Elaboration du processus d'influence sur la base de la théorie de l'engagement (Girandola (2003))				Co-construction de la définition du capital sociétal avec les membres du CODIR (questionnaire, présentation de la recherche et séances de travail)				Construction de l'outil et calcul de la ligne de référence							
COLLABORATION AVEC L'ORGANISATION	Identifier des manières d'influencer le comportement des directeurs				Comprendre les attentes des acteurs. Mettre en place le processus d'engagement				Tester l'hypothèse de biais de saillance et travailler avec des membres du CODIR				Mettre en commun le travail avec les directeurs et les sponsors et les principes de durabilité existants				Retrait de l'organisation organisation (à l'exception d'une réunion avec les sponsors)			

Tableau 12 : Chronologie de la recherche

3 Milieu de culture et culture du milieu : Présentation du cas

Association fondée en 1987, Biocoop est devenue une SA Coop en 2002. Pour la comprendre aujourd'hui, il est nécessaire de connaître le parcours de quelques coopératives de consommateurs qui se sont rassemblées pour créer le réseau, portées par une volonté de développer l'agriculture biologique et par la nécessité de se professionnaliser et d'améliorer leur performance économique. Elles ont pour cela d'abord mutualisé des moyens afin de se doter d'un outil logistique générateur d'économies d'échelle. L'annexe 3 présente un résumé de l'évolution de l'organisation jusqu'au démarrage de la thèse. Ce dernier coïncide avec une reprise de croissance, qui accentue la nécessité de « professionnalisation » des pratiques d'une société de service créée par et pour des militants. Cette évolution s'accompagne d'une séparation plus marquée des prérogatives de déclinaison des valeurs fondatrices du réseau, qui deviennent l'apanage des sociétaires, et de l'efficacité économique et technique dont doit faire preuve la SA Coop. Paradoxalement, cette même société de service réinvestit des questions de valeur de la charte (Annexe 3, Figure 1) au travers des problématiques de politique sociale et de Responsabilité Sociale d'Entreprise, au travers notamment de la mise en place des reporting rendus obligatoires par la loi Grenelle II.

3.1 L'entreprise au démarrage de la thèse : l'ère de la rationalisation

Gilles Picquet-Pellorce, directeur général (DG) analyse ainsi l'évolution de Biocoop en 2012³⁵:

« Dans toutes les sociétés, il y a trois périodes. La période pionnière, où tout le monde a une pêche terrible, croit au projet, s'y investit totalement et est écouté. Cette période est souvent euphorisante. La seconde période est celle où on ne peut plus se contenter d'improviser et où il faut organiser, maîtriser un peu plus et rationaliser les investissements réalisés. On a souvent un peu tendance à copier ce qui se fait ailleurs. Cela crée pour les « pionniers » quelques déceptions, mais elles sont nécessaires à l'évolution de l'entreprise et de son environnement. C'est l'étape où se situe aujourd'hui Biocoop. La troisième est celle de la croissance maîtrisée où l'entreprise est stabilisée, où il y a un esprit d'entreprise, un fort sentiment d'appartenance et où l'on construit pas à pas. »

³⁵ Biocoop, Une utopie en Action, p22

Partant de ce constat, il a mis en place un directeur logistique, intermédiaire entre lui-même et les directions de site, qui auparavant participaient au comité de direction. Il a également permis au contrôle de gestion de développer les outils nécessaires au suivi et instauré le partage mensuel par les membres du comité de direction du suivi des budgets.

L'entreprise connaît à nouveau, depuis 2012, une croissance à deux chiffres. La situation financière est suffisamment solide pour permettre des budgets ne se basant plus sur une croissance nulle comme c'était le cas les années précédentes. 2014 et 2015 ont été les années d'ouverture des chantiers de politique sociale au sein de l'entreprise, et de la structuration et mise en œuvre de sa responsabilité sociétale.

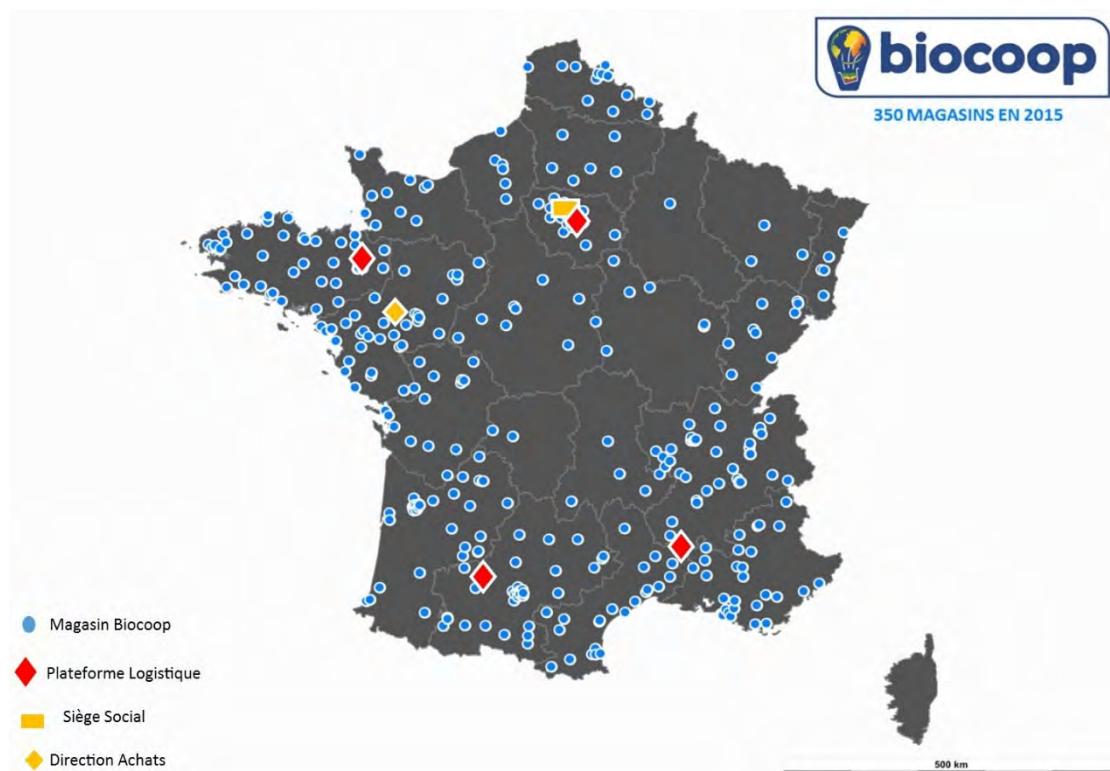


Figure 11: Le réseau en 2015

Le développement des services Achat et Commerciaux s'est structuré par la mise en œuvre d'une troisième segmentation qui est décrite par les directeurs à l'origine de cette décision comme caractéristique d'une approche matricielle, et qui s'organise autour des trois familles de produits commercialisés par Biocoop. La spécificité et l'ampleur de chaque famille ne permettant pas la mise en œuvre de ressources transversales dédiées, certaines d'entre elles ont cependant perduré, comme par exemple le Service Qualité Produits, la Communication ou encore la Veille juridique. (Figure 12)

On pourrait donc résumer l'architecture de l'organisation Biocoop à un entrelacs de matriciel inabouti, de management fonctionnel et d'héritage divisionnel. L'organisation présente tous les

signes d'une entreprise soumise à une forte complexité des opérations dans un environnement lui-même très incertain.

Or, les opérations relèvent de la logistique de gros, à destination d'une clientèle connue et fidèle. On pourrait donc s'étonner d'une telle complexité dans la structuration de l'entreprise. Cette situation ne peut être éclaircie que par la prise en compte des modes de coordination des acteurs, et notamment de la gouvernance.

Les niveaux décisionnaires sont les suivants :

1. Conseil d'Administration : Président + 12 administrateurs dont le travail est animé par le Secrétaire Général. Le Directeur Général est systématiquement invité. (Le CA délègue lui-même d'autres activités au Conseil de Réseau, et à des Groupes d'Initiative Magasin).
2. Directeur Général
3. Comité de Direction réduit : DG + RH + Achat + Commerce et Marketing + DAF + Gestion + Logistique
4. Comité de Direction complet : Présence additionnelle des directeurs de réseau, de la communication et des systèmes d'Information.
5. Comité de Pilotage Exploitation : Achat, Logistique, Commerce, DG, Gestion : ils pilotent les résultats et évaluent les actions mises en place par les Coordinateurs de Secteurs (Non Alimentaire, Alimentaire et Ultra-frais).
6. Comité de Pilotage Exécutif Réseau : Direction réseau, Logistique, Commerce, DG : Ils suivent l'évolution du réseau et pilotent l'efficacité des prestations proposées aux magasins.

Ces niveaux de pilotage s'inscrivent dans des missions et temporalités distinctes : le rôle du Conseil d'Administration est de définir la stratégie à 4 voire 10 ans et de s'assurer de sa bonne mise en œuvre dans le cadre des limites sociales qu'il a défini. L'image utilisée par l'un des membres du CA, Dominique Sénécal, est la suivante :

« Nous on définit où on veut aller, et le CODIR les moyens. Il définit les voies et les moyens pour y aller. Nous on ne s'occupe pas de l'énergie et des vivres qu'il faut pour faire avancer le bateau. On s'occupe des conditions dans lesquelles il faut qu'il avance et de là où il doit aller. »³⁶

³⁶ Entretien informel du 1^{er} juillet 2015

		Directions				Logistique	Filières et Produits	Commerce et Marketing	Gestion	DAF	Communication	Sécritariat Général	DRH	DSI	Direction Réseau
Segmentations	Service supports								Pilotage Budgétaire	Comptabilité, Frais généraux	Com interne et externe	Pilotage de la stratégie Juridique	Paie Formation GPEC Recrutement	Matériels et programmes	
	Service transversaux		ROHSE	Qualité Responsables de Filières	Ligne conso							RSE			Développement
	Secteur EPICERIE		pilote de flux	Achat sectoriel	Coordination des ventes et Marketing										
	SECTEUR ULTRA FRAIS		pilote de flux	Achat sectoriel	Coordination des ventes et Marketing										
	Secteur NON ALIMENTAIRE		pilote de flux	Achat sectoriel	Coordination des ventes et Marketing										
	Secteur FRUITS ET LEGUMES			Achat sectoriel	Marketing										
	Service Nationaux		Cellule projets orga logistique	Coordination Achats	Coordination concepts magasins							Suivi des engagements magasins			
	Fonctions Régionales														
Région Centre Nord Est	Région Grand Ouest	Région Sud Ouest	Région Sud Est	Plateformes Logistiques + Agences Société de Transport	Secteur Fruits et Légumes : Achat, agréage et vente	Ventes Conseillers magasins					Référencement Local	RRH	Responsables sites	Animation vie politique	

Figure 12 : Segmentation et directions chez Biocoop au démarrage de la thèse

CONSEIL D'ADMINISTRATION

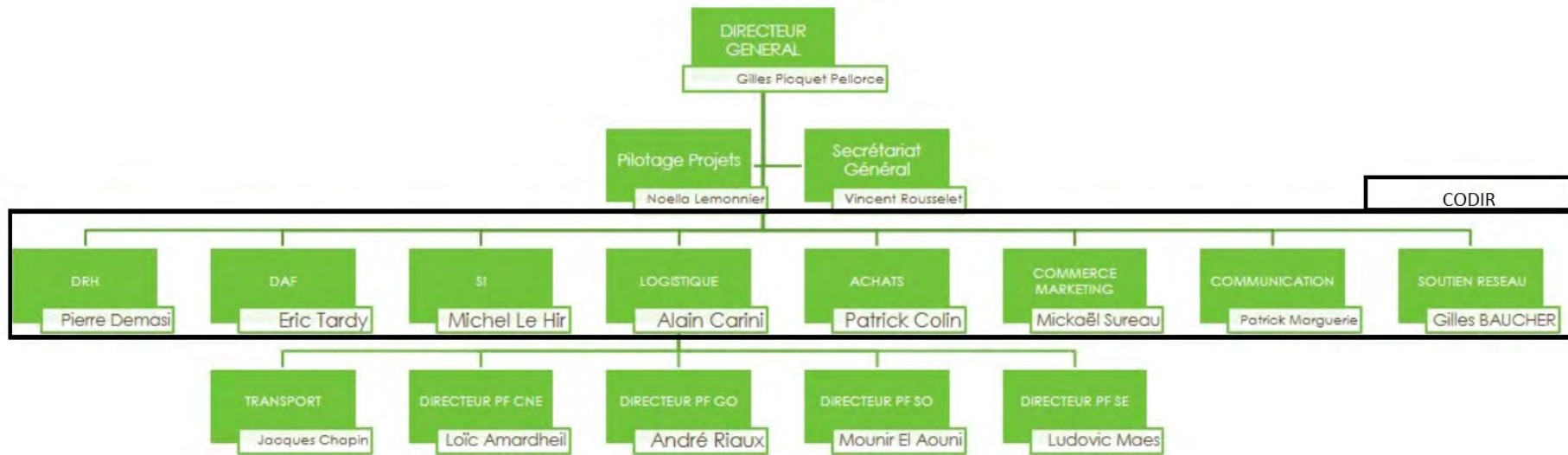


Figure 13 : Organigramme simplifié de la SA Coop au démarrage de la thèse

Ce travail de formalisation de la stratégie est récent puisqu'il date de 2008. Il est révisité tous les 4 ans. La mission de la coopérative à la base de sa stratégie est la suivante :

« Biocoop est un réseau coopératif qui met en lien des acteurs de la filière bio et bâtit un modèle économique et social fiable et durable. Il est précurseur d'un commerce favorisant la consommation responsable, citoyenne et de proximité. Il développe l'agriculture biologique, en construisant des filières engagées pour une bio paysanne, locale et équitable »

Ce texte porte deux dimensions des ambitions de la coopérative : la responsabilité sociale d'une part, qui s'exprime autant par le type de produit commercialisés que par le caractère coopératif de l'organisation rassemblant des acteurs de tous les niveaux de la chaîne de la valeur. La poursuite de l'innovation d'autre part, qui doit permettre à Biocoop de rester précurseur. La vision définie par le CA est la suivante :

« En 2016, Biocoop sera un réseau de commerçants, de paysans et de salariés militant et reconnu comme tel par les consommateurs ».

Elle a été déclinée dans le triptyque opérationnel présenté figure 14.



Figure 14 : Présentation de la stratégie dans la formation Immerbio 2014

Alors que le « chapeau » de la stratégie met l'accent sur la notion de militantisme, le triptyque qui en découle est marqué fortement par la dimension financière. Pour le Président du CA, Claude Gruffat, la stratégie s'explique de la manière suivante :

« Militant et reconnu comme tel cela veut dire qu'on ne développe pas une agriculture biologique pour en faire un outil de production financier, économique pour des acteurs. On développe un réseau d'acteurs en interdépendance positive les uns vis à vis des autres parce que le projet qu'ils portent ensemble est un autre mode de vie et de consommation etc... On est militant et on veut se faire reconnaître comme tel parce que notre projet c'est ça. Et pour pouvoir avoir une bio crédible, il faut qu'on soit sur des prix justes. [Ces prix justes se construisent avec] le Commerce Equitable et la chasse aux gaspillages et coûts intermédiaires inutiles. C'est rechercher où on peut faire mieux sans que cela n'enlève du salaire ou de l'emploi, mais en enlevant ce qui ne génère pas de valeur ajoutée à finalité sociétale et humaine). »³⁷

Le rôle de la SA Coop, dans cette stratégie, est donc de prioritairement assurer la maîtrise des coûts, en mettant à la disposition des magasins du réseau des produits qui répondent aux critères militants qui ont été définis. L'ensemble des niveaux décisionnaires de l'entreprise listés ci-dessus s'articulent pour répondre à ce besoin.

La multiplication des « comités » est significative d'une volonté de contrôle formalisé fort. Celle-ci a permis une montée en puissance des outils de pilotage budgétaire mis en place par le Contrôle de Gestion. Le pilotage par consolidation de comptes de résultat distincts est remplacé par des tableaux de bord de suivi budgétaire commun et la centralisation des indicateurs de performance opérationnelle des plateformes afin de garantir la robustesse des données (taux de service aux magasins, taux d'avoir, taux de pertes...). L'ensemble des directions communiquent leurs chiffres dans un tableau de bord mensuel, outil de travail du Codir. Celui-ci intègre les données générales de l'entreprise et du réseau, ainsi que le suivi des objectifs spécifiques à chacune des directions, définis sur la base du plan stratégique en cours de mise en œuvre.

Considérés sous le spectre de la classification de **SIMONS (1995)**, les outils mis en place s'inscrivent tous dans un système de contrôle diagnostique à dominante budgétaire.

³⁷ Entretien informel du 29/ juin 2015

Outre le livret mensuel mentionné ci-dessus et dont l'architecture est présentée en annexe 4, le reste des outils structure le suivi des activités des plateformes de distribution selon des dimensions budgétaires et de suivi de performance. Sur la base de la ligne budgétaire définie pour l'année, sont mesurés de manière mensuelle et hebdomadaire les indicateurs suivants :

- TSM (Taux de service aux magasins) : Quantités livrées/Quantités commandées
- Taux d'avoirs : valeur avoirs magasins/Chiffre d'Affaire réalisé
- Taux de pertes : valeur marchandise détruite/valeur marchandise achetée
- Indicateurs RH : absentéisme, *turn-over* et accident du travail
- Compte d'exploitation

Ces indicateurs sont communs à l'ensemble des structures de commerce de gros, et ne portent en eux-mêmes aucune indication des objectifs stratégiques poursuivis par l'entreprise.

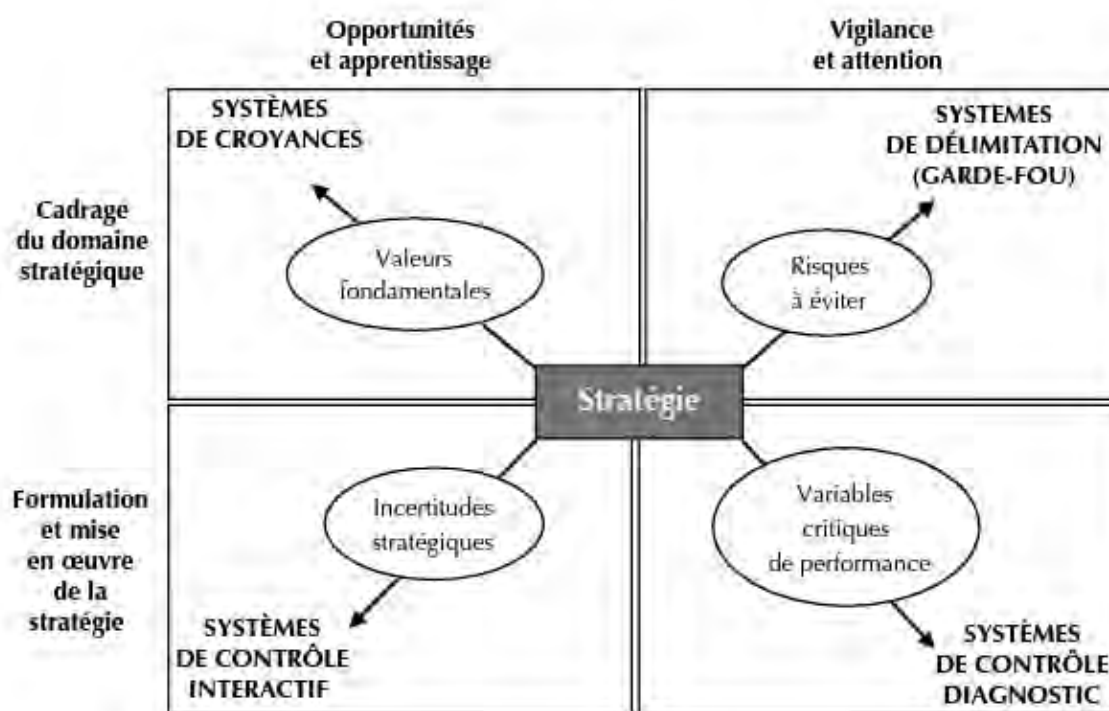
Parallèlement, les obligations réglementaires d'une entreprise de plus de 500 salariés amènent la SA Coop à poursuivre la structuration de son action au niveau sociétal par la mise en œuvre d'une politique de Responsabilité Sociétale d'Entreprise (RSE) structurée et donnant lieu à la publication d'un rapport depuis 2015. Les délais posés par la réglementation viennent accélérer l'évolution des outils au sein de l'entreprise et rendent encore plus saillant le besoin de formalisation. L'arrivée d'une responsable RSE vient appuyer la volonté de la directrice du contrôle de gestion d'aller au-delà des outils diagnostic financier, pour mettre en place un outil sociétal ambitieux. Biocoop se veut gestionnaire de manière systémique en intégrant les dimensions sociales et environnementales qui devraient prolonger et permettre la clarification des valeurs portées par le réseau.

C'est ainsi l'opportunité pour l'entreprise de mettre en place une nouvelle stratégie spécifique à son périmètre et qui ne s'applique pas à l'ensemble du réseau, dont le DG se présente comme initiateur et défenseur (il s'assure en cela de la mise en place du rapport RSE, qui est une obligation réglementaire). De ce fait, elle n'entraîne pas l'investissement des politiques lesquels travaillent plutôt à la définition de la prochaine stratégie et guère à la mesure de l'atteinte de la stratégie en cours de déploiement.

Cette stratégie spécifique de la SA Coop s'accompagne de l'expression de valeurs qui ne sont plus seulement celles de la coopérative mais qui doivent orienter l'activité des acteurs de l'entreprise. Elles sont formalisées dans le livret d'accueil des salariés à partir de 2016, et rassemblent

- Des dimensions issues de la charte Biocoop qui s'applique au réseau : « transparence, coopération et équité » ;
- Une dimension issue de la mission : « innov'action » ;
- Des attentes comportementales de la part des collaborateurs : « bienveillance et exemplarité ».

Le système de contrôle diagnostique existant est ainsi complété par un référentiel appartenant à la fois, toujours dans le référentiel de Simons (1995) aux systèmes de croyance et aux systèmes de délimitation.



D'après : Simons, 1995, p. 157.

Figure 15: Stratégie et leviers de contrôle

Ce contrôle cohabite avec une forte dimension politique, où les acteurs poursuivent leurs propres objectifs qui découlent :

- de leur interprétation de ce qu'est la mission de l'entreprise
- et de la manière dont leur direction peut y participer.

La dimension politique ne se joue plus dans l'arène coopérative mais est rendue possible par la structuration de l'approche stratégique. L'approche en strates présentée précédemment

rencontre une définition des objectifs en silos. En effet, chaque direction est en charge de développer de manière individuelle sa contribution à l'atteinte des objectifs généraux de l'entreprise. Ces contributions sont ensuite pilotées transversalement, mais chaque direction doit répondre de ses performances de manière individuelle. C'est ainsi que des « sous-stratégies » ont émergé en 2015 : la stratégie RSE d'une part, sous le pilotage du Secrétariat Général, et une stratégie de l'innovation, sous l'impulsion du directeur du commerce et marketing.

Pour permettre une meilleure lisibilité des aspects stratégique dans les objectifs opérationnels, une première tentative de Balanced Scorecard a été menée par la directrice de contrôle de gestion en 2012. Elle souhaitait par la même occasion rassembler les directeurs autour du travail de déploiement de la stratégie en objectifs opérationnels. Le travail avait consisté en un accompagnement individuel de chacun des directeurs dans la définition des cartes stratégiques spécifiques à sa direction. L'étape suivante devait être une mise en commun et un alignement de chacune de ces cartes. Malheureusement, le manque d'intérêt de certains et la résistance directe d'un autre à la mise en œuvre de cet exercice n'a pas permis au projet de se déployer. En effet, selon elle, « ... pour certains directeurs c'était difficile à accepter pour leur égo de ne pas être le gros, le futur centre de cette stratégie. » Ce positionnement s'est accompagné de retours critiques auprès du DG. La directrice du contrôle de gestion ne se sentant pas soutenue et étant happée par les problématiques opérationnelles a arrêté là l'exercice. Elle souhaitait en 2015 pouvoir relancer cette expérience. Depuis, une nouvelle stratégie a été votée et est en cours de déploiement, sous la responsabilité d'un autre directeur. Ce projet a donc été abandonné. Les « sous-stratégies » ont-elles continué à prendre de l'essor, pour représenter des facettes importantes de l'entreprise aujourd'hui.

3.2 L'entreprise aujourd'hui : innovante et presque libérée

Quelques éléments marquants sont à retenir dans l'évolution de l'organisation et de son environnement externe au cours des deux dernières années :

- Juin 2016 : vote de la stratégie 2020. Le triptyque fait place à sept piliers, supports de la vision suivante : « Biocoop, réseau militant engagé pour un monde en transition, sera

précurseur de nouveaux modèles de consommation. ». (voir figure 16) Cette formulation met en exergue le caractère précurseur et la prise en compte des enjeux socio-environnementaux. Le pilier « initiatives expérimentations » a pour cœur le « développement d'innovations sociales et sociétales », tandis que le pilier « réseau » porte la mise en place d'une stratégie RSE réseau à l'image de celle développée par la SA Coop.



Figure 16 : Les piliers de la stratégie 2020

Septembre/octobre 2017 : Sur décision du CA, Gilles Picquet Pellorce doit quitter la direction générale de Biocoop ; il est remplacé par Orion Porta, précédemment administrateur devenu directeur adjoint au début de l'année. Le nouveau Directeur Général organise la mise en œuvre de la stratégie, renforce tout spécialement le rôle central de l'innovation, avec un accent mis sur la collaboration avec des *start-ups*.

2018 : Le DG procède à la refonte de la structure de gouvernance opérationnelle. Les nouveaux mots-clés sont « agilité », « cellules autonomes » et « transparence » (slogan inscrit dans les nouveaux bureaux de la direction générale, qui se manifeste jusque dans le choix de mobilier par la transformation des bureaux en *open spaces* complétés par des salles de réunion aux parois de verre). Ces valeurs transforment également la représentation de la gouvernance de l'organisation, qui se veut en route vers l'« entreprise libérée ». Les organigrammes aux niveaux hiérarchiques définis font place à des cellules de pilotage (voir annexe 3, Figure 10 pour une illustration). Le pouvoir est ainsi de moins en moins formel, mais repose sur la

« *capacité de chacun à entraîner ses collègues* » au travers de « *lobbying interne* ». Cette agilité doit permettre de faire face à la concurrence qui s'affirme, tandis que le message de « maîtrise des coûts », courant depuis 2009, continue d'être prégnant.

Les tendances de fond identifiées au démarrage de la thèse se sont consolidées et institutionnalisées durant ces dernières années :

- Institutionnalisation et incarnation de la militance dans la notion de RSE
- Mise en avant de qualité d'« innovation »
- Effacement des niveaux hiérarchiques avec augmentation des structures de gouvernance entraînant une diffusion des modes d'interaction politiques à tous les niveaux des directions.
- Maintien de la préoccupation économique dans un contexte d'augmentation des investissements et capacités de production.

L'intervention, centrée sur la mise à disposition d'un outil, s'est donc déployée en parallèle d'un renforcement des positions des sponsors. Nous verrons dans la partie suivante l'influence que cela a pu avoir sur le projet de recherche.

Conclusion de la seconde partie

Un triptyque méthodologique permet de construire la recherche, sur la base d'une recherche intervention. S'appuyant sur une démarche de création d'outil in situ, nous sollicitons des éléments de design dans la mise en œuvre de cette mission, et mettons en œuvre une démarche participative de cocréation avec les membres de l'organisation. Enfin, la théorie du comportement planifié d'Ajzen est utilisée comme cadre d'analyse des croyances et comportements des acteurs, en complément de l'analyse stratégique et systémique. Celle-ci, initialement destinée à soutenir notre approche réflexive, permettra d'étudier les stratégies d'acteurs à l'œuvre dans le déploiement d'un outil de gestion de la soutenabilité. Cette instance est représentative des phénomènes à l'œuvre lorsque des démarches de mise en place de mesure s'applique à des problématiques investies politiquement par les acteurs.

Partie III : Résultats du processus créatif

Introduction de la troisième partie

Cette troisième partie aborde le design et les résultats de sa préparation en termes de mesure de la soutenabilité (Chapitre 1). Puis, l'outil est mis en perspective dans son environnement de création au travers de trois modalités : par l'évaluation de sa singularité vis-à-vis des outils existants tout d'abord (2.1), puis en identifiant le levier d'influence éventuel qu'il représente au travers des résultats du questionnaire basé sur le modèle du comportement planifié (2.2) et enfin comme élément de mise en œuvre dans les stratégies d'acteurs existantes (2.3). Nous terminerons cette partie par une discussion des perspectives d'adoption de l'outil en évaluant les types de valeurs -selon la classification développée par De Vaujany- pouvant lui être attribuées (2.4).

1 Design de l'outil et mesure du respect des règles de maintien des capitaux non financiers :

Les étapes de conception ont permis de déterminer la définition de capital retenue pour aligner l'outil avec une approche de la soutenabilité systémique forte, qui définit la vision simplifiée de l'organisation et philosophie gestionnaire de l'outil à créer. Ce qui est à maintenir, et qui c'est la résilience des systèmes. Ce maintien est abordé au travers du respect de principes de soutenabilité. Le substrat technique a lui aussi été identifié comme devant ressembler aux comptes d'exploitation couramment utilisé à des fins de pilotage par le comité de direction de l'organisation. Il consistera donc en une liasse comprenant bilan et compte de résultat. Enfin, afin de ne pas surreprésenter la sphère économique, l'outil présentera des indicateurs en grandeurs physiques, sans monétarisation. Cette approche conceptuelle doit maintenant être déclinée en outil utilisable par l'organisation, en la traduisant en actions concrètes.

1.1 Traduction opérationnelle des capitaux

Si la plupart des économistes écologiques s'accordent sur la notion de capital naturel et de capital social, il existe un débat quant à l'unité de mesure à utiliser pour en rendre compte. Commençons par le capital naturel.

Certains optent pour une valeur unique. Elle peut être monétaire, comme dans le modèle CARE, ou représentative d'une valeur « écologique » telle que l'empreinte écologique. D'autres choisissent de suivre des valeurs spécifiques « d'entrée et de sortie » ([RICHARD \(2012\)](#), [LAMBERTON \(2000\)](#)). Lorsqu'une valeur unique facilite le raisonnement, elle nécessite des étapes de « traduction » qui ne sont pas toujours transparentes et mènent à un accroissement de l'incertitude des résultats. Surtout, cela crée l'illusion d'une approche simple et pourrait partiellement masquer les informations nécessaires à l'exploration d'actions de gestion en effaçant les propriétés systémiques du capital.

Alternativement, choisir de rendre compte du capital naturel avec plusieurs mesures physiques accroît la complexité du système comptable, rendant l'interprétation plus difficile. Le choix

d'un indicateur unique, ou de nombreux indicateurs, est en fait une conséquence des principes constitutifs des modèles, et plus précisément de leur vision simplifiée de l'organisation et de leur philosophie gestionnaire. Le substrat technique reflète et complète ces dernières comme nous avons pu le voir en première partie (1.2.2).

Pour rendre opérationnelle la vision d'une entreprise inscrite dans des systèmes complexes (qui ne peuvent donc être définis par une somme d'objets) et une philosophie gestionnaire visant le maintien de la résilience des systèmes, il est nécessaire d'identifier les principes à respecter.

Le tableau 12 ci-dessous présente l'ensemble des principes de soutenabilité (SP) publiés par **BROMAN ET ROBERT (2017)** et formulés de manière à caractériser les conditions de résilience du capital naturel (ESP) et sociétal (SSP). Leur respect devrait donc conduire au maintien des capitaux considérés.

Les ESP ont été abordés dans la première partie, et sont utilisés depuis près de vingt ans dans la mise en place de stratégie de soutenabilité par des organisations ou des organisations territoriales³⁸. Les SSP ont été publiés pour la première fois en 2017, et n'ont donc pas encore fait l'objet de publication d'expérimentations. Les principes ont deux caractéristiques en commun. Premièrement, ils sont formulés sous forme négative, car ils identifient les causes profondes de la non-soutenabilité des actions humaines. Deuxièmement, les facteurs sont préjudiciables lorsqu'ils sont en augmentation, ou présents de manière systématique. Par exemple, dans le SP2, c'est l'augmentation systématique de substances qui doit être évitée, pas les substances dans leur ensemble, tant que celles-ci peuvent être incluses dans un cycle en boucle fermée. Il s'agit notamment de limiter les émissions de CO₂ à un niveau assimilable par notre écosystème, ou encore de gérer les molécules néoformées de manière à ce qu'elles ne soient pas libérées dans l'environnement.

Lier la définition des principes de maintien du capital à la comptabilité réelle, nécessite d'identifier des indicateurs mesurables pour chacun des principes. Ces *proxies* permettent de suivre l'impact exercé sur chacun des capitaux et de mesurer la manière dont l'organisation réduit ou augmente ses dettes envers chaque capital, puisque celui-ci, inscrit au passif, est considéré comme une dette. Plus l'effet sans atténuation est élevé, plus l'endettement est élevé. L'augmentation de l'endettement implique une non conservation

³⁸ Pour des exemples d'utilisation, voir <http://naturalstep.ca/case-studies>

CODE	CAPITAL	PRINCIPE DE SOUTENABILITE	DETAILS (d'après Broman et Robert (2017))
ESP1	NATUREL	Dans une société durable, la nature n'est pas soumise à une augmentation systématique des concentrations des substances extraites de la croûte terrestre.	Cela implique de limiter les extractions et de les encadrer de manière à ce que les concentrations des substances issues de la lithosphère n'augmentent pas de manière systématique dans l'atmosphère, les océans, le sol et d'autres éléments naturels. Cela concerne par exemple le carbone d'origine fossile et les métaux.
ESP2	NATUREL	Dans une société durable, la nature n'est pas soumise à une augmentation systématique des concentrations des substances produites par la société.	Cela implique une formulation précautionneuse des substances, suivi d'une production limitée et encadrée afin que la concentration des molécules et nucléides produits par l'homme n'augmentent pas de manière systématique dans l'atmosphère, les océans le sol et autres éléments naturels. Cela concerne par exemple des gaz comme les NOx et CFC.
ESP3	NATUREL	Dans une société durable, la nature n'est pas soumise à une augmentation systématique des dégradations physiques des milieux.	Cela signifie que la superficie, épaisseur et qualité des sols, la disponibilité en eau douce, la biodiversité et les autres aspects de la productivité et de la résilience biologique ne doivent pas être systématiquement détériorés par une mauvaise gestion, un déplacement ou d'autres formes de manipulation physique. Ce principe vise notamment l'absence de surpêche ou de déforestation.
SSP1	SOCIETAL	Dans une société durable, les personnes ne sont pas soumises à des conditions représentant des obstacles structureaux à leur santé.	Cela signifie que les personnes ne doivent pas être systématiquement soumises à des conditions qui sapent leur possibilité d'éviter les blessures et les maladies, qu'elles soient physiques, mentales ou émotionnelles. Ce principe vise notamment le respect de conditions de travail ne mettant pas en danger la vie d'autrui et assurant des périodes de repos suffisantes.
SSP2	SOCIETAL	Dans une société durable, les personnes ne sont pas soumises à des obstacles structureaux à l'accroissement de leurs compétences.	Cela signifie que les personnes ne sont pas systématiquement empêchées d'apprendre et développer leurs compétences individuellement ou en groupe. Ce principe vise par exemple l'absence d'obstacles à l'éducation et au développement personnel.
SSP3	SOCIETAL	Dans une société durable, les personnes ne sont pas soumises à des obstacles structureaux à leur capacité d' influence.	Cela signifie que les personnes ne sont pas systématiquement empêchées de participer à la mise en forme de leur système social, par exemple en garantissant la liberté

			d'expression et la prise en compte de leurs opinions.
SSP4	SOCIETAL	Dans une société durable, les personnes ne sont pas soumises à des obstacles structureaux à leur traitement impartial .	Cela signifie que les personnes ne sont pas systématiquement exposées à un traitement partial, par exemple par discrimination ou décisions d'attribution de postes iniques.
SSP5	SOCIETAL	Dans une société durable, les personnes ne sont pas soumises à des obstacles structureaux à leur capacité à créer du sens (meaning-making) .	Cela signifie que les personnes ne sont pas systématiquement empêchées de s'adonner à des activités porteuses de sens, individuellement ou en groupe. Ce principe vise par exemple le respect des expressions culturelles et l'existence de conditions propices à la co-construction.

Tableau 13 : Les principes fondamentaux de la soutenabilité des systèmes socio-environnementaux

du capital et illustre donc la nécessité de corriger le mode de fonctionnement de l'organisation pour pouvoir l'inscrire dans une démarche soutenable. Il suffit que l'un des *proxies* montre un accroissement de l'impact négatif de l'organisation pour que l'on puisse considérer que le capital concerné n'est pas conservé. Une augmentation systématique de sa dette est un signe certain d'échec dans la conservation des capitaux. Pour autant, une dette stable n'est pas systématiquement synonyme de meilleure conservation du capital. Cette dernière implique simplement une moindre détérioration de l'environnement sociétal ou naturel par l'organisation.

Pour suivre les conséquences d'une activité et la relier à la soutenabilité de ses environnements, deux hypothèses complémentaires sont possibles :

H1 : Il existe un seuil spécifique, applicable à l'organisation étudiée pour chaque indicateur, et garantissant le maintien de l'aspect considéré du capital. On peut ensuite comparer les impacts observés à cette limite : au-dessus du seuil, le capital n'est pas maintenu et des actions correctives doivent être identifiées et mises en œuvre. En dessous du seuil, la conservation du capital est atteinte. Il convient de noter que cette limite doit faire en sorte que les principes de soutenabilité soient respectés, ce qui signifie que le seuil doit permettre d'éviter une augmentation systématique de la dégradation du système, et devra donc être défini en fonction des capacités d'assimilation de ce dernier. En outre, chaque seuil individuel devra être aligné sur un niveau de soutenabilité global, car « tout état durable prévisible sera le résultat d'interactions entre organisations, individus, sociétés et États » (GRAY (2010)).

H2 : De telles valeurs-seuils n'existent pas. Même la collaboration la plus constructive possible avec les parties prenantes représentantes du capital à entretenir ne pourrait aboutir à une valeur satisfaisante. Il faut alors s'appuyer sur les principes de soutenabilité pour s'assurer qu'aucune dégradation supplémentaire du capital n'est générée. Il est pour cela nécessaire de comparer l'impact mesuré, à un niveau de référence, qui correspond à un état à un moment donné. L'ensemble des valeurs dessine la ligne de base. Si cette base de référence est calculée lorsque les conditions ne sont pas propices à la résilience du système, le maintien du capital n'est pas garanti.

Limiter la dette sur le capital est alors un premier niveau d'action, nécessaire mais non suffisant. Il faut en complément envisager des actions complémentaires pour « corriger » l'effet mesuré dans la ligne de base. Le capital, exprimé au travers de cette ligne de base, est bel et bien une dette qu'il s'agit de limiter autant que faire se peut.

Aussi séduisant que soit la première hypothèse, il n'y a cependant pas de seuil individuel disponible pour chaque impact de chaque entreprise. Une tentative pour les établir existe dans l'Initiative *Science-based targets*³⁹ qui se concentre sur la réduction des émissions de gaz à effet de serre. L'organisme fournit aux organisations un cadre et des données sectorielles permettant d'établir des objectifs de réduction « *correspondant au niveau de décarbonisation requis pour maintenir l'augmentation de la température mondiale en dessous de 2 degrés Celsius par rapport aux températures préindustrielles* ». Cette action est conforme à l'ESP2, qui exige l'absence d'augmentation systématique des substances d'origine humaine dans l'environnement, mais n'est représentative que d'un aspect du capital naturel, bien que jugé urgent en raison du taux moyen d'augmentation de la température. Parallèlement, **ROCKSTRÖM ET AL (2009)**, **STEFFEN ET AL (2015)**, travaillent à la définition de « *limites planétaires pour un système de fonctionnement sûr pour l'humanité* »⁴⁰ et ont identifié neuf limites planétaires, dont trois ne sont pas encore quantifiées. Si ces travaux visent à définir des limites aux caractéristiques jugées suffisantes et nécessaires pour assurer la résilience des environnements naturels, il n'existe à ce jour aucune méthode pour calculer un seuil au niveau d'une organisation donnée.

Une autre approche existe, celle de **BJÖRN ET HAUSCHILD (2015)**, qui utilise la normalisation basée sur la capacité d'assimilation. Conformément aux travaux cités précédemment, les

³⁹ <https://sciencebasedtargets.org/SDA/>

⁴⁰ Planetary boundaries for a safe operating system for humanity

auteurs ont calculé des références de normalisation régionales décrivant la «part personnelle annuelle de la capacité d'assimilation ». Ces références de normalisation peuvent être utilisées en Analyse de Cycle de Vie pour comparer deux produits ou services alternatifs, en donnant une indication relative de l'effet de l'unité de produits évaluée, exprimée sous forme de proportion de l'impact annuel acceptable d'une personne. Pour traduire ces valeurs en valeurs de référence pour les organisations, il faudrait définir le nombre de personnes bénéficiant des produits ou services d'une organisation, ainsi que la part de l'impact annuel pouvant être attribuée à ce produit ou service. Par exemple, il faudrait définir quelle proportion d'émissions de GES peut être générée par chaque type de produit alimentaire et quelle proportion peut être liée au logement, au transport, aux loisirs, etc., et renouveler l'exercice pour chaque indicateur environnemental.

Seule la seconde hypothèse pouvant être appliquée, la première évaluation réalisée avec l'outil a consisté à définir la ligne de référence. Les valeurs représentent le capital initial, la dette contractée par l'organisation. L'opérationnalisation de deux concepts clés des principes de soutenabilité : « l'augmentation systématique » des PSE et les « obstacles structurels » des PSS consiste en une comparaison, les années suivantes, des résultats de l'activité de l'organisation et de cette ligne de base. La maintenance du capital est considérée assurée si aucune augmentation systématique de la dette de l'organisation au travers des *proxies* n'est observée.

1.2 Construction du substrat technique correspondant

1.2.1 Le périmètre comptabilisé

Le périmètre d'évaluation a été étendu au-delà des limites physiques et juridiques de l'organisation pour englober les éléments d'impact des biens et services. L'analyse du cycle de vie des objets vendus par l'organisation (dans cet exemple, les produits alimentaires) est utilisée pour définir le périmètre pertinent pour la collecte des données et le calcul des approximations. Conformément aux directives ISO 14040 : 2006 (**ISO (2006)**), l'ensemble du cycle de vie des produits a été examiné et les limites du système définies en fonction du but de l'analyse. En l'occurrence, le périmètre va de l'extraction des matières premières à la fin de vie des emballages, mais la vente et l'utilisation ont été exclues en raison du manque de visibilité de

l'organisation sur ces étapes. Cette perspective cycle de vie sert de base aux calculs des capitaux naturel et sociétal.

Pour assurer la visibilité des éléments directement liés à l'activité de la société et provenant de ses transactions, deux types de comptes de résultat sont calculés : l'un dédié à l'activité directe de la société et l'autre aux objets de transaction.

La figure 17 présente le périmètre pris en compte, ses sous-compartiments et leurs liens avec les éléments du bilan et du compte de résultat. La partie du cycle de vie correspondant à l'activité directe de l'organisation (périmètre juridique) est isolée et sert à renseigner les immobilisations du bilan et le compte de résultat de l'activité directe. Le reste du cycle de vie (en amont et aval de l'organisation) sur lequel l'organisation n'exerce aucun contrôle direct est comptabilisé dans le compte de résultat des objets de transaction. La première colonne présente les différentes étapes du cycle de vie des objets de transaction. Les étapes en amont et en aval de l'organisation représentent des «impacts indirects» pouvant être attribués à la chaîne de fournisseurs, de l'extraction réelle des matières premières à l'utilisation du produit jusqu'à sa fin de vie. La zone grise indique les étapes exclues de l'étude. La deuxième colonne présente la liasse attendue par les sponsors du projet. Les lignes connectent les deux colonnes pour indiquer quelles parties du cycle de vie sont incluses dans quelles parties du substrat technique comptable.

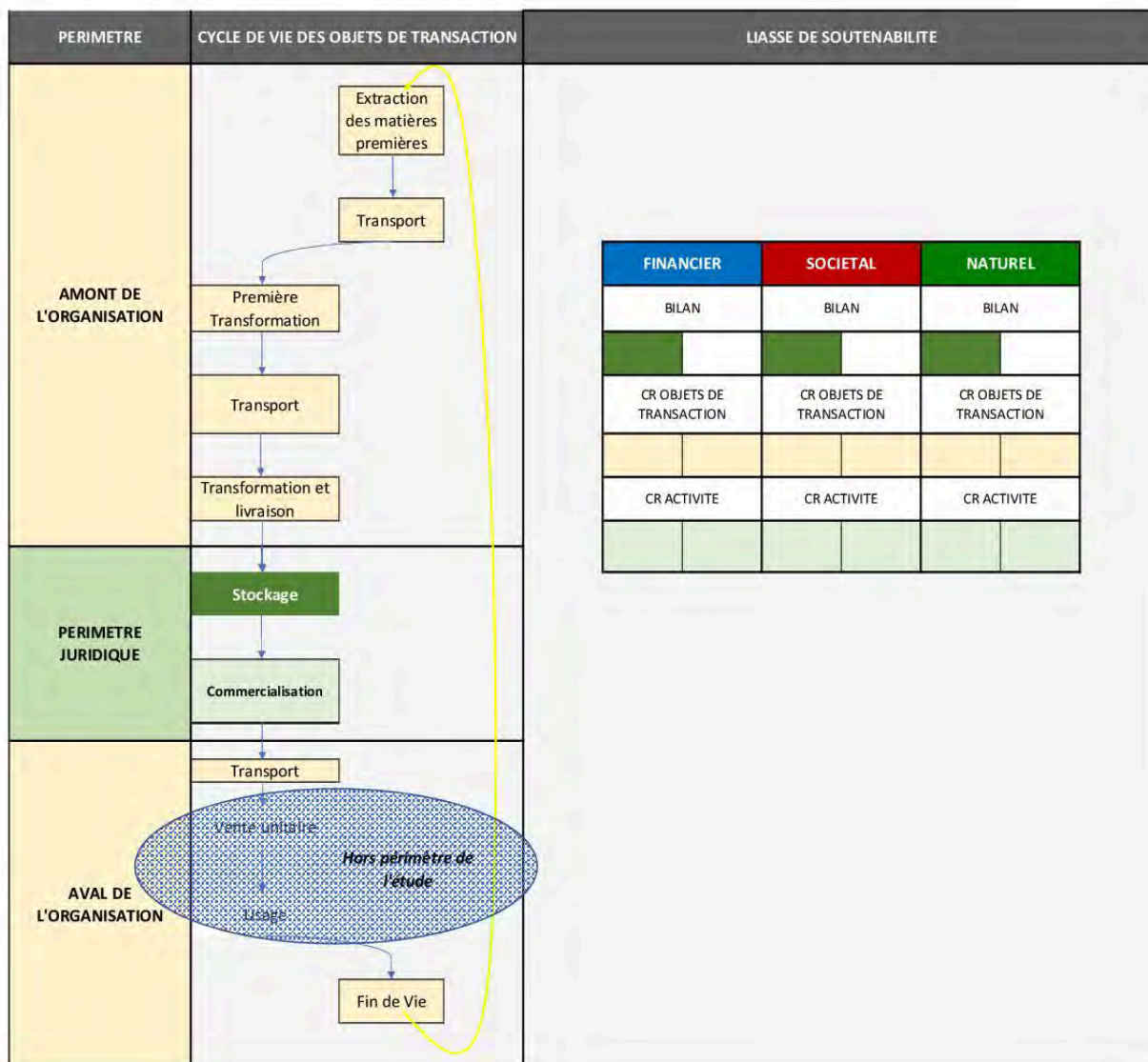


Figure 17 : Correspondances entre les étapes de la chaîne de la valeur et les éléments de la liasse

Afin de « corriger » l'importance de la sphère économique sur les domaines environnemental et sociétal, il n'y a pas de monétarisation, mais une mesure physique des dimensions à maintenir dans chaque capital. La justification donnée aux directeurs impliqués dans le projet était qu'accepter la complexité inhérente à nos capitaux pourrait être un moyen de faire face aux compromis inévitables qu'exigent les décisions de la direction et de préparer des actions de maintenance.

Lorsque ce choix opérationnel a été présenté, un seul membre du CODIR a montré des difficultés à le comprendre et à l'accepter. Deux autres directeurs ayant des responsabilités de contrôle de gestion et de finances ont clarifié la question et conclu en déclarant : « On peut voir le lien entre ce que l'on prend de l'environnement et ce que l'on donne à la société, ce n'est

pas mal », et « *pour moi, nous rendons visible le fait de se livrer au greenwashing ou non* ». Le directeur sceptique a également fini par considérer la monétarisation comme un inconvénient, craignant que le gouvernement ne l'utilise pour instaurer de nouvelles taxes.

1.2.2 Les indicateurs du capital naturel

Afin de mesurer le respect par l'organisation des principes de soutenabilité du capital naturel, chaque ESP est associé à un facteur d'impact ou à un ensemble de facteurs calculés par ACV. Le tableau 2 présente les *proxies* retenus et les éléments pris en compte pour leur calcul dans chaque partie de la liasse.

Un indicateur d'impact, l'épuisement des ressources non renouvelables couvre l'ESP1, l'augmentation non systématique des substances extraites de la croûte terrestre en surface. Ces ressources étant finies, leur niveau d'utilisation (exprimé en équivalent d'antimoine) est représentatif de leur concentration dans la nature, étant donné que très peu de cycles (le cas échéant) pour ce type de composants qui soit en boucle fermée.

L'ESP2 (pas d'augmentation systématique des substances produites par la société) dispose de quatre indicateurs en lien avec quatre types d'émissions identifiées comme limites planétaires critiques : les émissions de GES, l'acidification de l'air en tant que mesure des émissions équivalentes en sulfates, l'eutrophisation des eaux douces en tant que mesure des émissions d'azote et l'eutrophisation marine pour celles de phosphates.

		ESP1	ESP2			ESP3	
		Consommation d'énergie et ressources non renouvelables	Emissions GES	Acidification Air	Eutrophisation d'eau douce	Eutrophisation Marine	Artificialisation des Sols (transféré en indicateur Bâti) Empreinte Eau (Available Water REmaining) Water Scarcity
BILAN	Actif	Impact des Immobilisations en année zéro					
	Passif	Total des impacts année Zéro additionné ensuite des résultats des années suivantes					
CR Objets de transaction	Charges	Données ACV					
	Produit	Compensation Fournisseurs					
CR Activité	Charges	Données activité (modalités de comptabilisation issues du Bilan Carbone)					
	Produit	Une compensation donne lieu à un produit qui sera constaté l'année où l'action donnera effectivement lieu à une diminution de l'impact négatif (concentration de substance ou restauration des milieux)					

Tableau 14 : sélection des proxys des principes de soutenabilité du capital naturel et déclinaison des calculs en éléments de la liasse

Enfin, trois *proxies* ont été sélectionnés en tant que indicateurs du SP3 (aucune augmentation systématique de la dégradation par des moyens physiques). Deux alternatives concernent la destruction potentielle des terres : l'indicateur d'utilisation des terres pour la transformation de terres naturelles en terres agricoles pour les objets et équipements de transaction (dans notre cas, principalement des produits alimentaires) et la surface occupée pour les actifs immobiliers, ce qui entraîne une artificialisation des terres. Ce dernier indicateur est le seul non obtenu via LCIA. Le dernier concerne la dégradation de l'environnement due à l'eau via l'empreinte eau, à l'aide de la méthode AWARE, qui permet d'évaluer le manque potentiel d'eau pour les humains et les écosystèmes. Cette privation est considérée comme représentative de la destruction physique (ou de la disparition) physique des milieux aquatiques.

Chaque élément des comptes devra être évalué en fonction de ces huit *proxies*. Pour qu'un SP soit respecté, chaque *proxy* devra démontrer une non-augmentation de l'impact mesuré.

1.2.3 Les indicateurs du capital sociétal

En l'absence de cadre opérationnel permettant de mesurer le capital sociétal au démarrage de ce design, et dans le respect des principes de recherche-intervention, des membres du comité de direction ont participé à la définition de celui-ci. A cette étape de notre recherche, il était appelé capital anthropique. Ce terme a par la suite été abandonné. L'annexe 5 présente le travail effectué. Ce dernier est symptomatique de la confusion encore existante à ce moment de la recherche entre la définition de capital via les actifs ou au passif. C'est la question de la maintenance qui a permis par la suite de lever cette confusion et a entraîné le retrait des éléments du bâti des capitaux pris en compte.

À la suite de ce travail de groupe, une première sélection parmi les indicateurs proposés a eu lieu, afin de mettre en place un système mesurable cohérent, en ligne avec les SSP présentés précédemment. Certaines dimensions, telles que la « déontologie des collaborateurs » ou « la participation des employés au projet de l'organisation » ont été abandonnées car leur calcul était impossible et leur formulation elle-même tendait à représenter un déséquilibre entre les attentes envers les employés et celles envers l'organisation. Une dimension de la déontologie est réintroduite avec le SSP4 lié à l'impartialité. En l'occurrence, cet aspect spécifique de la déontologie n'a pas été identifié par le groupe de travail.

Les autres indicateurs, initialement considérés comme des éléments distincts, ont été rassemblés à la lumière des SSP lors d'une réunion avec les sponsors du projet. Cela concerne en particulier

la dimension d'influence, pour laquelle le travail initial avait séparé les parties prenantes internes et externes (collaborateurs d'une part, clients, partenaires et fournisseurs d'autre part). Enfin, les sponsors du projet ont introduit une dernière dimension distincte de celles des SSP: la dimension de continuation de la relation, conçue pour représenter la soutenabilité (à travers leur durée) des relations avec les parties prenantes (employés, fournisseurs, membres de la coopérative (clients directs de l'entreprise) et partenaires). Cette dimension supplémentaire ajoutée après réflexion par les auteurs a soulevé la question de la nature de la relation à maintenir et de l'importance relative à attribuer à chaque groupe de parties prenantes. Le nombre de fournisseurs étant de loin supérieur au nombre de collaborateurs ou de membres de la coopérative, leurs résultats « éclipsaient » la valeur totale calculée. Interrogées sur ce qui devait être maintenu, chaque relation individuelle ou la relation avec chaque famille de parties prenantes, les sponsors ont opté pour cette dernière, afin d'obtenir un indicateur plus équilibré. En conséquence, le calcul, auparavant linéaire, a été modifié pour inclure un calcul séparé pour chacun des quatre types de parties prenantes, le résultat étant obtenu en affectant un facteur de 25% à chacune des valeurs pour calculer le total.

	SP	SSP1		SSP2	SSP3	SSP4	SSP5	
		Santé		Compétence	Influence	Impartialité	Capacité à créer du sens	
	PROXI	Arrêts maladie		Formation initiale et continue	Réunion de consultation des parties prenantes	Cas de mise en œuvre effective d'une procédure de non discrimination dans l'attribution de postes	Réunions de co-construction	
	UNITE	Homme.année		Homme.année	Homme.année	Homme	Homme.année	Total Homme.année et Organisation.année
	Dimension sélectionné par l'organisation	Jours de travail	Impact de la détérioration de l'état de santé	Aptitudes and training	Interactions avec les parties prenantes	<i>Non identifié par l'organisation</i>	Intelligence collective	<i>Maintien de la collaboration</i>
BILAN	Actif	Données collectées auprès des fournisseurs d'immobilisations						
	Passif	Donnée Année 0						
Compte de Résultat OBJETS DE TRANSACTION	Charges	Données collectées auprès des fournisseurs d'objets de transaction x (quantité achetée/total produit par le fournisseur)						
	Produits	NON APPLICABLE						
Compte de Résultat ACTIVITE	Charges	jours.homme de travail	jours.homme d'arrêt maladie	Total des formations initiales des collaborateurs (j.h)	Réunions avec les parties prenantes faisant l'objet d'obligations réglementaires	Données non disponibles	Jour.homme de réunions d'équipes	Ancienneté des employés quittant l'organisation (sauf départs en retraite) + ancienneté des autres parties prenantes
	Produits	(Rémunération nette + intéressement participation/ (revenu médian en France)x ETPx360	contributions mutuelle et santé/ dépenses mutuelle et santé médians en France)x ETPx360	j.h de formation annuelle	Réunions avec les parties prenantes volontaires	Données non disponibles	NON APPLICABLE	Augmentation d'ancienneté par rapport à la baseline + nouvelle partie prenante avec un an d'ancienneté

Tableau 15 : Proxies des principes de maintien de la soutenabilité du capital sociétal et déclinaison des calculs en éléments de la liasse

Ces itérations ont abouti à sept *proxies* du capital social, présentés tableau 13. Bien que la composition générale du capital sociétal et des SSP ait été identifiée, leur opérationnalisation conduit à des simplifications, puisqu'elles ne prennent en compte que le fonctionnement au sein des entités juridiques, et non l'impact sur les autres parties prenantes sur l'ensemble des dimensions. La contribution des objets de transaction eux-mêmes au respect des principes de soutenabilité sociétale est elle aussi absente (un produit peut avoir un effet positif ou négatif sur la santé des consommateurs par exemple). Cette version, bien qu'incomplète, permet un premier niveau de sensibilisation des acteurs sur les conditions de maintien de ce capital, au travers du calcul de la ligne de référence.

1.3 Résultats des calculs

La partie méthodologie a permis d'explicitier la mise en œuvre des évaluations pour chacun des capitaux. La principale difficulté rencontrée, en dehors de la nécessaire schématisation du portefeuille de produits (ou objets de transaction) afin de rendre faisable les premiers calculs dans le temps imparti pour cette thèse, est l'inexistence d'un nombre important de données : Le nombre de produits agricoles issus de l'agriculture biologiques pour lesquels des données de d'inventaire de cycle de vie existent sont peu nombreux (L'annexe 2 mentionne les approximations faites pour pallier ce manque). Les éléments d'informations concernant le capital sociétal ne font pas l'objet de communication par les organisations non soumises à l'obligation de publication d'un bilan social, ce qui est le cas de la majorité des fournisseurs de l'entreprise étudiée.

Les valeurs de référence du capital naturel et du capital sociétal ont été calculées séparément pour chaque partie des comptes de la société, conformément à la structure de collecte des données : actifs, impact des objets de transaction et de l'activité. En raison du manque d'information mentionné ci-dessus, il était impossible de calculer le total de la base sociétale : les valeurs liées à l'activité directe de l'entreprise sont actuellement les seules disponibles, aucune donnée n'étant communiquée par les fournisseurs.

Bien que le substrat technique ait un formalisme comptable classique, certaines règles ont été modifiées afin de l'adapter aux caractéristiques des système naturel et sociétal. Ainsi, pour ces deux capitaux, le total du bilan n'augmente pas. Ce dernier est équilibré grâce à une ligne

d'impacts opérationnels initiaux non corrigés inscrite à l'actif. Par ailleurs, l'impact des immobilisations est comptabilisé dans son intégralité l'année de l'acquisition, il n'est pas amorti. La méthode bilan carbone a choisi d'amortir l'impact des bâtiments de manière à respecter ce formalisme et maintenir une lecture liée des comptes économiques et carbone.

La règle choisie ici vise à avoir un calcul représentatif des phénomènes physiques. Quel serait alors la traduction d'une dotation aux amortissements ? Si elle représente une dépréciation de l'immobilisation au cours du temps en comptabilité classique, on ne peut la dupliquer aux phénomènes physiques. Le fait de conserver une immobilisation impliquerait-il que les effets de sa fabrication vont disparaître ? Ces derniers ont eu lieu, et ont un impact sur le système dans son ensemble. Or, Steffen et al (2018) ont de nouveau insisté sur la non-linéarité des impacts et l'importance des effets seuil. Ces propriétés font de la dotation aux amortissements sur le capital naturel un mécanisme contraire à l'approche de bon père de famille que peut avoir une dotation aux amortissements dans les comptes financiers. Il est préférable de laisser ces impacts visibles, c'est pour cela que nous n'avons pas recours à cette règle.

Si l'ensemble des organisations mettaient en œuvre cette comptabilité socio-environnementale, alors la règle serait que l'organisation achetant l'immobilisation neuve en comptabilise les impacts. Ceux rachetant l'immobilisation ultérieurement ne comptabiliseraient que les impacts du maintien en état et de l'exploitation. Nous n'en sommes cependant pas à ce stade, c'est pourquoi l'ensemble des impacts des immobilisations ont été ici comptabilisés dans le calcul de la ligne de référence.

Les résultats de ces calculs sont présentés dans les tableaux 15 et 16. Nous analyserons chacun d'entre eux.

1.3.1 Comptabilité du capital naturel

La majeure partie de la dette en capital naturel est liée aux objets de transaction. Il en serait probablement de même pour le capital sociétal si des données avaient été disponibles, compte tenu de l'incidence du tonnage de produits vendus par la société.

		ESP1	ESP2				ESP3		
		Consommation de ressources non renouvelables	Contribution changement climatique	Acidification terrestre	Eutrophisation d'eau douce	Eutrophisation marine	Utilisation d'eau	Artificialisation des sols	
								Transformation terres "naturelles"	Occupation des sols non agricole
		kg Sb eq.	kg CO2 eq.	kg SO2 eq.	kg N eq.	kg P eq.	m3	m2	
IMPACTS DES ACTIFS DU BILAN	Bâtiments	61 810	29 080 053	223 951	24 488	11 167	7 361 791	5 021	59 031
	Outils de manutention	1 140	5 981 380	42 217	5 924	2 166	1 544 059	853	
	Informatique	156	439 032	2 675	848	1 086	108 153	75	
	Aménagement entrepôts	1 425	11 591 846	61 294	4 768	2 686	2 430 323	1 478	
	Flote de véhicules	1 290	2 320 369	11 883	1 775	667	655 199	388	
	Mobilier								
	TOTAL	65 820	49 412 679	342 020	37 803	17 771	12 099 524	7 815	59 031
CHARGES LIEES AUX BIENS DE TRANSACTION	ALI	2 522 331 376	273 101 572	2 928 605	183 231	2 249 651	2 688 858 132	620 756	
	ULF	288 266 702	36 354 634	581 475	5 224	194 758	446 173 407	5 904	
	FEL	1 861 030 626	151 316 220	796 820	33 163	181 096	3 358 944 022	39 354	
	NAL	92 484 089	3 948 302	21 518	706	10 118	7 956 760	2 729	
	TOTAL	4 764 112 793	464 720 728	4 328 418	222 324	2 635 622	6 501 932 322	668 743	0
CHARGES LIEES A L ACTIVITE	Déplacement des collaborateurs	657	2 792 206	8 958	580	414	406 059	948	
	Emballages	13	618 027	2 362	165	193	20 245 260	66	
	Fluides frigorigènes		2 013 349						
	Consommation d'eau	0	2 881	13	2	1	156 663	0	
	Consommation d'énergie	39	514 408	2 089	161	192	660 312	84	
	Autres prestations faiblement matérielles	TBC	TBC	TBC	TBC	TBC	TBC	TBC	TBC
	TOTAL	709	5 940 871	13 423	909	799	21 468 294	1 099	0
TOTAL = LIGNE DE REFERENCE		4 764 179 322	520 074 279	4 683 861	261 036	2 654 192	6 535 500 140	677 657	59 031

Tableau 16 : Calcul de la ligne de référence des proxys du capital naturel

SP	SSP1		SSP2	SSP3	SSP4	SSP5		
	Santé		Compétence	Influence	Impartialité	Capacité à créer du sens		
PROXI	Arrêts maladie		Formation initiale et continue	Réunion de consultation des parties prenantes	Cas de mise en œuvre effective d'une procédure de non discrimination dans l'attribution de postes	Réunions de co-construction		
UNITE	Homme.année		Homme.année	Homme.année	Homme	Homme.année	Total Homme.année et Organisation.année	
Dimension sélectionné par l'organisation	Jours de travail	Impact de la détérioration de l'état de santé	Compétences et formations	Interactions avec les parties prenantes	<i>Non identifié par l'organisation</i>	Intelligence collective	<i>Maintien de la collaboration</i>	
COMPTE DE RESULTAT DE L'ACTIVITE	Charges	666,06	35,00	Données indisponibles	1,17	Données indisponibles	8	Données indisponibles pour les PP autres que salariés Pour salariés : 255
	Produits	687,67	282,27	3,80	4,88	Données indisponibles	NON APPLICABLE	6773
	REFERENCE	21,61	247,27	INCONNU	3,71	INCONNU	INCONNU	INCONNU
Compte de Résultat ACTIVITE	Charges	jours.homme de travail	jours.homme d'arrêt maladie	Total des formations initiales des collaborateurs (j.h)	Réunions avec les parties prenantes faisant l'objet d'obligations réglementaires	Données non disponibles	Jour.homme de réunions d'équipes	Ancienneté des employés quittant l'organisation (sauf départs en retraite) + ancienneté des autres parties prenantes
	Produits	(Rémunération nette + intéressement participation/ (revenu médian en France)x ETPx360	contributions mutuelle et santé annuelle/ dépenses mutuelle et santé médians en France	j.h de formation annuelle	Réunions avec les parties prenantes volontaires	Données non disponibles	NON APPLICABLE	Augmentation d'ancienneté par rapport à la référence + nouvelle partie prenante avec un an d'ancienneté

Tableau 17 : Calcul de la ligne de référence des proxies du capital sociétal

	ESP1	ESP2				ESP3		
	Consommation de ressources non renouvelables	Contribution changement climatique	Acidification terrestre	Eutrophisation d'eau douce	Eutrophisation marine	Utilisation d'eau	Artificialisation des sols	
	kg Sb eq.	kg CO2 eq.	kg SO2 eq.	kg N eq.	kg P eq.	m3	Transformation terres "naturelles"	Occupation des sols non agricole
							m2	
TOTAL = ELECTRICITE RENEVELABLE	4 764 179 306	519 755 688	4 682 624	260 979	2 654 046	6 534 839 875	1 075 106	59 031
TOTAL = LIGNE DE REFERENCE	4 764 179 322	520 074 279	4 683 861	261 036	2 654 192	6 535 500 140	677 657	59 031
% DE VARIATION DES CHARGES LIEE A L'ACTIVITE	-2,3%	-5,4%	-9,2%	-6,3%	-18,2%	-3,1%	36163,3%	N/A
% DE VARIATION DES CHARGES SUR LE TOTAL	-0,00000035%	-0,061%	-0,026%	-0,022%	-0,005%	-0,010%	58,651%	N/A

Tableau 18 : Evaluation de l'impact du passage en énergies 100% renouvelables

Ce résultat en soi n'est pas surprenant, car les ACV existantes pour les produits alimentaires (qui représente la plupart des volumes d'éléments de transaction) ont montré que l'étape de production agricole elle-même représentait plus de 50% des impacts du cycle de vie des produits, même pour les produits biologiques. Le transport est alloué aux produits afin de prendre en compte leur origine géographique et la prise en charge de leur transport vers les entrepôts par les fournisseurs. Cette décision peut expliquer la faible proportion d'impact. Il aurait également été possible d'attribuer le transport à l'impact d'activité de l'organisation, qui ne porte dans le modèle que l'impact des immobilisations. Ce choix est orienté par l'évaluation de la capacité d'influence de ce facteur par l'organisation, non en termes de choix de matériel, puisqu'il lui est rattaché, mais en termes de distance parcourue. Celle-ci est essentiellement fonction du positionnement des fournisseurs et des clients, et peut être influencée, mais non directement contrôlée, par l'organisation.

Le choix de l'énergie pour le fonctionnement des locaux est lui directement contrôlable par l'organisation. Il s'agit d'une action qui avait participé au questionnement initial de l'alignement des principes professés et des actions mises en œuvre par les membres du comité de direction. L'impact du passage en énergie 100% renouvelables des sites de l'entreprise a donc été évalué. Le tableau 17 présente les résultats obtenus et les pourcentages de variations correspondants, qui montrent le peu d'effet de cette décision, pourtant fréquemment mise en avant par les organisations. Cela nous a permis de réaliser le poids de toute augmentation du volume d'activités sur l'environnement, même si l'organisation s'efforce d'améliorer ses impacts directs, et même si les produits sont sélectionnés pour leur mode de production plus respectueux de l'environnement.

Se pose ensuite la question du changement de la situation dans le temps. Comment les chiffres peuvent-ils évoluer sur plusieurs exercices une fois cette évaluation mise en place ? La soutenabilité peut-elle effectivement être atteinte par l'organisation ? Et sous quelles conditions ? Pour répondre à la première question, l'évolution d'un seul proxy du capital naturel est modélisée afin d'en faciliter la lecture.

Les calculs permettant de déterminer la valeur de référence peuvent être résumés comme suit : la ligne de référence correspond à l'addition des impacts liés aux objets de transaction, immobilisations corporelles et activité. Le bilan est équilibré en inscrivant à l'actif l'impact initial des immobilisations corporelles non compensé ni corrigé, ainsi qu'une ligne correspondant aux autres impacts opérationnels calculés pour cette année zéro.

Année 0 : calcul de la ligne de référence			
Capital naturel (proxy A)			
ACTIFS		PASSIF	
Immobilisations corporelles : impact initial non compensé/corrigé	1000	Référence	11500
Impact opérationnel initial non compensé/corrigé	10500		
TOTAL BILAN	11500		11500
Charges liées aux objets de transaction	10000		
Charges liées à l'activité	500		
TOTAL IMPACT OPERATIONNEL	10500		

Tableau 19 : Illustration du calcul de la ligne de référence pour un proxy A

L'entreprise dans notre exemple connaît une croissance de 10% par an, et n'apporte pas de modification majeure à son modèle économique ou ses choix opérationnels. Le parc d'actifs corporels évolue également de 10% afin d'accompagner la croissance.

L'évolution des comptes sur le *proxy A* est présenté dans le tableau 18. Les comptes de résultat présentent la variation des impacts mesurés par le *proxy A*. Ils ne présentent pas de profit, mais des charges correspondant à l'augmentation des impacts. Celles-ci sont inscrites au passif du bilan comme un résultat négatif, qui s'accompagne de l'inscription d'une dette envers cette dimension. L'activité ne semble donc pas respecter le principe de soutenabilité du capital naturel représenté par le *proxy* mesuré.

Année 1 : Pas de modification du modèle d'activité, 10% de croissance, y compris dans l'impact des immobilisations (renouvellement partiel du matériel)			
Capital naturel (proxy A)			
ACTIFS		PASSIF	
Immobilisations corporelles : impact initial non compensé/corrigé	1000	Référence	11500
		Résultat	-1150
Impact opérationnel initial non compensé/corrigé	10500	Dette	1150
TOTAL BILAN	11500		11500
Variation des impacts liée aux objets de transaction (charges)	1000		
Variation des impacts liée à l'activité (charges)	150		
TOTAL IMPACT OPERATIONNEL	1150		

Tableau 20 : Illustration de l'évolution des comptes du proxy en situation de croissance

Dans notre exemple, l'entreprise ne prend cependant pas la mesure de l'importance de cette dette, et ne modifie pas son modèle. Les comptes de l'année 2 sont présentés dans le tableau 19. Le résultat, encore négatif, s'additionne au report à nouveau et augmente la dette.

Année 2 : Pas de modification du modèle d'activité, 10% de croissance, y compris dans l'impact des immobilisations (renouvellement partiel du matériel)			
Capital naturel (proxy A)			
ACTIFS		PASSIF	
Immobilisations corporelles : impact initial non compensé/corrigé	1000	Référence	11500
		Résultat	-2305
Impact opérationnel initial non compensé/corrigé	10500	Report à nouveau	-1150
		Dette	3455
TOTAL BILAN	11500		11500
Variation des impacts liée aux objets de transaction (charges)	2100		
Variation des impacts liée à l'activité (charges)	205		
TOTAL IMPACT OPERATIONNEL	2305		

Tableau 21 : Evolution des comptes sur le proxy A

Face à cela, l'entreprise décide de passer en électricité d'origine 100% renouvelable, ce qui entraîne une diminution de l'accélération de l'accroissement de la dette, mais ne permet pas de la contenir, la conséquence de la croissance de l'activité étant très largement supérieure à la diminution obtenue grâce au passage en électricité verte (voir Tableau 20).

L'entreprise décide également de mettre en œuvre des actions de compensation, en commençant par financer l'équivalent de 5% de l'impact des activités de l'année 2 durant l'année 3.

Année 3 : Passage en électricité 100% renouvelable (0,05% de diminution de l'impact global de l'activité), 10% de croissance			
Capital naturel (proxy A)			
ACTIFS		PASSIF	
Immobilisations corporelles : impact initial non compensé/corrigé	1000	Référence	11500
		Résultat	-2610
		Report à nouveau	-3455
Impact opérationnel initial non compensé/corrigé	10500	Dettes	6065
TOTAL BILAN	11500		11500
Variation des impacts liée aux objets de transaction (charges)	2310		
Variation des impacts liée à l'activité (charges)	300		
TOTAL IMPACT OPERATIONNEL	2610		

Tableau 22 : Evolution des comptes pour le proxy A année 3

Les premiers effets de cette action sur l'écosystème commencent à être mesurés dès l'année 4⁴¹. (Tableau 21).

L'effet des compensations est inscrit comme un profit, c'est-à-dire une diminution de l'impact négatif de l'activité de l'organisation qui vient équilibrer une partie des charges d'activité. Le résultat reste cependant négatif, et la dette continue d'augmenter, montrant le caractère insoutenable de l'activité.

⁴¹ Cela représente une hypothèse optimiste, les actions de rétablissement d'écosystèmes nécessitant généralement plusieurs années avant de montrer des effets. C'est ce qui explique notamment les périodes de conversion de 3 ans pour passer de l'agriculture conventionnelle à l'agriculture biologique.

Année 4 : Electricité 100% renouvelable, 10% de croissance, compensation de 5% de l'impact des activités en année 2 (investissement financier en année 3, premiers effets en année 4)			
Capital naturel (proxy A)			
ACTIFS		PASSIF	
Immobilisations corporelles : impact initial non compensé/corrigé	1000	Référence	11500
		Résultat	-2325
		Report à nouveau	-6065
Impact opérationnel initial non compensé/corrigé	10500	Dettes	8390
TOTAL BILAN	11500		11500
Variation des impacts liées aux objets de transaction (charges)	2541		
Variation des impacts liées à l'activité (profit)	-216		
<i>Variation des impacts liée à l'activité (charges)</i>	<i>319</i>		
<i>Impact des actions de compensation (profit)</i>	<i>-535</i>		
TOTAL IMPACT OPERATIONNEL	2325		

Tableau 23: Evolution des comptes pour le proxy A, année 4

Une première manière de résoudre cette insoutenabilité serait de ne plus avoir de croissance de l'activité, ce qui pourrait avoir pour effet de stabiliser la dette vis-à-vis du capital naturel. Cependant, comme discuté précédemment lors de l'établissement de la ligne de référence, une stagnation de la dette (maintenue au niveau de l'impact de référence) ne garantit pas la soutenabilité de l'organisation.

Il serait possible de considérer que cette croissance individuelle représente une diminution de la dette globale de la sphère socio-économique vis-à-vis de la sphère naturelle si les impacts des concurrents de l'organisations allaient en diminuant, suite par exemple à une perte de parts de marché proportionnelle. Les données d'évolution de marché en valeur ne sont cependant pas suffisantes pour inférer cela. Dans une approche conservatrice, il serait donc nécessaire d'identifier des modalités de fonctionnement avec diminution annuelle de la dégradation environnementale, en conjonction avec des actions de remédiation des détériorations précédentes. Les conditions pour que l'activité d'une organisation en croissance soit soutenable rejoignent donc celles énoncées par **PEARCE (1976)** dans sa critique de l'approche statique des externalités, reprise par **GODARD (2004)**. Elles ne nécessitent rien de moins que de « *développer la puissance technique au service de la modestie de l'impact humain sur le fonctionnement des systèmes naturels* ». Cette approche implique la limitation de l'activité économique dans les limites du respect des « *besoins de reproduction écologique* ». Godard

propose une définition de cette reproduction écologique alignée avec la définition du capital naturel de notre modèle, basé sur la résilience du système :

« Certes, le concept de reproduction est difficile à utiliser dès lors qu'on veut lui donner un contenu empirique : les écosystèmes évoluent ; la question des seuils de perturbation en deçà desquels ils se reproduisent et au-delà desquels ils se dégradent demeure largement une question controversée, dépendant d'ailleurs de la nature des perturbations ; les ressources individuellement épuisables ne peuvent pas être reproduites à l'horizon du temps humain pertinent, etc. Cependant, pour difficile que soit la mise en pratique, elle ne bute pas sur une impossibilité théorique : reproduction ne veut pas dire perpétuation à l'identique ; il ne s'agit pas de figer l'environnement, mais de lui conserver son organisation fonctionnelle de base et sa capacité à évoluer d'une façon qui conserve ses régulations et une diversité suffisante des ressources qu'il abrite. Malgré les difficultés opératoires, le concept de reproduction apporte au raisonnement l'élément irremplaçable dont l'oubli est payé d'une erreur majeure : ne pas se poser le problème de la reproduction de l'environnement, c'est implicitement considérer ce dernier comme un donné inaltérable ; c'est définitivement passer à côté de la question moderne de l'environnement. »

La comptabilité en soutenabilité systémique forte de la sphère naturelle offre une représentation de l'insoutenabilité de l'activité d'une organisation, particulièrement en situation de croissance. L'évolution des *proxies* représentatifs du capital sociétal mène-t-elle aux mêmes conclusions ?

1.3.2 Comptabilité du capital sociétal

Les premiers résultats sur le capital sociétal suggèrent que cette sphère pourrait être une zone de moindre insoutenabilité, la valeur calculée pour l'un des indicateurs indirects de la santé montrant une contribution positive plutôt que la détérioration du capital. Les autres *proxies* calculés semblent cependant indiquer un écart des principes de soutenabilité correspondant.

Dans le cas où le calcul sur les immobilisations corporelles et les produits donneraient un résultat identique, alors la dimension santé du capital sociétal ne serait pas à mesurer dans la liasse. Il serait cependant nécessaire de piloter cette donnée afin de s'assurer du maintien de cette contribution positive aussi bien au sein de l'organisation que dans sa chaîne de la valeur.

D'autre part, dans le cas des indicateurs sociétaux, le mécanisme de compensation, envisageable pour les émissions de gaz à effet de serre par exemple, n'est pas applicable. En effet, si les *proxies* utilisés pour le respect des conditions de résilience du capital naturel concernent des impacts globaux, ce n'est pas le cas des indicateurs sociétaux. Cela permet

également d'éviter des enjeux éthiques insolubles autour de la valeur compensatoire de la qualité de vie (ou de l'existence) d'une personne sur celle d'une autre. Seul le mécanisme de correction peut donc être considéré comme acceptable. Ce dernier doit par ailleurs être mis en œuvre au niveau où la détérioration a eu lieu. Les plans d'action devront donc viser au rétablissement des conditions de résilience au niveau du système ayant connu une détérioration. Il s'agira donc de s'assurer d'un rétablissement de la résilience du système au niveau des fournisseurs d'immobilisations, des fournisseurs de objets de transaction concernés ou de l'entreprise elle-même. Il découle de cette règle une non comptabilisation des produits si ceux-ci interviennent dans un registre différent de celui dont provient l'impact négatif mesuré dans la ligne de référence.

L'exemple suivant se base sur un indicateur sociétal générateur de produit sur le compte de résultat des biens de transaction et de l'activité, mais de charges initiales sur les immobilisations corporelles. Celles-ci peuvent par exemple être liées aux conditions de travail dans les activités d'extraction et de transformation des métaux utilisés dans la construction du mobilier et des machines. Les objets de transaction et l'activité n'entraînent pas de dégradation sur ce *proxy*.

Année 0 : calcul de la ligne de référence			
Capital Sociétal (proxy X)			
ACTIFS		PASSIF	
Immobilisations corporelles : impact initial non corrigé	1000	Référence	1000
Impact opérationnel initial non corrigé	0		
TOTAL BILAN	1000		1000
Produits liées aux objets de transaction	-100		
Produits liées à l'activité	-10		
TOTAL IMPACT OPERATIONNEL	-110		

Tableau 24 : calcul de la ligne de référence du proxy de capital sociétal X

L'année suivante, l'entreprise enregistre une croissance de 10%, qui ne génère pas de variation sur les impacts. Il n'y a donc pas de modification des inscriptions au bilan. La chaîne de valeur des immobilisations ne permet pas à l'organisation d'obtenir des effets correctifs. Elle décide cependant de mettre en place un projet de sélection des fournisseurs d'immobilisations permettant de limiter (et à terme éviter) la violation des principes de soutenabilité sociétale illustrée par ce *proxy*.

Année 1 : Pas de modification du modèle d'activité, 10% de croissance, pas de modification des conditions de travail			
Capital Sociétal (proxy X)			
ACTIFS		PASSIF	
Immobilisations corporelles : impact initial non corrigé	1000	Référence	1000
	0		
TOTAL BILAN	1000		1000
Variation des impacts liées aux objets de transaction (charges)	0		
Variation des impacts liées à l'activité (charges)	0		
TOTAL IMPACT OPERATIONNEL	0		

Tableau 25 : Evolution des comptes pour le proxy X, année 1

En année 2, la poursuite de la croissance sur le même rythme génère une tension dans les conditions de travail et entraîne l'apparition d'une charge liée à l'activité. La ligne de dette supplémentaire apparaît.

Année 2 : Pas de modification du modèle d'activité, 10% de croissance, dégradation des conditions de travail dû à l'inadaptation des moyens face à la croissance			
Capital Sociétal (proxy X)			
ACTIFS		PASSIF	
Immobilisations corporelles : impact initial non corrigé	1000	Référence	1000
		Résultat	-2
		Dette	2
TOTAL BILAN	1000		1000
Variation des impacts liées aux objets de transaction (charges)	0		
Variation des impacts liées à l'activité (charges)	2		
TOTAL IMPACT OPERATIONNEL	2		

Tableau 26 : Evolution des comptes pour le proxy X, année 2

En troisième année, la tension générée par l'activité se transfère aux fournisseurs en amont, entraînant une variation de leur impact et l'apparition d'une charge. La dégradation du résultat des activités s'intensifie suite à la mise en place de projets d'amélioration destinés à améliorer à termes les conditions de travail, mais générant un surcroît d'activité supplémentaire. La dette s'alourdit.

Année 3 : 10% de croissance, pression exercée sur les fournisseurs pour suivre la croissance, mise en place de projets d'amélioration interne générant un surcroît de pression			
Capital Sociétal (proxy X)			
ACTIFS		PASSIF	
Immobilisations corporelles : impact initial non corrigé	1000	Référence	1000
		Résultat	-12
		Report à nouveau	-2
		Dettes	14
TOTAL BILAN	1000		1000
Variation des impacts liées aux objets de transaction (charges)	8		
Variation des impacts liées à l'activité (charges)	4		
TOTAL IMPACT OPERATIONNEL	12		

Tableau 27 : Evolution des comptes pour le proxy X, année 3

En année 4, les projets mis en place par l'organisation portent leurs fruits et les fournisseurs ont également réussi à s'adapter. La dette se stabilise.

Cette simulation permet de mettre en perspective la faisabilité du modèle en ce qui concerne le capital sociétal. Le système social est tel que les effets des actions de correction peuvent assez rapidement être visibles. L'impossibilité de compensation rend difficile le respect des règles de comptabilité standard ce qui contribue à faire de cette partie la dimension la moins aboutie de l'outil.

Année 4 : Premier effets de correction des projets d'amélioration en interne permettant de corriger l'effet persistant des actions précédentes			
Capital Sociétal (proxy X)			
ACTIFS		PASSIF	
Immobilisations corporelles : impact initial non compensé/corrigé	1000	Référence	1000
		Résultat	0
		Report à nouveau	-14
		Dette	14
TOTAL BILAN	1000		1000
Variation des impacts liées aux objets de transaction (charges)	0		
Variation des impacts liées à l'activité (charge)	0		
<i>Variation des impacts liées à l'activité (charges)</i>	2		
<i>Impact des actions de compensation (profit)</i>	-2		
TOTAL IMPACT OPERATIONNEL	0		

Tableau 28 : Evolution des comptes pour le proxy X, année 4

Cette tentative de calcul de la ligne de référence du capital naturel et du capital sociétal met en évidence les difficultés à disposer des données nécessaires à la mesure des dimensions extra-financières. Nous nous inscrivons dans ce constat dans le champ des expériences étudiées en première partie. Cet obstacle existe pour toutes les approches.

De plus, le fait d'utiliser les principes de soutenabilité rend impossible de ne communiquer que sur un impact environnemental (les émissions de GES par exemple) en considérant traiter ainsi de la soutenabilité en général. Ce modèle met donc en lumière l'effort permanent de connaissance que l'organisation doit mettre en place pour construire une approche enracinée dans la soutenabilité systémique forte.

Bien qu'incomplets, ces calculs représentent néanmoins un point de départ et ouvrent la possibilité de proposer un contrôle de gestion de la soutenabilité à un public plus large que les sponsors du projet et certains membres du comité de direction. La proportion du capital naturel de référence (c'est-à-dire la dette de l'organisation) représentée par les objets de transaction est suffisamment importante pour justifier l'investissement de plus de temps et de ressources pour améliorer la collecte de données sur les deux capitaux. De plus, le partage de ces données avec

les fournisseurs sollicités pour fournir des informations très détaillées pourrait être interprété comme un signe de bonne foi et démontrer la pratique d'une transparence attendue de leur part. Il faudrait, pour que cela soit possible, que l'organisation s'empare de ce développement. Le prochain chapitre traite de l'étude de l'ajustement de ces modèles aux caractéristiques de l'organisation et de ses acteurs.

2 L'organisation comme milieu de création

2.1 Singularité(s) de l'outil créé

Le modèle développé est un outil de comptabilité interne, dont l'objet n'est pas tant de rendre compte à l'extérieur que d'évaluer la manière dont l'organisation prend en charge son obligation de maintien de la résilience du système socio-environnemental dont elle fait partie. Les outils de gestion de l'organisation, présentés dans l'annexe 4, sont d'orientation économique avec une prédominance du suivi budgétaire et des comptes d'exploitation. La figure 18 positionne notre proposition d'outil au regard de la vision simplifiée de l'organisation, de la philosophie gestionnaire et des substrats techniques correspondant vis-à-vis des outils existant dans l'organisation et des modèles existant dans la littérature. Sur la base de la classification d'[ADAM-LEDUNOIS ET DAMART \(2017\)](#), l'outil représente une innovation conceptuelle partielle vis-à-vis du modèle TDL Care et des SAM existant en proposant une expression comptable de la soutenabilité systémique forte, ce qui correspond à l'expression de la vision simplifiée de l'organisation (voir 1.2.2). L'extension des champs comptabilisés aux sphères sociétale et naturelle le positionne dans la zone de singularité contextuelle ce qui permet de l'identifier comme une innovation locale. Dans le cas de l'organisation, la rupture porte à la fois sur la vision de l'organisation et la philosophie gestionnaire. Dans tous les cas, les substrats techniques sont de même forme.

Cette rupture en termes de philosophie gestionnaire questionne le positionnement de l'outil vis-à-vis des outils existants en termes d'intertextualité ([DETCHESSAHAR ET JOURNE \(2007\)](#)). L'utilisation du même substrat technique vise à permettre une adoption plus aisée, à rendre moins perturbatrice l'introduction de nouveaux enjeux. Le développement mis en œuvre vise donc une écriture « avec lien », permettant de l'intégrer au fonctionnement existant. Dans les faits, les stratégies d'acteurs auront également un effet sur l'écriture de l'outil. La fin de ce chapitre permettra de revenir sur ses perspectives d'appropriation.

Absence de prise en compte de la
soutenabilité



Prise en compte de la soutenabilité

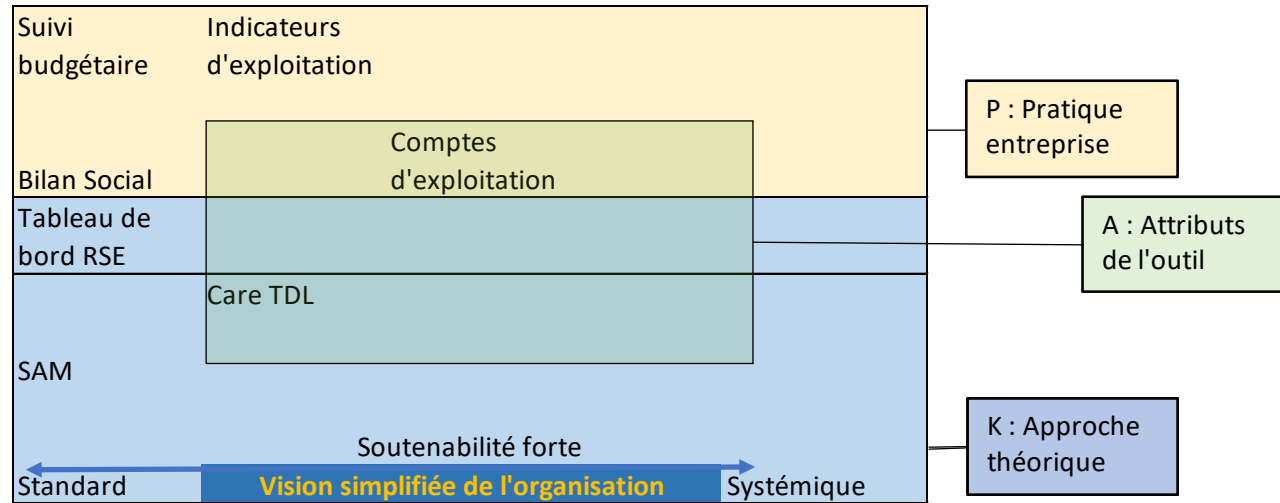


Figure 18 : Représentation des zones de singularité

2.2 Profil des décideurs de l'entreprise militante

La synthèse des résultats du questionnaire attitudinal permet d'identifier les caractéristiques des décideurs de l'organisation vis-à-vis d'un comportement aligné avec la définition classique du développement durable faisant référence dans l'organisation : la prise en compte au même niveau des enjeux économiques, sociétaux et environnementaux. Nous aborderons les attitudes, normes perçues et comportements, avant d'étudier les résultats en termes de contrôle perçu.

2.2.1 Prédominance des enjeux économiques

Cette prédominance s'exprime dans le caractère déterminant de l'enjeu économique sur les deux autres. Pour eux, « l'argent est le nerf de la guerre ». La première série de question sur les attitudes du tableau 28 montre que 54% des membres du CODIR accordent une place fortement déterminante à l'économique sur l'environnemental et le sociétal, alors qu'ils ne sont respectivement que 34% et 27% des répondants subordonnés à répondre avec le même niveau d'agrément (valeurs encadrées en rouge).

Celle-ci est nettement plus présente chez les membres du comité de direction que chez leurs subordonnés, qui ont des attitudes tendant à donner la prédominance aux aspects sociétaux. (48% des n-1 montrent un accord important avec le caractère déterminant du sociétal sur l'économique, contre 9% des répondants du CODIR). Les pourcentages d'accord sur la solidité des piliers attendue d'eux montrent une norme perçue elle aussi plus marquée sur les enjeux économiques que sur les enjeux environnementaux et sociétaux (chiffres en gras dans la question concernant la norme perçue du tableau 28).

CODIR

N-1

Pas du
tout
d'accord

Tout à fait d'accord

Pas du tout
d'accord

Tout à fait d'accord

ATTITUDE	L'économique détermine ce qui peut être fait au niveau environnemental	9%	9%		9%	18%	36%	18%	7%	10%	3%	14%	31%	17%	17%
ATTITUDE	L'économique détermine ce qui peut être fait au niveau sociétal	9%	9%		18%	9%	36%	18%	3%	17%	14%	14%	24%	10%	17%
ATTITUDE	Le sociétal détermine ce qui peut être fait au niveau économique		9%	27%	45%	9%	9%		3%	7%	17%	24%	10%	31%	7%
ATTITUDE	Le sociétal détermine ce qui peut être fait au niveau environnemental	9%	27%	18%	18%	9%	18%		3%	14%	17%	24%	7%	21%	14%
ATTITUDE	L'environnemental détermine ce qui peut être fait au niveau économique		18%	9%	45%	18%	9%		10%	7%	3%	31%	21%	21%	7%
ATTITUDE	L'environnemental détermine ce qui peut être fait au niveau sociétal		18%	9%	36%	18%	18%		0%	7%	28%	10%	14%	21%	21%

		CODIR						N-1							
Chez Biocoop, on attend de moi,		Pas du tout d'accord			Tout à fait d'accord			Pas du tout d'accord			Tout à fait d'accord				
NORME PERCUE	que le pilier économique soit solide	0%	0%	0%	0%	0%	18%	82%	0%	0%	10%	10%	3%	45%	31%
NORME PERCUE	que le pilier sociétal soit solide	0%	0%	0%	9%	18%	27%	45%	0%	10%	7%	14%	21%	24%	24%
NORME PERCUE	que le pilier environnemental soit solide	0%	0%	9%	9%	9%	36%	36%	3%	10%	7%	7%	31%	24%	17%

Tableau 29: L'importance donnée au pilier économique

Paradoxalement, les mêmes répondants s'accordent sur l'intérêt de donner la même importance aux trois piliers dans la prise de décision, aussi bien en termes d'attitudes que de norme perçue. (Lignes en gras entourées de rouge du tableau 29). Il leur semble également nécessaire de trancher en cas de contradiction entre les trois piliers. Le caractère déterminant donné au pilier économique en fait l'axe d'arbitrage privilégié, ce qui permet de concilier ces injonctions a priori contradictoires.

2.2.2 Une apparente contradiction entre attitudes et comportements

On observe, dans les réponses du tableau 29, un alignement des attitudes et des normes perçues avec la mise en œuvre des principes du développement durable. Les comportements déclarés ne sont eux, pas en accord avec ces croyances. En effet, lorsqu'on additionne les pourcentages de réponses des trois niveaux d'accord les plus élevés, plus de 70% d'entre eux penchent vers une importance égale des trois piliers (respectivement 81% du CODIR et 76% de leurs subordonnés pour les attitudes). La norme perçue est légèrement plus incertaine, mais tend à confirmer la nécessité de donner la même importance aux trois piliers dans leur prise de décision.

Ils ne sont cependant plus qu'environ 30% à déclarer le faire (respectivement 27% et 34%).

2.2.3 L'influence du contrôle perçu

Cette « dissonance » des comportements et des croyances peut être expliquée par le faible contrôle perçu sur le comportement dans les trois dimensions de ce dernier (Tableau 30). En effet, dans le modèle du comportement planifié, le contrôle influe le comportement directement et indirectement via l'intention. Une faiblesse de contrôle perçu peut donc être à l'origine d'une impossibilité pour les répondants de mettre en œuvre leurs attitudes et les normes perçues, quand bien même celles-ci seraient concordantes.

Le tableau 31 permet de constater qu'au plus 10% des répondants considèrent disposer des outils nécessaires à la mesure de l'efficacité de leurs actions autrement que du point de vue économique. Directeurs et subordonnés expriment un déficit d'outils de mesure de l'efficacité de leurs actions en termes environnementaux et sociétaux.

CODIR

N-1

Il me semble important, chez Biocoop

Pas du tout

Tout à fait

Pas du tout

Tout à fait

ATTITUDE	de construire 3 piliers solides			9%	45%	45%			10%	10%	17%	62%		
ATTITUDE	d'intégrer les 3 piliers dans toutes les actions que j'entreprends			18%	55%	27%			3%	24%	34%	38%		
ATTITUDE	de donner la même importance aux 3 piliers			9%	9%	27%	27%	27%		7%	17%	28%	24%	24%
ATTITUDE	de trancher quand il y a contradiction entre les 3 piliers			18%	36%	45%			7%	10%	14%	24%	45%	

Tout à fait

Tout à fait

Chez Biocoop, on attend de moi,

Pas du tout

d'accord

Pas du tout

d'accord

NORME	que je construis les 3 piliers pour créer de la valeur			18%	55%	27%			14%	10%	14%	34%	14%	14%	
PERCUE	que je prenne des décisions en donnant la même importance aux 3 piliers			27%	27%	27%	18%		17%	24%	21%	17%	14%	7%	
NORME	que j'intègre les 3 piliers dans toutes les actions que j'entreprends			9%	18%	45%	27%		3%	14%	17%	21%	17%	24%	3%
PERCUE	que je tranche en cas de contradiction entre les 3 piliers			9%	9%	27%	55%		3%	17%	14%	3%	24%	31%	7%
NORME	que j'envisage chacun des 3 piliers séparément	18%	9%	18%	18%	9%	27%		24%	34%	17%	10%	3%	10%	

		CODIR					N-1							
		Pas du tout d'accord		Tout à fait d'accord			Pas du tout d'accord		Tout à fait d'accord					
COMPORTEMENT	Je prends mes décisions en tenant compte des 3 piliers		9%	18%	27%	27%	18%		7%	14%	24%	17%	24%	14%
COMPORTEMENT	Je prends mes décisions en donnant la même importance aux 3 piliers	18%	18%	36%	9%	9%	9%	3%	14%	17%	31%	14%	17%	3%
	J'envisage chaque pilier séparément		9%	18%	36%	18%	18%	10%	34%	17%	17%	7%	10%	3%

Tableau 30 : Donner la même importance aux trois piliers

Tout à

Je dispose des ressources nécessaires pour

Pas du tout

Tout à fait

Pas du tout

fait

CONTROLE PERCU	intégrer les enjeux économiques dans mes décisions				18%		45%	36%	3%	14%	14%	14%	24%	24%	7%
CONTROLE PERCU	intégrer les enjeux sociétaux dans mes décisions			27%	18%	18%	9%	27%	7%	17%	24%	41%	7%		3%
CONTROLE PERCU	intégrer les enjeux environnementaux dans mes décisions		9%	9%	27%	9%	36%	9%	14%	17%	21%	24%	14%	7%	3%
CONTROLE PERCU	prendre mes décisions en donnant la même importance aux 3 piliers	9%	9%	9%	18%	18%	27%	9%	14%	24%	31%	14%	10%		7%

Je dispose de la marge de manœuvre

Tout à

nécessaire pour

Pas du tout

Tout à fait

Pas du tout

fait

CONTROLE PERCU	intégrer les enjeux économiques dans mes décisions				18%	18%	36%	27%	14%	7%	7%	17%	34%	17%	3%
CONTROLE PERCU	intégrer les enjeux sociétaux dans mes décisions			18%	18%	36%		27%	17%	10%	10%	38%	21%	3%	
CONTROLE PERCU	intégrer les enjeux environnementaux dans mes décisions			18%	18%	27%	18%	18%	21%	3%	14%	24%	34%		3%
CONTROLE PERCU	trancher en cas de contradictions entre les 3 enjeux		9%		27%	18%	18%	27%	24%	10%	10%	24%	17%	10%	3%

CODIR

N-1

Tout à

Je dispose des outils nécessaires pour :

Pas du tout

Tout à fait

Pas du tout

fait

CONTROLE PERCU	mesurer l'efficacité économique de mes actions		9%	9%		18%	55%	9%	10%	10%	14%	17%	17%	28%	3%
CONTROLE PERCU	mesurer l'efficacité sociétale de mes actions	9%	36%	18%	27%	9%			24%	17%	17%	38%	3%		
CONTROLE PERCU	mesurer l'efficacité environnementale de mes actions		36%	36%	18%	9%			28%	14%	28%	21%	7%	3%	

Tableau 31 : Contrôle perçu selon trois modalités

2.2.4 Positionnement hiérarchique et prise en compte des enjeux

L'administration différée dans le temps a entraîné une analyse séparée des réponses des deux groupes, ce qui a permis de mettre en évidence des différences en termes d'attitudes, de norme et de contrôle perçus.

On notera, d'une manière générale, une plus grande dispersion des réponses des subordonnés que des membres du CODIR, tout particulièrement en termes de normes perçues (deuxièmes questions des tableaux 28 et 29). Ce constat permet de faire l'hypothèse d'un manque de clarté ou d'alignement des normes perçues par les subordonnés des membres du CODIR sur ces enjeux. Ces disparités entre directeurs (CODIR) et leurs managés (n-1) invitent à réviser la manière dont les priorités sont partagées et la mise à disposition des moyens et marges de manœuvre nécessaires. Le retour d'expérience de la responsable RSE lors de notre entretien de fin de projet exprimait une observation du même type, avec un découplage du discours organisationnel mettant en avant la RSE et des décisions d'attributions de ressources à l'animation et à la poursuite des projets dédiés RSE insuffisantes dans certaines directions.

La prédominance des indicateurs économiques dans les outils existants ainsi que leurs réponses semblent confirmer notre hypothèse de biais de saillance de l'économique. L'amélioration du contrôle perçu par la mise en place d'outils de gestion intégrant les dimensions sociétales et environnementales pourrait permettre un alignement de leurs comportements avec leurs attitudes, au profit d'une plus grande prise en compte des impératifs de soutenabilité.

2.2.5 En quoi ces managers sont-ils comme les autres ?

Le même questionnaire a été administré aux comités de direction de deux entreprises ayant structuré une stratégie RSE depuis de nombreuses années. Les résultats ont été communiqués à des représentants de l'organisation, ce qui a permis un échange sur leur perception de ces derniers. L'une est un bailleur social régional, l'autre une entreprise de restauration collective. Dans les deux cas, les problématiques économiques dominent dans les outils de gestion et le suivi des dimensions environnementales et sociétales est décorrélé du pilotage de l'organisation. On observe dans ces structures une priorisation des dimensions économiques

dans les normes perçues, les attitudes et les comportements déclarés, ainsi qu'un moindre contrôle perçu dans la prise en compte des dimensions sociétales et environnementales. Contrairement au phénomène observé précédemment, il n'y a pas dans leur organisation de contradiction entre le comportement déclaré et les croyances (attitudes et normes perçues). Les entretiens ont confirmé une non remise en cause de la dominance des préoccupations économiques par leur stratégie RSE. Ces dernières s'inscrivent donc plus sûrement dans une approche de soutenabilité faible, présentée précédemment, de plus grande efficacité économique par une meilleure gestion des risques, que dans une démarche de mise en œuvre des principes du développement durable en tant que telle.

Il semblerait donc que ni le positionnement stratégique « militant », ni l'existence d'une démarche RSE structurée, ne suffisent à orienter le comportement des acteurs vers une intégration des enjeux de soutenabilité dans les prises de décision. Qu'en est-il des stratégies d'acteurs, y compris la nôtre, dans cette entreprise pas tout à fait comme les autres ?

2.3 Cartographie des influences et perspectives d'adoption

L'objectif est ici double. Il s'agit de mettre en perspective les résultats de cette recherche en explicitant la manière dont nous avons évolué de la posture d'acteur à celle de chercheur, et comment ce statut initial a influencé l'émergence, la construction et le déroulement de cette recherche.

L'analyse de l'évolution des stratégies d'acteurs renseigne également l'analyse des perspectives d'adoption de l'outil présentées ensuite.

2.3.1 Présentation des acteurs à la mise en place de l'intervention

Quatre acteurs interagissent directement dans l'émergence et la construction de la mission de recherche. Les éléments de leurs attitudes et stratégies présentés ci-dessous sont issus des entretiens menés et des observations directes par la chercheuse, ainsi que par un effort d'introspection et de réflexivité de cette dernière.

La motivation principale de **la salariée/chercheuse** est la **recherche d'influence**, que sa position hiérarchique et la répartition des missions dans l'organisation ne lui permet pas d'avoir.

Après s'être formée au management stratégique du développement durable en 2010, elle prend en charge plusieurs projets en lien avec la thématique, dont le premier bilan carbone de l'organisation et sa participation à l'expérimentation d'affichage environnemental impulsée par le gouvernement en 2011 et 2012. L'organisation devient dans la période signataire de la charte Bioentreprise Durable, un dispositif d'évaluation de la Responsabilité Sociétale d'Entreprise mis en place par le Synabio (Syndicat réseau des entreprises bio agroalimentaires) qui implique la mise en œuvre d'un diagnostic des pratiques. Sur sa proposition, le CODIR la charge de réaliser ce diagnostic. La restitution de ce dernier révèle une piste d'amélioration non négligeable dans le système de management. Pendant la présentation de ces résultats au CODIR, Le Directeur Général (DG) annonce à l'assemblée avoir décidé de confier la prise en charge de la RSE au Secrétaire Général, qui mettra en place le recrutement d'un responsable RSE. Frustrée dans sa tentative d'influence et de prise en charge de la problématique, elle se sent bafouée par le comportement du DG, qui conclut son annonce en lui demandant de transmettre l'ensemble des travaux réalisés au Secrétaire Général.

L'observation de prise de décisions ne donnant pas la priorité à des solutions plus écologiques l'amène à se questionner sur les causes de ce découplage. Privée de la possibilité d'agir directement sur le fonctionnement de l'organisation, elle construit un projet de recherche, qui doit aussi de nouveau démontrer des compétences qui ne lui semblent pas reconnues par les dirigeants de l'organisation. Après avoir formulé un projet de « contrôle de gestion du Développement Durable », elle identifie un directeur de thèse disposé à encadrer ce travail. Elle recrute ensuite dans l'organisation des sponsors plus « politiquement corrects » pour avancer sur la thématique (contrôle de gestion et RSE) afin d'obtenir la possibilité de travailler ce sujet. Il ne s'agit cependant pas d'une mission à plein temps, et 70% de son temps reste dédié aux missions de responsable qualité dont elle a la charge depuis cinq ans.

La volonté d'influence implique une absence de neutralité dans l'approche de soutenabilité, avec un positionnement marqué vers une soutenabilité forte (même si le sens de ce terme n'est, au démarrage de la thèse, pas pleinement intégré).

Les motivations de l'actrice reposent sur une vision doublement utilitariste de la thèse. L'outil développé est imaginé comme un miroir tendu au CODIR pour montrer le paradoxe issu du découplage des propos et des actes, tandis que la possibilité de doctorat représente une action de transition hors de l'entreprise et vers une nouvelle vie académique.

Le second acteur ayant permis l'émergence du sujet est le **Directeur Général**. Issu du monde de la logistique « conventionnel » et arrivé dans l'entreprise en 2011, il a entrepris plusieurs chantiers de consolidation de son contrôle formel, tout en développant des actions de valorisation de sa compréhension des enjeux d'une coopérative spécialisée dans l'agriculture biologique. Ces dernières relèvent à la fois des missions qui lui sont confiées par le Conseil d'Administration, et d'une **démarche de légitimation**. La promotion d'actions en lien avec la RSE relève de cette motivation, en permettant de démontrer non seulement sa compréhension de la culture de la coopérative, mais aussi sa capacité à aller plus loin que les acteurs historiques sur la question, en étant « plus militant que les militants ». Après avoir **consolidé son emprise formelle** sur la RSE en la confiant au Secrétaire Général, il accepte un an plus tard de financer ce travail de recherche au détour d'un repas, en réponse à la demande de la directrice de Contrôle de Gestion : « si c'est utile pour l'entreprise, allons-y », sans considérer une possible implication sur son approche de la gestion de l'organisation.

La **Directrice du Contrôle de Gestion** est donc le sponsor qui permet la validation du projet de recherche. Elle prend à sa charge le budget qui lui est lié, et devient la coréférente de la chercheuse sur ce projet. Sa motivation est à la fois d'ordre politique et technique.

Du point de vue politique, elle vient de connaître un échec dans la mise en place *du Balanced Scorecard*, qui est pour elle symptomatique de la position des membres du CODIR à évaluer les informations à l'aune des intérêts particuliers de leur direction. Soutenir ce projet lui permet de se repositionner en tant qu'apporteuse de solution de pilotage nouvelle.

Du point de vue technique, l'outil lui semble pertinent pour mettre en lumière les actions environnementales de l'organisation. Elle pense en effet qu'une moindre performance économique (objective ou supposée) de l'organisation doit être explicable par des choix écologiquement et socialement mieux-disant, que la structure actuelle des comptes ne permet pas de mettre en lumière.

Le second sponsor et dernière protagoniste principale est **la Responsable RSE**. Nouvellement arrivée, elle veut « profiter d'une ressource de plus acquise à la cause », afin d'assurer une zone d'influence supplémentaire. Sa motivation est double elle aussi, avec un intérêt pour l'outil développé imaginé comme futur support de reporting RSE, et la reconnaissance d'une opportunité de légitimation et de consolidation de sa position dans l'organisation.

Voyons maintenant l'évolution des interactions de ces acteurs au travers d'une analyse systémique.

2.3.2 Evolution du système et des enjeux

Le processus de recherche au sein de l'organisation est décrit au travers de cinq étapes d'évolution chronologique. L'analyse réalisée permet de mettre en perspective les interactions des acteurs et les changements du système, et de mettre en lumière notre passage du statut d'acteur à celui du chercheur. Il a fallu, pour prendre de la distance avec le terrain, analyser nos motivations et nous repositionner au sein de celui-ci.

Première étape : Amorçage du projet : un acteur en quête d'influence

Le premier élément de la figure 19 ci-dessous représente la situation avant le démarrage de la recherche, à la période correspondant aux descriptions qui viennent d'être faites des acteurs, soit durant la période couvrant décembre 2013 jusqu'à juin 2014, la responsable RSE ayant rejoint l'entreprise au printemps 2014. La représentation graphique indique à la fois les relations de pouvoir formelles et informelles. Les figures suivantes illustreront l'évolution du système d'interaction et les actions mises en œuvre par les acteurs pour les faire évoluer.

La taille des ronds bleus représentant les acteurs illustre leur pouvoir formel (hiérarchique), et les flèches bleues la direction de ce dernier. Les cercles d'autres couleurs représentent leurs pouvoirs informels, sous forme de lobbying interne, qui varient selon la relation. Les flèches reliant les acteurs de même couleur que les cercles illustrent le sens de la relation de pouvoir figurée par les cercles. Les pouvoirs des subordonnés envers leur responsable hiérarchique direct positionnés sur le graphique représentent leur capacité d'influence basé sur la confiance qui leur est accordée.

Deuxième étape : Démarrage du projet : création d'une nouvelle posture

Dans le deuxième élément de la figure 19, le système est modifié par l'introduction de l'Université de Nantes dans le système d'action au travers de la formulation du projet de recherche. Cette modification nous permet de développer des pouvoirs d'influence auparavant inopérants, représentés par les flèches vertes. Cette évolution provient de la légitimation de

notre approche au travers de la supervision par un directeur de thèse, et correspond à une période s'étendant de juillet 2014 jusqu'à septembre 2015.

Le Directeur des achats, notre responsable hiérarchique au sein de l'organisation, a choisi de ne pas s'investir dans le projet après nous avoir orientée vers la directrice du contrôle de gestion.

Il est maintenant représenté en semi transparence.

Les travaux de recherche commencent, fortement orientés par la volonté d'influence.

Troisième étape : Le poids du fonctionnement de l'organisation

Cette phase correspond à la fin de l'année 2015 et à l'année 2016, illustrée par le premier schéma de la figure 20. L'entreprise poursuit sa croissance, et la charge de travail liée à notre poste de responsable qualité augmente avec elle, limitant le temps réellement disponible pour la recherche. Cette contrainte est représentée par l'inclusion des directions opérationnelles et la flèche d'impact noire.

Le travail se poursuit en collaboration avec les sponsors, avec une moindre disponibilité de la directrice de contrôle de gestion pour les échanges (flèche en pointillés). Le pouvoir lié à la recherche se maintient, et permet la collaboration avec les membres du comité de direction et les équipes opérationnelles, bien que celles-ci n'aient que peu de disponibilités.

Au cours de l'année 2016, le DG décide d'étudier la création d'une direction qualité et RSE et en confie la réflexion au directeur des achats, qui me délègue cette tâche. Après de nombreux échanges, une présentation de cette nouvelle direction au CODIR est prévue pour septembre 2016. Celle-ci n'aura finalement pas lieu, le DG ayant identifié à l'externe une personne à laquelle il souhaite donner ce poste. Sa décision sera communiquée officieusement en décembre 2016, entérinant l'entrée du projet dans la quatrième étape.

Quatrième étape : la double casquette à l'origine des blocages. La chercheuse préserve le lien au terrain

La décision du recrutement du directeur à l'externe s'est accompagnée d'une fragilisation de notre position au sein de l'organisation, avec un pouvoir formel et informel extrêmement réduit en dehors du travail de recherche que nous avons, autant que possible, décorrélé de la situation de réorganisation. Si l'élargissement du système à l'Université de Nantes avait permis de le consolider, l'apport par le DG d'un nouveau directeur dans le système a entraîné le mouvement inverse.

Notre posture avait durant les deux premières années de recherche évolué de plus en plus vers le statut de chercheur. La nouvelle organisation s'est également concrétisée par une modification des pouvoirs informels de la responsable RSE qui n'a plus eu d'échange direct avec le DG, le nouveau directeur se positionnant en relai et « porteur de la parole ».

Notre changement de supérieur hiérarchique s'est accompagné d'actions de l'ancien Directeur des Ressources Humaines, devenu Directeur de l'Innovation Sociale, à la demande du DG. Elles visaient à réduire le champ de nos fonctions, puis à nous inviter à quitter l'organisation. Il est à noter que la recherche n'était pas à l'origine de cette proposition, puisque nous aurions pu, en théorie, continuer à accéder aux données de l'entreprise et à ses membres. Il a cependant semblé plus prudent de ne pas quitter l'organisation, aucune garantie du maintien de l'accès au terrain ne pouvant être formalisée. Cette situation s'est poursuivie jusqu'en septembre 2017, date à laquelle le Conseil d'Administration a décidé de relever le DG de ses fonctions.

Cinquième étape : nouvelles directions : recherche de sens

Cette dernière phase est caractérisée par une réorganisation formelle de l'organisation par le nouveau Directeur Général. Il en résulte l'annulation de la création de la direction Qualité et RSE, ainsi que la création d'une Direction de l'offre, fruit de la mise en commun des directions achats et Commerce et Marketing, confiée à l'ancien directeur marketing. L'ancien directeur des achats devient directeur amont et voit son pouvoir formel diminuer, tout en maintenant son pouvoir informel (Figure 21).

Le champ d'action de la directrice du contrôle de gestion augmente fortement dans cette réorganisation, bien que les relations ne soient plus décrites comme hiérarchiques, mais sous forme de « coordination ». La figure 22 illustre la nouvelle conception de gouvernance.

Trois ans après le démarrage du projet, la directrice du contrôle de gestion continue à analyser la situation dans ces termes : « pour intéresser le codir, il faut que l'intérêt général serve les intérêts individuels des directions ». Proposer une nouvelle lecture élargie des comptes de l'entreprise était initialement considéré comme une manière d'amener les directeurs à ouvrir leurs champs d'intérêt. Quatre ans plus tard, la directrice de contrôle de gestion ne pense plus qu'il puisse avoir cet effet. L'outil perd ainsi une partie de son intérêt.

La responsable RSE s'appuie sur les structures formelles existantes pour remplir ses missions, et constate la difficulté à faire vivre les actions RSE au sein de chaque direction. Elle décrit son poste comme éminemment opérationnel, ce qui ne lui permet pas de mettre en œuvre le lobbying interne qu'elle pense nécessaire à l'atteinte des objectifs RSE de l'organisation.

Invitée à analyser le processus d'interaction lors du projet de recherche, elle identifie un manque d'accompagnement de la directrice du contrôle de gestion pour intégrer ce projet aux actions stratégiques de l'organisation, et explique avoir aligné son positionnement sur celui-ci par respect de la hiérarchie.

Enfin, l'actrice a ici laissé place à la chercheuse. L'ambition d'influence fragilisée par la mise en perspective des mécanismes de l'organisation au cours de la recherche, est devenue une volonté de compréhension des ressorts de la probable non-adoption de l'outil développé, que nous allons aborder maintenant.

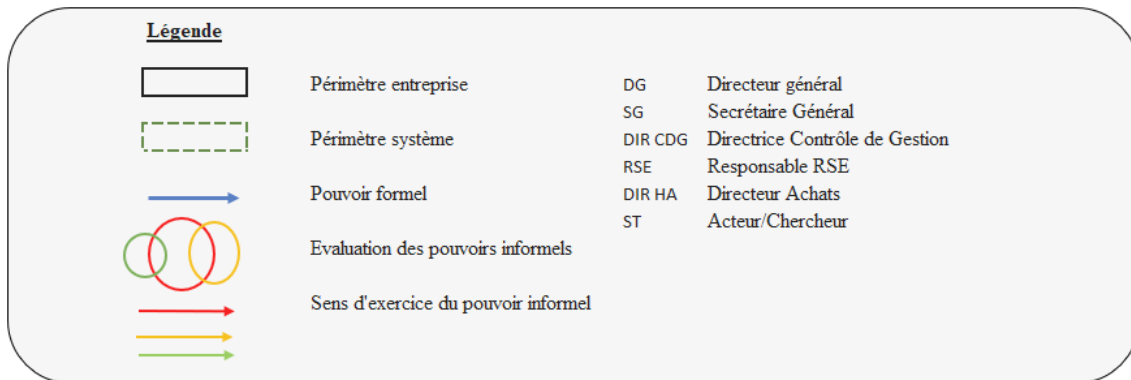
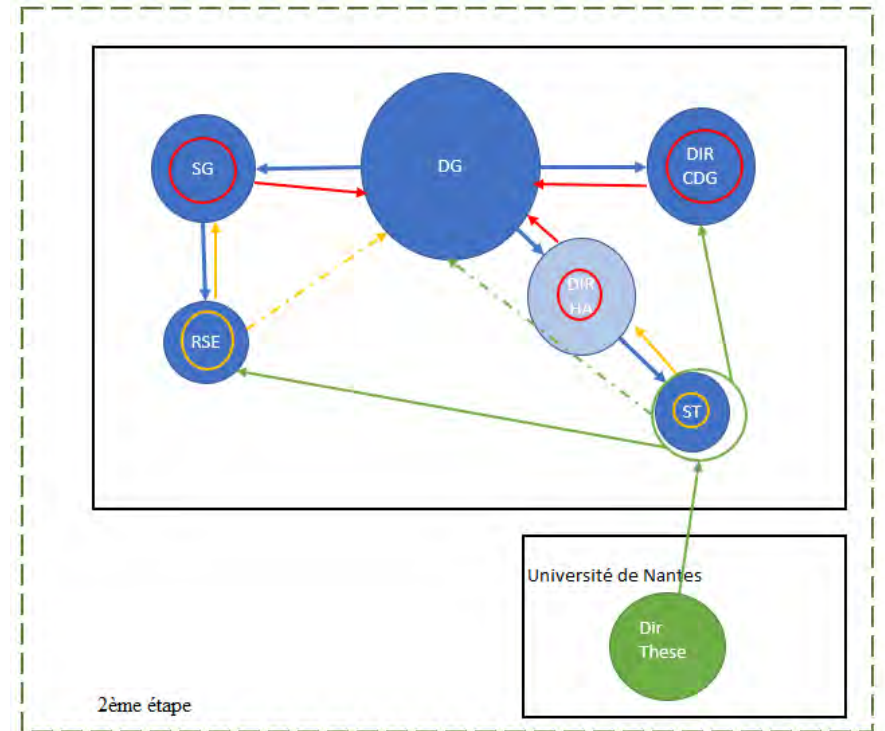
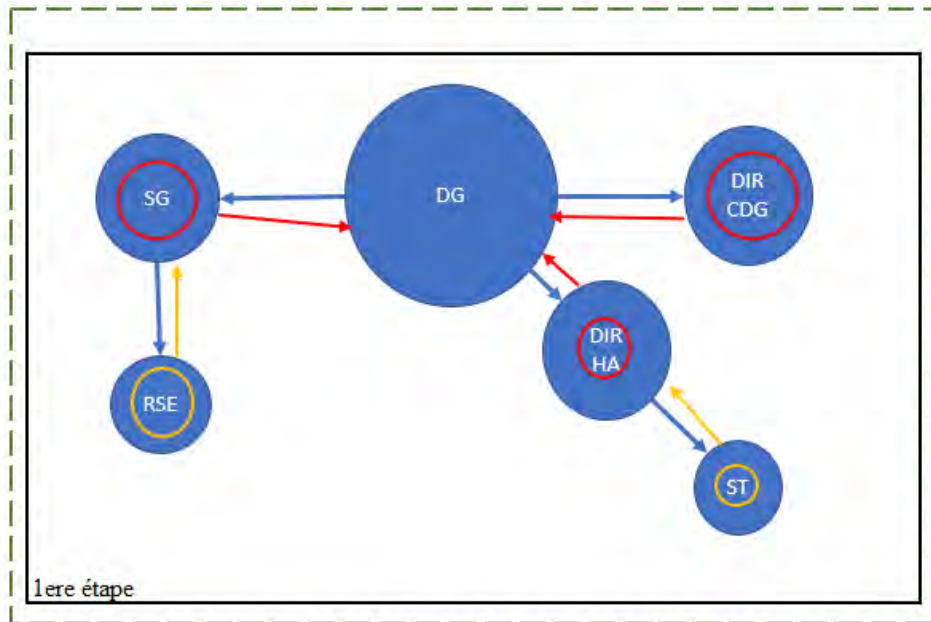


Figure 19 : Les systèmes d'action des deux premières étapes

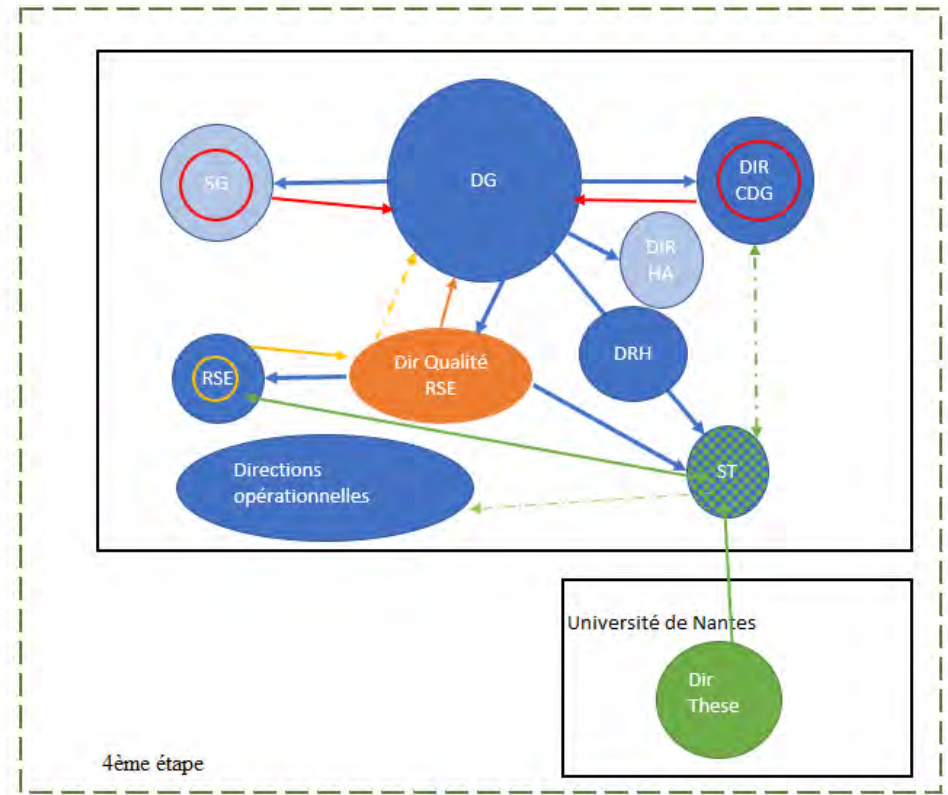
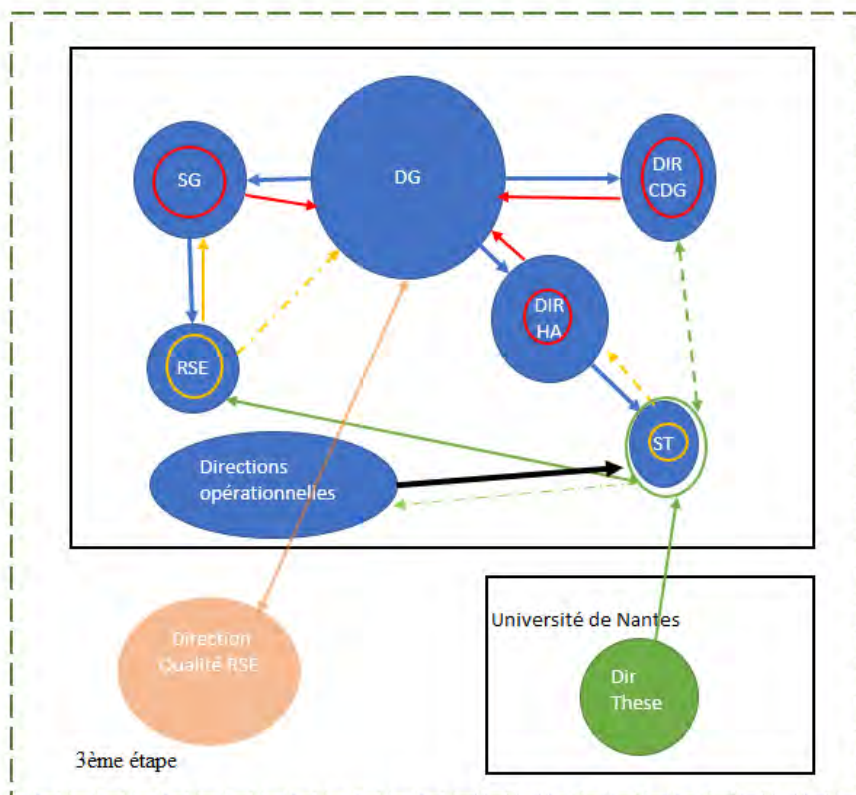


Figure 20 : Les systèmes d'action des deux étapes suivantes

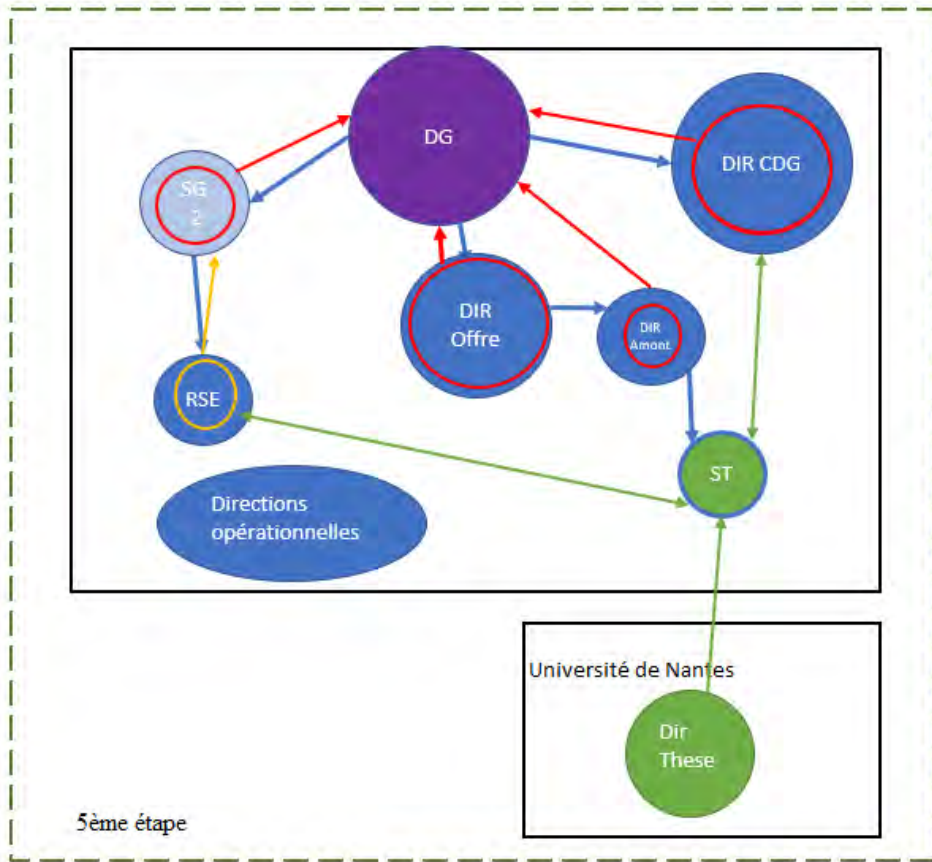


Figure 21 : Le système d'action en fin de thèse

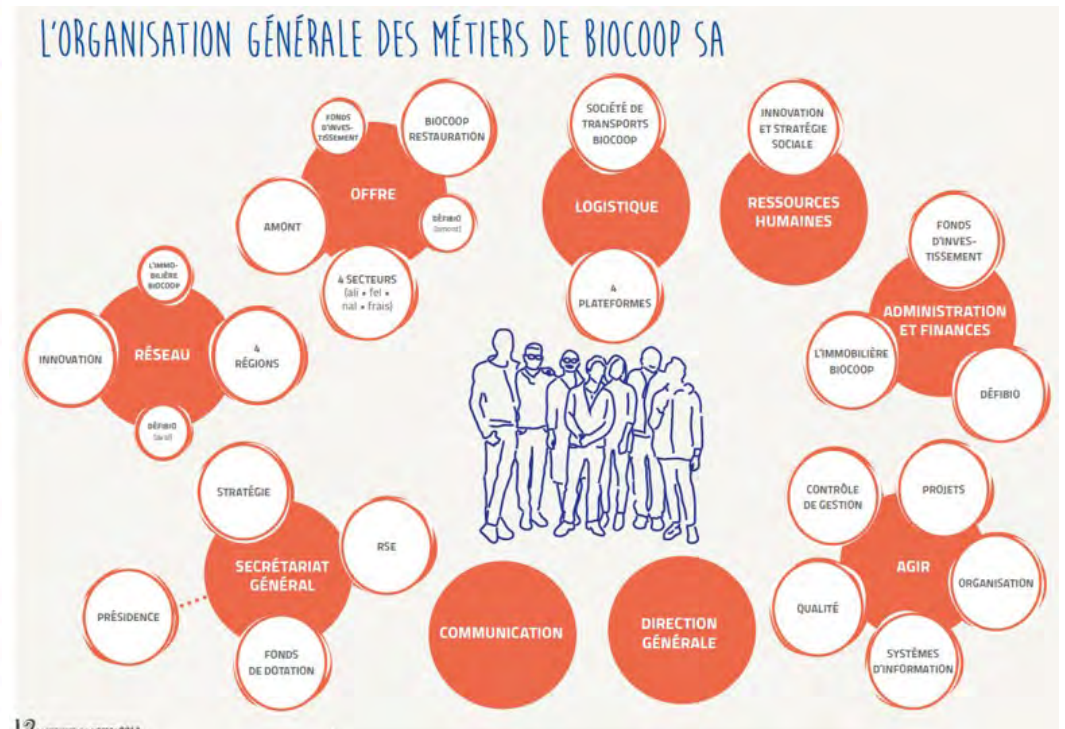


Figure 22, L'ère des cellules : Organisation Biocoop SA. Extrait du livret d'accueil 2018

2.4 Perspectives d'adoption

L'outil de comptabilité socio-environnementale a été conçu pour remettre en question le statu quo de trois manières différentes :

- En corrigeant l'importance des données économiques par la présentation de données sur le capital naturel et sociétal dans le même formalisme et au même niveau que les données financières.
- En introduisant la notion de dette contractée par l'organisation envers le capital naturel dans son fonctionnement.
- Enfin, en soulignant le caractère critique de la collaboration avec l'ensemble de la chaîne de la valeur dans la recherche d'un modèle d'activité soutenable pour une organisation.

Les valeurs d'adoption théorisées par **DE VAUJANY (2006)** servent de base à la description des quatre types d'obstacles qui se sont présentés dans cette démarche.

Obstacles liés au design et valeur rationnelle

Le substrat technique du modèle de comptabilisation de la soutenabilité systémique repose sur une présentation à laquelle les utilisateurs étaient habitués, afin de lui donner une valeur rationnelle. La vision de soutenabilité systémique forte en fait un exemple de comptabilisation de l'insoutenable, ce qui dégrade sa valeur rationnelle. Etant donné l'orientation écologique de l'activité de l'organisation, sa soutenabilité va de soi pour ses membres, particulièrement lorsque des choix économiques moins optimaux sont opérés pour des raisons sociétales (salaires les plus bas supérieurs de 15% au SMIC, budget de formation supérieur à la moyenne...) ou environnementales (considérations écologiques dans le choix des consommables, électricité 100% renouvelable). L'aspect familier du substrat technique ne suffit probablement pas à compenser les implications d'un outil de comptabilité de l'insoutenable de l'activité.

Difficultés de collecte de données et valeur psychocognitive

Au cours des deux dernières années, le système d'information de la société a fait l'objet d'une refonte majeure. Ce projet absorbe toutes les ressources, mais ne prend pas en compte les besoins en informations environnementales et sociétales à venir. En conséquence, l'intégration de la collecte de données par les outils en cours de développement n'est considérée comme possible qu'après 2020, lorsque le travail initial sera achevé, sous forme de module complémentaire. La directrice de contrôle de gestion n'envisage pas de solution alternative pour poursuivre le travail sur l'outil. Son test pratique et l'évaluation de son appropriation ne pourront se faire avant cette date.

Le temps et les adaptations technologiques nécessaires à sa mise en œuvre ont été rendus indisponibles par les exigences du *statu quo*. L'impossibilité de terminer le calcul a limité la perception de la contribution du travail effectué, ce qui a amoindri la volonté des sponsors de continuer à le faire avancer. La mise en veille du projet est à la fois symptomatique et facteur aggravant de sa faible valeur psycho-cognitive.

Valeur socio-politique

Au démarrage de la recherche, ce projet tirait sa valeur socio-politique de son potentiel de légitimation des positions des deux sponsors. Celle-ci provenait de la thématique traitée d'une part, et du caractère innovant du livrable d'autre part. Aujourd'hui, elle n'est plus assurée pour deux raisons.

D'une part, la situation politique des sponsors ne nécessite plus de renforcement au travers de ce projet.

D'autre part, les résultats de cette comptabilité de l'insoutenabilité ne sont pas alignés avec les attentes du sponsor le plus influent, qui en espérait une lecture différenciatrice de la performance de l'organisation : « Dans notre société, nous pénalisons notre résultat net parce que nous utilisons des produits respectueux de l'environnement, etc... et que nous ne montrons pas notre investissement dans la société. Nous créons une valeur sociétale et détruisons moins l'environnement. C'est un moyen d'avoir un solde positif ».

Les premiers résultats, en contredisant cet objectif (les produits représentent la majeure partie de l'impact et aucune comparaison avec les produits conventionnels n'est disponible), diminuent l'avantage rhétorique de l'outil comptable. Pour défendre plus avant le modèle, il faudrait fournir des calculs comparatifs pour valider l'hypothèse d'être moins nuisible que les autres. Cela permettrait d'utiliser cette comptabilité de l'insoutenabilité pour faciliter le *storytelling*, et valoriser les actions « moins insoutenables ». Néanmoins, il pourrait ne pas être incorporé davantage car les résultats rendaient impossible son utilisation directe comme outil de légitimation.

Valeur socio-politique suite : les revers du caractère expérimental

Enfin, ce projet a été accepté parce qu'il s'agissait d'une « expérience » menée en parallèle de l'activité officielle de l'organisation. Travailler avec les membres volontaires du CODIR et les sponsors a rendu possible la conception de l'outil comptable et le calcul de la base de référence. Bien que le projet de développement de cet outil ait été accepté par la direction, il n'a pas été intégré à l'évaluation des objectifs des personnes dont l'implication était nécessaire. Tout en participant activement, les sponsors ont continué à considérer ce projet comme étant celui du chercheur et non celui de l'entreprise.

Si ambitieuse qu'une organisation se déclare sur le front de la soutenabilité, l'introduction d'un outil modifiant tous les aspects de son activité soulève les mêmes problèmes que tout changement à grande échelle dans une organisation : disponibilité des ressources, engagement des acteurs, contraintes de temps, changements de priorités... Tous ces facteurs, au nom du maintien de l'activité, mettent en péril l'effort destiné à assurer la pérennité globale du système.

Par conséquent, des stratégies obliques ont dû être développées afin de recruter des participants pour le projet. Elles consistaient à faire du lobbying individuel dans des situations courtes et semi-formelles. Ce type d'action a permis aux acteurs de participer sans se sentir obligés d'adapter leur planning outre mesure en assumant des tâches supplémentaires. Des méthodes de communication liées aux *nudges* (THALER ET SUSTEIN (2009)) ou à une communication engageante (JOULES ET BEAUVOIS (1998)) ont été utilisées pour faciliter leur participation. Dans le même ordre d'idées, l'un des sponsors a défendu le recours au « lobbying interne » pour

pouvoir mener à bien n'importe quel projet, ce qui semble cohérent avec l'organisation mise en place lors des derniers mois.

L'évaluation du devenir possible de cet outil peut être terminée en le réintégrant dans le système des discours de l'organisation. Si l'écriture se voulait initialement en lien avec les outils existants, les nouveaux besoins de collectes de données qu'il implique en font un outil sans lien. D'autre part, en soulignant l'insoutenabilité d'une activité en croissance continue, il porte un discours dissonant par rapport aux ambitions de la coopérative mises en avant par ailleurs. Cette situation est représentative du type 4 mis en lumière par **DETCHESSAHAR ET JOURNE (2007)**, ce qui renforce la probabilité de non adoption et d'oubli de cet outil.

Intertextualité		Lecture	
		Consonante	Dissonante
Écriture	Avec lien	<p>1</p> <p>Impact sur le discours : Renforcement explicite de la cohérence du discours organisationnel.</p> <p>Appropriation de l'outil : utilisation de l'outil dans l'activité.</p> <p>Nature du changement : type 1 : pas de remise en cause du cadre cognitif de l'activité.</p>	<p>3</p> <p>Impact sur le discours : Déconstruction du discours organisationnel/anomie.</p> <p>Appropriation de l'outil : résistance/rejet</p> <p>Nature du changement : type 2 : remise en cause du cadre cognitif de l'activité.</p>
	Sans lien	<p>2</p> <p>Impact sur le discours : Renforcement implicite de la cohérence du discours organisationnel.</p> <p>Appropriation de l'outil : indécidable <i>a priori</i>.</p> <p>Nature du changement : type 1 : pas de remise en cause du cadre cognitif de l'activité.</p>	<p>4</p> <p>Impact sur le discours : déconstruction potentielle du discours organisationnel. Les conditions sont réunies d'un « oubli organisationnel ».</p> <p>Appropriation de l'outil : oubli/évitement</p> <p>Nature du changement : changement de type 2 « avorté ».</p>

Tableau 32 : Matrice LECTURE/ECRITURE des outils de gestion. Tiré de Detchessahar et Journée, (2007).

Conclusion de la troisième partie

Les résultats présentés dans cette partie permettent de continuer à répondre aux questions de recherche. Un modèle d'outil de comptabilité socio-environnementale basé sur une soutenabilité systémique forte a été conçu. Inscrit dans le même courant d'expansion conceptuel que TDL Care ([RAMBAUD ET RICHARD \(2015\)](#)), il s'appuie sur l'évaluation du maintien du capital naturel et du capital sociétal, dans un formalisme du type bilan et compte de résultat. L'approche systémique et l'absence de saillance de la dimension économique se traduisent par une extension du périmètre d'analyse au-delà des limites juridiques de l'organisation, afin de mesurer le respect des principes de résilience du système naturel et du système sociétal, au travers de grandeurs physiques donc sans monétarisation. Il diffère en cela de TDL Care, et consiste en trois liasses comme trois reflets complémentaires de l'activité de l'organisation.

Cette expérimentation a permis de mettre en lumière des difficultés techniques dans la mise en œuvre des règles d'évaluation choisies, notamment dans le cas du capital sociétal. Pour autant, le calcul de la ligne de référence pour le capital naturel et la modélisation de l'évolution d'un proxy du capital naturel sur plusieurs exercices a permis de montrer que s'inscrire dans une approche de soutenabilité systémique forte revient à mettre en place une comptabilité de l'insoutenabilité. Nous en concluons, comme [PEARCE \(1976\)](#) et [GODARD \(2004\)](#), qu'une activité humaine en croissance ne peut être soutenable sans une modification des modalités de production permettant de respecter les limites des « *besoins de reproduction écologique* ».

Par ailleurs, le processus de création de l'outil proposé aide à répondre à la deuxième question de recherche portant sur les éléments de contexte de l'organisation influençant son design. Dans le cas de cette recherche, les croyances des personnes destinées à utiliser l'outil et les caractéristiques des autres outils de gestion existant ont eu une influence directe sur les choix de substrat technique. Les valeurs que les acteurs peuvent accorder à la décision de créer un outil de comptabilité de la soutenabilité, à la philosophie gestionnaire de l'outil ou encore aux résultats obtenus permettent de présager du niveau d'adoption de ce dernier dans l'organisation pour lequel il a été développé. Nous nous basons pour cela sur les valeurs explicatives de l'adoption de De Vaujany (2006), et faisons le lien entre les caractéristiques de l'outil et des résultats qu'il permet d'obtenir et l'évaluation qu'en font les acteurs. Dans notre cas, la probabilité d'adoption est d'autant plus faible que l'intertextualité ne lui est pas favorable,

malgré le choix d'un substrat technique aligné avec celui des outils en usage dans le pilotage de l'organisation.

Cela ne signifie pas pour autant que le reste du discours organisationnel soit univoque. Les résultats de l'analyse des réponses au questionnaire attitudinal ont montré une forte dispersion dans la perception de la norme par les subordonnés des membres du CODIR, en ce qui concerne l'intégration des enjeux environnementaux, sociétaux et économiques dans leur prise de décision. De manière plus saillante, il a mis en lumière une forme de contradiction entre les attitudes, favorables à une prise en compte identique des trois types d'enjeux, et les comportements déclarés. Ceci peut être expliqué par une faible perception de contrôle de l'efficacité environnementale et sociétale de leurs actions.

Le présupposé à l'origine de cette recherche est l'influence d'un outil de gestion sur le comportement des acteurs d'une organisation, dans ce cas précis en faveur du respect de la soutenabilité forte des systèmes socio-environnementaux. La partie de discussion qui va suivre vise à explorer plus en détail la manière dont les caractéristiques des outils, les ressorts stratégiques des acteurs et les déterminants de leur comportement peuvent être mis en interaction, et proposera ainsi la modélisation d'influence mutuelle outils/acteurs dans un processus de création d'outil in situ.

Partie IV : Discussion des interactions du design d'outil et des dynamiques d'acteurs

Introduction de la quatrième partie

Le texte qui suit se nourrit à la fois de l'expérience de développement d'un outil de mesure de la soutenabilité et des difficultés associées, et du questionnement sur les ressorts d'adoption d'un outil de gestion par une organisation. Elle débute par l'exploration des liens entre le design de l'outil et les valeurs déterminantes de l'adoption. Ceci permettra d'étudier un panorama des interactions entre dimensions de l'outil, valeurs d'adoption et facteurs d'influence du comportement (d'après la théorie du comportement planifié). Ces relations serviront de support à une proposition de mécanismes pouvant favoriser l'adoption d'outils porteurs de changement du discours organisationnel.

Enfin, nous achèverons cette partie par une évaluation réflexive de l'impact de notre statut sur la recherche.

1 Impact des partis-pris de design sur l'adoption

Nous avons identifié, dans la partie précédente, le lien possible entre les caractéristiques de l'outil et ses perspectives d'adoption. L'objectif des paragraphes qui vont suivre est de nous appuyer sur les résultats du cas pour proposer des approches complémentaires, prolonger l'analyse des interactions et identifier des dynamiques générales du processus de développement et d'adoption d'outils de gestion destinés à générer des changements dans les organisations.

1.1 L'opérationnalisation de la soutenabilité forte dans un outil de gestion « standard » : effet sur les valeurs à la base de l'adoption

L'étude bibliographique a mis en perspective deux images de la soutenabilité : la vision retenue par notre modèle de l'imbrication des trois sphères et la représentation du développement durable corrélée au rapport Bruntland.

La première forme implique non seulement la prise en compte des trois sphères simultanément, mais aussi une forme de hiérarchie du maintien afin d'assurer la soutenabilité de l'ensemble. Il est ainsi nécessaire d'assurer le maintien de la sphère naturelle pour pouvoir envisager le maintien de la sphère sociétale et des activités économiques qui s'exercent en son sein.

La seconde, qui est la plus communément rencontrée dans les approches managériales et la mise en œuvre de politique de RSE par les organisations suppose une séparation possible des trois sphères, la durabilité se concrétisant dans l'intersection de la prise en compte des spécificités de chacune. Il est alors aisé de considérer que l'une peut exister sans implication des autres, et a fortiori d'y associer un ordre d'importance subjectif.

Si le développement de l'outil se basait sur la première approche, nous avons constaté une difficulté à maintenir ce point de vue au cours du processus de création. Nous attribuons celle-ci à la prédominance culturelle de l'approche Bruntland, qui participe à la création d'un biais de saillance de cette vision vis-à-vis de l'autre.

Ce biais s'est caractérisé par la manière dont le comportement cible a été formulé. Il ne s'agissait pas en effet de privilégier la prise en compte de la sphère naturelle, mais de donner la même importance aux trois sphères. De la même manière, l'outil propose une approche équilibrée des trois capitaux, au lieu de mettre en place une hiérarchie de ces derniers, ce qui serait congruent avec la représentation dont il se veut une opérationnalisation.

Ce faisant, notre approche se situe à une étape intermédiaire entre la vision intégrative « pure » et la saillance économique qui caractérise les croyances (attitudes et normes) des acteurs de l'organisation (voir figure 23). Adopter cette posture est supposé faciliter l'adoption tout en remettant en cause le *statu quo*, en lui donnant une meilleure valeur rationnelle et socio-politique.

La mise en œuvre des principes de soutenabilité vient cependant renforcer la remise en cause de la perception existante des enjeux de développement durable. En effet, les calculs de la ligne de référence font état d'une insoutenabilité globale de l'organisation, et non d'une soutenabilité partielle que communique la plupart des solutions de comptabilité socio-environnementale, tout particulièrement en soutenabilité faible. La valeur socio-politique d'un outil de soutenabilité forte semble donc difficile à construire sans intervenir au préalable sur les attentes des futurs utilisateurs.

L'évaluation actuelle de la performance étant essentiellement financière, cet outil de comptabilité avait pour objectif de fournir des interprétations équilibrées de la performance du capital naturel et du capital sociétal, en laissant apparaître les paradoxes. Le projet est né de la conviction que les gestionnaires s'efforceraient d'obtenir des résultats positifs. L'endettement étant associé à une performance médiocre, l'augmentation systématique de la dette sur de nombreux *proxies* du capital naturel et éventuellement sociétal devrait susciter une plus grande volonté de corriger ses conséquences. Ce processus, que nous n'avons pu tester, reste à évaluer.

De plus, ce comportement implique de faire face à des attentes paradoxales, telles que décrites par [CHAUVEY ET AL \(2015\)](#) lorsqu'ils mentionnent les concepts de performance globale et de triple résultat. En se référant à [POOLE ET VAN DE VEN \(1989\)](#), ils identifient quatre manières de traiter un paradoxe. Trois d'entre elles visent à le résoudre, "en essayant de faire disparaître sa caractéristique principale qui est l'entrelacement durable de tensions contradictoires".

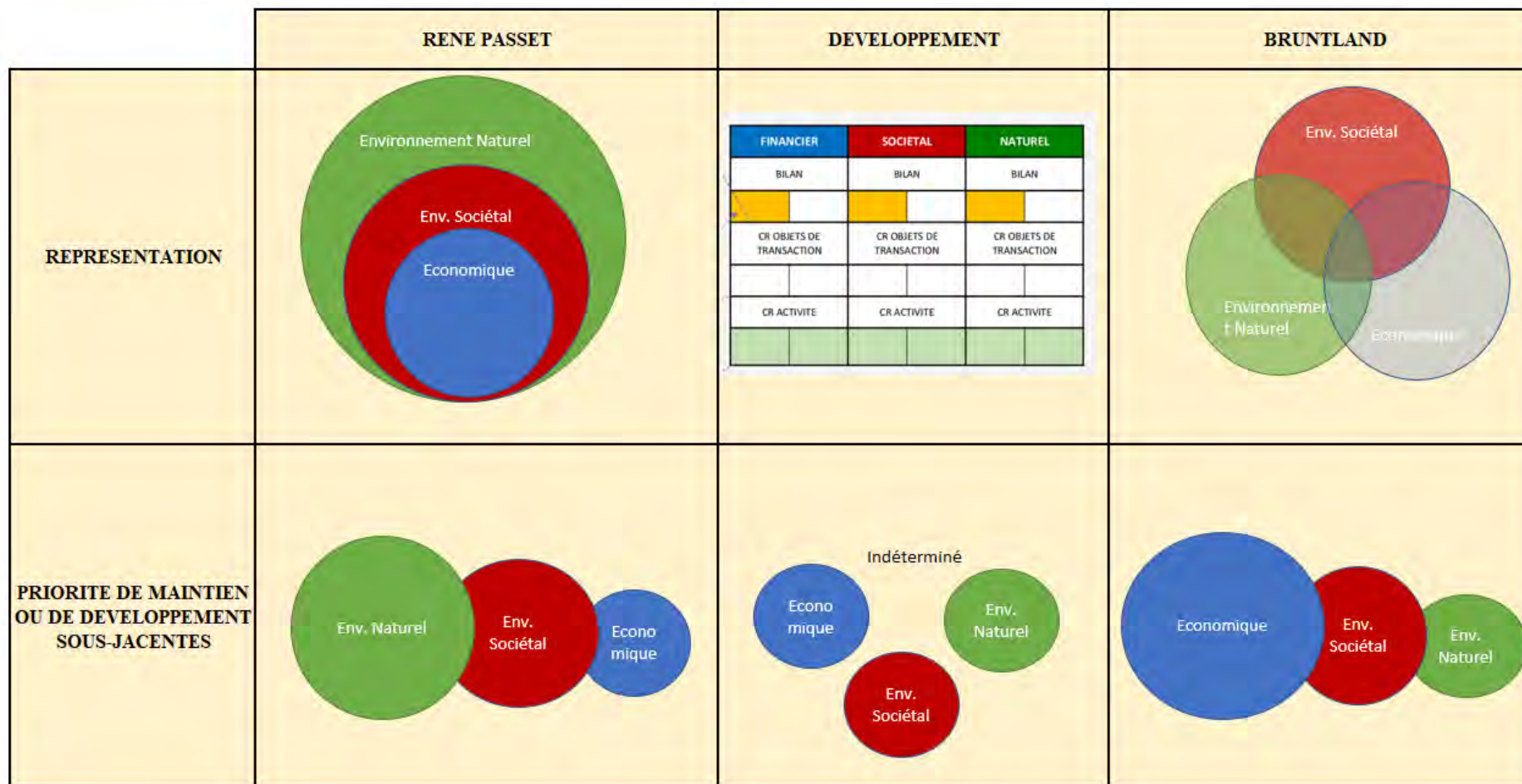


Figure 23 : Représentation des enjeux et priorités de maintien correspondantes

L'autre consiste à « accepter le paradoxe et à apprendre à vivre avec », ce qui « permet aux tensions de coexister en cherchant des moyens de répondre aux attentes divergentes de manière durable et parallèle ». Présenter trois comptes comme trois images complémentaires de l'organisation, sans monétisation, encourage cette solution, en permettant l'émergence des conclusions des acteurs plutôt que d'imposer une priorisation des enjeux. Les valeurs rationnelles et psycho-cognitive de l'outil dépendent de l'appétence des utilisateurs pour ce type de traitement. Pour pouvoir le tester, il serait indispensable d'utiliser l'outil sur plusieurs exercices. Or, si les résultats sont prometteurs pour la comptabilité du capital naturel, la possibilité de comptabiliser le capital sociétal reste à clarifier.

1.2 L'opérationnalité du capital sociétal : conditions d'évaluation et valeur rationnelle

Comme mentionné précédemment dans la partie résultats, notre tentative d'opérationnalisation des principes de soutenabilité du capital sociétal n'a pas intégré l'ensemble des dimensions à prendre en compte. La sûreté d'un produit peut par exemple impacter la santé des personnes (SSP1), fournisseurs ou clients peuvent attendre une forme d'impartialité de la part de l'organisation (SSP4), la structuration d'une offre de service peut représenter une limitation des capacités d'influence en privant certains acteurs de l'accès à des moyens de communication (SSP3)... Autant d'exemples de la manière dont le respect des principes de soutenabilité sociétale pourrait être mesuré sur des dimensions plus inclusives que celles données en exemple par leurs auteurs ou mises en pratique au sein du modèle.

Nous avons donc poursuivi la réflexion afin d'identifier des modalités d'évaluation du respect des principes de conservation du capital sociétal. Les interrogations ayant servi de fil directeur concernent la possibilité de prendre en compte tous les types de parties prenantes dans l'évaluation du respect des SSP, et la modalité d'évaluation de la ligne de base. Il existe dans un premier temps les cadres réglementaires qui définissent les obligations de metteur en marché en termes de sécurité des produits, ou encore des lois anti-discriminations. L'absence de preuve de non-conformité avec ces règlements n'est cependant pas suffisante pour considérer que les principes sont respectés.

Le processus de formulation des SSP présenté par [MISSIMER ET AL \(2017\)](#) apporte des éléments complémentaires propres à nourrir la réflexion. La formulation des principes découle d'une démarche itérative de revue de littérature et de modélisation conceptuelle. La première étape de leur analyse a permis d'identifier « les aspects essentiels du système social devant être maintenu (qui ne peut être systématiquement dégradé) pour permettre aux personnes de répondre à leurs besoins⁴² » : la confiance, un système de valeurs partagé (*common meaning*), la diversité, la possibilité d'apprentissage et la capacité d'auto-détermination (*self organization*). L'étape suivante a visé à identifier les mécanismes fondamentaux pouvant entraîner une dégradation de ces conditions, afin d'en retirer une formulation des principes fondamentaux à respecter afin de garantir le respect de ces valeurs, et par là le maintien de la résilience. La question de confiance, bien que n'apparaissant pas dans les principes, est une valeur cardinale à incarner. Cette caractéristique rend envisageable la définition de critères basée sur un questionnement et une évaluation transparente par les parties prenantes.

La piste alternative d'évaluation du respect des règles de résilience du système sociétal repose donc sur la notion d'attente des parties prenantes vis-à-vis de l'organisation, et d'évaluation par les parties prenantes du respect de ces attentes par cette dernière. Dans cette hypothèse, tout résultat inférieur aux attentes représente une charge, et tout résultat supérieur un produit. Les parties prenantes interrogées pourraient être les salariés, les fournisseurs, les riverains, les clients directs, les consommateurs finaux et les concurrents.

Nous proposons la mise en œuvre de ce questionnement en deux étapes. La première étape aurait pour objectif d'identifier le niveau idéal de satisfaction des parties prenantes sur chacun des SSP au travers de l'identification des sujets saillants, de la fréquence à laquelle l'organisation idéale pourrait satisfaire ces sujets, et la manière dont les parties prenantes pensent pouvoir évaluer leur satisfaction. Cette première étape permettrait ainsi de définir de manière aussi factuelle que possible chacun des *proxies* comme une série d'objectifs exprimés sous la forme de mise en œuvre d'une action à une fréquence donnée avec l'effet attendu.

Cet objectif étant absolu, la ligne de référence serait définie à partir d'une enquête de satisfaction idéale, sous la forme de « A quel point pensez-vous qu'il vous soit possible d'être satisfait ? », la formulation étant évidemment adaptée à chacun des *proxies*. L'évaluation du

⁴² “the essential aspects of the social system that need to be sustained (that cannot be systematically degraded) for it to be possible for people to meet their needs.”

résultat se ferait en interrogeant les parties prenantes sur leur niveau de satisfaction réel, et en comparant leur réponse à la ligne de référence initiale.

Cette solution, qui respecte mieux la pluralité des liens de l'organisation avec les membres de la société ne permet cependant pas de résoudre la problématique éthique de compensation du manque de satisfaction de certains par la satisfaction d'autres en additionnant les résultats. Nous ne sommes donc pas en mesure de proposer une comptabilité du capital sociétal sous forme de bilan et de compte de résultat respectant les mêmes règles de comptabilité que celles s'appliquant aux *proxies* du capital naturel sans renoncer à la non substituabilité. En l'état actuel de nos recherches, un format de type tableau de bord semblerait plus pertinent. Opter pour ce substrat technique, c'est cependant faire le deuil de la présentation au même niveau et sous le formalisme en cours pour les données économiques. La valeur rationnelle reste donc à consolider.

2 Enjeux d'adoption et ressorts individuels

Mettre en œuvre dans une organisation un outil de comptabilité socio-environnementale comme celui développé signifie réussir à convaincre ses membres de tenir compte de son insoutenabilité et de mesurer à quel point l'entreprise contribue au problème, plutôt que de la manière dont elle apporte des solutions, ce qui correspond à la première étape identifiée par **BEBBINGTON ET GRAY (2001)**. Compte tenu de l'avancement de notre expérience, celle-ci semble être un échec.

La figure 24 ci-après propose un enchaînement des niveaux d'influence entre les outils et les caractéristiques contributrices aux comportements des acteurs. Supposons ici la mise en place d'un outil qui bouscule l'ordre établi afin de générer un changement de type 2. Cette mise en place devra être accompagnée d'autres éléments de discours ayant la même orientation afin de limiter le rejet, c'est -à-dire « d'une prise en charge managériale forte visant à donner aux acteurs la possibilité de convertir leurs ressources anciennes et de les inscrire dans le nouveau contexte organisationnel. » (**DETCHESSAHAR ET JOURNE (2007)**).

Dans le processus idéal de la figure 24, le processus de design de l'outil prend en compte les déterminants des outils existants et les caractéristiques des acteurs au travers de son approche orientée problème. Cette étape a pour objectif de positionner l'outil favorablement dans le discours organisationnel, et d'assurer à ce dernier une évaluation positive des utilisateurs. Cet outil ayant fait l'objet d'une validation interne, il est adopté. Les caractéristiques des acteurs ont une influence sur ce dernier et le modifie par leurs usages (il peut s'agir d'une utilisation partielle des capacités de calcul ou des résultats obtenus, entre autres exemples). On aboutit ainsi à un « outil en usage » dont les caractéristiques saillantes peuvent être différentes de celles incluses initialement.

Parallèlement à cette modification par les acteurs, l'utilisation de ce dernier les influence en retour, générant de nouveaux comportements et de nouvelles croyances, qui viennent modifier les caractéristiques des acteurs.

La figure 25 propose un examen détaillé des interactions, en prenant pour point de départ du processus descriptif les trois constituants des outils de gestion définis par [HATCHUEL ET WEIL \(1992\)](#). L'outil, évalué à l'aune de son intertextualité propre à l'organisation, est doté de trois types de valeurs par les utilisateurs potentiels. La valeur socio-politique dépend de la vision simplifiée qui le sous-tend et de sa philosophie gestionnaire. La valeur rationnelle est déterminée par l'évaluation des trois composantes de l'outil. La valeur psycho-sociale, elle, dépend de la philosophie gestionnaire et du substrat technique mis en œuvre, notamment au travers des résultats de l'utilisation de l'outil.

Les perceptions que nous venons de décrire sont elles-mêmes conditionnées par les croyances (attitudes, normes et contrôles perçus des acteurs) : La valeur rationnelle attribuée dépend des trois types de croyances. La valeur socio-politique est à la fois orientée par les attitudes et normes perçues, tandis que la valeur psycho-cognitive dépend elle des normes et contrôle perçus.

Si l'évaluation est positive et que l'accompagnement managérial est propice, alors l'outil est adopté. Celui-ci peut influencer alors non seulement le contrôle perçu mais aussi le contrôle effectif, ce qui entraîne une modification des intentions et des comportements induits. L'utilisation de l'outil, si celui-ci vise à une modification de type 2 va également avoir une influence sur les attitudes et normes perçues au travers de ses trois dimensions.

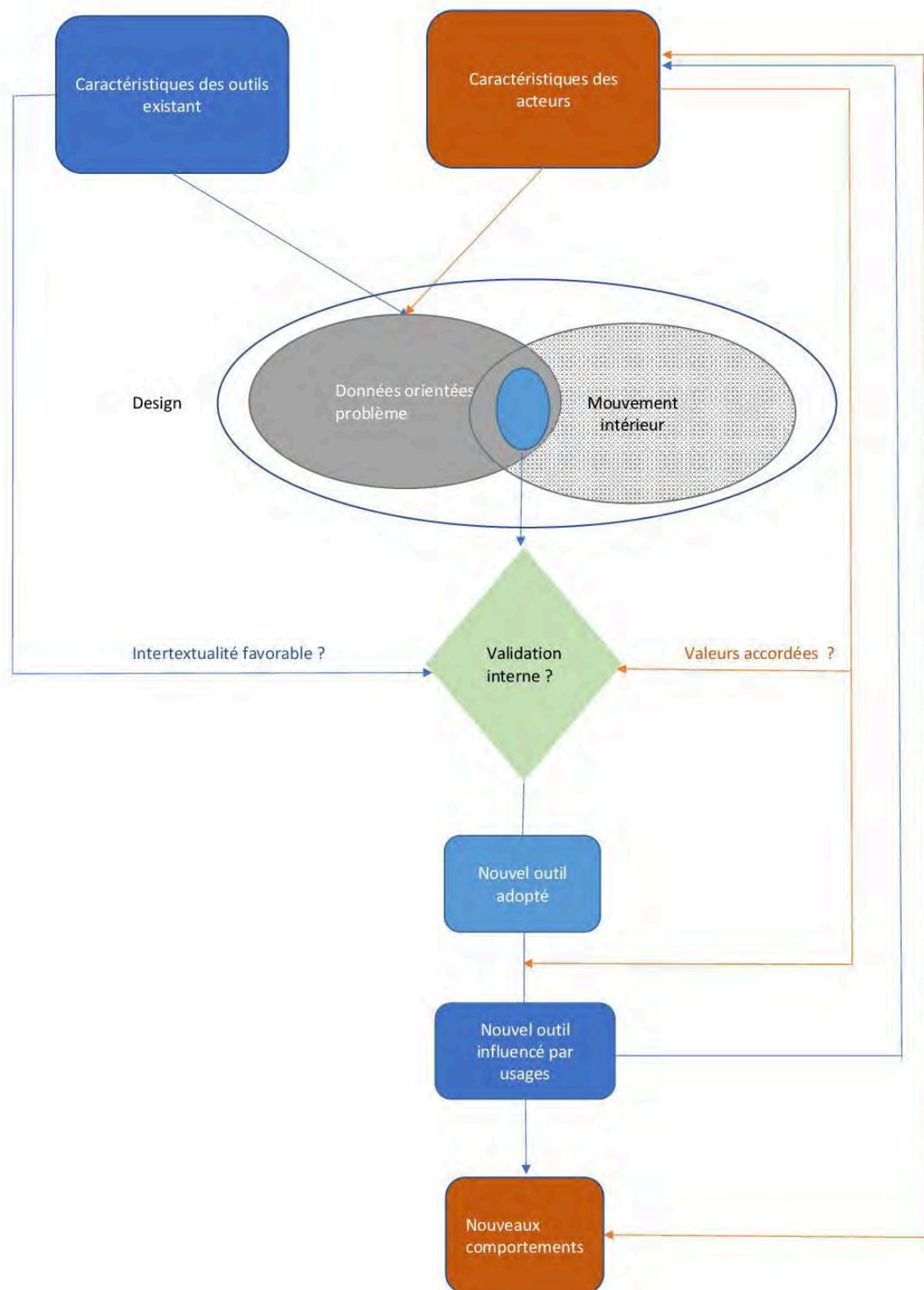


Figure 24 : Processus d'influence par le développement réussi d'un outil de gestion in situ

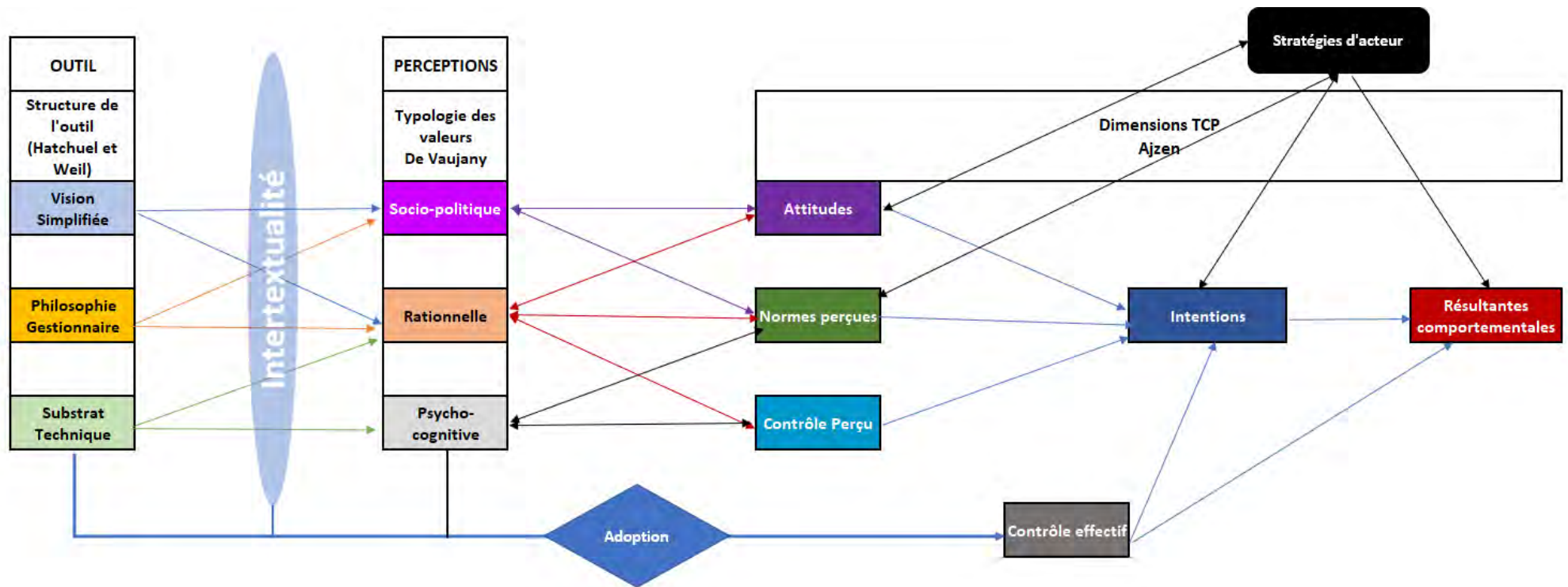


Figure 25 : Niveaux d'interaction dans le processus d'influence par le développement d'un outil de gestion in situ

Le système ne serait pas complet s'il n'intégrait pas les stratégies d'acteurs, qui influencent et sont influencées par les attitudes et normes perçues, et peuvent modifier les intentions et les comportements.

Accepter d'envisager l'activité économique de son organisation comme source de dégradation du système socio-environnemental est la pierre angulaire de la remise en question des pratiques habituelles afin de conduire les organisations vers une moindre insoutenabilité. Atteindre cet objectif signifie pouvoir conférer au modèle une valeur non seulement rationnelle et psycho-sociale, mais aussi, et de manière peut-être plus importante encore, doter l'outil à implémenter de valeur sociopolitique. La réussite de cette action ne repose pas uniquement sur la structure de l'outil comptable, mais sur un changement de perspective des organisations sur leurs rôles et leurs relations avec la société.

La solution pourrait résider dans une variante du processus d'influence imaginé au démarrage de la thèse. Ces actions, qui visaient à agir sur les attitudes et normes perçues permettent dans le même temps une modification du discours organisationnel, et donc du filtre au travers duquel l'outil sera évalué.

Premièrement, il faut familiariser les gestionnaires à l'utilisation simultanée de facteurs environnementaux, sociétaux et économiques. Cela pourrait être fait en modifiant les outils de contrôle existants fréquemment utilisés, dans notre cas les comptes d'exploitation et les demandes d'engagement de dépenses, pour y faire figurer les trois dimensions. Dans un deuxième temps, il s'agirait de remettre en question le rôle et la place des organisations dans la société et, éventuellement, revoir sa mission pour progresser vers une soutenabilité systémique forte. Pour finir, il faudrait donner aux gestionnaires des moyens d'évaluer la pertinence de leurs décisions à l'aune des valeurs mises en exergue par ces changements conceptuels au travers de l'outil de gestion développé.

Le design d'influence en lien avec notre ambition initiale n'envisageait ni l'ampleur des difficultés techniques au design de l'outil, ni une non-adoption de ce dernier. L'utilité de l'outil semblait aller de soi puisque la commande avait été faite par des personnes pertinentes de l'organisation. Les artefacts de gestion étaient donc considérés comme des supports d'influence des comportements, et c'est sur ces derniers que la recherche devait se concentrer.

La pratique a mis en lumière notre erreur, puisque l'outil n'a pas été adopté. Si l'expérience était à refaire, le comportement recherché serait donc en première instance l'utilisation d'un outil de gestion sociétal. La question était abordée dans le questionnaire attitudinal administré, mais uniquement au

niveau des intentions. Les réponses étaient d'autant plus positives que déclarer vouloir le faire relève d'un comportement prosocial, dont on sait que les réponses sont généralement orientées par la norme perçue plutôt que par l'intention réelle.

C'est ce comportement qu'il faudrait étudier pour comprendre et éventuellement lever les barrières à l'adoption. Le questionnaire devrait être associé à des entretiens, afin d'être en mesure de coupler l'approche attitudinale et l'approche stratégique et systémique.

Le projet de recherche est, comme nous l'avons vu précédemment, la résultante des stratégies d'acteur. Il nous reste à expliciter l'effet de notre statut d'*insider* sur la recherche.

3 Impact du statut d'*insider* sur la recherche

Nous avons discuté des conséquences de notre motivation initiale sur le design initial et final de la recherche dans la partie précédente. Nous avons également souligné la nécessité de faire intervenir une grille d'analyse complémentaire pour permettre une distanciation nécessaire à la recherche. Les caractéristiques de cette dernière sont directement liées à notre statut de collaboratrice de l'organisation.

Faisant partie du système, notre point de vue était interrelationnel. Nous portons une vision de la soutenabilité plus ambitieuse que celle mise en place, mais plus cohérente avec les principes professés par l'organisation elle-même. Notre posture nous semblait donc alignée, mais dans le même temps, isolée de celle du groupe. La forte dimension politique de l'organisation et les enjeux de légitimation associés à la RSE ont participé à cette perception. L'organisation n'était donc pas vue comme un tout agissant d'un même élan, mais comme une somme d'intérêts dont les relations de coopération ou d'opposition fluctuent en fonction de l'évolution de la situation de l'organisation, des demandes du conseil d'administration, et des enjeux individuels.

L'analyse s'est faite sur la base des dynamiques individuelles pour ces deux raisons. L'analyse systémique et stratégique n'a pu effectivement être mise en œuvre pendant la période où les

événements avaient lieu, mais après une prise de distance physique de plusieurs mois avec l'organisation, en étudiant les notes prises au cours du projet.

Il serait possible de s'interroger sur la faisabilité d'une telle recherche. Le recours à un outil, la mise en œuvre d'un questionnaire attitudinal en ligne, les échanges réguliers à l'extérieur de l'organisation sont autant de dispositifs destinés à permettre la prise de recul nécessaire à sa réalisation. Le caractère le plus limitant de cette dernière était, rétrospectivement, lié à l'existence d'autres missions décorrélées du sujet au sein de l'organisation, et au temps partiel dédié. **BRANNICK ET COGHLAN (2007)** défendent la validité des recherches faites par les membres d'une organisation sur l'organisation elle-même, et mettent en garde sur les difficultés de gestion des missions et des dimensions politiques d'une telle activité. Comme nous avons pu le voir, les effets les plus perturbateurs de la recherche provenaient des modifications du système liées à l'augmentation de l'activité hors recherche d'une part, et à la modification de l'espace de pouvoir par le directeur général pour des raisons détachées du projet d'autre part. Il nous semble, pour compléter l'approche de **BRANNICK ET COGHLAN (2007)**, important de limiter les projets d'*insider research* à des problématiques directement liées au cœur de métier du poste occupé au sein de l'organisation, et de ne pas avoir besoin de consolider son pouvoir au sein du système au travers de la posture de chercheur.

Conclusion de la quatrième partie

Bien que nous ayons identifié des limitations liées au statut d'*insider* dans notre recherche, nous avons été en mesure, dans cette partie, de mettre en lumière des mécanismes généraux permettant d'expliquer les phénomènes d'influence croisée entre les membres de l'organisation et les outils. La problématique de la soutenabilité systémique forte a permis de susciter une « remise en cause du cadre cognitif de l'activité » (DETCHESSAHAR ET JOURNE (2007)) sans imposer une lecture directe, mais en créant le contexte nécessaire à l'émergence de paradoxes. Ces derniers, une fois mis à jour, peuvent permettre de dépasser la résistance et le rejet afin de développer l'apprentissage de nouveaux modes de fonctionnement.

Si la mise en œuvre de l'outil de soutenabilité forte permettait une chose, ce serait potentiellement la remise en cause de la croissance continue de l'activité de l'organisation sans identification préalable de modifications permettant d'éviter l'escalade des dégradations environnementales, et donc la détérioration de la résilience du système naturel, tout cela au nom de la promotion de la consommation de produits écologiquement plus vertueux que ceux issus de l'agriculture conventionnelle. Il est fort à craindre que « moins pire » ne soit pas suffisant : « Avec ces tendances [environnementales] susceptibles de se poursuivre au moins pendant plusieurs décennies, la manière contemporaine de guider le développement, fondée sur des théories, des outils et des croyances de changement graduel ou progressif, en mettant l'accent sur l'efficacité économique, ne sera probablement pas suffisante pour faire face. »⁴³ (STEFFEN ET AL (2018)).

⁴³ “With these [environmental] trends likely to continue for the next several decades at least, the contemporary way of guiding development founded on theories, tools, and beliefs of gradual or incremental change, with a focus on economy efficiency, will likely not be adequate to cope.”

Conclusion

Cette étude s'est cristallisée autour de la question de la soutenabilité systémique forte, de sa définition, de sa mesure à l'échelle d'une entreprise et des conditions de sa prise en compte par une organisation. La première question de recherche concernait l'existence d'un outil de comptabilité de cette soutenabilité. La revue de littérature des types d'outils existants a mis en évidence le besoin de le créer. Cette création s'est faite in situ, ce qui a conditionné des caractéristiques de son design. La recherche de familiarité de l'apparence de l'outil avec les documents comptables couramment utilisés n'a pas suffi à garantir son adoption. L'examen de cette situation nous a permis de proposer un cadre d'interprétation des interactions des acteurs avec les outils aux différentes étapes de leur cycle de vie. Il en découle les éléments suivants

Apport à chacune des littératures

Expérimentations de Comptabilité du Développement Durable et Soutenabilités

Cette recherche représente une tentative d'opérationnalisation de la définition du capital naturel comme un système adaptatif complexe dans un outil de comptabilité basé sur une approche en soutenabilité forte. Elle s'appuie pour cela sur la traduction de principes fondamentaux de soutenabilité pour définir les conditions de résilience du système. L'outil développé représente en cela une rupture avec la définition traditionnelle d'un capital comme un stock, puisque le capital est de facto la propriété de résilience de l'environnement. Ce qui est mesuré et calculé n'est pas la somme des éléments du système, le nombre d'interactions étant tel que nous ne sommes pas en mesure, à l'heure actuelle, de les modéliser tous, mais le respect des principes fondamentaux devant garantir la possibilité du système à la maintenir.

Il s'agit, à notre connaissance, du premier modèle de ce type, articulant des concepts de comptabilité avec l'approche systémique de la résilience environnementale.

S'appuyant sur des méthodes d'analyse de cycle de vie pour effectuer les calculs, l'outil propose une mesure de la dette environnementale des activités d'une organisation, et questionne directement le

concept de transition écologique. Il ne semble en effet pas possible de maîtriser cette dette dans un contexte de croissance quantitative sans revisiter l'ensemble des moyens de production mis en œuvre pour cela. Les modifications incrémentales, bien qu'utiles, ne permettent pas de remédier aux effets d'ores et déjà supportés par l'écosystème environnemental.

Ce prototype représente enfin une solution intermédiaire à l'hypothèse « idéale » de l'existence d'une limite d'impact soutenable sur chaque *proxy* pour chaque organisation. Etant donné l'urgence environnementale que nous connaissons, peut-être serait-il plus judicieux de concentrer nos efforts sur la mise en œuvre des principes de soutenabilité sur l'ensemble des leviers de contrôle des organisations. Ces efforts ne pourraient cependant être fructueux sans les coupler à l'étude des comportements des acteurs.

Adoption des outils de gestion et psychologie sociale

Le modèle du comportement planifié d'[AJZEN \(1989\)](#) permet de mettre en relation les dynamiques de détermination internes des comportements des individus et leurs perceptions des outils de gestion. Cette étude a permis de mettre en évidence l'intérêt de ce modèle dans l'étude des comportements d'appropriation des outils de gestion par les acteurs.

Son utilisation, dans notre recherche, a mis en lumière les ressorts de la priorisation des enjeux économiques sur les enjeux environnementaux et sociaux. L'existence d'une démarche RSE, la volonté d'être militants ne suffit pas à contrebalancer la prégnance des enjeux économiques dans la prise de décision des acteurs. Ce constat ne nie pas l'importance des ressources financières pour l'action. Cet état d'esprit limite cependant la remise en cause du statu quo en orientant la formulation des problématiques auxquelles font face les organisations. Il s'agit sous ce prisme d'identifier la manière la moins impactante environnementalement et socialement de poursuivre son activité selon le modèle d'affaire existant en préservant un niveau de marge acceptable. C'est l'approche dont [STEFFEN ET AL \(2018\)](#) soulignent l'insuffisance. S'adapter à l'urgence environnementale actuelle, impliquerait d'identifier les manières de fournir un service nécessaire, en respectant les limites environnementales et sociétales, et de sélectionner la modalité la plus rentable pour cela. En effet, inverser l'ordre des priorités, c'est ouvrir la voie à des solutions d'innovation de rupture adaptées aux conditions actuelles des systèmes.

Cette inversion nécessite une action sur l'ensemble des déterminants de l'intention et du comportement. Les outils de gestion peuvent y jouer un rôle, en complément d'autres éléments du discours organisationnel, en influençant directement les contrôles perçus et effectifs au travers des

informations qu'ils fournissent et en étant porteurs de la norme perçue, agissant ce faisant comme un *nudge* vers le comportement attendu, ce qui peut entraîner en retour une modification des attitudes.

Ce schéma d'évolution des individus est bien évidemment à mettre en perspective de l'ensemble des dynamiques de l'organisation, ce qui constitue un autre apport de notre recherche.

L'Organisation comme milieu de déploiement des outils de gestion : les racines du changement

Ce travail contribue à la littérature sur l'influence des outils de gestion en mettant en lumière les ressorts des mécanismes d'action des outils sur les acteurs. Ce résultat ouvre des perspectives en termes de design d'outils d'influence et de cadre d'analyse de l'adoption et de l'appropriation d'un outil de gestion par les individus, tout en explicitant les modalités d'influence de l'espace d'intertextualité.

L'ambition initiale d'influencer l'organisation au travers d'un outil « Cheval de Troie » n'a pas été assouvie. Nous avons constaté, au travers de l'étude du profil des décideurs, que l'existence d'une ambition « militante », d'un investissement dans une démarche RSE ne suffisait pas à remettre en cause la prédominance des enjeux économiques sur les autres dans la prise de décision des acteurs. Ces terrains ne semblent pas plus fertiles au nécessaire changement de paradigme pour incarner la représentation de la soutenabilité de René Passet. L'orientation « activiste » des objectifs de la recherche demeurent. Comment permettre aux organisations d'adapter leurs pratiques aux enjeux environnementaux et sociétaux actuels ? Poser cette question au travers de l'étude d'un outil de gestion se justifie par l'existence de la philosophie gestionnaire de ce dernier. « La philosophie gestionnaire ou philosophie de management porte en elle une charge éthique. Ce contenu traduit l'existence nécessairement subjective de tout objet de management. Expliciter cette part de subjectivité n'est possible que par une exploration du sens que les acteurs donnent aux objets de management » **ADAM-LEDUNOIS ET DAMART (2017)**. Les raisons de l'échec à l'adoption de l'outil sont autant d'enseignements sur la manière dont les outils de gestion peuvent participer à ce changement.

L'un des premiers enseignements est un rappel de l'importance de la légitimité du porteur de changement. Si notre légitimité technique a permis l'acceptation du projet de thèse, cela n'a pas renforcé notre pouvoir global dans l'organisation, limitant par là même l'influence possible des travaux. Il importe donc, pour qu'un outil de gestion puisse contribuer à un changement « de type 2 »

(**DETCHESAHAR ET JOURNE (2007)**), qu'il soit porté par une personne dont l'autorité est reconnue et acceptée. Cela implique un remaniement des relations de pouvoir dans l'organisation.

Ce changement de type 2 pourrait être résumé par l'acceptation de comptabiliser l'insoutenabilité des activités de l'organisation. Or, comme nous avons pu le voir précédemment, l'objectif des membres de l'organisation, même militante, est de mesurer sa « mieux-disance » environnementale et sociétale.

Un autre des enseignements de cette thèse est que l'intertextualité via « une écriture avec lien » n'a pu être atteinte au travers du substrat technique d'un seul outil de gestion. Il serait donc très probablement nécessaire de conduire le changement au travers de plusieurs substrats du discours organisationnel, en travaillant notamment sur les récits, métaphores et représentations de l'organisation et du rôle des acteurs, de manière alignée avec l'objectif de comportement porté par l'outil de gestion. Une écriture avec lien implique l'introduction d'autres éléments porteurs de la même philosophie gestionnaire. Si la vision de l'organisation est nécessairement dissonante, elle doit être accompagnée pour réussir « une remise en cause [effective] du cadre cognitif de l'activité » (**DETCHESAHAR ET JOURNE (2007)**).

Les mécanismes d'interaction acteurs-outil peuvent entraîner une modification de ce dernier, à travers une restriction de son périmètre d'utilisation, de l'étendue et de la précision des données d'entrée, ou encore de la sélection faite dans la prise en compte et l'interprétation des résultats. L'outil en usage peut donc différer de l'outil adopté. Il serait donc nécessaire de s'assurer que ces modifications, si elles ont lieu, n'entraînent pas un appauvrissement de la vision de l'organisation et de la philosophie gestionnaire. Ces dernières peuvent également faire l'objet d'une instrumentalisation dans les stratégies d'acteurs, avec plus ou moins de succès pour ces derniers.

Nous pouvons en conclure que si l'organisation, sous l'effet de modifications de sa stratégie et de son environnement, évolue et ce faisant rend des outils de gestion obsolètes, ce qui nécessite leur renouvellement, un outil de gestion seul porteur de l'expression de l'insoutenabilité, ne peut changer une organisation. Introduire une comptabilité de la soutenabilité systémique forte ne peut donc se faire avec succès sans une modification des attentes des organisations vis-à-vis de l'image produite au travers de leur évaluation et communication extra-financière.

Limites de la recherche

Cette recherche présente à la fois des limites méthodologiques et pratiques. Les limites méthodologiques sont liées à notre statut d'*insider*. Bien que des précautions aient été prises pour permettre une certaine distanciation, la durée importante d'exposition au terrain ne permet pas de garantir l'absence complète de subjectivité dans les résultats de nos travaux.

D'un point de vue pratique, le processus de développement de l'outil n'a pas permis d'aller plus loin que le niveau des *sponsors*. Il n'est donc pas possible d'évaluer les capacités qu'aurait ce modèle à influencer le comportement des décideurs de l'organisation. Si le biais de saillance économique semble apparaître au travers de la mise en commun du portefeuille d'outils existant et des croyances des acteurs, nous n'avons pas été en mesure de tester son impact en introduisant des conditions de mesures venant le contrebalancer grâce à l'outil.

D'un point de vue calculatoire, notre évaluation du respect des principes de soutenabilité s'appuie sur des calculs d'impact globaux au travers de l'analyse de cycle de vie. Elle est en cela limitée par la disponibilité des données, le nombre d'indicateurs et la robustesse de ces derniers. Nous n'avons, par exemple, pas intégré d'indicateurs d'écotoxicité pour le troisième principe de soutenabilité environnemental parce que les méthodes de calcul globales disponibles ne permettent pas d'obtenir des résultats précis. La mise en place d'ACV territorialisées permettrait de compléter l'approche actuelle avec de nouvelles données pertinentes. Celles-ci nécessitent l'utilisation de données locales, et devraient donc être mises en œuvre par chaque acteur de la chaîne de valeur, ce qui reste peu probable dans un avenir immédiat.

Enfin, nous n'avons pas été en mesure de mettre en place une opérationnalisation satisfaisante des principes de soutenabilité du capital sociétal dans le format de substrat technique retenu. Cet échec représente en lui-même un facteur limitant la mise en œuvre d'un outil de comptabilité socio-environnementale sans monétarisation.

Champs d'investigation ouverts

Deux champs d'investigation supplémentaires peuvent être identifiés sur la base des limites de cette recherche. Il s'agit de poursuivre le travail de définition et opérationnalisation des principes de soutenabilité du capital sociétal, et d'évaluer sous quelles conditions éthiques une comptabilité de type bilan et compte de résultat peut être mise en place.

Le second champ ouvert consiste dans la mise en œuvre effective du modèle développé par une organisation, afin d'évaluer l'émergence et le traitement des paradoxes qu'il pourrait mettre en lumière. Or, un tel déploiement suppose la mise en place d'un système de collecte d'informations techniquement et moralement exigeant, puisqu'il implique une grande transparence de l'ensemble des acteurs de la filière. De plus, maîtriser l'impact des activités ne sera rapidement pas envisageable sans évaluation systématique des effets de chaque décision. Dans ce contexte, il serait intéressant d'étudier la perception de la complexité et du temps nécessaire à la prise de décision et la manière dont ces contraintes seront gérées.

Enfin, la modélisation des niveaux d'interaction outil-acteurs proposée reste en partie théorique et nécessiterait d'être testée sur des terrains complémentaires.

Pour conclure notre démarche réflexive, nous étions convaincus qu'un développement quantitatif de produits « écologiques » pouvait être soutenable au démarrage de notre thèse. Nous avons appris en réalisant cette étude que seule une révision profonde des modes de productions actuels et un accent mis sur un développement qualitatif pourraient permettre aux organisations d'avoir des activités soutenables. Les signaux écologiques et sociaux rendent les scénarios d'effondrement de plus en plus plausibles ([MEADOWS ET RANDERS \(2012\)](#)). Quelles entreprises intègrent ces perspectives dans leur gestion et de quelle manière ? Un outil de comptabilité de la soutenabilité serait-il plus facilement accepté par les entreprises ayant accepté cette possibilité ? Et si effondrement il y avait, quelle serait alors la comptabilité des organisations dans un tel contexte ? Comment peut-elle aider à écrire une autre suite à l'histoire ?

Bibliographie

A

Adam-Ledunois, S., & Damart, S. (2017). Innovations managériales, attrapons-les toutes ! -Design d'une méthodologie d'analyse critique des objets de management. *Revue française de gestion*, 43(264), 117-142.

Adams, C. A., & Larrinaga-González, C. (2007). Engaging with organisations in pursuit of improved sustainability accounting and performance. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(3), 333-355.

Ajzen, I. (1991). The theory of planned behavior. *Organizational behavior and human decision processes*, 50(2), 179-211.

Antheaume, N. (2004). Valuing external costs—from theory to practice: implications for full cost environmental accounting. *European Accounting Review*, 13(3), 443-464.

B

Beauvois Jean-Léon,, and Joule Robert-Vincent. (1998). *La soumission librement consentie*. PUF Paris.

Bebbington, J., & Gray, R. (2001). An account of sustainability: failure, success and a reconceptualization. *Critical perspectives on accounting*, 12(5), 557-588.

Bebbington, J., Gray, R., Hibbitt, C., & Kirk, E. (2001). *Full cost accounting: An agenda for action* (No. 73, p. 172). London: Certified Accountants Educational Trust.

Bebbington, J., Brown, J., & Frame, B. (2007). Accounting technologies and sustainability assessment models. *Ecological Economics*, 61(2-3), 224-236.

Bebbington, J., & Larrinaga, C. (2014). Accounting and sustainable development: An exploration. *Accounting, Organizations and Society*, 39(6), 395-413.

- Bem, D J. (1967). Self-perception: an alternative interpretation of cognitive dissonance phenomena. *Psychological Review* 74 (3): 183-200. doi:10.1037/h0024835.
- Birkin, F. (1996). The ecological accountant: from the cogito to thinking like a mountain. *Critical Perspectives on Accounting*, 7(3), 231-257.
- Birkinshaw J., Hamel G. et Mol M.J. (2008). “Management innovation”, *The Academy of Management Review*, vol. 33, no 4, p. 825-845.
- Bjørn, A., & Hauschild, M. Z. (2015). Introducing carrying capacity-based normalisation in LCA: framework and development of references at midpoint level. *The International Journal of Life Cycle Assessment*, 20(7), 1005-1018.
- Brand, F. (2009). Critical natural capital revisited: ecological resilience and sustainable development. *Ecological economics*, 68(3), 605-612.
- Brannick, T, Coghlan, D. (2007) ‘In Defense of Being “Native”: The Case for Insider Academic Research’, *Organizational Research Methods* 10(1): 59–74
- Broman, G. I., & Robèrt, K. H. (2017). A framework for strategic sustainable development. *Journal of Cleaner Production*, 140, 17-31.
- Brunsson, N. (1993). Ideas and actions: Justification and hypocrisy as alternatives to control. *Accounting, Organizations and Society*, 18(6), 489-506

C

- Cappelletti, L. (2010). La recherche-intervention : quels usages en contrôle de gestion ?. In Crises et nouvelles problématiques de la Valeur
- Chauvey, J. N., Naro, G., & Seigneur, A. (2015). Rhétorique et mythe de la Performance Globale L’analyse des discours de la Global Reporting Initiative. *Critical Perspectives on Accounting*, 33, 79-91
- Costanza, R., Daly, H. E. (1992), Natural capital and sustainable development. *Conservation biology*, 6(1), 37-46.
- Chiapelo, E. et Gilbert, P. (2013). *Sociologie des outils de gestion*. La Découverte, Paris

Cochet Y. (2015) Postface dans Servigne, P., & Stevens, R. (2015). *Comment tout peut s'effondrer. Petit manuel de collapsologie à l'usage des générations présentes*. Le Seuil, Paris

Costanza, R., Alperovitz, G., Daly, H., Farley, J., Franco, C., Jackson, T., ... & Victor, P. (2013), *Building a sustainable and desirable economy-in-society-in-nature*, available at <https://sustainabledevelopment.un.org/index.php?page=view&type=400&nr=627&menu=35> (accessed 11 September 2017)

Coulson, A. and Adams, C. and Nugent, M. and Haynes, K. (2015) 'Exploring metaphors of capitals and the framing of multiple capitals : challenges and opportunities for IR.', *Sustainability accounting, management and policy journal.*, 6 (3). pp. 290-314.

Crozier, M., & Friedberg, E. (1977). *L'acteur et le système*. Editions du Seuil, Paris

D

Daly, H. E. (1990). Sustainable development: from concept and theory to operational principles. *Population and development review*, 16, 25-43.

David, A. (2000). Logique, épistémologie et méthodologie en sciences de gestion : trois hypothèses revisitées. *Les nouvelles fondations des sciences de gestion, Paris, Vuibert-FNEGE*, 83-109.

David, A. (2018). Understanding the invention phase of management innovation: a design theory perspective. *European Management Review*.

De Rozario, P. et Pesqueux, Y. (2018) *Théorie des organisations*. Pearson France, Montreuil.

De Vaujany, F. X. (2006). Pour une théorie de l'appropriation des outils de gestion: vers un dépassement de l'opposition conception-usage. *Management & Avenir*, (3), 109-126.

Dechow, N., & Mouritsen, J. (2005). Enterprise resource planning systems, management control and the quest for integration. *Accounting, organizations and society*, 30(7-8), 691-733

Detchessahar, M., et Journée, B. (2007). Une approche narrative des outils de gestion. *Revue française de gestion*, (5), 77-92

Dietz, S., & Neumayer, E. (2007). Weak and strong sustainability in the SEEA: Concepts and measurement. *Ecological economics*, 61(4), 617-626.

Dion, C. (2018). *Petit manuel de résistance contemporaine*. Éditions Actes Sud, Paris

Dumez, H. (2013). Qu'est-ce que la recherche qualitative? Problèmes épistémologiques, méthodologiques et de théorisation. In *Annales des Mines-Gérer et comprendre* (No. 2, pp. 29-42). ESKA.

E

ELKIN, R A. et LEIPPE, M R. Physiological arousal, dissonance, and attitude change: Evidence for a dissonance-arousal link and a " Don't remind me" effect. *Journal of Personality and Social Psychology*, 1986, vol. 51, no 1, p. 55.

Elkington, J. (1997). *Cannibals with forks: The triple bottom line of 21st century business*. Oxford: Capstone Publishing.

F

Fishbein, M., & Ajzen, I. (2011). *Predicting and changing behavior: The reasoned action approach*. Psychology Press.

Fisher G-N, 2010, *Les Concepts Fondamentaux de la Psychologie Sociale*, Dunod

Folke, C., S. R. Carpenter, B. Walker, M. Scheffer, T. Chapin, and J. Rockström, (2010) Resilience thinking: integrating resilience, adaptability and transformability. *Ecology and Society* 15(4): 20, available at <http://www.ecologyandsociety.org/vol15/iss4/art20/> (accessed 11 September 2017)

Fraser (2012). Fleshing out an engagement with a social accounting technology. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 25(3), pp.508-534

G

Gibassier, D. (2014) « *Le développement du contrôle de gestion environnemental : institutionnalisation, adoption et pratiques* ». (Thèse doctorale HEC Paris)

Girandola, F. (2003). *Psychologie de la persuasion et de l'engagement* (Vol. 4). Presses Univ. Franche-Comté.

Godard, O. (2004). La pensée économique face à la question de l'environnement. *Cahier n, 2004, 025*.

Goldstein, Noah J., et Cialdini R. B. 2007. « The spyglass self: A model of vicarious self-perception. » *Journal of Personality and Social Psychology* 92 (3): 402.

Gray, R. (1993). *Accounting for the environment*. London: Paul Chapman.

Gray,R (2006) "Social, environmental and sustainability reporting and organisational value creation?: Whose value? Whose creation?", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 19 Issue: 6, pp.793-819

Gray R. (2010), Is accounting for sustainability actually accounting for sustainability...and how would we know? An exploration of narratives of organisations and the planet. *Accounting, Organizations and Society* 35 (1): 47-62.

Gray, R., Walters, D., Bebbington, J., & Thompson, I. (1995). The greening of enterprise: an exploration of the (non) role of environmental accounting and environmental accountants in organizational change. *Critical perspectives on accounting*, 6(3), 211-239.

Grimand A. (2012). L'appropriation des outils de gestion et ses effets sur les dynamiques organisationnelles : le cas du déploiement d'un référentiel des emplois et des compétences. *Management & Avenir* : 237-257.

H

Hatchuel, A., & Weil, B. (1992). *L'expert et le système: gestion des savoirs et métamorphose des acteurs dans l'entreprise industrielle; suivi de Quatre histoires de systèmes-experts*. Paris : Economica.

Heider, F. (1946). Attitudes and cognitive organization. *The Journal of psychology*, 21(1), 107-112.

Hendriksen, B., Weimer, J., & McKenzie, M. (2016). Approaches to quantify value from business to society: Case studies of KPMG's true value methodology. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 7(4), 474-493.

Herbohn, K. (2005). A full cost environmental accounting experiment. *Accounting, Organizations and Society*, 30(6), 519-536.

I

ISO (2006), ISO 14040, 2006. Environmental management – life cycle assessment – principles and framework.

J

Jevons, W. S. (1866). *The coal question: an inquiry concerning the progress of the nation, and the probable exhaustion of our coal-mines* (p. 374). London: Macmillan.

K

Kering epl methodology and 2013 Report, available at: http://www.kering.com/sites/default/files/document/kering_epl_methodology_and_2013_group_results_0.pdf

L

Lamberton, G. (2000), Accounting for sustainable development—A case study of city farm. *Critical Perspectives on Accounting*, 11(5), 583-605.

Lamberton, G. (2005, March). Sustainability accounting—a brief history and conceptual framework. In *Accounting Forum* (Vol. 29, No. 1, pp. 7-26). Elsevier.

Le Masson, P., Dorst, C. H., & Subrahmanian, E. (2013). Design theory: history, state of the art and advancements. *Research in Engineering Design*, 4(2), 97-103

M

Meadows, D., & Randers, J. (2012). *The limits to growth: the 30-year update*. Routledge.

Missimer, M., Robèrt, K. H., & Broman, G. (2017). A strategic approach to social sustainability–Part 1: exploring the social system. *Journal of Cleaner Production*, 140, 32-41.

N

Natural Step Canada, *The Sustainability Primer (2010)*, available at <http://www.naturalstep.ca/sites/default/files/sustainability-primer.pdf> (accessed 08 September 2017)

Nisbett, R. et Wilson, T (1977). Telling more than we can know: verbal reports on mental processes. *Psychological review*, vol. 84, no 3, p. 231.

Noël, J. F., & O'Connor, M. (1998). Strong sustainability and critical natural capital. *Valuation for Sustainable Development: Methods and Policy Indicators*. Edward Elgar, Cheltenham, pp. 75-97.

O

Odum, E. P. (1989), *Ecology and our endangered life-support systems*. Sinauer Associates, Sunderland

O'Riordan, T. (1991). The new environmentalism and sustainable development. *Science of The Total Environment* 108 (1-2) : 5-15.

P

Passet, R. (1979) *L'économie et le vivant*, Payot, re-edited 1996 Economica, Paris, p 26.

Pearce, D.W. (1976), The limits of cost-benefit analysis as a guide to environmental policy, *Kyklos*, 29, Fasc. 1: 97-112.

Pearce, D.W., Turner, R.K. (1990), *Economics of Natural Resources and the Environment*. Harvester Wheatsheaf, Hemel Hempstead.

Pelenc, J., & Ballet, J. (2015), Strong sustainability, critical natural capital and the capability approach. *Ecological economics*, 112, 36-44

Phillips, N., Lawrence, T. B., & Hardy, C. (2004). Discourse and institutions. *Academy of management review*, 29(4), 635-652.

Pichault, F. (2006). L'intervention en organisation: une question de légitimation systémique. *Revue internationale de Psychosociologie*, 12(26), 63-96.

Poole, M., & Van de Ven, A. (1989). Using Paradox to Build Management and Organization Theories. *The Academy of Management Review*, 14(4), 562-578.

R

Rambaud, A. P. (2015). La valeur de l'existence en comptabilité: pourquoi et comment l'entreprise peut (p) rendre en compte des entités environnementales pour «elles-mêmes»? (Thèse doctorale, Université Paris Dauphine-Paris IX).

Rambaud, A., & Richard, J. (2015), The “Triple Depreciation Line” instead of the “Triple Bottom Line”: towards a genuine integrated reporting. *Critical Perspectives on Accounting*, 33, 92-116.

Richard J (2012), *Comptabilité et Développement Durable*, Economica, Paris

Robèrt, K. H. (2000). Tools and concepts for sustainable development, how do they relate to a general framework for sustainable development, and to each other?. *Journal of cleaner production*, 8(3), 243-254

Rockström, J., W. Steffen, K. Noone, Å. Persson, F. S. Chapin, III, E. Lambin, T. M. Lenton, M. Scheffer, C. Folke, H. Schellnhuber, B. Nykvist, C. A. De Wit, T. Hughes, S. van der Leeuw, H. Rodhe, S. Sörlin, P. K. Snyder, R. Costanza, U. Svedin, M. Falkenmark, L. Karlberg, R. W. Corell, V. J. Fabry, J. Hansen, B. Walker, D. Liverman, K. Richardson, P. Crutzen, and J. Foley. (2009), Planetary boundaries: exploring the safe operating space for humanity. *Ecology and Society* 14(2): 32. Available at <http://www.ecologyandsociety.org/vol14/iss2/art32/> (accessed 11 September 2017)

S

Savall, H., & Zardet, V. (2004). Recherche en sciences de gestion: Approche qualimétrique, observer l'objet complexe (No. halshs-00783087).

Simon, L., Greenberg, J., & Brehm, J. (1995). Trivialization: the forgotten mode of dissonance reduction. *Journal of personality and social psychology*, 68(2), 247

Simons, R. (1995). *Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Harvard Business Press.

Schouten, J. W., & McAlexander, J. H. (1995). Subcultures of consumption: An ethnography of the new bikers. *Journal of consumer research*, 22(1), 43-61.

Steffen, W., Richardson, K., Rockström, J., Cornell, S. E., Fetzer, I., Bennett, E. M., ... & Folke, C. (2015), Planetary boundaries: Guiding human development on a changing planet. *Science*, 347(6223), 1259855.

Steffen, W., Rockström, J., Richardson, K., Lenton, T. M., Folke, C., Liverman, D., ... & Donges, J. F. (2018). Trajectories of the Earth System in the Anthropocene. *Proceedings of the National Academy of Sciences*, 201810141

T

Taura T, Nagai Y (2012) *Concept generation for design creativity—a systematized theory and methodology*. Springer, London

Taura, T., & Nagai, Y. (2013). A systematized theory of creative concept generation in design: first-order and high-order concept generation. *Research in Engineering Design*, 24(2), 185-199.

Thaler R.H., Sustain, C.R., (2010), *Nudge, la méthode douce pour inspirer la bonne décision*, Vuibert, Paris.

Thoradeniya P., Lee J., Tan R., Ferreira A., (2015) "Sustainability reporting and the theory of planned behaviour", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 28 Issue: 7, pp.1099-1137

U

Unerman, J., Bebbington, J., & O'dwyer, B. (2018). Corporate reporting and accounting for externalities. *Accounting and Business Research*, 48(5), 497-522.

V

Vaillancourt, J. G. (1991). Le développement durable ou le «compromis» de la Commission Brundtland, Désarmement, développement et protection de l'environnement. *L'Avenir d'un monde fini, Jalons pour une éthique du développement durable, Un dialogue entre Albert Jacquard et Hubert Reeves*, 17-46.)

W

Wicker, AW. 1969. « Attitudes versus actions: The relationship of verbal and overt behavioral responses to attitude objects. » *Journal of Social issues* 25 (4): 41-78.

Wolf, M. A., Chomkamsri, K., Brandao, M., Pant, R., Ardente, F., Pennington, D. W., ... & Goralczyk, M. (2010). *ILCD Handbook-General Guide for Life Cycle Assessment-Detailed Guidance*

X

Xu Y. et Xu X. (2008), "Social actors, cultural capital, and the state. The standardization of bank accounting classification and terminology in early twentieth century China", *Accounting, Organizations and Society*, vol 33, n°1, p73-102

Annexes

Annexe 1 : Rapport Fermes d'Avenir



Une Comptabilité d'Avenir pour...

- Conserver ce qui est capital
- Valoriser (et rémunérer) les services environnementaux sociaux optimisés par les fermes agroécologiques








Finalité du document

Saviez-vous qu'une ferme agro-écologique est souvent plus riche de 50% de ce que nous dit l'actif de son bilan?
Et qu'elle favorise et maintient des services indispensables à la société, qui peuvent valoir deux fois plus que son chiffre d'affaires ?

Ce document a été préparé par :

- le cabinet d'expertise comptable Compta Durable
- l'association Fermes d'Avenir*
- le cabinet Auxilia Conseil en transition*
- avec l'appui de notre comité scientifique**

Il présente les premiers résultats de notre projet pilote de comptabilité innovante (comptabilité en triple capital) sur 3 fermes agro-écologiques.

Nous avons la conviction que cette comptabilité d'Avenir est un puissant levier de transformation et de transition vers une agriculture durable :

- elle rend compte (de manière juste et transparente) d'une agriculture qui sait préserver son capital (naturel et social) et qui crée de nombreuses richesses partagées
- elle a vocation à devenir indispensable à l'agriculteur, aux acheteurs de sa production, à ses partenaires économiques et financeurs, aux territoires et acteurs publics, et aux citoyens
- ... pour apporter une vraie robustesse économique à l'agriculture verte - dont le sens et la performance dans la durée sont bien plus prometteurs qu'une seule compétitivité sur les prix des produits ou une capacité à l'export

Nous souhaitons :

- partager librement cette nouvelle méthode et ouvrir les échanges
- faciliter l'adhésion, puis l'appropriation d'outils simples et efficaces par les acteurs sur le terrain.

*structure du Groupe SOS Teflonité économique au service de l'intérêt général! **voir composition en annexe



Sommaire



1. Un défi à relever: compter ce qui compte vraiment
2. Les fermes agro-écologiques préservent les capitaux naturels et sociaux, et génèrent des services précieux pour la société
3. Une expérimentation pour forger une Comptabilité d'avenir
4. Résultats et analyses sur trois fermes pilotes
5. Des perspectives vers la diffusion d'un nouveau référentiel et d'un outil qui permet de: mieux gérer, démontrer la valeur et les impacts des fermes, mieux rémunérer et financer les fermes



Le problème que nous souhaitons traiter: Une comptabilité conventionnelle agricole qui ne compte pas ce qui compte !



Aujourd'hui dans le plan comptable agricole (PCA) les capitaux sociaux et environnementaux ne sont pas comptabilisés:

- ❖ La valeur de la ferme n'est pas correctement évaluée
- ❖ Les dépenses de préservation du capital naturel et humain ne peuvent être ni budgétées ni suivies par les agriculteurs
- ❖ Leurs actions et dépenses de préservation ne sont pas mises en évidence
- ❖ Les services environnementaux et sociaux retirés par la société ne sont ni visibles dans les comptes ni valorisés/rémunérés*

*sauf à de trop rares exceptions (ex: MAEC)



Le capital naturel et humain est essentiel mais invisible dans les comptes officiels
Il est urgent de proposer de faire évoluer la norme, pour gérer, démontrer et financer une agriculture durable à forts impacts positifs

Primo - Une ferme agro-écologique se fonde sur trois capitaux



Une ferme qui produit des bénéfices économiques ET qui prend soin de la terre et des hommes =

Une entreprise qui sait maintenir son **capital naturel** et son **capital humain** ...et pas seulement son capital financier (→ actifs les plus visibles: engins, bâtiments... dont on se sert généralement pour jauger de la richesse du propriétaire de la ferme).



Exemple : Préserver ou pas le capital naturel

Production agricole sans prise en compte du capital naturel



Bénéfices :

- ◆ Forts rendements à court terme

Inconvénients :

- ◆ Appauvrissement des sols
- ◆ Perte de la biodiversité
- ◆ Contamination de l'eau
- ◆ Mécanisation => destructrice d'emplois
- ◆ Uniformisation des paysages

Production agricole préservant le capital naturel



Inconvénients :

- ◆ Durée d'installation d'un écosystème naturellement productif

Bénéfices :

- ◆ Maintien de ses propres ressources !
- ◆ Biodiversité préservée
- ◆ Qualité de l'eau préservée
- ◆ Création d'emploi local
- ◆ Diversité des paysages

Des différences au bilan comptable : pour une juste vision annuelle de la valeur de la ferme



On calcule la valeur de chaque capital en tenant compte des amortissements :

$$\text{Actif brut} - \text{Amortissement} = \text{Actif net}$$

La valeur réelle, d'usage,
de ce que possède la ferme

La valeur
historique de ce
que possède la
ferme

Ce qu'on met de côté pour
tenir compte des charges
de renouvellement

C'est nouveau!

Et ça change tout!

	Actif brut	Amortissement	Actif net	Passif
Financier	Immobilisations (bâtements, valeur des animaux, créances...)	Ex: usure pour le bâtements, matériel agricole		Capitaux financiers (fonds propres financiers, dettes...)
Naturel	Sol vivant (nutriments du sol, vie du sol), Équilibre atmosphérique	Ex: puisage des nutriments, émissions de gaz à effet de serre		Capitaux Naturels
Humain	Patrimoine relationnel (lien social...)	Ex: dégradation du patrimoine humains et du lien social		Capitaux humains
			TOTAL ACTIF -	TOTAL PASSIF
			= Bénéfice ou perte	



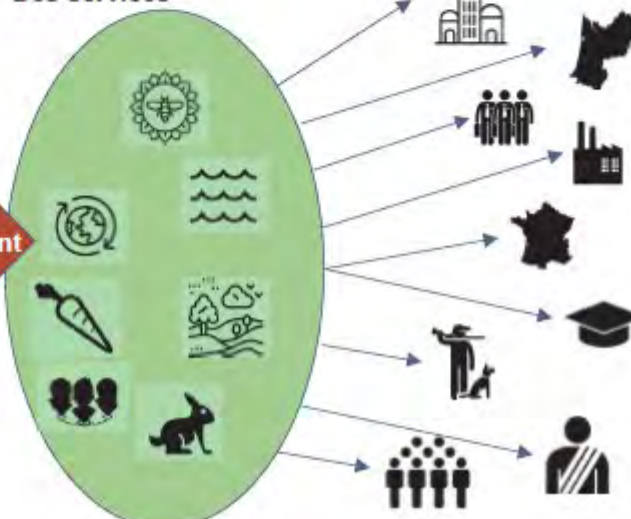
Secundo - Une ferme agro-écologique maintient des services essentiels à la société

Qui bénéficient à une multitude
d'acteurs locaux ou plus lointains

Des services

Une ferme

maintient





... pour de multiples bénéficiaires à différentes échelles



Citoyens, Agence Régionales de Santé, sécurité sociale, mutuelles



Citoyens, acteurs du tourisme, collectivités locales



Chasseurs, pêcheurs (et leurs fédérations respectives), acteurs du tourisme



Citoyens, organismes de compensation des émissions, institutions nationales et européennes



Citoyens en aval, administrations en charge de la prévention des catastrophes naturelles



Ménages, agence de l'eau, syndicat de l'eau



Agriculteurs du territoire



Citoyens du territoire, centre sociaux

Les différences dans le compte de résultat : pour une bonne vision des nouveaux produits et charges



Chiffre d'affaires lié à la vente de produits	Approvisionnement : achats de semences, terres, eau, gaz, électricité, ...
	Charges de personnel
	Autres charges
Subventions	Amortissements financiers
Contribution volontaires	Contrepartie des contribution volontaires
Nouveaux ressourcement pour l'activité la ferme lié au cycle de production	Amortissement du capital naturel et social

Charges de préservation du capital social et naturel diluée dans les appro et salaires

C'est nouveau!

TOTAL PRODUITS	TOTAL CHARGES
Résultat d'exploitation	
Produit financier	Charge financière
Résultat courant avant impôt	
Valeur des services rendus	
Bénéfice ou perte	

Et ça change tout!



Une expérimentation pour « compter ce qui compte »



1. Nous avons donc défini de nouvelles règles comptables qui rendent visibles la valeur des fermes selon les 3 capitaux :
 - ❖ Financier
 - ❖ Naturel
 - ❖ Social

Ces règles sont utilisables pour tout type de ferme agro-écologique ou en conversion (quelque soit la culture, l'ancienneté, la localisation)

2. Nous avons affiné le référentiel, puis conçu un outil que nous avons testé sur trois fermes pilotes

3. Nous avons établi leur "comptabilité d'avenir" : bilan et compte de résultat "nouveaux", mis en regard de leurs comptes "classiques"



Une expérimentation pour « compter ce qui compte » (2)



La "comptabilité d'avenir" permet de voir :

- ❖ La création et la destruction de valeur
- ❖ Les coûts engendrés par les actions (nécessaires) de préservation des capitaux

Pour:

*Produire des aliments sains
Maintenir les paysages
Préserver l'eau et les sols durablement
Restaurer la biodiversité
...*



Concrètement un plan d'action pour

*Planter des haies
Creuser des mares
Amender régulièrement en compost
Accueillir des chantiers collectifs
Loger / nourrir les stagiaires
Limiter la mécanisation
...*



Par exemple, 20k€ de dépenses et 200 jh de travail annuel (rémunéré et bénévole) sur une ferme de 2 ha



Une expérimentation pour « compter ce qui compte » (3)

La "comptabilité d'avenir" permet aussi de voir :

- ❖ La valeur estimative des bénéfices écologiques et sociaux non payés



Ne pas utiliser de produits phytosanitaires, avoir des cultures diversifiées, préserver le sol, etc.



Concrètement ça entraîne

*Une réduction des traitements de potabilisation de l'eau, et donc des économies financières pour les usines de production d'eau potable, l'industrie agro-alimentaire, etc.
Une réduction des coûts de santé*



309 €/ha/an
économisés dans les usines (dans les aires de captage en IDF)

1 000 €/ha/an de coûts de santé évités

Trois fermes pilotes - pour une Comptabilité d'Avenir

Edouard Stalin et Linda Bedoue



Ferme de la mare des rufaux
Normandie

- Date de création : 2011
- Maraîchage agro-écologique
- Surface : 2,8 ha

Benjamin Thibaudault et Rachel Serin



Ferme de la Bourdaisière :
Touraine

- Date de création : 2013
- Maraîchage agro-écologique
- Surface : 0.48ha

Nathalie Cerclé et Stéphane Sabot



Ferme Agro-logique de Lavat
Allier

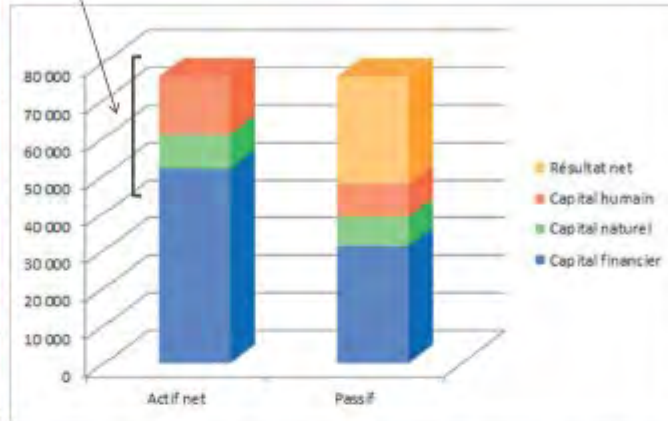
- Date de transmission: 2016
- Elevage familial - en cours de conversion bio + polyculture
- Surface : 22 ha déjà en production agro-écologique sur un total de 50ha



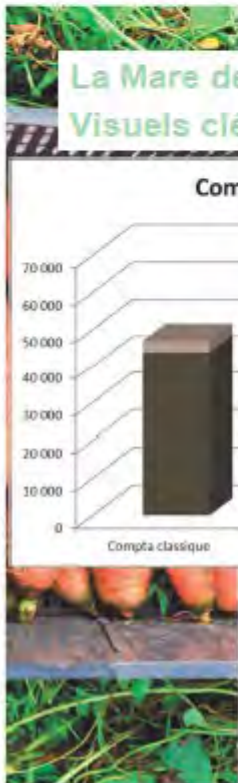
La Mare des Rufaux - Comptabilité d'avenir Visuels clés - Bilan

Chiffres en cours de finalisation
Ne pas diffuser en l'état

Le nouveau total de bilan de la ferme est 50% plus élevé qu'en comptabilité classique: la ferme est « plus riche », les actifs naturels (sols, biodiversité, eau) et humains en sont l'illustration.



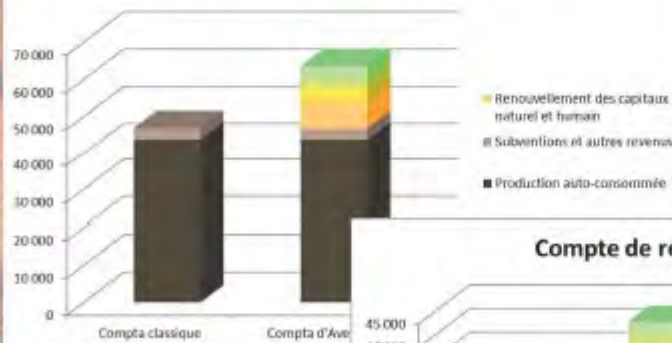
Dans notre évaluation, le « capital sol » (sol vivant et riche en nutriments) a été valorisé à environ 2000 Euros/ha. Pour les autres valeurs, se référer à l'annexe.



La Mare des Rufaux - Comptabilité d'avenir Visuels clés - Compte de résultat

Chiffres en cours de finalisation
Ne pas diffuser en l'état

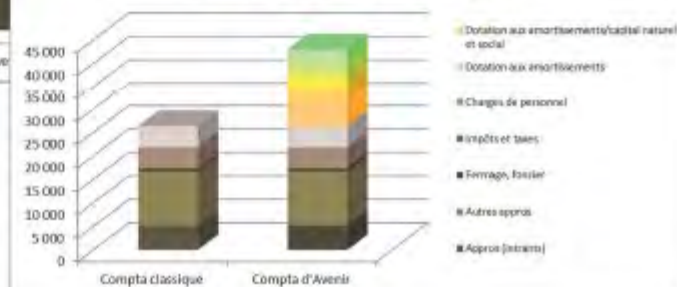
Compte de résultat - Produits



Produits d'exploitation:
Ils sont 30% plus élevés qu'en compta classique, car le renouvellement des capitaux est intégré aux « produits » de l'activité de la ferme

Attention : Une large part de la production de la ferme est réalisée grâce au volontariat et travail bénévole, typique sur les sites d'apprentissage intensif et à forte entraide, AMAP, woofers... (voir page suivante pour une autre lecture)

Compte de résultat - Charges



Chiffres en cours de finalisation
Ne pas diffuser en l'état

La Mare des Rufaux – Une autre analyse



Produits d'exploitation:
Si l'on affecte un taux de SMIC horaire chargé à toutes les heures de travail bénévoles réalisées à la ferme, on obtient une explosion des produits d'exploitation.
= Une ferme dont les modes de production sont très peu mécanisés et qui prend soin de la terre par un « travail intensif en humain »

Charges d'exploitation:
Comme bien souvent en agriculture, l'entraide, le bénévolat sont des pratiques courantes. Ceci génère un volume important que l'on peut considérer comme une charge, qui rend possible l'activité de la ferme.

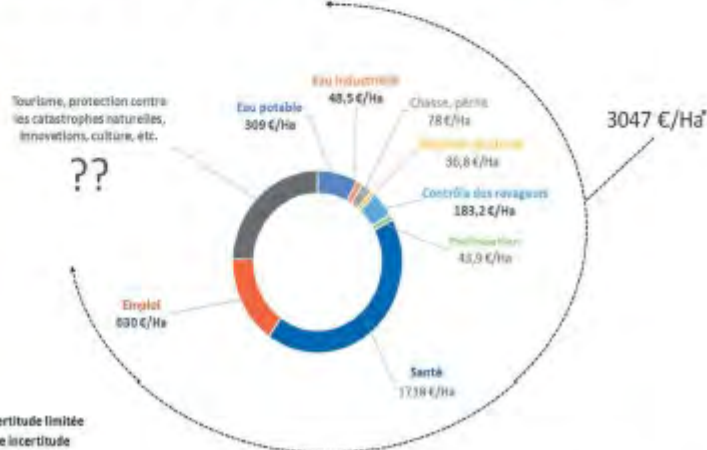
*La discussion peut être ouverte sur la viabilité du modèle, l'avantage (ou non) concurrentiel, le « juste prix » du travail...
Ce travail en pratique non rémunéré porte majoritairement sur la production et à hauteur de 20% sur la préservation du capital naturel et social*



La Mare des Rufaux - Valeur des services non-payés : estimation d'un montant annuel, mode de calcul



Mode de calcul : estimations basées sur les prix de marché, les coûts (coûts évités, coûts de restauration, coûts des dommages), ou sur des valeurs de référence (valeurs tutélaires).



* : cas d'une exploitation maraîchère biologique pratiquant l'agroforesterie, située dans une aire d'alimentation de captage



La Mare des Rufaux - Valeur des services rendus : quelle prise en compte dans la comptabilité d'avenir?

Chiffres en cours de finalisation
Ne pas diffuser en l'état



L'estimation des bénéfices non-payés s'élève à : **7761 €**

- Intégration dans le compte de résultat en tant que "produits"
- Intégration dans le bilan comptable en tant que "créances"

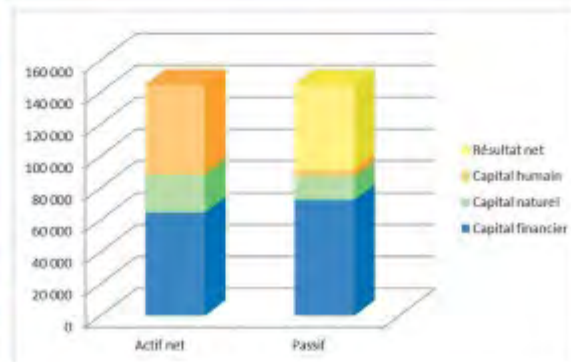
Compte de résultat		Bilan	
Produits d'exploitation	113 635	Actifs financiers	Capitaux financiers
Chiffre d'affaires	42 550	Immobilisation	25 002
Renouvellement des capitaux	35 666	Autel d'actif	0
Indemnité et subvention	3 145	Traitements	0 000
Autres produits d'exploitations	32 264	Autres actif	0
Charges d'exploitation	93 115	Actifs naturels	Capitaux naturels
Approvisionnement et autres achats externes	9 280	Autel nat	0 000
Sous-traitance, location et prestation externes	7 064	Autel biodiversité	0
Impôts et taxes	107	Autel eau	0
Charges sociales	54 525	Autel atmosphère	0
Dotation aux amortissements	21 176	Actifs à incertains disponibilités	7 902
Financiers	4 522	Créances	1 357
Naturels	7 682	Actifs humains	Capitaux humains
Humains	9 023	Autel patrimonial	0
Autres charges d'exploitation	0	Autel social	0
		Autel social	0
		Autel social	0
		Actifs à incertains disponibilités	0 000
		Créances	0 000
RESULTAT D'EXPLOITATION	20 520		
RESULTAT FINANCIER	-143	RESULTAT	20 452
RESULTAT EXCEPTIONNEL	314		
Services écosystémiques (P) (sol/bou)	7 761		
RESULTAT NET	28 452		



La Ferme de Layat - Comptabilité d'avenir Visuels clés - Bilan

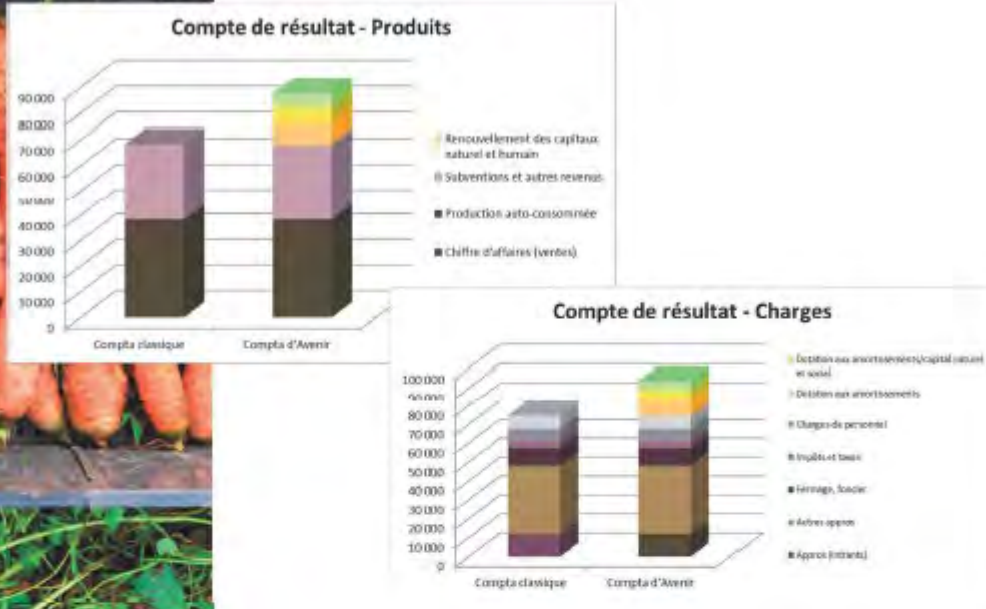
Chiffres en cours de finalisation
Ne pas diffuser en l'état

Le nouveau total de bilan de la ferme est deux fois plus élevé qu'en comptabilité classique: la ferme est « plus riche ».
Plus que la valeur des actifs naturels (sols etc.) la raison majeure dans ce cas est la « créance » pour services écosystémiques, enregistrée à l'actif du bilan, qui rend compte des bénéfices apports à la société



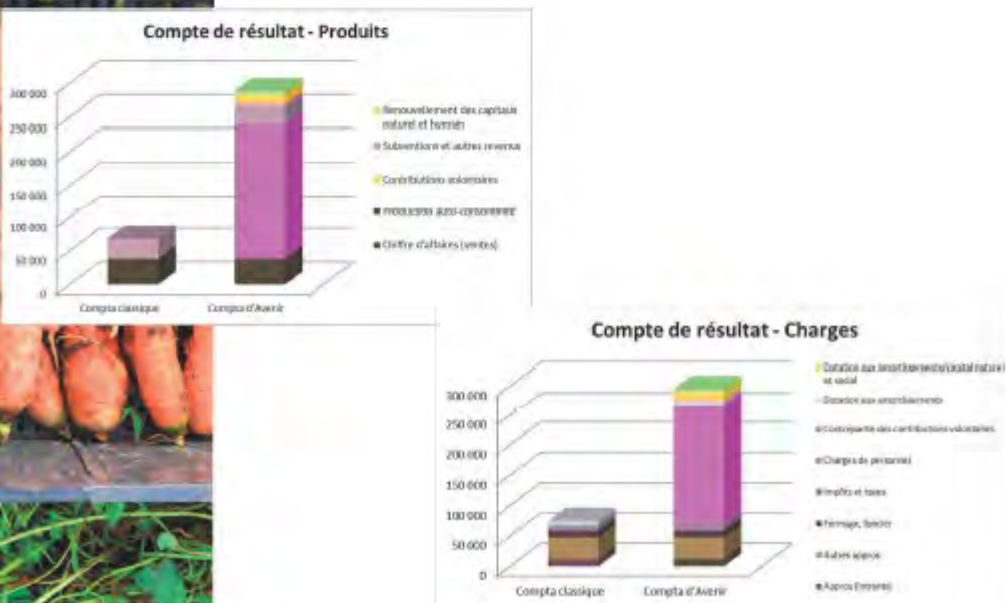
Chiffres en cours de finalisation
Ne pas diffuser en l'état

La Ferme de Layat - Comptabilité d'avenir Visuels clés – Compte de résultat



Chiffres en cours de finalisation
Ne pas diffuser en l'état

La Ferme de Layat – Une autre vision



Fermes de Layat- Comptes "d'avenir" Nouveaux comptes

Bilan				Compte de résultat	
Actifs financiers		Capitaux financiers		Produits d'exploitation 150 072	
Immobilisation	17 122	Capitaux propres	21 938	Chiffre d'affaires	30 996
Actif financier	45 610	Provisions pour décaissements et charges	0	Renouvellement des capitaux	19 133
Télécom	-368	Dettes	50 618	Intérêts et subvention	20 869
Autres actifs	2 139	autres	0	Autres produits d'exploitations	45 074
Actifs naturels		Capitaux naturels		Charges d'exploitation 156 334	
Actif sol	0	Capital sol	9 610	Approvisionnement et autres achats externes	30 414
Actif biodiversité	0	Capital biodiversité	4 750	Sous-traitance, location et prestation externes	20 967
Actif eau	0	Capital eau	800	Impôts et taxes	3 357
Actif atmosphère	0	Capital atmosphère	0	Charges sociales	69 290
Actifs à nouveau disponibles	14 765			Dotations aux amortissements	26 336
Crédits	848			Financiers	7 222
Actifs humains		Capitaux humains		matériels	14 755
Actif patrimonial	0	Capital patrimonial	2 139	humains	9 386
Actif social	0	Capital social	1 780	Autres charges d'exploitation	0
Actif sociétal	0	Capital sociétal	450		
Actifs à nouveau disponibles	4 368			RESULTAT D'EXPLOITATION	-6 263
Crédits	4 696			RESULTAT FINANCIER	-1 600
RESULTAT				RESULTAT EXCEPTIONNEL	114
				services éco-pédagogiques et sociaux	5 589
				RESULTAT NET	-2 404

Quelques comparaisons et commentaires sur ces deux fermes

- Les dépenses annuelles (Investissements, achats et temps travaillé – rémunéré et bénévole) de préservation des capitaux naturels et sociaux s'élèvent au moins à 20 k€/an sur chaque ferme, ce qui représente 30 à 50% du montant des ventes de ces fermes! Il serait bien difficile de répercuter (totalement) le coût de ces actions dans le prix des produits (il faudrait monter le prix des produits de 50%!); Il est nécessaire d'envisager d'autres modes de rémunération pour couvrir une partie du coût de ces actions.
- Le contraste est fort entre la ferme de maraîchage agroécologique (en production depuis 6 ans) et la ferme en conversion (en cours), en termes de
 - **profitabilité** :
 - résultat positif pour la première, négatif pour la seconde pour l'instant en compte conventionnelle...alors même que la seconde reçoit des subventions et aides (DJA, DPU, conversion) égales en ordre de grandeur à son chiffre d'affaires!
 - le bénéfice final annuel "en compte d'avenir" est dans les deux cas bien meilleur par rapport à la compte classique. Avec nos choix de méthode, il tient en effet compte des services écosystémiques (qui sont également un bénéfice apporté par les fermes à de nombreux bénéficiaires)
 - Façon de réaliser les actions de préservation du capital naturel et social: choix des actions, et façon de les mener notamment le poids du recours au "gratuit" (chantiers participatifs, stagiaires etc.),
 - et pour plus globalement choix faits pour tendre vers un modèle plus résilient ("néga-charges", autoproduction, niveau de mécanisation et pourcentage des immobilisations corporelles au bilan, etc.)



Projection sur un réseau de fermes

Services environnementaux et sociaux

A l'échelle d'un département



× 200 = 1,7 Millions €

A l'échelle d'une région



× 1000 = 8,5 Millions €

A l'échelle nationale



× 13 000 = 110 Millions €



■ Microferme maraîchère d'environ 2,8 ha participant aux services sociaux et environnementaux à hauteur de 8000 € (Ferme de la Mare des Rufaux)



Vers un outil inédit et puissant pour soutenir une agriculture durable?

Ce nouvel référentiel et outil comptable vise à :

GÉRER

Planifier les actions et les investissements, rendre possible le bon suivi et maintien des actifs stratégiques des fermes agroécologiques

DEMONTRER

Apporter les arguments pour démontrer les actions et les impacts positifs des fermes agro-écologiques

FINANCER

- ◆ Aider dans la recherche de financements existants en produisant des estimations chiffrées du capital naturel et social
- ◆ Poser les fondations pour des types de **financements innovants** tels que:
 - de nouveaux paiements pour services environnementaux (PSE),
 - le soutien (investissement, financement) par différents acteurs concernés sur le territoire ou dans la chaîne de valeur, avec de nouveaux modes de rémunération - monnaie complémentaire, finance participative, ... pour le maintien de nos actifs stratégiques!



Un nouvel outil fiable et pratique?

Un outil qui doit être accessible à tous les agriculteurs "verts" !

- Des référentiels robustes et partagés:
 - plan de compte "en triple capital", nomenclature officielle des services écosystémiques et valeurs de référence...
- Facile:
 - temps minimal à passer par l'agriculteur - pour importer sa balance comptable et passer deux heures pour lister ses actions et dépenses de préservation des capitaux (au budget et au réel) - une fois par an (ou plus souvent pour les passionnés). A date: un outil Excel vraiment simple. Demain: des "visuels" et données partagées à améliorer : tout est possible!
- Gratuit...
 - mais nécessite de traiter la question de l'animation pour une vision de réseau et pas seulement ferme par ferme...
 - pour échanger et progresser,
 - et pour "peser ensemble" : défendre un nouveau modèle agricole viable et performant, tester de nouveaux schémas de rémunérations de "groupes de fermes agro-écologiques" sur les territoires!



Perspectives pour la suite

METHODOLOGIE : AFFINER LA MESURE DU CAPITAL SOCIAL

- ❖ Mesurer l'impact emploi, mais aussi le lien social, par un jeu d'indicateurs pertinents
- ❖ Et fiabiliser la méthode par le biais des contributions d'experts

EXPERIMENTATION : TOUCHER DAVANTAGE DE FERMES

- ❖ Autres fermes agro-écologiques, fermes aux pratiques vertueuses (ex : agriculture de conservation des sols)

TECHNIQUE ET USAGE : TECH FOR GOOD

- ❖ Ou comment la techno numérique peut faciliter la relation entre agriculteurs, citoyens, collectivités, sur cette nouvelle base comptable



Votre avis et discussion

- En quoi ce sujet contribue à vos objectifs sur votre réseau?
- Comment pouvez-vous utiliser cette démarche ?



/ Notre comité scientifique multi-compétent

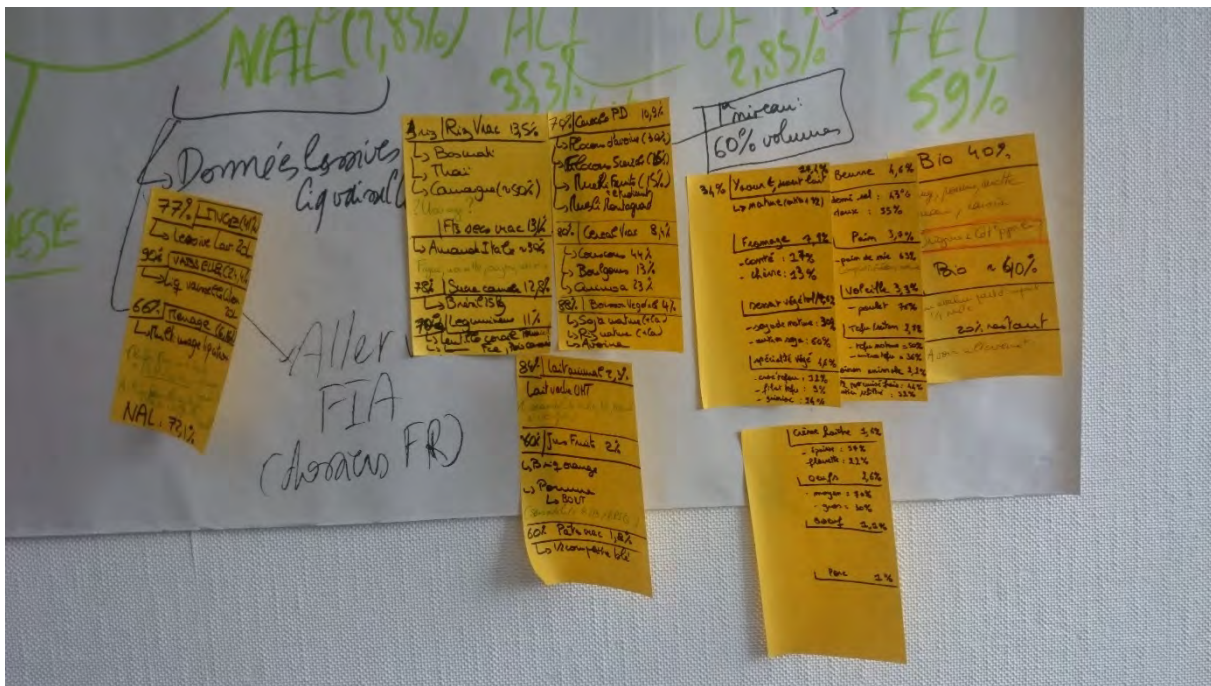
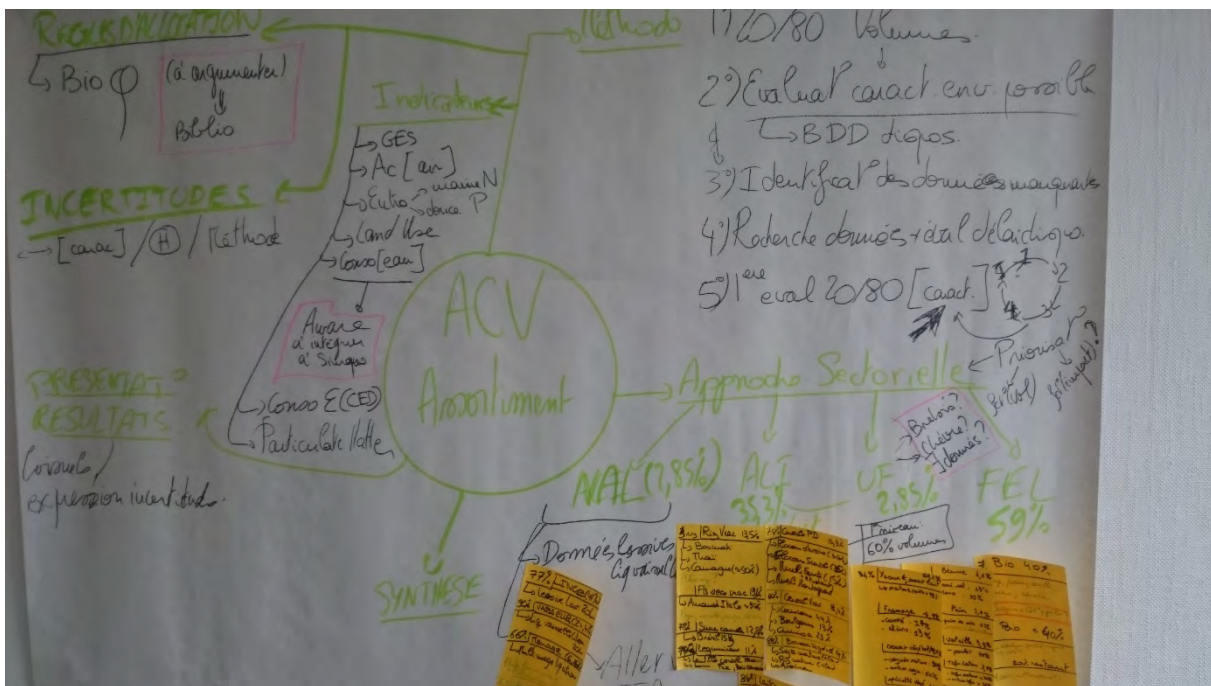


Aux origines du projet Le Plaidoyer Fermes d'avenir en 2016

- ✓ Rédaction d'un Plaidoyer de 150 pages qui analyse les externalités positives et négatives des agricultures dont 4 versions résumées à destination des élus locaux, nationaux et des entreprises.
- ✓ Présentation des enseignements du Plaidoyer à l'Assemblée Nationale lors de la commission sur le développement durable le 30 novembre 2016 pendant une Table Ronde sur « Les nouvelles pratiques agro-écologiques et les nouvelles démarches de développement durable ».
- ✓ Envoi du Plaidoyer à l'ensemble de notre base de données de leaders d'opinion (chefs d'entreprises, journalistes, élus locaux et nationaux) et des partisans d'une nouvelle agriculture (responsables d'exploitation, acteurs de la filière, syndicats).
- ✓ Présentation du Plaidoyer lors de nombreux événements (Remise des prix du Concours Fermes d'Avenir et Arbres d'Avenir au Ministère de l'Agriculture, conférence Micro-fermes à Nantes, journées Fermes d'Avenir).
- ✓ Lancement d'une pétition proposant 10 propositions de loi tirées du Plaidoyer signée par 60 000 personnes dont la vidéo de présentation a été regardée plus de 1,3M fois. Nombreuses reprises dans les médias (Libération, Huffington Post, etc.).
- ✓ Plusieurs propositions pour éditer le Plaidoyer – Etude en cours.



Annexe 2 : Calculs pour le capital naturel



Figures 1 et 2 : Illustration du travail de collaboration avec l'ingénieur ACV pour le calcul des impacts produits

1. Sélection des familles principales selon le principe de Pareto (80/20) :

La sélection des « produits principaux » (80/20) se fait au niveau de la **famille**. Nous avons sélectionné, pour chacun des 4 secteurs, les **familles principales** qui représentent environ 80% du **tonnage** du secteur et environ 20% des références (selon le principe empirique de Pareto, 80% des ventes est réalisé grâce à 20% des références). Les familles sélectionnées pour chaque secteur sont listées ci-dessous dans les tableaux 1 à 4.

TABLEAU 1. LISTE DES FAMILLES PRINCIPALES SELECTIONNEES POUR LE SECTEUR ALI.

Famille	Tonnage (t)	Part du secteur
Riz vrac	21 463,63	13,5%
Fruit sec vrac	20 877,25	13,1%
Sucre et produit sucrant vrac	20 389,22	12,8%
Légume sec et graines vrac	17 675,38	11,1%
Céréale petit déjeuner vrac	17 337,99	10,9%
Céréale vrac	13 369,24	8,4%
Boisson végétale	6 173,79	3,9%
Boisson animale	3 704,24	2,3%
Jus de fruit	3 225,71	2,0%
Pâte vrac	2 863,80	1,8%

TABLEAU 2. LISTE DES FAMILLES PRINCIPALES SELECTIONNEES POUR LE SECTEUR FEL.

Famille	Tonnage (t)	Part du secteur
Orange	78 835,40	36,92%
Pomme	28 335,65	13,27%
Pastèque	22 639,76	10,60%
Carotte	17 423,29	8,16%
Pdt	16 292,81	7,63%
Poire	8 248,60	3,86%
Citron	5 248,44	2,46%
Poireau	5 095,77	2,39%
Tomate	4 834,51	2,26%
Betterave	4 588,86	2,15%
Banane	4 432,85	2,08%
Clémentine	4 425,49	2,07%
Oignon	4 410,53	2,07%
Raisin	4 400,87	2,06%
Chou	4 330,32	2,03%

TABLEAU 3. LISTE DES FAMILLES PRINCIPALES SELECTIONNEES POUR LE SECTEUR NAL.

Famille	Tonnage (t)	Part du secteur
Linge	5 341,5	41,52%
Vaisselle	3 141,5	24,42%
Ménage	792,9	6,16%

TABLEAU 4. LISTE DES FAMILLES PRINCIPALES SELECTIONNEES POUR LE SECTEUR ULF.

Famille	Tonnage (t)	Part du secteur
Yaourt, dessert lait de vache	2 238,65	17,4%
Fromage plateaux	998,56	7,8%
Dessert végétal	973,37	7,6%
Spécialité végétale	592,93	4,6%
Beurre	586,68	4,6%
Pain	472,31	3,7%
Volaille	430,36	3,3%
Tofu et seitan à cuisiner	349,87	2,7%
Œufs	337,25	2,6%
Boisson animale, végétale	287,93	2,2%
Crème fraîche	205,43	1,6%
Bœuf	136,18	1,1%
Porc	132,90	1,0%

Le secteur ULF est un cas particulier. En effet, certaines familles ont été sélectionnées car connues pour avoir des forts impacts environnementaux (ex. les familles Bœuf et Porc) même si elles ne sont pas les familles principales en tonnage (compromis entre représentativité et complexité).

La sélection des familles principales par le tonnage est résumée dans le tableau 5 ci-dessous.

TABLEAU 5. RESUME DE LA SELECTION DES FAMILLES PRINCIPALES PAR LE TONNAGE POUR CHAQUE SECTEUR.

	Familles représentées	Equivalent tonnes	Part du poids total secteur	Part des références totales secteur
ALI	10/95	127 080 t / 159 358 t	79,7 %	553 / 5 857 (9,4%)
FEL	15/145	213 543 t / 266 512 t	80,1 %	560 / 2 073 (27%)
NAL	3/53	9 276 t / 12 866 t	72,1 %	178 / 4 623 (3,9%)
ULF	13/85	7 742 t / 12 850 t	60,2 %	927/2 390 (38,8%)
Total	41 / 278	357 641 t / 451 586 t	79,2 %	2 218 / 14 943 (14,8%)

N.B. Notre choix méthodologique s'est porté sur une sélection des 80/20 par le tonnage. Cependant, une sélection des 80/20 part le Chiffre d'Affaire (CA) de chaque famille est possible. La logique de sélection par le tonnage se base sur le principe que les familles avec les plus grands tonnages seront celles avec l'impact environnemental le plus fort. On peut discuter de l'avantage du CA comme proxy car il peut permettre une sélection des familles principales selon le tonnage et la valeur ajoutée. Une famille à forte valeur ajoutée peut s'expliquer par des produits manufacturés complexes donc avec un impact environnemental potentiellement plus important qu'un produit « simple ». Un exemple de sélection des familles principales par le CA est illustré en Annexe 1.

2. Construction des modèles de familles principales :

L'assortiment Fruits & Légumes (FEL) se compose de 16 familles (ORANGE, POMME...) qui chacune se redécompose en sous-familles (généralement lié à l'origine géographique des produits). On aura par exemple la famille POMME qui se décompose en sous-familles Pomme France et Pomme Italie. Une famille peut se décomposer en nombreuses sous-familles elles-mêmes composées de produits très divers. Cela impose donc une grande quantité de données spécifiques à collecter si l'on veut modéliser la famille en incluant tous les produits. Pour simplifier la démarche, et ne pas dépendre de données trop spécifiques (donc rares et complexes à obtenir), chaque famille est approximée par un archétype. L'archétype se compose des couples produits/emballages principaux de la famille. Il vise la meilleure représentativité possible dans la limite de la complexité autorisée. Il s'agit d'un compromis entre la représentativité voulue et la performance technique possible (due à la limitation imposée par les données difficiles à collecter).

Lorsque les données spécifiques sont disponibles pour toute la famille, l'archétype les intègre, permettant une représentativité maximale. Le cas est possible avec les transports amont (du Fournisseur vers les Plateformes). En effet, les données de transport sont disponibles pour tous les produits de la famille. Ainsi, l'archétype sera construit avec les données de transport amont de la famille entière et pas seulement des couples produits/emballages principaux. Faute de données actuellement disponibles, ne sont pas pris en compte les emballages utilisés en magasins pour la vente des produits en vrac ou des vitrines services (boucherie, fromagerie, ...). Les produits principaux sélectionnés pour chaque famille sont listés ci-dessous dans les tableaux 6 à 9.

TABLEAU 6. LISTE DES PRODUITS PRINCIPAUX POUR LE SECTEUR ALI.

Produits	Poids (tonnes)	Part famille	Part archétype
Riz vrac	21464		
Riz basmati	4682	21,8%	21,8%
Riz Camargue	12371	57,6%	57,6%
Riz Thai	3956	18,4%	18,4%
Riz Italie	456	2,1%	2,1%
Fruits secs vrac	20877		
Amande	8222	39,4%	100,0%
Sucre vrac	20389		
Sucre de canne blond Brésil 25kg	15877	77,9%	100,0%
Légume sec et graines vrac	17675		
Lentilles corail 25kg	4388	24,8%	36,8%

Lentilles vertes	3761	21,3%	31,5%
Pois cassés	2035	11,5%	17,1%
Tournesol décortiqué	1745	9,9%	14,6%
Céréale petit déjeuner vrac	17338		
Flocons d'avoine	5094	29,4%	41,8%
Flocons 5 céréales	874	5,0%	7,2%
Flocons 5 céréales toastés	1596	9,2%	13,1%
Muesli fruits	2458	14,2%	
Muesli montagnard 25kg	1339	7,7%	38%
Muesli étudiant 25kg	835	4,8%	
Céréale vrac	13369		
Couscous	6266	46,9%	56,7%
Quinoa Bolivie	3029	22,7%	27,4%
Boulgour	1765	13,2%	16,0%
Boisson végétale	6174		
Boisson avoine (nature + ca)	875	14,2%	20,3%
Boisson riz (nature + ca)	2340	37,9%	54,2%
Boisson soja (nature + ca)	1100	17,8%	25,5%
Boisson animale	3704		
Lait vache UHT	3057	82,5%	100,0%
Jus de fruit	3226		
Jus d'orange tétra 1,5L	705	21,8%	72,3%
Jus de pomme BIB 3L	270	8,4%	27,7%
Pâte vrac	2864		
Pâtes 1/2 complète	1724	60,2%	100,0%

Pour le secteur ALI, 26 produits principaux sont sélectionnés pour modéliser les 10 archétypes (représentant les 10 familles principales).

TABLEAU 7. LISTES DES PRODUITS PRINCIPAUX POUR LE SECTEUR FEL.

Produits	Poids (tonnes)	Part famille	Part archétype
ORANGE	78835		
Orange Espagne	75401	95,6%	100,0%
POMME	28336		
Pomme France	18490	65,3%	100,0%
Pomme Italie	9207	32,5%	
PASTEQUE	22640		

Pastèque Espagne	19005	83,9%	100,0%
CAROTTE	17423		
Carotte France	16901	97,0%	100,0%
PDT	16293		
Pomme de terre France	16293	100,0%	100,0%
POIRE	8249		
Poire France	7939	96,2%	100,0%
CITRON	5248		
Citron Italie	2471	47,1%	100,0%
Citron Espagne	2211	42,1%	
POIREAU	5096		
Poireau France	4626	90,8%	100,0%
TOMATE	4835		
Tomate France	2547	52,7%	100,0%
Tomate Italie	2046	42,3%	
BETTERAVE	4589		
Betterave cuite Espagne	3831	83,5%	100,0%
BANANE	4433		
Banane Pérou	3088	69,7%	100,0%
Banane Rep. Dom.	1345	30,3%	
CLEMENTINE	4425		
Clémentine Espagne	2929	66,2%	100,0%
Clémentine Corse	1481	33,5%	
OIGNON	4411		
Oignon France	3268	74,1%	100,0%
RAISIN	4401		
Raisin France	3697	84,0%	100,0%
CHOU	4330		
Chou chinois Espagne	1069	24,7%	77,1%
Chou chinois France	955	22,1%	
Chou-fleur France	601	13,9%	22,9%

Pour le secteur FEL, 22 produits principaux sont sélectionnés pour modéliser les 15 archétypes (représentant les 15 familles principales).

TABLEAU 8. LISTE DES PRODUITS PRINCIPAUX POUR LE SECTEUR NAL.

Produits	Poids (tonnes)	Part famille	Part archétype
Linge	5341		
Lessive liquide lavande	4460	83,5%	100,0%
Vaisselle	3141		

Liquide vaisselle citron	2795	89,0%	100,0%
Ménage	793		
Nettoyant multi-usages citron	534	67,3%	100,0%

Pour le secteur NAL, 3 produits principaux sont sélectionnés pour modéliser les 3 archétypes (représentant les 3 familles principales).

TABLEAU 9. LISTE DES PRODUITS PRINCIPAUX POUR LE SECTEUR ULF.

Produits	Poids (tonnes)	Part famille	Part archétype
Yaourt, dessert lait de vache	2239		
Yaourt nature	859	38,4%	100,0%
Fromage plateaux	999		
Fromage vache hard	513	51,4%	51,4%
Fromage vache soft	155	15,6%	15,6%
Fromage brebis hard	134	13,4%	13,4%
Fromage brebis soft	60	6,0%	6,0%
Fromage chèvre hard	35	3,6%	3,6%
Fromage chèvre soft	101	10,1%	10,1%
Dessert végétal	973		
Sojade nature	294	30,2%	35,6%
Sojade autre	531	54,6%	64,4%
Spécialité végétale	593		
Grignioc	135	22,7%	65,4%
Croc tofu	71	12,0%	34,6%
Beurre	587		
Beurre	587	100,0%	100,0%
Pain	472		
Pain de mie	297	62,9%	100,0%
Volaille	430		
Poulet	326	75,7%	100,0%
Tofu et seitan à cuisiner	350		
Tofu nature	176	50,2%	53,6%
Tofu autre	152	43,5%	46,4%
Œufs	337		
Œufs	337	100,0%	100,0%
Boisson animale, végétale	288		
Lait 1/2 écrémé pasteurisé frais	127	44,0%	58,1%

Lait entier micro filtré frais	91	31,7%	41,9%
Crème fraîche	205		
Crème fraîche vache	176	85,6%	100,0%
Bœuf	136		
Bœuf	136	100,0%	100,0%
Porc	133		
Porc	133	100,0%	100,0%

Pour le secteur ULF, 22 produits principaux sont sélectionnés pour modéliser les 13 archétypes (représentant les 13 familles principales).

3. Données nécessaires à la construction d'un archétype :

La figure 3 présente une fiche de suivi des données récoltées pour la modélisation de l'archétype « Yaourt nature » pour la famille « Yaourt, dessert lait de vache » du secteur ULF.

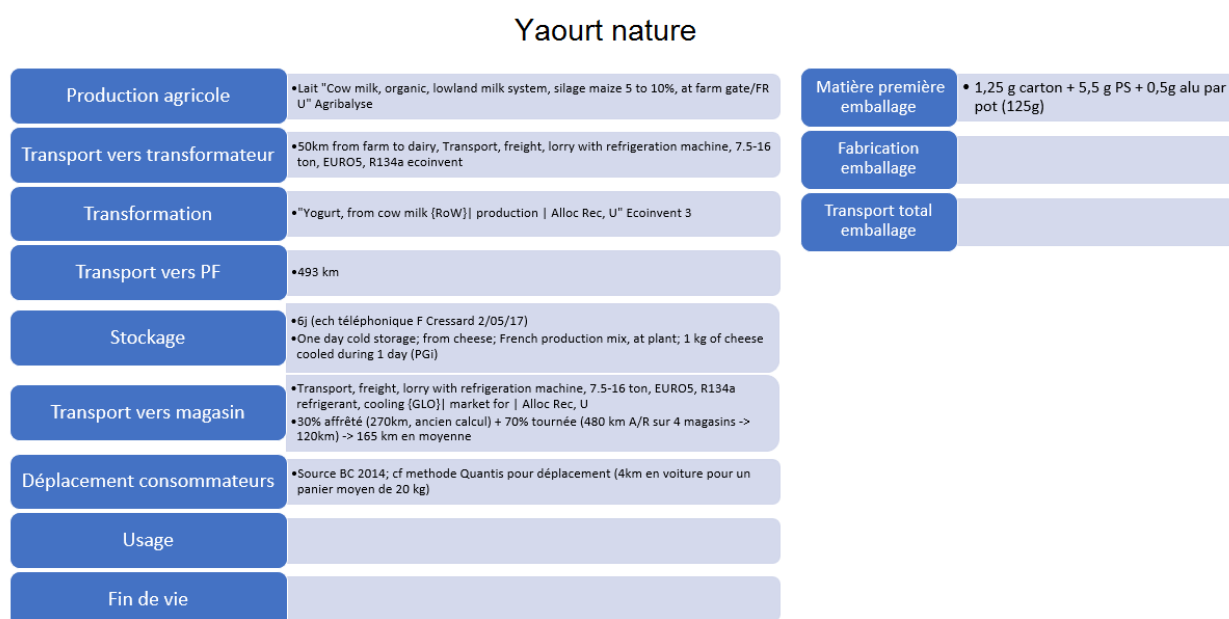


FIGURE 3. FICHE DE SUIVI DE LA MODELISATION DE L'ARCHETYPE « YAOURT NATURE »

Les données récoltées concernent entres autres :

- Les transports (amont vers transformateur, amont vers plateformes, aval vers magasins et déplacement clients)
- La production agricole
- La transformation / procédés agro-alimentaires
- Le stockage en plateforme (absence de données sur le stockage en magasins)
- Les emballages

On observe certaines cellules vides qui correspondent à un manque de données.

Le principal effort de collecte de données se concentre sur l'amont agricole, qui majoritairement contribue le plus fortement à l'impact environnemental des produits finaux. La qualité des

données de l'amont agricole va dépendre de la disponibilité de données de productions biologiques (rares) qui seront approximées par des données de productions conventionnelles en cas de données manquantes. De même, la cohérence des données de production disponibles avec le lieu de production du produit modélisé, va impacter la qualité des données. Les données de transport proviennent des données logistiques, toutes disponibles pour les transports amont vers plate-forme et aval vers magasins. Lorsque la distance entre le producteur et le transformateur n'est pas connue ou ne peut être estimée, une valeur standard de 50 km est utilisée. Lorsque les données de procédés de fabrication de l'emballage ne sont pas connues, elles sont alors négligées et seuls les impacts liés aux matières premières utilisées sont pris en compte. Le transport consommateur a été estimé pour tous les produits par un panier moyen de 20kg pour un trajet de 4km en voiture.

4. Avis sur la qualité des données disponibles et identification du besoin de données futur :

La qualité des données se fait selon 5 niveaux (cf. Tableau 10). Le **niveau 0**, qui représente les données de moins bonne qualité, se compose de données issues de la bibliographie ou d'autres sources qui ne sont pas des données ACV mais des données d'impact potentiels sur seulement certains indicateurs. On ne dispose pas d'un inventaire de cycle de vie pour ces données. Ainsi, ces données manquent de transparence et d'adaptabilité au périmètre d'étude. Le **niveau 1** représente des données ACV mais dont l'amont agricole est une production conventionnelle et avec une mauvaise spatialité (exemple : données de production conventionnelle en Espagne pour modéliser un produit biologique en France). Le **niveau 1** correspond donc à un manque de données de production biologique et un manque de données géographique. Ainsi, le **niveau 2** correspond à un manque de données de production biologique uniquement et le **niveau 3** correspond à un manque de données géographique uniquement. Le manque de données biologiques uniquement a été considéré de **niveau 2**, donc de qualité inférieure au manque de données géographiques seules (**niveau 3**). On considère que le manque de données biologiques induit une moins bonne représentativité que le manque de données géographiques. En effet, on observe de plus grandes différences entre des productions biologiques et conventionnelles d'une même localité qu'entre deux productions biologiques de deux localités distinctes. Il existe cependant des cas où cette observation n'est pas vraie et où on observe de plus grandes différences entre deux productions biologiques de deux localités distinctes qu'entre des productions biologiques et conventionnelles d'une même localité. Cela peut s'expliquer par des variations géographiques significatives comme un mix énergétique différent ou des pratiques culturelles qui varient selon les régions/pays. Pour simplifier, on décide de considérer ces cas comme

négligeables. On conclut donc que le manque de données biologiques est plus problématique, pour la représentativité et la précision de la modélisation, que le manque de données géographiques. Le niveau 4 correspond à une qualité de données satisfaisante avec une bonne représentativité. Il peut tout de même subsister un manque de précision sur les données de transformation pour certains produits qui auront alors un besoin de données « process ».

TABLEAU 10. TABLE DES DIFFERENTS NIVEAUX DE QUALITE DES DONNEES.

Données représentatives (4)
Manque spécificité géo (3)
Manque données bio (2)
Manque données bio et géo (1)
Manque données ACV, bio et géo (0)

Les tableaux 11 à 14 présentent le niveau de qualité des données de chaque produit principal pour chaque secteur. Ils permettent également d’anticiper le futur besoin de données.

TABLEAU 11. QUALITE DES DONNEES DES PRODUITS PRINCIPAUX DU SECTEUR ALI.

Produits	Qualité des données actuelles	Besoin de données futur
Riz basmati	Manque données bio (2)	Données bio
Riz Camargue	Manque données bio et géo (1)	Données bio + géo
Riz Thaï	Manque données bio (2)	Données bio
Riz Italie	Manque données bio et géo (1)	Données bio + géo
Amande	Manque données bio et géo (1)	Données bio + géo
Sucre de canne blond Brésil 25kg	Manque données bio (2)	Données bio
Lentilles corail 25kg	Manque données bio et géo (1)	Données bio + géo
Lentilles vertes	Manque données bio et géo (1)	Données bio + géo
Pois cassés	Données représentatives (4)	Données process
Tournesol décortiqué	Données représentatives (4)	
Flocons d'avoine	Données représentatives (4)	
Flocons 5 céréales	Manque (3) spécificité géo	Données géo + riz
Flocons 5 céréales toastés	Manque (3) spécificité géo	Données géo + riz
Muesli fruits	Manque (3) spécificité géo	Données géo
Muesli montagnard 25kg	Manque spécificité géo (3)	Données géo
Muesli étudiant 25kg	Manque spécificité géo (3)	Données géo

Couscous	Manque données bio (2)	Données bio
Quinoa Bolivie	Manque données ACV, bio et géo (0)	Données ACV + bio + géo
Boulgour	Manque données bio (2)	Données bio
Boisson avoine (nature + ca)	Données représentatives (4)	Données process
Boisson riz (nature + ca)	Manque données bio et géo (1)	Données bio + géo + process
Boisson soja (nature + ca)	Données représentatives (4)	Données process
Lait vache UHT	Données représentatives (4)	Données process
Jus d'orange tétra 1,5L	Manque données bio (2)	Données bio + process
Jus de pomme BIB 3L	Données représentatives (4)	Données process
Pâtes 1/2 complète	Manque données bio (2)	Données bio

On observe une majorité de données (15/26) de niveau de qualité 1 ou 2 pour le secteur ALI. Cela reflète un manque de données de production biologique pour l'amont agricole des produits modélisés. Certaines données sont cependant de niveau satisfaisant (7/26) et seulement une donnée (Quinoa) est de niveau 0.

TABLEAU 12. QUALITE DES DONNEES DES PRODUITS PRINCIPAUX DU SECTEUR FEL.

Produits	Qualité des données actuelles	Besoin de données futur
Orange Espagne	Manque données bio (2)	Données bio
Pomme France	Données représentatives (4)	
Pomme Italie	Manque spécificité géo (3)	Données géo
Pastèque Espagne	Manque données ACV, bio et géo (0)	Données ACV + bio + géo
Carotte France	Données représentatives (4)	
Pomme de terre France	Manque données bio (2)	Données bio
Poire France	Manque données bio et géo (1)	Données bio + géo
Citron Italie	Manque données bio et géo (1)	Données bio + géo
Citron Espagne	Manque données bio (2)	Données bio
Poireau France	Manque données ACV, bio et géo (0)	Données ACV + bio + géo
Tomate France	Données représentatives (4)	
Tomate Italie	Manque spécificité géo (3)	Données géo
Betterave cuite Espagne	Manque données bio et géo (1)	Données bio + géo
Banane Pérou	Manque données bio et géo (1)	Données bio + géo

Banane Rep. Dom.	Manque données bio et géo (1)	Données bio + géo
Clémentine Espagne	Manque données bio et géo (1)	Données bio + géo
Clémentine Corse	Manque données bio et géo (1)	Données bio + géo
Oignon France	Manque données bio (2)	Données bio
Raisin France	Données représentatives (4)	
Chou chinois Espagne	Manque données bio et géo (1)	Données bio + géo
Chou chinois France	Manque données bio et géo (1)	Données bio + géo
Chou-fleur France	Manque données bio et géo (1)	Données bio + géo

On observe à nouveau une majorité de données (14/22) de niveau de qualité (1) ou (2) pour le secteur FEL. Cela reflète un manque de données de production biologique des Fruits et Légumes modélisés. Certaines données sont cependant de niveau satisfaisant (4/22) et seulement deux données (pastèque et poireaux) sont de niveau (0).

TABLEAU 13. QUALITE DES DONNEES DES PRODUITS PRINCIPAUX DU SECTEUR NAL.

Produits	Qualité des données actuelles	Besoin de données futur
Lessive liquide lavande	Manque données ACV (0)	Données ACV
Liquide vaisselle citron	Manque données ACV (0)	Données ACV
Nettoyant multi-usages citron	Manque données ACV (0)	Données ACV

On observe un manque de données important pour le secteur NAL. La qualité des données est de niveau (0) pour les 3 familles modélisées. Cette situation s'explique uniquement par un manque de données génériques des bases de données utilisées car la composition (formulation chimique) précise des produits est connue.

TABLEAU 14. QUALITE DES DONNEES DES PRODUITS PRINCIPAUX DU SECTEUR ULF.

Produits	Qualité des données actuelles	Besoin de données futur
Yaourt nature	Données représentatives (4)	
Fromage vache hard	Données représentatives (4)	
Fromage vache soft	Données représentatives (4)	
Fromage brebis hard	Manque données bio (2)	Données bio

Fromage brebis soft	Manque données bio (2)	Données bio
Fromage chèvre hard	Manque données bio (2)	Données bio
Fromage chèvre soft	Manque données bio (2)	Données bio
Sojade nature	Manque données ACV, bio et géo (0)	Données ACV + bio + géo
Sojade autre	Manque données ACV, bio et géo (0)	Données ACV + bio + géo
Grignioc	Manque données ACV, bio et géo (0)	Données ACV + bio + géo
Croc tofu	Manque données ACV, bio et géo (0)	Données ACV + bio + géo
Beurre	Données représentatives (4)	
Pain de mie	Données représentatives (4)	
Poulet	Données représentatives (4)	
Tofu nature	Données représentatives (4)	Données process
Tofu autre	Données représentatives (4)	Données process
Œufs	Données représentatives (4)	
Lait 1/2 écrémé pasteurisé frais	Données représentatives (4)	
Lait entier micro filtré frais	Données représentatives (4)	
Crème fraîche vache	Données représentatives (4)	Données process
Bœuf	Données représentatives (4)	
Porc	Données représentatives (4)	

La qualité des données est majoritairement (14/22) de niveau (4), donc satisfaisante, pour le secteur ULF. De plus, on observe 4 produits de l'assortiment ULF avec une qualité de données de niveau (0). Ces 4 produits avaient été sélectionnés lors de la phase test de l'affichage environnemental en 2011. Ainsi, ces 4 produits ont été étudiés et modélisés par Greenext® lors d'une étude ACV. Les données dont on dispose sont uniquement les résultats de cette étude ACV, sous forme d'impact potentiels sur 3 indicateurs (Changement climatique en kg eq CO₂, Acidification de l'air en g eq SO₂ et Qualité de l'eau en mg eq PO₄³⁻). Le niveau de qualité de ces données est donc de 0 (par manque de transparence sur la construction et la source de ces données) mais la confiance sur les résultats de l'étude ACV faite par Greenext® est bonne.

Le tableau 15 présente un résumé de la qualité des données utilisées, vue précédemment pour chaque secteur.

TABLEAU 15. RECAPITULATIF GLOBAL DE LA QUALITE DES DONNEES UTILISEES (PAR ARCHETYPE)

ALI	FEL	NAL	ULF	Total
-----	-----	-----	-----	-------

Données (4)	7 (27%)	4 (18%)	0 (0%)	14 (64%)	25 (35%)
Données (3)	3 (12%)	2 (9%)	0 (0%)	0 (0%)	5 (7%)
Données (2)	7 (27%)	4 (18%)	0 (0%)	4 (18%)	15 (21%)
Données (1)	8 (31%)	10 (45%)	0 (0%)	0 (0%)	18 (25%)
Données (0)	1 (4%)	2 (9%)	3 (100%)	4 (18%)	8 (11%)

On observe que **seulement 35% des données sont satisfaisantes (niveau 4)**. Il reste donc un effort conséquent de collecte de données de meilleure qualité. Afin d'optimiser cet effort de collecte, il faut prioriser le besoin de données manquantes.

Quelles sont les données permettant le meilleur gain de représentativité ?

5. Priorisation de la collecte de données supplémentaires.

On observe qu'il manque principalement des données de production biologique (18 données de niveau 1 et 15 données de niveau 2). De plus, il a été établi que les données de production biologique sont plus sensibles que les données géographiques. Les données biologiques semblent ainsi avoir le meilleur potentiel d'amélioration de la représentativité et de l'estimation des impacts potentiels. Il faut donc prioriser l'acquisition de données de production biologique dans la collecte de données futures. L'acquisition de ces données peut se faire sous forme de données génériques incluses dans une base de données d'ACV spécialisées en agro-alimentaire et production biologique (la plus complète est la base **ESU WORLD FOOD LCA DATABASE**). Un autre moyen d'acquérir les données manquantes est d'établir un inventaire de cycle de vie spécifique, en partenariat avec les groupements de producteurs associés à Biocoop. Cela permettrait d'avoir des données en interne des productions et pratiques agricoles, mais constitue une démarche longue et complexe. Enfin, des projets publics de base de données en agro-alimentaire sont également en cours de développement. Ce sont les bases **AGRIBALYSE** et **ACYVIA** développées par l'ADEME et déjà utilisées comme sources de données lors de ce projet.

Conclusion

La première phase de l'étape 2.3 consiste à sélectionner les familles principales à modéliser. Cette sélection s'est faite sur la part du tonnage total de chaque famille au sein des 4 secteurs. Ces familles ont ensuite été approximées par des couples produits/emballages principaux afin de réduire l'effort de collecte de données et de modélisation. Après avoir modélisé les

secteurs par familles principales, nous avons fait le bilan des données disponibles et de leur qualité. La qualité des données est majoritairement satisfaisante pour le secteur ULF uniquement. On conclut à un manque de données pour les autres secteurs. De plus, le bilan nous a permis d'identifier que le besoin de données futures concerne principalement les données de productions biologiques que nous avons priorisées.

Annexe

TABLEAU 16. LISTE DES FAMILLES PRINCIPALES SELECTIONNEES PAR LE CA POUR LE SECTEUR ALI.

En vert, les familles sélectionnées par la méthode « tonnage »

Familles	Part CA total	Part tonnage total	Proportion cumulée CA
Fruit sec vrac	9,86%	13,10%	9,86%
Boisson végétale	3,80%	3,87%	13,66%
Jus de fruit	3,65%	2,02%	17,31%
Panification sèche	3,60%	0,54%	20,91%
Huile olive	3,21%	0,67%	24,12%
Condiment et sauce froide	2,88%	0,58%	27,00%
Chocolat tablette	2,82%	0,29%	29,82%
Biscuit	2,72%	0,39%	32,54%
Huile autre (hors olive)	2,60%	0,45%	35,14%
Sucre et produit sucrant	2,59%	0,63%	37,73%
Dessert de fruit et ambiant	2,53%	0,92%	40,26%
Purée oléagineux	2,36%	0,21%	42,63%
Produits sans gluten	2,32%	0,33%	44,95%
Poisson conserve	2,17%	0,18%	47,12%
Café	2,14%	0,28%	49,26%
Farine	2,11%	1,14%	51,37%
Boisson animale	1,80%	2,32%	53,18%
Céréale petit déjeuner vrac	1,78%	10,88%	54,96%
Pâte	1,77%	0,96%	56,73%
Céréale petit déjeuner	1,75%	0,44%	58,48%
Condiment à saupoudrer	1,70%	0,15%	60,18%
Plat cuisiné	1,66%	0,43%	61,84%
Riz vrac	1,62%	13,47%	63,46%
Légume conserve	1,60%	0,39%	65,07%
Vin rouge bouteille	1,57%	0,44%	66,63%

Infusion infusette	1,38%	0,03%	68,01%
Légume sec et graines vrac	1,36%	11,09%	69,37%
Confiserie	1,35%	0,09%	70,72%
Thé sachet	1,35%	0,05%	72,07%
Confiture, purée fruit à tarte	1,35%	0,29%	73,42%
Pâte à tartiner	1,33%	0,15%	74,75%
Aide pâtisserie	1,31%	0,10%	76,06%
Fruit sec conditionné	1,26%	0,12%	77,31%
Amuse-gueule	1,24%	0,22%	78,56%
Aide culinaire	1,17%	0,40%	79,72%

Le résultat de la sélection des 80/20 par le CA pour le secteur ALI est de 35 familles sélectionnées dont 6 des 10 familles sélectionnées par le tonnage.

TABLEAU 17. LISTE DES FAMILLES PRINCIPALES SELECTIONNEES PAR LE CA POUR LE SECTEUR ULF.

En vert, les familles sélectionnées par la méthode « tonnage »

Étiquettes de lignes	Part CA total	Part tonnage total	Proportion cumulée (CA)
Fromage plateaux	15,14%	7,77%	15,1%
Yaourt, dessert lait de vache	7,51%	17,42%	22,6%
Spécialité végétale	5,73%	4,61%	28,4%
Yaourt, dessert brebis	4,68%	6,58%	33,1%
Beurre	4,42%	4,57%	37,5%
Dessert végétal	4,17%	7,57%	41,7%
Fromage aide culinaire	3,93%	2,45%	45,6%
Volaille	3,78%	3,35%	49,4%
Poissonnerie	3,14%	1,01%	52,5%
Tofu et seitan à cuisiner	2,74%	2,72%	55,2%
Pain	2,47%	3,68%	57,7%
Jambon cuit, épaule	2,31%	0,75%	60,0%
Fond de tarte, galette, crêpe	2,28%	2,71%	62,3%
Tarte, pizza, feuilleté, cake	2,02%	1,30%	64,3%
Cuisine du monde	1,93%	1,29%	66,3%
Traiteur de la mer	1,60%	0,74%	67,9%
Oeufs	1,60%	2,62%	69,5%
Charcuterie aide culinaire	1,58%	0,75%	71,0%
Pâte, quenelle	1,54%	1,53%	72,6%
Viennoiserie	1,48%	1,61%	74,1%
Salade indiv	1,44%	0,98%	75,5%
Saucisson sec, chorizo	1,29%	0,56%	76,8%
Porc	1,28%	1,03%	78,1%

Charcuterie végétale	1,26%	0,80%	79,3%
Bœuf	1,24%	1,06%	80,6%

Le résultat de la sélection des 80/20 par le CA pour le secteur ULF est de 25 familles sélectionnées dont 11 des 13 familles sélectionnées par le tonnage.

La sélection par le CA conduit à augmenter le nombre de familles sélectionnées, donc le travail de modélisation, tout en incluant la majorité des familles sélectionnées par le tonnage. Les « nouvelles » familles sélectionnées peuvent être considérées comme à forte valeur ajoutée, c'est-à-dire avec un faible tonnage mais une forte valeur marchande. La sélection par le CA réalise donc une sélection à la fois sur le tonnage et la valeur ajoutée. L'hypothèse à vérifier reste de savoir si les familles à forte valeur ajoutées ont un impact environnemental significatif par rapport aux familles à fort tonnage afin de savoir si l'effort de modélisation à fournir sera utile pour une meilleure approximation de la famille.

Annexe 3 : Origine de l'entreprise

Militance et performance

1. Une confédération

L'association ancêtre de Biocoop a été fondée en 1987 par une « confédération nationale des coopératives de consommateurs de produits biologiques ».

Voici la manière dont la coopérative Aquarius d'Annecy, instigatrice de ce rassemblement, a invité par courrier l'ensemble des coopératives françaises de consommateurs de produits biologiques : « Si vous pensez qu'il est utile de s'unir pour faire pression sur les fournisseurs en vue de les inciter à mettre sur le marché des produits bio ou d'améliorer leur qualité ; si vous souhaitez avoir le maximum de garanties sur les produits que vous vendez ; si vous désirez faire des analyses de produits, avec partage de frais, si vous estimez qu'il est important de favoriser le développement de l'agriculture biologique de qualité contrôlée ; si vous avez envie de réfléchir à l'expansion des coops bios et à leur avenir (l'efficacité économique n'allant pas toujours de pair avec la participation des adhérents) ; si la lecture de vos statuts et les problèmes juridiques ou comptables vous donnent des cheveux blancs, ... notre proposition vous intéresse. Avec un brin d'utopie et d'optimisme, nous pensons que le jeu en vaut la chandelle. »

L'objectif initial est donc bien la mutualisation de moyens et le développement de compétences commerciales, juridiques, comptables et managériales. Ce qui préside à la création de Biocoop ce ne sont pas les valeurs ou le militantisme qui sont portés par les coopératives partageant des valeurs identiques, mais la professionnalisation, l'introduction de la gestion dans les activités des coopératives. Celui-ci s'accompagne d'une structuration de la définition des objectifs politiques des magasins, avec la création d'une charte (figure 1) qui sera déclinée en 1993 en un cahier des charges que doit respecter chaque lieu de vente pour rester membre du réseau.

NOTRE CHARTRE

Notre réseau de magasins Biocoop a pour objectif le développement de l'agriculture biologique dans un esprit d'équité et de coopération.

En partenariat avec les groupements de producteurs, nous créons des filières équitables fondées sur le respect de critères sociaux et écologiques exigeants.

Nous nous engageons sur la transparence de nos activités et la traçabilité de nos approvisionnements.

Présents dans les instances professionnelles, nous veillons à la qualité de l'agriculture biologique.

Nos biocoops sont des lieux d'échanges et de sensibilisation pour une consom'action responsable.



Figure 1 : La Charte Biocoop

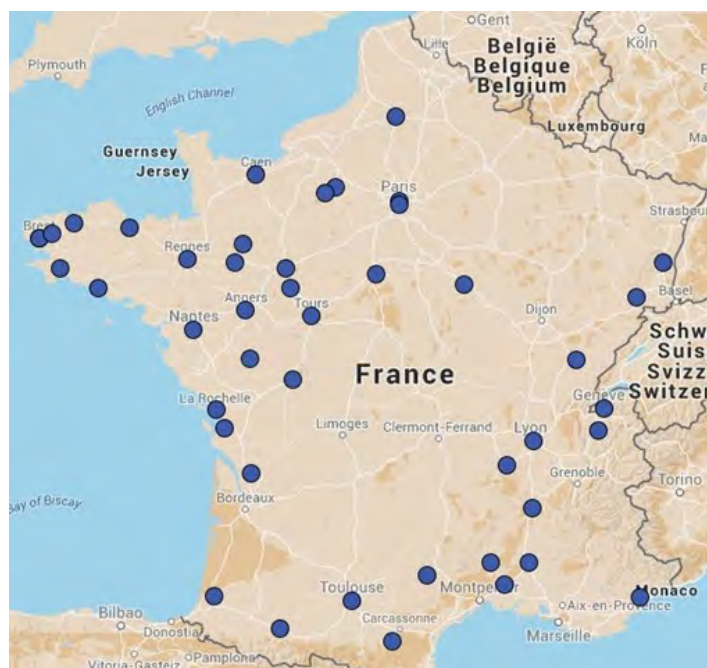


Figure 2 : Les coopératives signataires de 1987

La création de l'association a permis aux coopératives de monter en compétences, salarier des personnes pour répondre aux problématiques transversales. Ces salariés sont fréquemment recrutés au sein même des magasins : le responsable de l'animation politique provient de la Biocoop de Tarbes, les achats sont pris en charge par un salarié de la coopérative d'Angers.... Si le siège social est aujourd'hui à Paris, la direction achat est, elle, toujours située à Angers.

2. Des structures logistiques régionales

Les coopératives se rassemblent également au niveau régional pour financer les premières structures logistiques: les plateformes de distribution du Sud-Est (Solébiopaïs, association puis SARL COOP) et du Grand Ouest (Biocap, SARL COOP, créée en 1989). Les coopératives du Sud-Ouest travaillent elles en étroite collaboration avec la CABSU, Coopératives d'Agriculture Biologique du Sud Ouest, qui deviendra plateforme de distribution à part entière en 1993 en intégrant l'ensemble des produits d'épicerie et produits frais qui n'étaient pas encore distribués.

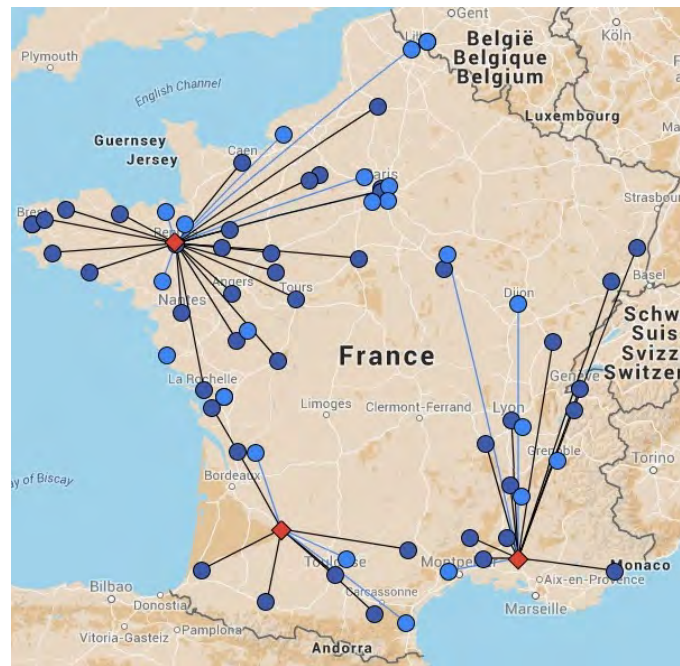


Figure 3 : Biocoop en 1989 : Répartition territoriale des plateformes régionales

Ces trois entités sont juridiquement indépendantes et développent des services de référencement, de stockage et de livraison de produits. L'association nationale peine à faire fonctionner conjointement les régions et la recherche d'efficacité et de coopération qui avait motivé la création de l'association ne porte pas pleinement ses fruits. Les négociations tarifaires avec les fournisseurs ne sont pas suffisamment centralisées, et à titre d'illustration, en 1991, lorsque le bureau décide d'embaucher son premier salarié au poste de coordinateur national, seules 10% des biocoops adhérentes sont à jour de leurs cotisations. Les coopératives de consommateurs ouvrent leurs ventes aux consommateurs non coopérateurs, et l'association elle-même, qui ne comprenait que des coopératives, des associations ou des SCIC s'ouvre aux structures non coopératives en 1992.

3. Une association nationale plus robuste

La structuration des cahiers des charges définissant l'agriculture biologique au niveau national puis européen, et l'implication du réseau biocoop dans la structuration du contrôle des producteurs, transformateurs et magasins permettent aux magasins membres du réseau de gagner la confiance des consommateurs. Ils connaissent ainsi une forte croissance. L'équilibre entre les intérêts individuels des structures, leur intérêt régional et la coordination nationale continue à se révéler problématique, avec des successions de constats de redondance motivant les membres à faire preuve de plus de transparence, et des retours en arrière vers la protection de leurs intérêts individuels. Se posent les

questions de mutualisation des coûts et de subventionnement de structures moins performantes par les autres, les problématiques de choix de référencements individuels et de respect de cahiers des charges nationaux, de positionnement prix... pour n'en citer que quelques-uns.

Afin de mieux gérer cette complexité et de doter la structure centrale de plus de moyens, le réseau décide en 2002 de transformer l'association en SA Coopérative. Ce changement de structure lui permet de capitaliser les « cotisations » des magasins de la coopérative. Elle peut ainsi accéder à de plus grandes sources de financement bancaire pour soutenir la croissance que connaît le réseau. Dans la même période, l'entreprise développe des services d'accompagnement au développement, des supports commerciaux et des actions marketing pour lesquels les magasins paient en fonction de leur utilisation.

2002 marque aussi l'entrée de la SA Coop au capital des trois plateformes à hauteur de 49%. La concordance des administrateurs nationaux et régionaux est la solution choisie pour faire avancer les structures vers une plus grande collaboration et unification des pratiques en termes de tarif, étude logistique, cahier des charges produits, politique salariale... pour ne citer que ceux-là. Le chiffre d'affaire de la SA Coop englobe alors les prestations de vente et livraison des produits aux magasins.

4. La fusion

La restructuration est finalisée en 2005 avec la fusion des entités juridiques. Les plateformes deviennent des établissements de la SA Coop.

La filiale société de transport Biocoop (STB) voit le jour en 2006 et la quatrième plateforme, située en région parisienne, en 2007.

La SA coopérative est dirigée par un Président Directeur Général, qui s'appuie sur un comité de direction pour les aspects « opérationnels » (à savoir la gestion de l'entreprise qui rassemble entrepôts logistiques et services de référencement et de soutien aux magasins), et d'un conseil d'Administration pour les aspects « politiques ».

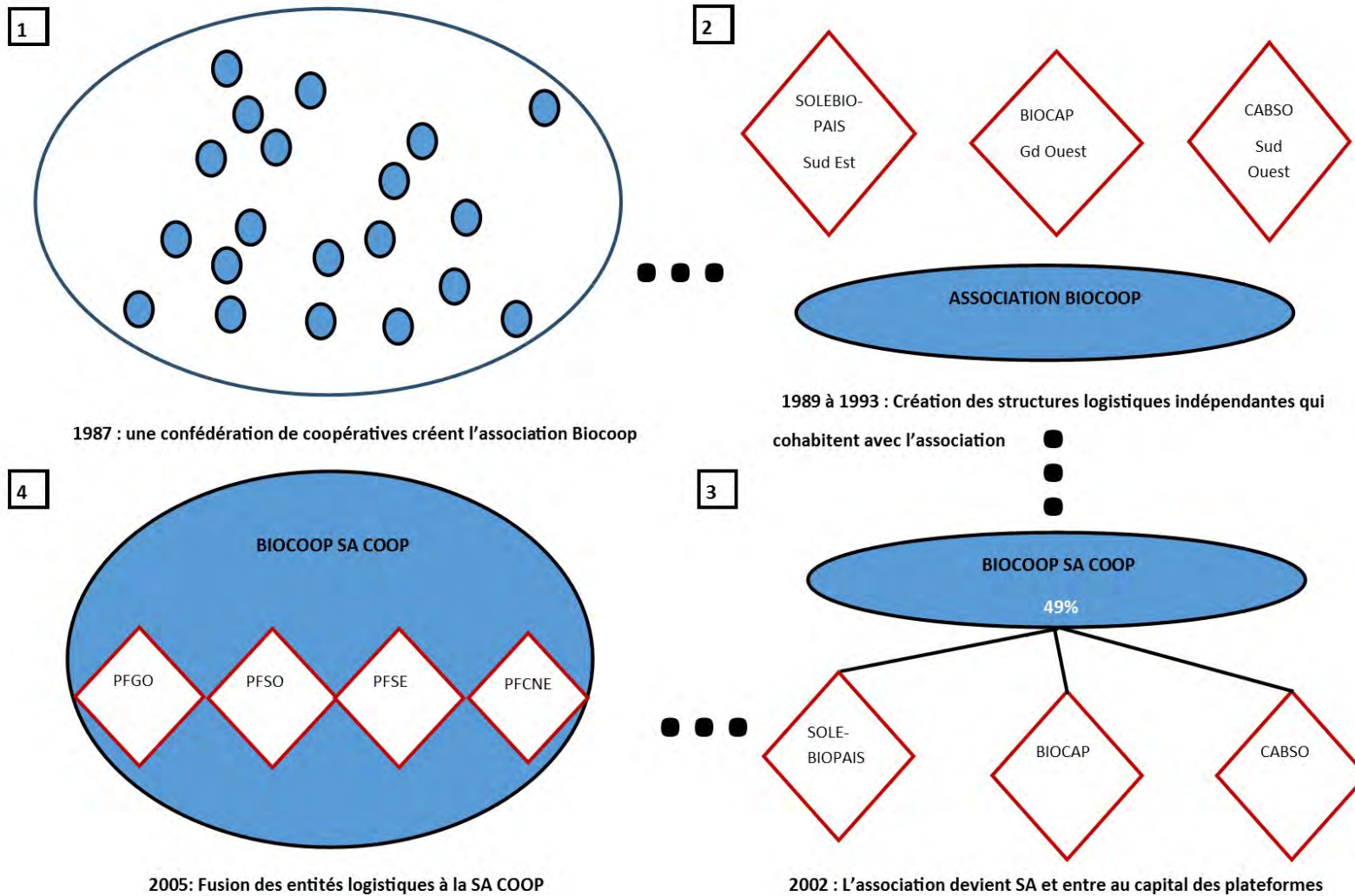


Tableau 1 : Les étapes de la création de Biocoop SA Coop

Comme le montre la figure 4, le développement du réseau s'est accentué à partir de 2006, et avec lui s'est intensifiée la nécessité de montée en puissance des outils de gestion. Le réseau, initialement constitué de coopératives de consommateurs qui se sont construites sur la bonne volonté et le militantisme de certains membres, s'est professionnalisé et a intégré de nouvelles formes de structures juridiques, ce qui a permis de l'étendre plus rapidement et plus fortement. Les magasins profitent de la croissance globale du marché de l'agriculture biologique, à un rythme équivalent.

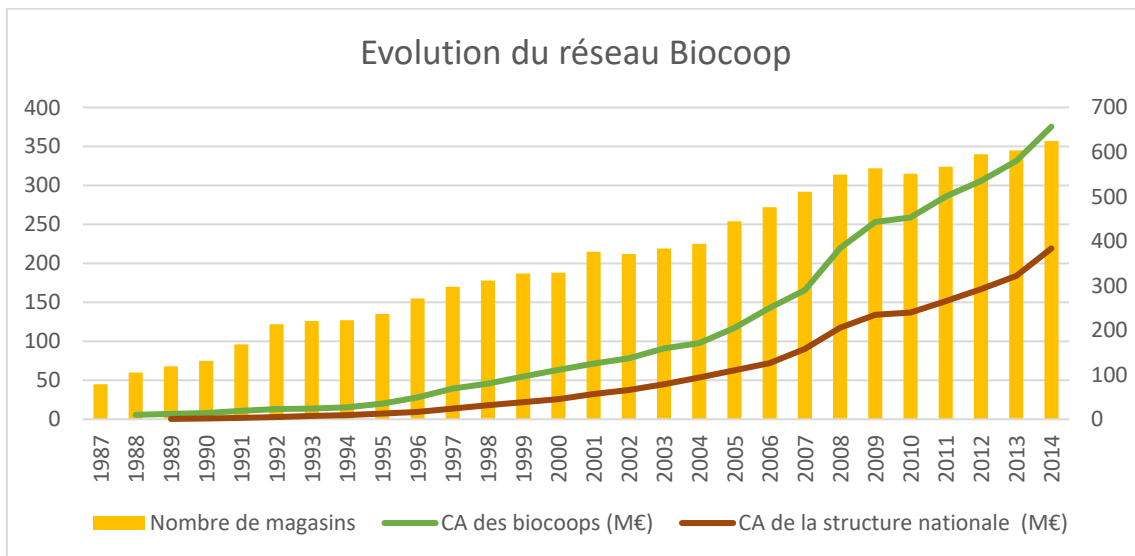


Figure 4 : Quelques Chiffres du réseau (source Biocoop)

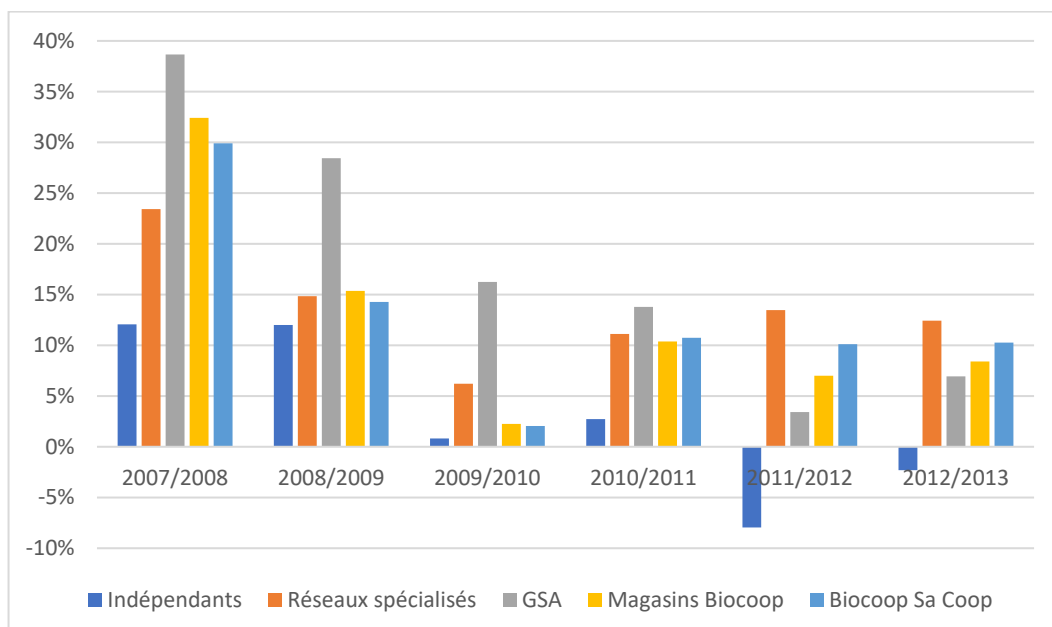


Figure 5 : Taux de croissance du CA des principaux acteurs de l'AB (données Agence Bio et Biocoop)

La structure nationale a dû s'adapter aux changements d'échelle que ces croissances entraînaient, en intégrant aux équipes créatrices des profils plus « conventionnels » et formés à gérer des structures de cette dimension. La fusion de 2005 s'est faite avec une « promesse de ne pas centraliser au-delà de ce qui est nécessaire pour gagner de la performance, de la fluidité »⁴⁴. Elle est pourtant décrite par les deux directeurs de plateformes originelles encore présents en 2012 comme « excessive », « avec des conséquences négatives dans de nombreux cas », et des salariés de plateformes qui se sentent « dépossédé(s) du pouvoir d'agir localement en considérant que toutes les décisions se prennent ailleurs ». Nous verrons ultérieurement que les strates régionales perdurent pourtant dans l'organisation.

La fusion se concrétise lentement en outils commun à l'ensemble des sites. A l'arrivée de la responsable de contrôle de gestion actuelle il y a dix ans, il n'existait aucun outil de contrôle de gestion. Le pilotage se faisait sur la base des éléments comptables, avec 4 comptes de résultat (3 plateformes + services centraux) à consolider chaque mois sur des périmètres qui n'étaient pas toujours cohérents.

La gestion de la croissance était primordiale et quelque peu euphorisante, avec des taux de croissance à deux chiffres ayant atteint 30% entre 2007 et 2008 pour la structure nationale.

On peut noter que les indépendants, ne bénéficiant pas de l'organisation d'un réseau spécialisé n'ont pu profiter de la croissance. La professionnalisation du réseau était primordiale au maintien de ses parts de marché autour de 14%, malgré l'entrée des Grandes Surfaces Alimentaires sur le marché avec des produits à marque de distributeurs, et l'apparition ou le rachat de nouveaux réseaux spécialisés (Naturalia, Bio c'Bon, Naturéo...)

⁴⁴ Philippe Peyron in Biocoop, une utopie en action p132

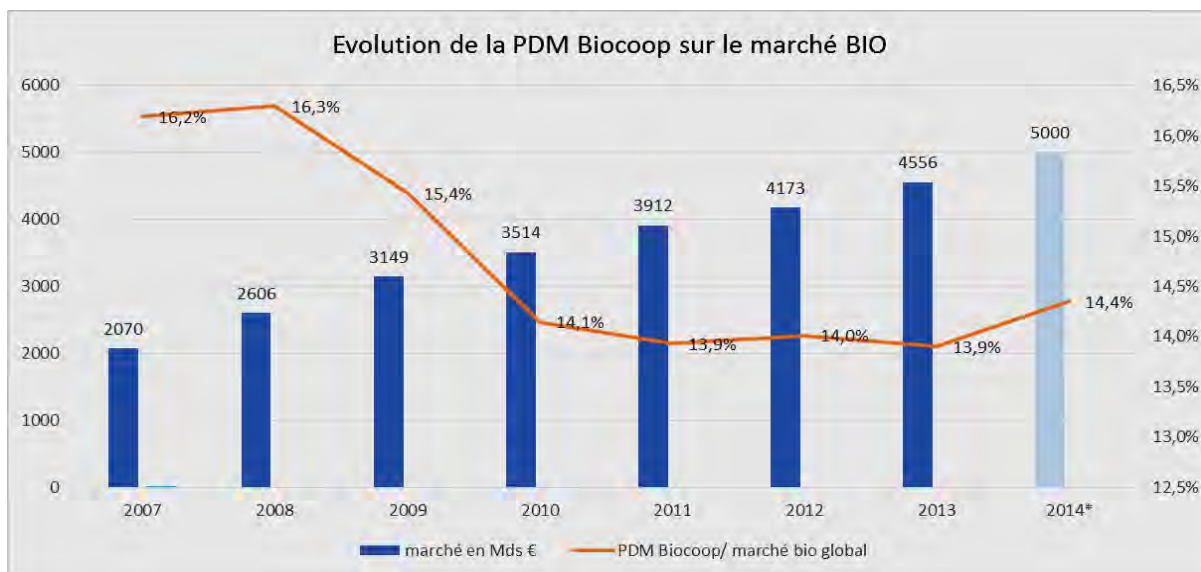


Figure 6 : Part de marché Biocoop sur le marché Bio

Dans ce contexte, le brusque freinage de la croissance à la fin 2009 est un énorme choc. Les investissements et recrutements mis en œuvre les deux dernières années avaient engendré un pallier de coûts fixes supplémentaires. Ce ralentissement est interprété comme l'effet tardif de la crise de 2008. Le travail de prévision budgétaire sur l'année 2010 à 0% de croissance aboutissait à un résultat courant négatif. Pour éviter cela, trois leviers d'action immédiats sont identifiés :

- Augmenter le Chiffre d'Affaire : Cela s'est fait par le référencement de fournisseurs auxquels les magasins achetaient en direct.
- Augmenter la marge : Cette action n'a pu se mettre en place car elle aurait dégradé la marge des magasins qui eux aussi souffraient de la crise. La marge a donc été maintenue et son pilotage renforcé.
- Baisser les charges : C'est le premier levier actionné avec la mise en œuvre de :
 - gel budgétaire
 - gel des déplacements
 - arrêt du remplacement des personnes en congés maternité.
 - report d'un plan de formation de l'ensemble des managers de l'entreprise

Ces actions ont permis de terminer l'année 2010 avec un résultat positif et 2% de croissance dans un contexte de marché en berne.

La remise en cause de l'organisation et le besoin de maintenir cette maîtrise des charges amène le Conseil d'Administration à rechercher des profils gestionnaires hors de l'univers de

l'agriculture biologique dont proviennent ses membres, afin de bénéficier de méthodes classiques ayant fait leur preuve dans l'univers conventionnel. Ces compétences doivent être mises en œuvre au plus haut niveau, et la décision est prise de séparer les fonctions de président et de directeur général. Cela se concrétise par le recrutement en 2011 de Gilles Picquet-Pellorce. Ce dernier, spécialiste de la logistique et non consommateur bio, découvre une entreprise avec « une autre vision que celle du profit à tout prix ». Il est le premier directeur général, sauf un essai antérieur rapide et soldé par un échec, qui n'ait pas été issu du réseau Biocoop. Il décrit son action de la manière suivante en 2012, dans un entretien avec Hugues Toussaint :

« Pour commencer, j'ai repositionné les techniciens sur la technique alors qu'il y avait souvent confusion des genres [...] Les techniciens de la SA Coop sont au service d'une stratégie définie par la politique et ne doivent pas en dévier. [...] Quand on définit une stratégie, qui est une projection dans l'avenir, on parle plan stratégique, plan d'action. Et qui en décide ? C'est le propriétaire de l'entreprise, donc chez Biocoop ce sont les sociétaires... Les techniciens n'ont rien à faire autour de la table sauf pour y apporter une compétence technique quand elle leur est demandée. Que j'y sois présent c'est normal en tant que DG car je suis à l'intersection de la stratégie et de la technique, de la définition et de l'action. Chez Biocoop on avait tendance à tout mélanger, ce qui posait problème en termes d'efficacité. J'espère que désormais ce n'est plus le cas »

La vie politique :

Sa caractéristique principale est d'être organisée dans un mouvement ascendant et descendant entre les structures nationales et les instances locales. Originellement constituée uniquement de magasins, la coopérative a ouvert son assemblée générale et son conseil d'administration à des coopératives de producteurs, à une association de consommateurs et aux salariés souhaitant devenir sociétaires. Les deux premiers groupes (ou collègues) cités ci-dessus sont sociétaires coopérateurs, puisqu'ils participent à l'augmentation du capital de la coopérative aux travers des achats (pour les magasins) et des ventes (pour les groupements de producteurs) faits auprès de la SA Coop. Les autres sont sociétaires non coopérateurs, et disposent d'un nombre de voix réduit (le taux maximum statutaire est de 35%. Les salariés sociétaires représentent aujourd'hui 5% des voix). La règle de vote est une structure juridique (ou un homme)/une voix au sein de chacun des collègues.

Le territoire est divisé en 4 régions à peu près équivalentes aux zones de livraisons des quatre plateformes. Le territoire couvert par chacune des régions étant étendues, elles sont elles-mêmes divisées en bassins, définis par un rassemblement d'une douzaine de magasins proches géographiquement. La vie de ces bassins est animée par un responsable, élu parmi les magasins qui le constitue.

Le Conseil d'Administration fait redescendre les décisions prises et les données des questions sur lesquelles les bassins sont consultés au travers des Délégués de Maisons Régionales, chargés de transmettre une information structurée aux responsables de bassin, qui doivent en retour faire remonter les résultats des consultations de ce bassin lors des Assemblées de Maisons Régionales (AMR). Les synthèses issues des AMR sont ensuite au sein du Conseil de Réseau auxquelles le Conseil d'Administration délègue une partie des prises de décision. Ce conseil a été créé suite au Congrès de 2012, durant lequel des contestations se sont exprimées quant à la prise en compte des avis des bassins et un soupçon de volonté d'hégémonie du Conseil d'Administration.

Les régions élisent les membres qui font partie des organes nationaux sur base de candidature pour des mandats de 3 ans. La plus importante de ces structures est le Conseil d'Administration, où siègent deux représentants par région. A ces huit administrateurs issus des magasins s'ajoutent deux administrateurs issus des groupements de production agricole (un pour la production végétale et un pour la production animale), un administrateur représentant d'une association de consommateurs et un administrateur représentant des salariés sociétaires de la coopérative.

A cet organe de direction s'ajoutent des commissions de sociétaires magasins en charge de piloter des projets spécifiques (les Groupements d'Initiative Magasins), ou d'orienter la structuration de l'offre produit (les commissions stratégie produits), d'évaluer la conformité des magasins au cahier des charges (Evaluation des Engagements Sociétaires), ou encore de piloter le développement du réseau (Commission Admission).

La création de ces organes et l'élection de ses membres se font lors des assemblées générales annuelles. Une exception à cette règle : le comité d'Ethique qui a existé entre 2007 et 2014. Ce dernier fonctionnait de manière indépendante, et était la seule entité du réseau à faire intervenir des représentants de l'ensemble de la chaîne de valeur et des représentants de la société civile. Les membres se renouvelaient par cooptation. Le comité pouvait être interpellé par tout membre de la coopérative, mais ne pouvait communiquer ses réponses qu'au seul Conseil d'Administration. Des tensions interpersonnelles ont rendu les échanges entre le CA et le comité d'Ethique difficiles. Le CA a alors demandé au Conseil de Réseau de statuer sur la nécessité de maintenir un Comité d'Ethique. Cette fois encore, les tentatives de travail commun entre le comité d'Ethique et les membres du Conseil de Réseau n'ont pas porté de fruits, chacun se considérant seul légitime à définir les fonctions d'un Comité d'Ethique Biocoop. Face à cette situation de blocage et de communication dégradée, l'ensemble du comité d'Ethique a démissionné lors de l'assemblée générale de 2014, après avoir proposé une feuille de route pour

construire un comité d’Ethique qui serait reconnu et écouté. Le Conseil de Réseau a conclu que la coopérative n’avait pas besoin de comité éthique, par 31 voix contre, 9 voix pour et 2 abstentions. Le Conseil d’Administration a entériné cette décision sans donner d’explications complémentaires.

La gouvernance de la coopérative s’est ensuite orientée vers une décentralisation de la vie politique interne et de la représentation de Biocoop auprès des instances locales de l’ESS, qui a abouti en 2017 au renforcement des conseils de maisons régionales (CMR) (Voir Figure 7).

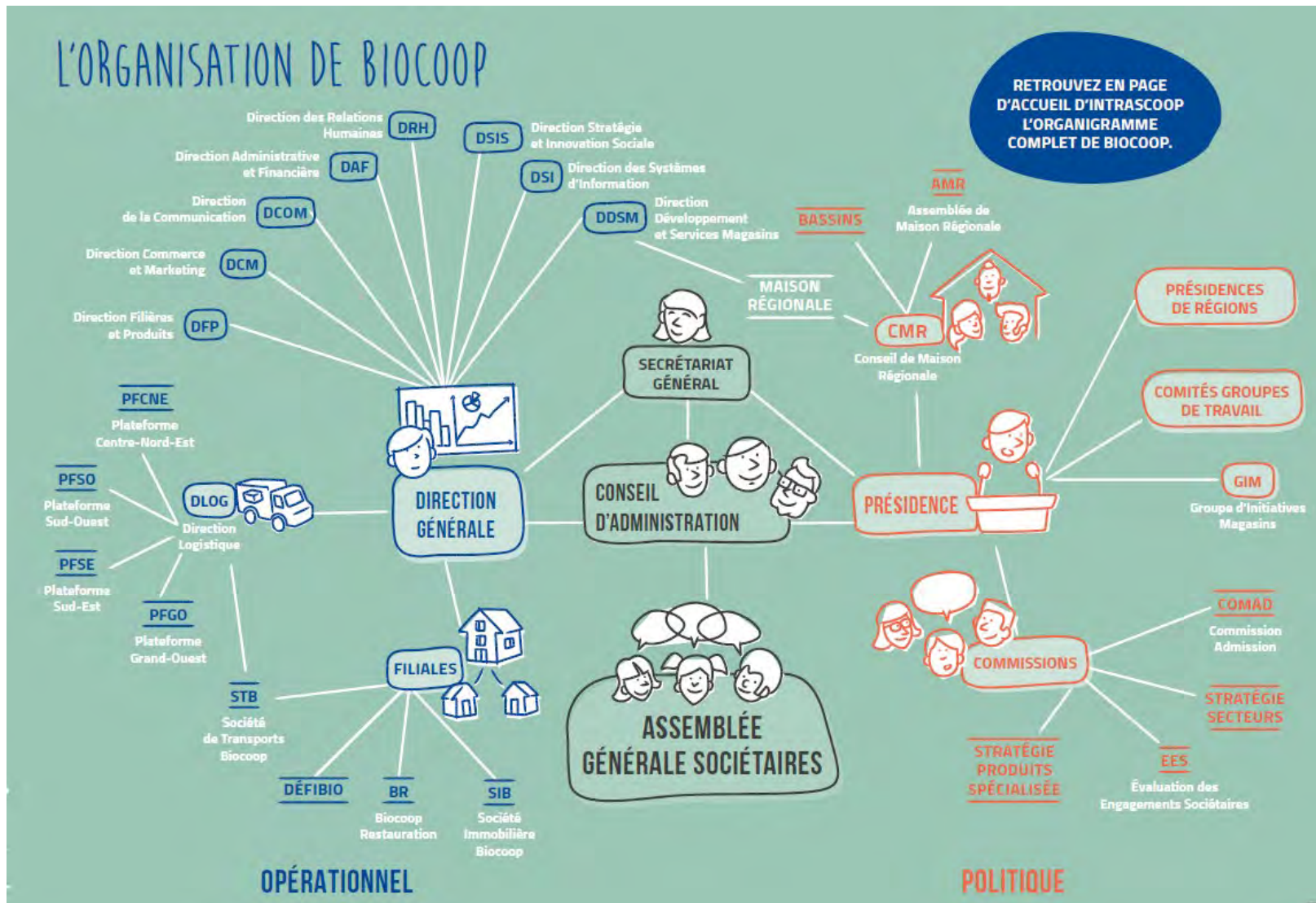


Figure 7: Représentation de l'organisation Biocoop 2017 : hiérarchie visible

L'ORGANISATION GÉNÉRALE DES MÉTIERS DE BIOCOOP SA

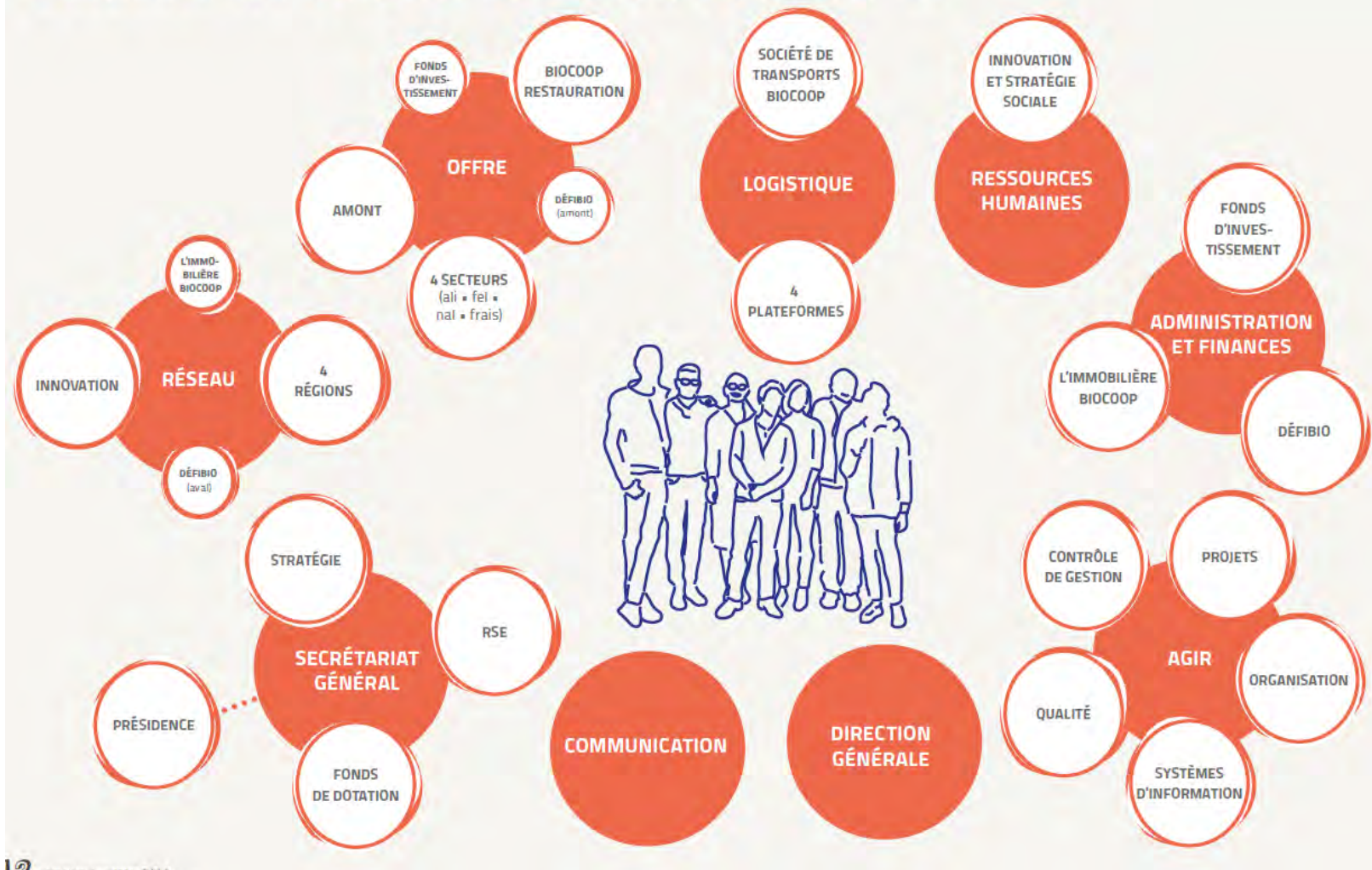


Figure 10 : Organisation Biocoop SA livret d'accueil 2018 l'ère des cellules

Annexe 4 : Structure du livret mensuel

Livret résultats mensuels

Octobre 2014

Biocoop SA

Confidentiel CODIR

Sommaire

1	NOTE D'ACTUALITES		7
1.1	Externe	7	
1.2	Réseau	7	
1.3	Biocoop SA	8	
2	SYNTHESE INDICATEURS		8
3	SYNTHESE RESULTATS		10
3.1.1	Secteur ALI		11
3.1.2	Secteur ULF		11
3.1.3	Secteur FEL		11
3.1.4	Secteur NAL		12
3.2	Charges à couvrir	12	
3.3	Résultats	13	
4	ANALYSES TRANSVERSALES		14
4.1	Frais de personnel	14	
4.2	Frais de déplacements	15	
5	PAR DIRECTION		15
5.1	Direction Réseau	15	
5.1.1	Pôle Développement		15
5.1.2	Formation des magasins		17
5.2	Direction Commerce & Marketing	17	
5.3	Direction Filières & Produits	18	
5.4	Direction Logistique :	20	
5.4.1	Coûts de fonctionnement de la direction		20
5.4.2	Les plateformes		20
5.4.3	STB		20
5.5	Communication	23	
5.6	Direction RH	23	

5.7	Direction Informatique	24	
5.8	Direction Administratives & Financières	25	
5.8.1	Pôle Gestion		25
6	FILIALES		27
6.1	BR	27	
6.1.1	Compte de résultat		27
6.1.2	Suivi des indicateurs		27
6.1.3	Suivi des ETPs		27
6.2	Défibio	27	
6.3	CR Biocoop	28	
6.4	Charges à couvrir Biocoop SA	30	
6.5	Résultat Biocoop SA selon les 3 axes (Politiques/Services/Distribution)	30	
6.6	Résultat Biocoop SA par Direction	31	
6.7	Taux d'emprise global et par région	32	

6.3 CR Biocoop

K EUROS							A fin Oct					
		2013	2014	Budget 2014	Budget révisé 2014	écart K€ 2014 / budget 2014	écart K€ 2014 / 2013	Réalisé 2013	Réalisé 2014	Budget 2014	écart K€ 2014 / budget 2014	écart K€ 2014 / 2013
CA ventes	en k€											
Achats	en k€											
marge	en k€											
	% ventes											
Transport	en k€											
	% ventes											
Marge nette	en k€											
	% ventes											
CA Services	en k€											
TOTAL CA	en k€											
charges externes	en k€											
	% total CA											
Impôts et taxes	en k€											
	% total CA											
frais de personnel	en k€											
	% total CA											
Amortissements	en k€											
	% total CA											
autres	en k€											
	% total CA											
Résultat	en k€											
% CA Ventes	% total CA											

	2013		2014		Bud. 2014		Ecart 2014 / 2013	Ecart 2014 / Bud. 2014	Commentaires Budget 2015 v0 / 2014
	TOTAL Biocoop	% CA net	TOTAL Biocoop	% CA net	TOTAL Biocoop	% CA net			
CA net									
CA									
RFA magasins									
achats									
RFA FRS									
transport									
accompagnement dossier remises et soutien concurrentiel									
marge nette									
charges externes									
<i>dont</i>									
coût immobilier									
déplacements									
honoraires prestations ext.									
entretiens réparations									
Projets exceptionnels									
publicité, impressions									
location matériel									
Telecoms									
consommables									
fournitures adm.									
énergie									
assurance									
frais bancaires									
autres									
subventions									
Impôts et taxes									
charges de personnel									
DAP									
<i>dont prov</i>									
total charges									
Résultat exploitation									
Résultat financier									
Résultat courant									
Résultat exceptionnel									
Résultat									
Charges à couvrir									
Charges à couvrir en % CA TOT									

Annexe 5 : Co-définition du capital sociétal avec des volontaires du Comité de Direction

Introduction

Le travail a été organisé en quatre étapes :

- Présentation du travail de thèse au CODIR et recrutement de volontaires
- Envoi d'une synthèse documentaire préparatoire au travail de groupe
- Séance de travail en groupe : définition des éléments du capital « consommés » et « produits »
- Restitution du travail avec proposition des indicateurs et présentation de la structuration de la liasse sociétale

1. La présentation au comité de Direction

Cette dernière a eu lieu le lendemain du premier envoi de questionnaire attitudinal et a duré 30 minutes. Son objectif était le recrutement de volontaires parmi les directeurs pour travailler à la définition du capital sociétal.

Son ton se voulait entraînant, afin de maintenir éveillé l'intérêt des directeurs, qui voyaient des présentations se succéder toute la journée.

Les diapositives utilisées, ainsi que le texte prononcé lors de leur diffusion sont présentées ci-dessous :

RECHERCHE ACTION BIOCOOP

LA RSE ET LA NECESSAIRE EXTENSION DES DOMAINES DE LA GESTION

CODIR du 22/03/2016

Bonjour,

Je sais que votre journée est chargée. Elle l'est même tellement que, si je ne me trompe pas, elle a commencé pour certains dès hier soir !

J'ai moi-même contribué à faire démarrer cette réunion dès hier, par l'envoi des questionnaires, pour lequel j'ai pour l'instant 1 retour. Je reviendrai là-dessus tout à l'heure

Je vous remercie d'autant plus de votre attention et de votre contribution à ce projet qui m'occupe depuis un peu plus d'un an.

Sommaire

- Place du projet dans Biocoop
- Questions de recherche
- Cadres de réponse : Capitaux, principes de gestions et livrables
- Etat d'avancement
- Prochaines étapes

En l'espèce, voici les points que nous allons couvrir :

Après avoir resitué le contexte,

je vous présenterai la question de recherche (dans sa formulation actuelle en tout cas)

Je poursuivrai ensuite avec les cadres conceptuels sollicités

Avant de partager l'état d'avancement

Et de finir avec les prochaines étapes

PLACE DANS L'ENTREPRISE

- Co-commandité par Carole et Laurence
- Prépare une étape suivante dans le déploiement de la RSE :
Compléter la « boîte à outils » pour aller au-delà des tableaux de bord
- Réel travail d'ingénierie innovante : solution en cours de recherche par plusieurs organisations, mais non abouti dans la conception voulue.

Ce projet s'est construit durant l'année 2014, et consolide les liens entre la RSE et le Contrôle de gestion. Il est co-commandité par Carole et Laurence, mais concerne bien évidemment chacun d'entre vous.

Il permet en effet de construire VOS outils pour le pilotage de la RSE à l'horizon 2019/2020 (j'ai pour mission de finir fin 2018)

C'est une aventure d'autant plus excitante qu'il n'existe pas encore de solution opérationnelle comparable à ce que nous allons mettre en place !

Concrètement, voici sa teneur...PAGE SUIVANTE

LA QUESTION A RESOUDRE

Aujourd'hui, optimiser la gestion de son entreprise, c'est élargir les champs de la micro-économie

- Dans le temps
- Dans l'espace
- Dans la nature des capitaux utilisés

Comment, dans le cadre de cette responsabilité élargie

- Définir les capitaux utilisés par l'entreprise (et les apporteurs qui leurs sont associés)?
- Définir la stratégie ?
 - Quels sont les buts, et les indicateurs de succès attachés à ces buts ?
 - Quels outils de mesure, pilotage et évaluation des performances peut-on mettre en place ?

Comment accompagner les agents économiques dans ce changement de paradigme ?

Le travail proposé est la construction et l'expérimentation d'une série d'outils de contrôle de gestion répondant à des besoins de suivi de compte d'exploitation, de reporting et d'aide à la décision.

1 Micro-économie, et donc gestion de l'entreprise, mais pas uniquement, puisqu'on a une prise en compte plus large de ses relations avec son environnement.

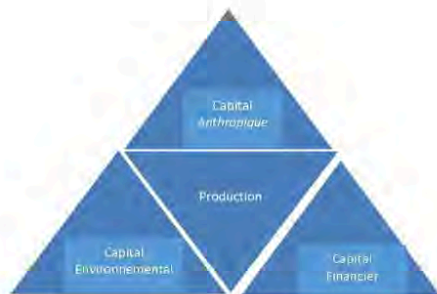
2 En approchant la question de capital utilisé, on s'intéresse à l'usage qu'on va en faire, et plus précisément encore au but à atteindre au travers de cet usage. C'est pourquoi la question de stratégie apparait liée. Et dès lors que l'on parle de but, on ne peut s'affranchir des outils de pilotage et d'évaluation des résultats de nos actions par rapport à nos buts.

3 Qui dit changement dit accompagnement des entreprises à l'échelle globale mais aussi peut-être à l'échelle des individus.

4 Il découle de ces interrogations, en guise de proposition de réponse, une série d'outils sur 3 niveaux en lien avec nos fonctionnements actuels : les comptes, le reporting et l'aide à la décision.

Voyons maintenant autour de quelles règles se construisent ces outils

LES CAPITAUX



- Capital financier : €
- Capital Environnemental : apport de l'actionnaire « Nature »
- Capital Anthropique : apport de la société en général

Les capitaux tout d'abord, dont on envisage 3 types, en lien avec les 3 piliers du DD

Le capital financier bien évidemment,

Le capital environnemental qui correspond aux ressources naturelles que nous utilisons de manière directe ou indirecte (depuis la surface de sol que nous utilisons jusqu'à nos émissions de GES)

Et le capital anthropique, qui correspond aux ressources issues de la société en général.

Il ne se limite pas à l'apport des collaborateurs, mais inclut également le contexte général (protection sociale, éducation, infrastructures...)

PRINCIPES DE GESTION ASSOCIES

APPROCHE DE PAYSAN :

1. Une observation des modifications physiques du capital concerné
2. Une comparaison des quantités de capital consommé ou utilisé avec des limites physiques de consommation à ne pas dépasser
3. Et en cas de déséquilibre, une prise de mesures immédiates pour rétablir la reproduction du capital concerné.

⇒ SYSTEMATISATION DES ETAPES EVITER - REDUIRE - COMPENSER

⇒ MAINTIEN DES GRANDEURS PHYSIQUES : pas de financiarisation

⇒ PRISE EN COMPTE DES ENDETTEMENTS

On sort du contexte de « financier » pour les définir et on se base sur **CLIC** UNE APPROCHE DE PAYSAN.

Ce que je veux dire par là :

Comme un paysan connaît et étudie sa terre, nous mettons en place CLIC une observation des modifications physiques du capital concerné

Comme un paysan, nous avons à l'esprit des limites à ne pas dépasser (irrigation, apports...) et mettons en place **CLIC** une comparaison de nos consommations par rapport à ces limites

Et enfin, toujours dans la même logique, CLIC nous mettons en place des mesures pour rétablir le capital concerné en cas de déséquilibre.

Cette approche, je ne l'ai pas inventée, c'est celle de Jacques Richard, qui est une référence de la comptabilité environnementale, et ancien président de la chaire DD de Dauphine.

Elle me semble assez naturelle quand on fait de la bio, non ?

Il en découle en tout cas 3 grandes règles de construction :

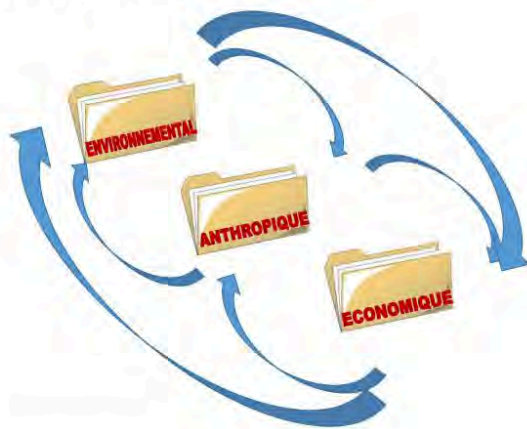
SYSTEMATISATION DES ETAPES EVITER - REDUIRE - COMPENSER

MAINTIEN DES GRANDEURS PHYSIQUES : pas de financiarisation

PRISE EN COMPTE DES ENDETTEMENTS

Ces règles nous permettent de construire les livrables suivants :

LES LIASSES



- Economique 
- Environnemental 
- Anthropique 

Je travaille actuellement sur les liasses, puisqu'elles serviront de base aux autres outils. Les 3 liasses n'ont bien évidemment pas des existences déconnectées, et nous feront apparaître leurs liens. Comment une charge financière peut donner lieu à un produit environnemental ou anthropique, tout comme une charge environnementale est reliée à un produit financier.

En termes de construction : l'économique existe

L'environnemental est en cours, il existe pas mal de références sur lesquelles s'appuyer. C'est sur l'anthropique que je viens vous solliciter, pour la définition de ses composantes

LES COMPOSANTES DU CAPITAL ANTHROPIQUE

- Charge de travail : Lecture préalable (env 30 min)
2 ateliers d'une heure
- Caractéristiques du groupe :
 - Participants volontaires
 - 30 à 50% Membres du Codir
 - 50 à 70% Membres de vos équipes
- Méthode de travail :
 - Brainstorm écrit
 - Cartographie partagée

Sur ce domaine, on peut vraiment être créatif et imprimer à travers lui notre conception de notre place dans la société.

Je propose pour cela de travailler de la manière suivante

3 étapes de travail

Du travail en groupe, sur la base du VOLONTARIAT.

avec la composition idéale suivante

la méthode : post-it et cartographie

VOS CONTRIBUTIONS

Réponse au questionnaire : INDISPENSABLE
AVANT LE 8/04

Participation aux ateliers capital anthropique : LIBRE
COURANT MAI

Participation des membres de vos équipes :

- Managers : questionnaire
- Tous profils : éventuels volontaires aux ateliers capital anthropique

Test de l'outil : AUTOMNE
2016

Comment pouvez-vous contribuer. Je lis cette envie dans vos yeux...
par le questionnaire tout d'abord.....rappel aller chercher dans indésirables Temps
nécessaire : 15/30 min. Idéalement cette semaine, au plus tard fin semaine prochaine.
C'est une chouette activité pour ce samedi qui s'annonce pluvieux par exemple. Votre
réponse est essentielle, c'est ce qui permet de caractériser notre terreau.
La participation aux ateliers. Qui parmi vous a cette envie, là tout de suite ?
Vous pouvez également contribuer au travers de vos équipes. Il serait très intéressant
d'avoir le retour des managers sur le questionnaire. En êtes-vous d'accord ?
Seriez-vous également d'accord pour libérer qq volontaires de vos directions pour
travailler sur le capital anthropique
Faisons un tour de table :
Et pour la VO de la boîte à outils :

La synthèse documentaire

Après avoir établi le principe d'intégration de la sphère anthropique dans la sphère environnementale, elle s'articule autour de deux approches complémentaires :

- la première reprend la définition des capitaux de Constanza et al (2013)
- la seconde dérive de l'approche comptable classique des capitaux matériels et immatériels de l'entreprise.

Ces deux approches sont nommées respectivement « top-down » et « bottom-up ». Elles sont complétées par des exemples de système intégrant une approche « intégrative » des dimensions environnementales, sociales et économiques : l'International Integrated Reporting Framework, la méthode CARE, ainsi que le GRI (pour les exemples d'indicateurs de mesure).

Le document se conclut par une succession de questions permettant de construire la réflexion des futurs participants autour de la notion de richesse globale et de la contribution de l'entreprise à la création de cette dernière. Ces questions sont construites sur les deux types d'approche, afin de préparer le choix qu'il leur sera demandé de faire lors de la séance de travail.

PREPARATION DE L'ATELIER « CAPITAL ANTHROPIQUE »

INTRODUCTION

Le paradigme de base qui dirige ce projet de thèse est que l'entreprise s'insère dans une sphère économique, partie intégrante de la Société qui s'insère elle-même dans l'environnement naturel. Cet environnement détermine les limites physiques de notre système. Toute entreprise doit donc prendre en compte les limites environnementales, et non seulement s'insérer dans la sphère économique, mais également inscrire son projet dans celui, plus large, de la société où elle s'inscrit.



Figure 1 : l'imbrication des niveaux

La définition du capital anthropique se fait par opposition à la notion de capital environnemental ou « naturel ». Il n'inclut pas le capital financier, celui-ci ayant déjà une définition et un système de mesure existant.

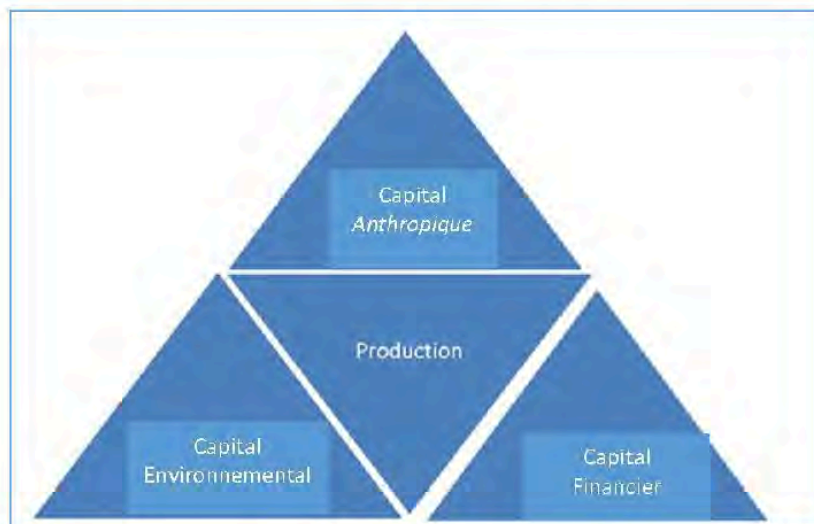


Figure 2 : Les capitaux de l'entreprise

Plutôt que de vous présenter une revue de littérature longue, je vous propose de croiser deux types d'approche :

- Une approche « Top Down », de la définition générale des besoins de la société vers la définition des capitaux utilisés,

PREPARATION DE L'ATELIER

« CAPITAL ANTHROPIQUE »

- une approche « Bottom Up » partant de l'entreprise pour définir les capitaux.

Nous ferons la synthèse de ces deux approches lors de notre atelier.

Bonne lecture !

I. Du cadre général de la société vers les capitaux

Je vous propose comme base de travail la présentation faite par le groupe mené par Robert Costanza pour l'ONU, et publié en 2012 sous le titre « Building a Sustainable and Desirable Economy-in-Society-in-Nature », dont la version française est intitulée « Vivement 2050 ! Programme pour une économie soutenable et désirable », publié par Les petits matins/ Institut Veblen pour les réformes économiques.

Leur postulat de base est le suivant :

« - L'existence de limites planétaires rend non-soutenable la croissance perpétuelle de la consommation matérielle.

- Au-delà d'un certain seuil – que nous sommes déjà nombreux à avoir dépassé--, la croissance de la consommation matérielle n'est plus souhaitable dans les économies surdéveloppées, puisqu'elle ne participe plus à l'amélioration du bien-être et qu'elle engendre des effets négatifs sur le capital social⁽¹⁾ et le capital naturel⁽²⁾.
- Il existe des alternatives viables, soutenables et désirables, mais elles exigent comme préalable de repenser fondamentalement notre système économique. »

Leurs paradigmes de base sont les suivants : les politiques doivent servir le bien-être humain. La notion de richesse s'inscrit dans un cadre plus large que la dimension économique. « Le véritable développement doit être défini en termes d'amélioration du bien-être soutenable, et non uniquement en termes d'augmentation de la consommation matérielle ».

Ce bien-être est rendu possible par la « satisfaction des besoins humains, sachant qu'il existe différents moyens pour assouvir un besoin spécifique. La **répartition entre capital bâti, humain, social et culturel n'est qu'une façon de classer les opportunités**. Le temps lui-même est une contrainte indépendante qui pèse sur la satisfaction des besoins humains. »

La figure page suivante représente l'articulation des capitaux et des besoins dans la société.

PREPARATION DE L'ATELIER « CAPITAL ANTHROPIQUE »

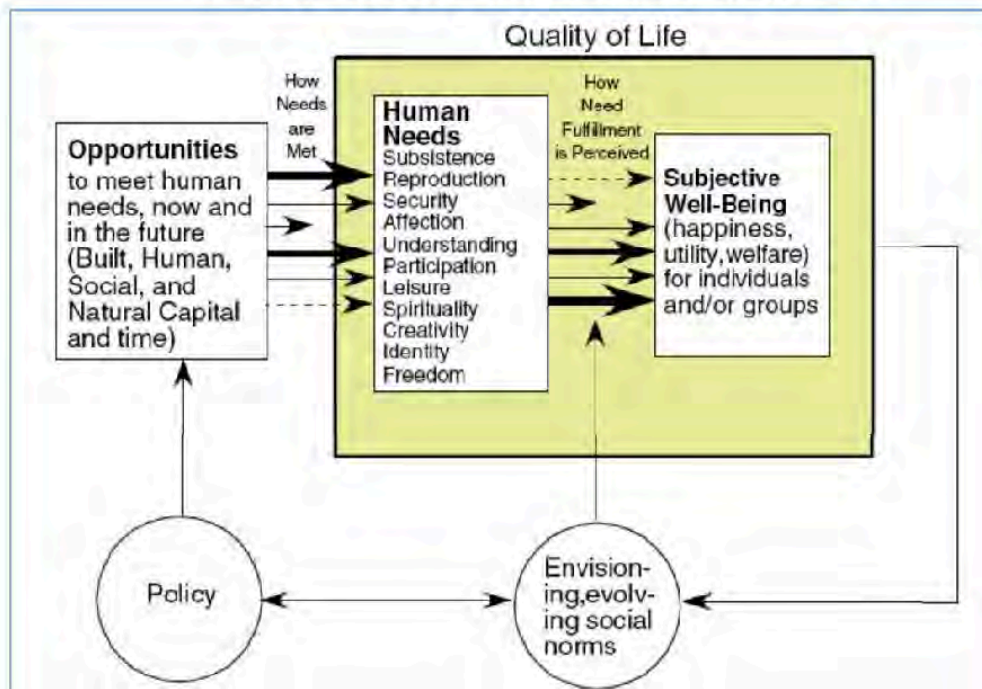


Figure 3 : Capitaux, besoins et qualité de vie

Voici la définition des capitaux telles que présentés par Costanza et al. :

- **(2) Capital naturel.** C'est l'environnement naturel et sa biodiversité. Il s'agit d'un capital indispensable puisqu'il fournit les biens et services écosystémiques. Ces biens et services sont essentiels pour assurer nos besoins de base, à commencer par notre survie, mais aussi la régulation climatique, l'habitat des autres espèces, l'alimentation en eau, la nourriture, les fibres, les combustibles, les loisirs, les infrastructures culturelles et les matières premières nécessaires à la production.
- **(1) Capital social et culturel.** Il reflète l'ensemble des relations entre les personnes : les réseaux sociaux, le patrimoine culturel, les savoirs ancestraux, l'entraide, ainsi que les arrangements institutionnels, les règles, les normes et les valeurs permettant de faciliter les interactions et la coopération entre les hommes. En contribuant à l'amélioration de la cohésion sociale, ce capital participe à la construction de sociétés fortes, dynamiques et sûres dotées d'une bonne gouvernance. Il aide enfin à satisfaire les besoins de base des êtres humains tels que la participation à la vie collective, l'attachement et le sentiment d'appartenance à une communauté ou à un groupe.
- **Capital humain.** il est constitué des êtres humains et de leurs attributs, notamment la santé physique et mentale, le savoir et les connaissances, et toute autre qualité capable de faire des individus des membres actifs de la société. La satisfaction des besoins humains essentiels requiert une gestion du temps équilibrée qui puisse laisser assez de place à un travail épanouissant mais aussi à une vie spirituelle, à l'empathie, au développement de ses savoir-faire, à la créativité, à la liberté.

PREPARATION DE L'ATELIER

« CAPITAL ANTHROPIQUE »

- **Capital bâti.** Ce sont les bâtiments, les machines, les infrastructures de transport, et tous les autres artefacts et services humains qui permettent de satisfaire les besoins essentiels tels que se loger, se nourrir, se déplacer et communiquer.

II. L'approche économique des capitaux

Dans le contexte économique, le capital est « l'ensemble des avoirs, en espèces ou en nature, mis à la disposition d'une société par les propriétaires associés ou actionnaires de celle-ci ».

Ce capital peut être d'ordre matériel ou immatériel. Le **capital matériel** est financier ou constitué de biens physiques, comme des immobilisations corporelles. Il s'apparente à la notion d'actif en comptabilité.

Dans notre approche, nous assimilerons une partie de ce capital au capital financier.

Le **capital immatériel** est lui constitué d'éléments non physiques. Une partie se retrouve dans la notion d'actif incorporel. C'est le cas des brevets, marques déposées, fonds de commerce, licences... La notion de capital immatériel est plus large, puisqu'elle inclut des dimensions qui ne sont pas inscrites au bilan d'une entreprise.

Nous allons explorer le cadre théorique en différenciant les capitaux matériels et les capitaux immatériels.

a) Les capitaux matériels

Le développement des problématiques de développement durable a mis en exergue deux autres types de capitaux : le capital manufacturé, qui correspond aux infrastructures, et le capital naturel, qui correspond à l'environnement. Ces deux capitaux, dans l'acceptation de la définition du développement durable de Brundtland, sont à préserver afin de ne pas compromettre la « capacité des générations futures à répondre à leurs besoins » (Brundtland, 1987).

Selon Victor (1991), les économistes se sont penchés sur la question du capital naturel au travers de la question des éventuelles limites à la croissance économique en lien avec la disponibilité des ressources. Les approches néo-classiques considèrent que le capital manufacturé pourra se substituer au capital naturel ne posant ainsi plus de limite à la croissance. D'autres approches plus récentes, comme celle de de l'Ecole de Londres ont abandonné l'idée de substitution, et s'appuient sur une monétarisation des biens et services écosystémiques. Victor présente enfin l'approche « thermodynamique » de la définition économique des capitaux manufacturés et naturels. Les travaux cités de Georgescu-Roegen (1975) et Daly (1989) nous seront utiles ultérieurement dans la construction des outils d'évaluation du bilan environnemental de l'entreprise.

Le capital manufacturé fera, dans notre étude, partie du capital anthropique, tandis que le capital naturel sera assimilé au capital environnemental.

PREPARATION DE L'ATELIER

« CAPITAL ANTHROPIQUE »

b) Les capitaux immatériels.

Dans l'état des lieux fait par Bessieux-Ollier et Walliser (2010), la terminologie de « capital immatériel » est passée en revue afin d'identifier les définitions qui y sont associées dans la littérature. Alors qu'il a pu être considéré pour un temps comme synonyme de capital intellectuel et limité à la somme des connaissances humaines dans l'entreprise, sa définition s'est élargie, notamment avec la position de 2008 de l'OCDE, qui y intègre, outre les connaissances, les « moyens structurels (bases de données, technologie, habitudes et culture), ainsi que le capital relationnel (concepts et processus organisationnels, réseaux de clients et fournisseurs par exemple).

Cette définition semble créer un pont entre la définition financière de capital immatériel, et la définition sociologique de **capital social**, qui est lui par définition rattaché à un « agent ». La définition de Bourdieu est la suivante : « Le capital social est l'ensemble des ressources actuelles ou potentielles qui sont liées à la possession d'un réseau durable de relations plus ou moins institutionnalisées d'interconnaissance et d'inter-reconnaissance; ou, en d'autres termes, à l'appartenance à un groupe, comme ensemble d'agents qui ne sont pas seulement dotés de propriétés communes (susceptibles d'être perçues par l'observateur, par les autres ou par eux-mêmes) mais sont aussi unis par des liaisons permanentes et utiles. » Si Bourdieu le situe à un niveau individuel, Coleman en sociologie et Putman en science politique étendent le concept à l'échelle de la société (Source : Article « Capital Social (sociologie) » Wikipédia). C'est cette acceptation qui a amené à l'apparition de la notion de capital relationnel dans la définition de l'OCDE.

Parallèlement aux évolutions financières et sociologiques, la question de **capital humain** s'est posée en économie et en gestion. D'après Cappelletti (2010), « le terme de capital humain trouve son origine dans les travaux des économistes Schultz (1961) et Becker (1964) qui désignaient par ce terme l'ensemble des aptitudes, physiques comme intellectuelles, de la main-d'œuvre favorable à la production économique. ».

Les notions de capital immatériel, intellectuel et humain sont fréquemment évoquées de manière substitutive, ce qui tend à complexifier la définition et la mesure du capital humain. Deux types d'approches coexistent. Certaines consistent à mesurer la charge que représente le maintien de ce capital humain. D'autres font appel à « une pluralité d'indicateurs [...] comme le Balanced Scorecard (BSC) de Kaplan et Norton (1996) » (Cappelletti, 2010).

Dans notre approche, nous intégrerons le capital humain et le capital relationnel au capital anthropique.

c) Un exemple d'approche intégrative

D'autres travaux sur la définition élargie de la notion de capital ont été menés dans le cadre de la mesure de performance globale des entreprises dans le contexte de leur responsabilité sociétale. On peut notamment citer les travaux de The International Integrated Reporting Council (IIRC), consortium international public et privé dont l'objectif est de développer un système de reporting s'articulant autour de la notion de création de valeur. La valeur que souhaite mesurer le consortium au travers de son système de reporting ne se limite pas à la création de valeur interne à l'entreprise, mais à la mesure de sa création de valeur externe, et s'appuie pour cela sur la notion de parties prenantes à l'entreprise.

PREPARATION DE L'ATELIER

« CAPITAL ANTHROPIQUE »

Ce consortium définit les capitaux de l'entreprise comme « les ressources et les relations impactées par l'organisation », et en identifie six catégories : **financier**, **manufacturier** (les infrastructures, par opposition aux ressources naturelles), **intellectuel** (actifs incorporels), **humain** (connaissance et capacité d'innovation des personnels), **social et sociétal** (qui correspond au capital relationnel de l'OCDE) et **environnemental** (ressources naturelles, biodiversité et santé de l'écosystème). Ces capitaux sont ensuite utilisés par l'entreprise pour créer de la valeur interne, avec des externalités (« outcomes ») positives ou négatives. Ces externalités sont comptabilisées comme des créations ou destructions de valeur sur chacun des capitaux concernés. (voir figure 4 et table 1)

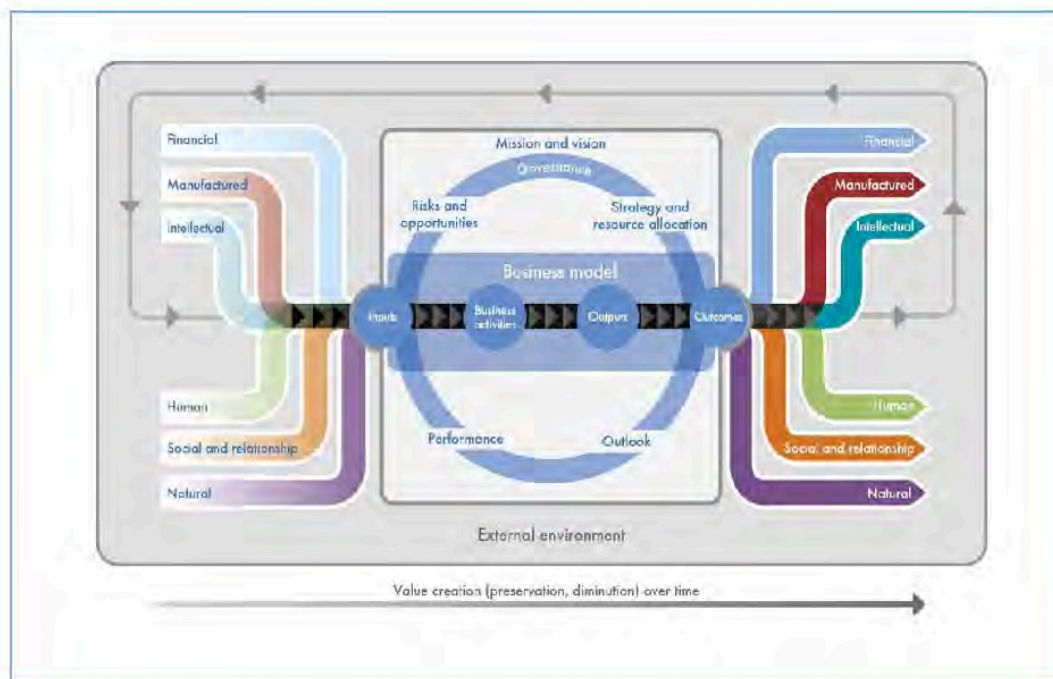


Figure 4 : Représentation de l'entité et devenir des capitaux d'après l'International Integrated Reporting Framework

L'annexe 1 vous propose le rapport de BASF, construit sur la base du modèle IIRC présenté ci-dessus. Seule une partie des ressources du modèle sont mises en œuvre, et sur un nombre de grandeurs réduits. C'est la première limite que l'on peut trouver à ce modèle.

L'autre limite réside dans l'absence de notion de conservation du capital. En effet, dans l'approche économique, il y a confusion entre le capital, c'est-à-dire la dette apparaissant au passif en comptabilité, et les ressources ou éléments d'actif utilisés par l'entreprise pour distribuer de la richesse. L'approche que nous mettrons en place aura pour objectif de restaurer cette notion de conservation du capital.

PREPARATION DE L'ATELIER « CAPITAL ANTHROPIQUE »

LES SIX CAPITAUX DE L'IIRC

- **Capital financier** – La réserve de fonds qui est :
 - à la disposition de l'organisation pour produire des biens ou de fournir des services ;
 - obtenue par financement (ex. : emprunts, fonds propres ou cotations) ou générée par le biais d'opérations ou d'investissements.
- **Capital environnemental** – L'ensemble des ressources et processus environnementaux renouvelables et non renouvelables qui fournissent des biens ou services soutenant la prospérité présente, actuelle ou future de l'organisation. Ce capital recouvre :
 - l'air, l'eau, la terre, les minéraux et les forêts ;
 - la biodiversité et la santé de l'écosystème.
- **Capital intellectuel** – actifs incorporels de l'entreprise, ils comprennent notamment :
 - la propriété intellectuelle, à savoir les brevets, droits de reproduction, logiciels, et autres droits et licences ;
 - le « capital organisationnel », à savoir les connaissances implicites, les systèmes, procédures et autres protocoles.
- **Capital manufacturier** – Les ressources manufacturières (par apposition aux ressources naturelles) à la disposition de l'organisation pour produire des biens ou fournir des services, en particulier :
 - Immobilier ;
 - les équipements et mobiliers ;
 - les infrastructures (routes, ports, ponts et installations de traitement des déchets et des eaux usées, etc.).

Le capital manufacturier est souvent créé par d'autres organisations mais englobe les biens produits par l'organisation elle-même lorsqu'ils sont destinés à la vente ou conservés pour son propre usage.
- **Capital humain** – Les compétences, aptitudes, expériences des personnels ainsi que leur motivation pour innover, mais aussi :
 - leur alignement et leur adhésion aux règles de gouvernance, aux méthodes de gestion des risques et aux valeurs éthiques de l'organisation ;
 - leur capacité à comprendre, élaborer et mettre en œuvre la stratégie de l'organisation ;
 - leur loyauté et leur motivation à améliorer les processus, produits et services, ainsi que leur capacité à diriger, gérer et collaborer.
- **Capital social et sociétal** – Les institutions et les relations entre, et au sein, des parties prenantes, des communautés et des réseaux, ainsi que la capacité à partager ces informations pour améliorer le bien-être individuel et collectif. Le capital social et sociétal comprend :
 - les normes partagées, les valeurs et comportements communs ;
 - les relations avec les principales parties prenantes ainsi que la confiance et le dialogue que l'organisation a instaurés et s'efforce de renforcer ou de protéger avec les parties prenantes externes ;
 - les actifs incorporels associés à la marque et à la réputation que l'organisation a développés ;
 - la licence d'exploitation de l'organisation.

PREPARATION DE L'ATELIER « CAPITAL ANTHROPIQUE »

D'autres initiatives existent. Celles directement liées à la comptabilité de l'entreprise sont peu nombreuses. On peut citer le modèle « Triple Depreciation Line », un développement de l'approche CARE (Comptabilité Adaptée au Renouvellement de l'Environnement), qui commence à s'intéresser à la question de capital humain, où le salarié est considéré comme une entité dont on doit garantir le maintien. Citons également le concept de Comptabilité Universelle en cours de développement en France, qui repose sur une financiarisation systématique de chacun des capitaux sur la base des coûts de restauration a posteriori. D'autres concernent spécifiquement le reporting intégré, sans s'appuyer sur la notion de capital. C'est notamment le cas du GRI (Global Report Initiative). Celui-ci considère une catégorie « social » qui couvre les éléments ci-dessous :

Catégorie	Social			
Sous-catégories	Pratiques en matière d'emploi et travail décent	Droits de l'homme	Société	Responsabilité liée aux produits
Aspects ^{IV}	<ul style="list-style-type: none"> • Emploi • Relations employeur/ employés • Santé et sécurité au travail • Formation et éducation • Diversité et égalité des chances • Égalité de rémunération entre les femmes et les hommes • Évaluation des pratiques en matière d'emploi chez les fournisseurs • Mécanismes de règlement des griefs relatifs aux pratiques en matière d'emploi 	<ul style="list-style-type: none"> • Investissement • Non-discrimination • Liberté syndicale et droit de négociation collective • Travail des enfants • Travail forcé ou obligatoire • Pratiques en matière de sécurité • Droits des peuples autochtones • Évaluation • Évaluation du respect des droits de l'homme chez les fournisseurs • Mécanismes de règlement des griefs relatifs aux droits de l'homme 	<ul style="list-style-type: none"> • Communautés locales • Lutte contre la corruption • Politiques publiques • Comportement anticoncurrentiel • Conformité • Évaluation des impacts des fournisseurs sur la société • Mécanismes de règlement des griefs relatifs à l'impact sur la société 	<ul style="list-style-type: none"> • Santé et sécurité des consommateurs • Étiquetage des produits et services • Communication marketing • Vie privée des clients • Conformité

Complémentaire, cette approche ne permet cependant pas de couvrir l'ensemble des dimensions qui nous intéressent. Peut-être devrons-nous inventer d'autres méthodes de mesure d'impact social.

PREPARATION DE L'ATELIER

« CAPITAL ANTHROPIQUE »

III. La définition du Capital Anthropique et sa mesure

Notre mission : réaliser une synthèse afin de faire émerger les grandeurs essentielles du capital anthropique pour Biocoop. Voici quelques éléments de questionnement complémentaire pour vous aider à guider votre réflexion d'ici au 11/07.

- Quelles richesses produites par la société utilisons-nous ?

- Quel capital manufacturé utilisons-nous ?

- De quelles « ressources humaines » Biocoop a-t-il besoin ?

- De quelle manière impacte-t-on la société ?

- Comment participons-nous à la création de richesse globale ? Pour répondre à cette question, on pourrait par exemple réfléchir selon une table parties prenantes x besoins qui ressemblerait à cela :

Partie Prenante \ Besoin	Besoin								
	Subsistance	Protection	Ecoute	Participation	Loisir	Création	Identité	Liberté	
Les actionnaires									
Les dirigeants									
Les salariés									
Les fournisseurs									
Les clients									
Les concurrents									
Les pouvoirs publics									
Les riverains									

- Quelles mesures pour ce que nous utilisons ?

- Quelles mesures pour ce que nous contribuons ?

- Peut-on les comparer, en faire un bilan ?

3. Le déroulement de la séance de travail de groupe

La première réunion de travail a eu lieu le 11 juillet, soit 6 semaines plus tard que la période prévue. Ce retard a permis de la mettre en œuvre après le Congrès, qui s'est déroulé du 25 au 27 juin. Les sociétaires ont voté, lors de ce congrès, pour la mise en œuvre d'une stratégie de réseau ancrée dans la prise en compte de la RSE. L'ensemble des membres du CODIR, en charge du déploiement opérationnel de la stratégie, a assisté à ce Congrès.

La séance a duré deux heures, et s'est déroulée en quatre étapes :

- Rappel des éléments de préparation
- Demande de positionnement des participants sur l'approche privilégiée pour la suite du travail, top-down ou bottom-up
- Définition des ressources utilisées
- Définition des richesses créées

Le groupe ayant choisi de travailler en top-down, la réflexion s'est construite à partir des besoins humains fondamentaux, tels que définis par Costanza et al (2013).

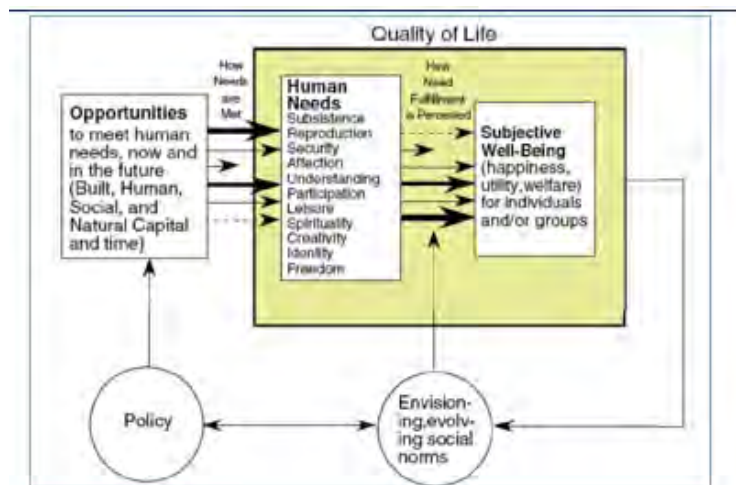


Figure 1 : Qualité de vie et besoins fondamentaux

En effet, dans cette approche, les capitaux sont définis comme les éléments permettant à la société de répondre aux besoins des individus. Nous considérons que les entreprises répondent à ces besoins principalement au travers de la sphère publique, dans le cadre d'interactions.

1- Lien entre besoins et capitaux

Nous avons dans un premier temps identifiés quels capitaux étaient plus particulièrement sollicités dans la réponse de chacun de ces besoins. Les membres du groupe ont abouti à la représentation suivante :

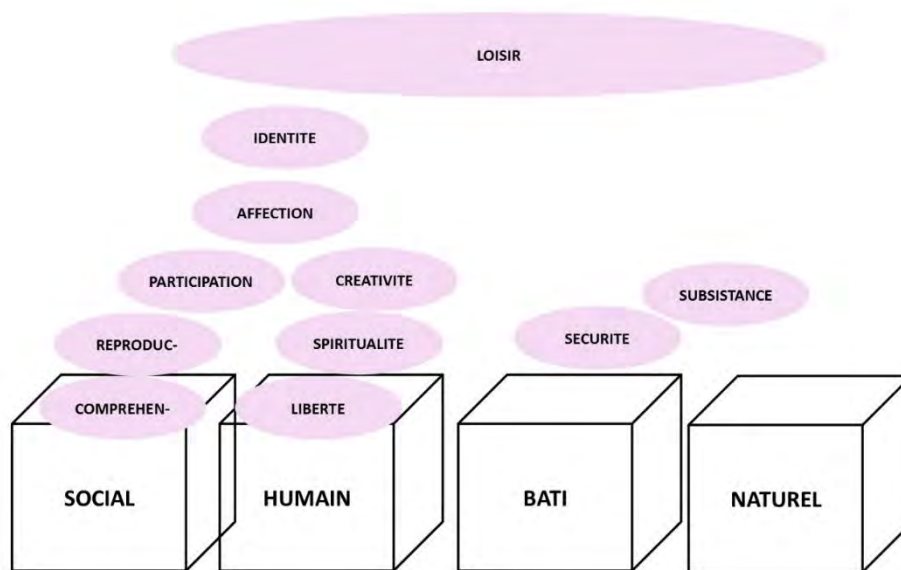


Figure 2 : Capitaux et besoins humains

BESOIN	Capital social	Capital Humain	Capital Bâti	Capital Naturel
Subsistance			X	X
Reproduction	X			
Sécurité			X	
Affection	X	X		
Compréhension	X			
Participation	X			
Loisirs	X	X	X	X
Spiritualité		X		
Créativité		X		
Identité	X	X		
Liberté		X		

Tableau 1 : Capitaux et besoins humains

2- Les « consommations » en capitaux de l'entreprise

Ce travail leur a permis de préciser à quelles fins l'entreprise pouvait prélever des ressources de chacun de ces capitaux. Ils ont ensuite, sur cette base, défini les éléments « consommés » dans chacun des trois capitaux constituant le capital anthropique (le capital naturel est traité séparément dans l'outil).

Capital	Consommations
Social	Règles
	Culture du travail en commun
	Intelligence collective

	Dialogue organisé : IRP, syndicats...
	Contexte réglementaire
	Gouvernance : interactions avec PP
Bâti	Infrastructures : immobiliers (entrepôts, bureaux, magasins (indirect))
	Routes, réseaux informatiques
	Infrastructures industrielles des FR (indirect)
Humain	Force de travail physique
	Force de travail intellectuel
	Santé
	Connaissances (je sais)
	Compétences (je sais faire)
	Aptitudes (savoir être, inné)
	Motivation

3- Les besoins auxquels toute entreprise peut répondre

Les consommations définies, se pose alors la question de l'identification de la contribution des entreprises à la réponse à ces besoins, ses « produits anthropiques ».

Pour y répondre, le groupe a classé les besoins dans un cadre structuré par deux axes : un axe sphère privée/sphère publique, et un axe de satisfaction de ce besoin de manière individuelle ou par interaction avec d'autres personnes.

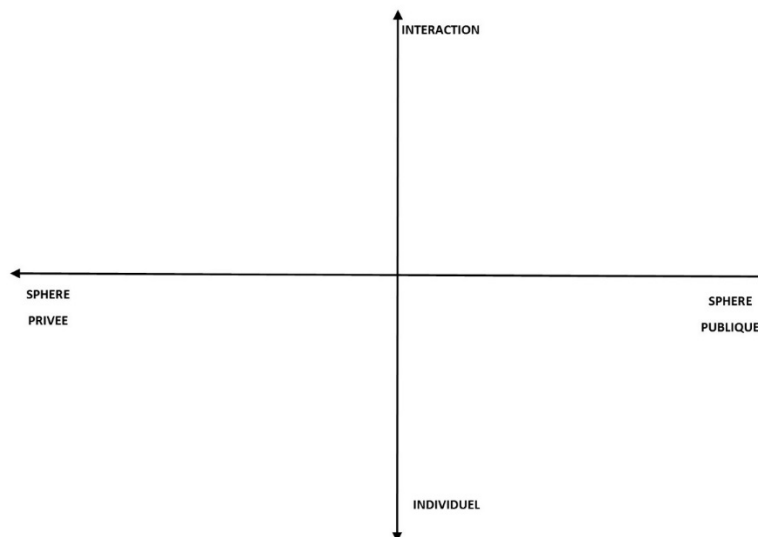


Figure 3 : Les axes de classification des besoins

Les besoins présents dans le cadran défini par la dimension sphère publique/interaction représente ceux auxquelles l'entreprise serait la plus à même de répondre au travers de son fonctionnement, quel que soit son secteur d'activité. Le groupe a pu de cette manière identifier

les besoins sur lesquels la performance de l'entreprise serait évaluée : participation, compréhension, liberté, subsistance, sécurité, création, identité.

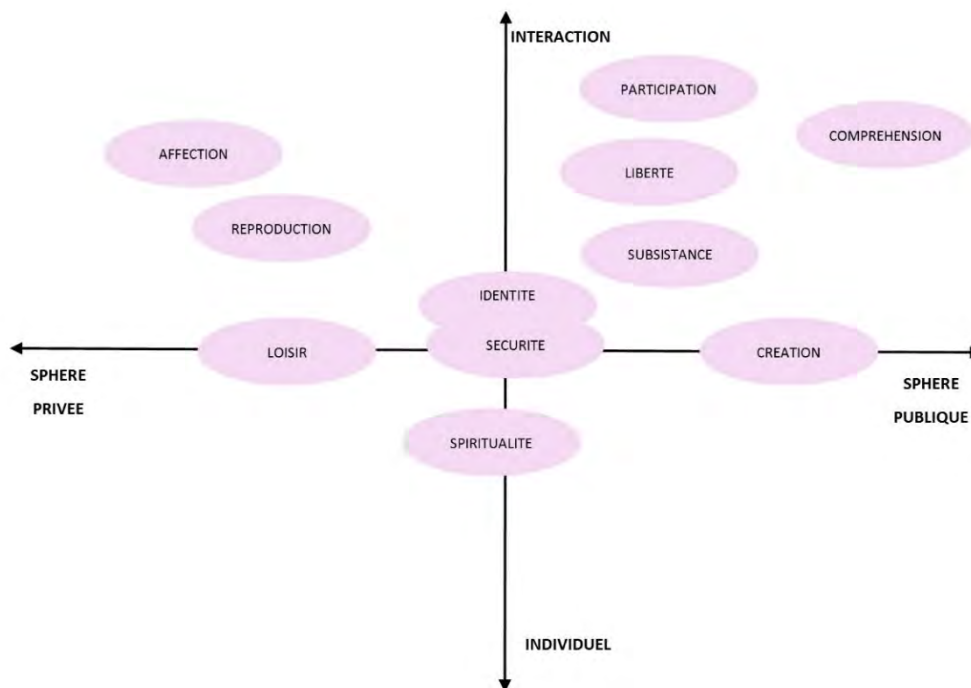


Figure 4 : La classification des besoins sur les axes

4- Les « produits anthropiques » de l'entreprise : l'apport aux parties prenantes

Les besoins et capitaux ont été représentés de nouveau ensemble en tant que colonnes d'un tableau permettant de réfléchir à l'apport de l'entreprise auprès de chaque partie prenante (voir Tableau 2 page suivante).

Les participants à l'atelier n'ont pas jugé nécessaire d'identifier d'apports spécifiques aux riverains, ceux-ci se retrouvant dans les apports aux pouvoirs publics, consommateurs et éventuellement salariés.

Ils ont choisi de ne pas prendre en compte l'activité de la Fondation, qui peut par ailleurs être partenaire de lancement de films ou d'association sur des éléments de communication en lien avec l'Agriculture Biologique.

La réunion s'est conclue sur ce travail, la charge de définir les indicateurs correspondant à leurs idées revenant à la chercheuse. Une première avancée de ce travail leur a été présentée fin juillet, en guise de débrief de leur contribution.

BESOIN	SUBSISTANCE	SECURITE	LIBERTE	CREATION	IDENTITE	PARTICIPATION	COMPREHENSION	SECURITE
CAPITAL	BATI	BATI	HUMAIN	HUMAIN	SOCIAL	SOCIAL	SOCIAL	SOCIAL
SOCIETAIRES	Support au développement des surfaces magasins et agricoles	OUTILS INFORMATIQUES			INTERACTIONS DES SOCIETAIRES	VIE COOPERATIVE	VIE COOPERATIVE	SOLIDARITE EN LIEN AVEC LES STATUTS
DIRIGEANTS								GARANTIES COLLECTIVES / REMUNERATION
SALARIES			CHARTRE DE MANAGEMENT RESPECT TEMPS PERSONNEL	VALEURS / METHODE DE MANAGEMENT	PROJET AUQUEL LE SALARIE PEUT ADHERER	SOCIETARIAT SALARIE	FORMATION	GARANTIES COLLECTIVES / REMUNERATION
FOURNISSEURS	COFINANCEMENT DES PROJETS D'ACQUISITION				BIOCOOP = CAUTION	CERCLES / REUNIONS FR	REUNIONS FILIERES	CHARTRE DEONTOLOGIQUE CONTRACTUALISATION
CONSUMMATEURS	MISE A DISPO DE PRODUITS				PARTAGE DE LA CHARTE	BIOTONOMES REPRESENTATION CA		
CLIENTS MAGASINS	APPROS LOGISTIQUE/ TARIFS	CONSEIL DVPT RESEAU			MARQUE COMMUNICATION	ANIMATION RESEAU	FORMATION	
CONCURRENTS	DEVELOPPEMENT DU MARCHÉ			IDEES A COPIER	REFERENCE (POINT DE POSITIONNEMENT)			
POUVOIRS PUBLIQUES	FINANCEMENT INFRASTRUCTURES PUBLIQUES VIA TAXES					COHESION DU TERRITOIRE		NUTRITION / SANTE PUBLIQUE CREATION D'EMPLOIS
RIVERAINS								

Tableau 2 : Les créations de valeurs anthropiques

4. Suite de la réunion de travail : le dilemme des indicateurs

Cette réunion a eu lieu dix jours après la première session. Elle a donné lieu à la présentation des comptes partiels du capital bâti, avant consolidation.

La problématique d'indicateurs absolus (grandeurs physiques ou monétaire) ou relative (en pourcentage d'€ générés par exemple) a également été abordée.

La question de la monétarisation des capitaux environnementaux et anthropique a été soulevée par l'un des participants. Mes réponses et l'apport des autres membres du groupe ont permis de finir l'heure de travail prévue sur la possibilité d'utiliser des indicateurs non monétaires (comme c'est déjà le cas dans le bilan carbone, le bilan social ou le rapport RSE), tout en soulignant l'importance d'une unité de mesure commune aux trois capitaux pour faciliter la lecture et l'acceptabilité de ces travaux.

Titre : Soutenabilité forte : du concept à l'opérationnalisation. Cas d'une entreprise stratégiquement militante

Mots clés : Soutenabilité forte ; Comptabilité triple capital ; Résilience des systèmes complexes

Résumé : L'objet de cette recherche est la construction d'un outil de comptabilité socio-environnementale, dans un contexte de recherche-intervention au sein d'une entreprise de l'Economie Sociale et Solidaire, par une personne appartenant à cette organisation. La visée transformatrice de cette intervention est l'inscription de cette organisation dans la soutenabilité forte. Le travail réalisé vise à répondre aux questions suivantes : Quel design d'outil pour répondre à ces attentes ? Existe-t-il ou faut-il le créer ? Quels éléments du contexte de l'organisation influencent son adoption ? L'objectif de transformation visé peut-il être atteint ? Si oui dans quelles conditions ?

Afin d'apporter des éléments de réponses à celles-ci, le concept de soutenabilité et ses traductions comptables existantes sont examinés. La manière dont le design de l'outil influence son adoption ainsi que le potentiel

transformatif d'un outil de ce type sont ensuite étudiés.

N'ayant pas identifié d'outil répondant aux attentes initiales, nous avons développé un système de comptabilité triple capital sans monétarisation. Bien que ce modèle présente des limitations qui nécessitent de poursuivre les recherches, il propose une opérationnalisation du concept de soutenabilité forte des capitaux (social et environnemental) comme systèmes adaptatifs complexes. Ce faisant, il identifie les difficultés opérationnelles inhérentes à ce type de démarche. Il souligne de quelle manière la comptabilité de la soutenabilité forte est en substance une comptabilité de l'insoutenabilité des organisations, et l'impact de cette caractéristique sur la possibilité d'adoption d'un tel outil. Des leviers processuels destinés à améliorer son acceptabilité sont enfin proposés.

Title : Strong sustainability: from concept to operationalization. The case of a strategically militant company

Keywords : Strong sustainability; Triple capital accounting; Resilience of complex systems

Abstract : The purpose of this research is the construction of a socio-environmental accounting tool in a context of research-intervention, within a company of the Social Economy, by a person belonging to this organization. The transformative aim of this intervention is the inscription of this organization within strong sustainability. The aim is to answer the following questions: What tool design in order to meet these expectations? Does it exist, or does it have to be created? What elements of the organization's context influence its adoption? Can the transformation goal be achieved? If so, under what conditions? The concept of sustainability and its existing accounting translations are examined. The way in which the design of the tool influences its

adoption and the transformative potential of a tool of this type are then studied. Not having identified a tool that meets the initial expectations, we developed a triple capital accounts system without monetization. Although this model has limitations that require further research, it proposes an operationalization of strong sustainability of capitals (social and environmental) as complex adaptive systems. In doing so, it identifies the operational difficulties to this type of approach. It underlines how strong sustainability accounting is essentially accounting for the unsustainability of organizations, and the impact of this feature on the adoption of such a tool. Processes to improve its acceptability are finally proposed.